

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

Doctor en Derecho. Universidad Complutense

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Complutense
Abogado*

Extracto:

ANTE la futura reforma de la Ley de Fundaciones los autores hacen un estudio del denominado mecenazgo y de las deficiencias que a su entender existen en las normas fiscales que regulan su régimen jurídico, defectos que traen causa, entre otras razones, de una norma que se ha visto afectada por la promulgación en 1995 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en 1998 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lejos de presentarse como un estudio sistemático del régimen tributario del mecenazgo, el presente trabajo se centra en analizar de una manera selectiva los aspectos más controvertidos y, en su caso, proponer soluciones *de lege ferenda*.

Sumario:

- I. Planteamiento.
 - II. Entidades acogidas al Título II de la Ley 30/1994.
 - III. Donaciones a las entidades acogidas a la Ley 30/1994.
 1. Donaciones de «bienes» que deban formar parte del «activo». La donación del usufructo. Las prestaciones de servicios gratuitas.
 2. Donaciones que se efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a) de la Ley 30/1994.
 3. Donación pura y simple. El alcance de la irrevocabilidad.
 - IV. Efectos de las donaciones para el donante en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades.
 1. Donante persona física.
 2. Efectos de las donaciones para el donante en el Impuesto sobre Sociedades.
 3. Problemas comunes a ambos tributos.
 - V. Los convenios de colaboración en actividades de interés general.
 1. ¿Ha derogado el artículo 14.1 e) de la LIS al artículo 68 de la LF en la parte que limita la deducción al 5 por 100 de la base imponible o 0,5 por 1.000 del volumen de ventas?
 - VI. Donaciones por personas jurídicas a entidades que no gozan del régimen fiscal «privilegiado» y actuaciones alternativas que pueden ser beneficiosas.
 1. Donación de dinero y compraventa de bienes.
 2. Donaciones de dinero y pago por prestación de servicios.
 - VII. Obligaciones formales y de comunicación.
 - VIII. Conclusiones.
- Bibliografía.

I. PLANTEAMIENTO

Uno de los retos que se planteó el actual partido gobernante en política cultural fue la promulgación de una nueva Ley de mecenazgo que venga a sustituir el contenido tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante LF) ¹. Lo cierto es que dicha promulgación no sólo responde a una consigna política sino, también, a la necesidad de atemperar el contenido de la LF tanto a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) como a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF).

El objeto de este estudio no es hacer un análisis detallado de la normativa contenida en la LF con relación a las medidas denominadas de mecenazgo, sino que su alcance es mucho más modesto. Pasa por hacer notar a los lectores algunas de las dudas o problemas que nos han surgido en el estudio de la normativa referente a las aportaciones realizadas a las entidades sin fin lucrativo contempladas en su Título II. De este modo realizaremos un análisis crítico de la citada normativa y propondremos, en su caso, algunas soluciones *de lege ferenda*.

II. ENTIDADES ACOGIDAS AL TÍTULO II DE LA LEY 30/1994

Uno de los primeros aspectos que hay que advertir es que el régimen tributario de las aportaciones realizadas a entidades sin fin lucrativo se incardina dentro del Título II de la LF. Es decir, lo que se denomina vulgarmente mecenazgo se encuentra regulado conjuntamente con las normas específicas sobre la tributación de los ingresos y gastos de dichas entidades. Desde una perspectiva sistemática entendemos que no es apropiado que una misma Ley regule los aspectos mate-

¹ *Vide*, con carácter general sobre esta Ley, MARTÍN FERNÁNDEZ, (1996, pássim).

riales de las Fundaciones y, además, el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro (fundaciones, asociaciones de utilidad pública y algunas organizaciones no gubernamentales). En efecto, el ámbito de aplicación del Título I se limita a las Fundaciones pero, sin embargo, el II extiende su ámbito a otras entidades que tienen en otras normas su regulación sustantiva. Es más, ni siquiera se refiere a todas las Fundaciones, sino sólo a aquellas que cumplen con una serie de requisitos, ya que el resto se rige por los artículos 133 y siguientes de la LIS. De esta forma, una asociación de utilidad pública tiene que completar su régimen jurídico con una norma que está pensada para las Fundaciones. Creemos que el principio de seguridad jurídica aboga por una separación de los dos Títulos de la LF en normas distintas, tal y como parece que se va a hacer en un futuro inmediato.

Pero incluso la sistemática del régimen fiscal debería revisarse. Entendemos que no basta con separar el régimen material de las Fundaciones del tributario de las entidades sin fin lucrativo. Es necesario que este último se regule también de forma sistemática y coherente. Esto afecta tanto al proceso de codificación como a la necesidad de que vaya necesariamente unido a la norma del mecenazgo. Con relación al primero de estos aspectos entendemos que hay dos posibilidades. La primera pasa por recoger en una única regulación todas las normas referentes a las entidades sin fin lucrativo y de los mecenas. Por ejemplo, no parece tener sentido que el artículo 87.2.d) de la LIRPF -desarrollado por el artículo 66.2 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (en adelante, RIRPF)-, sea el que recabe el deber por parte de las entidades cuyo derecho dé lugar a la deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a comunicar en los 30 primeros días naturales del mes de enero del año siguiente una relación de los donantes y su DNI, importe de la donación, si se trata de una actividad prioritaria de mecenazgo y si se hallan las citadas entidades acogidas o no al régimen fiscal privilegiado de las Fundaciones. Además, el contenido de esa norma no podría limitarse a este impuesto, sino que debe abarcar el resto de tributos e incluir a todas las entidades sin fin lucrativo, tanto las que merezcan un trato privilegiado como las que no. Cuestión distinta es el IVA donde estas entidades carecen de particularidades frente al resto de sujetos pasivos.

Como segunda posibilidad cabe regular en cada tributo, sin que exista necesidad de una norma específica, sus especialidades. Ahora bien, entendemos que la primera coadyuva mejor al cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

La segunda de las cuestiones se centra en dirimir si un régimen privilegiado para el mecenazgo debe ir necesariamente correlacionado con la suerte que corra la entidad en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y otros tributos. La cuestión es simple, si determinadas entidades sin fin lucrativo que tienen como actividad principal la realización de actividades económicas, merecen, por este simple hecho, un tratamiento distinto del resto. Ello puede suponer, a nuestro juicio, un atentado contra el principio de igualdad. Y más aún cuando las citadas entidades tienen un régimen tributario por ingresos más severo. Es decir, no sólo han de tributar más, si obtienen beneficios, sino que, además, se les cercenan sus vías de financiación porque se incentiva la donación para aquellas que no realizan actividades empresariales, de tal forma que, de manera progresiva, se les avoca a que tengan que financiarse con actividades propias.

III. DONACIONES A LAS ENTIDADES ACOGIDAS A LA LEY 30/1994

De una forma resumida se puede señalar que el incentivo fiscal que ofrece la LF a los donantes personas físicas o entidades jurídicas se limita a que el donante no pierda el 100 por 100 de lo que regala sino que el Estado, indirectamente, se hace cargo de una parte de la donación a través del mecanismo de la deducción del 20 por 100 para las donaciones de las personas físicas y del gasto deducible para las personas jurídicas en función de su tipo de gravamen. Como condición, es necesario que tanto la persona física como la jurídica hayan obtenido en el período renta suficiente, de tal manera que la deducción opera sobre renta generada y no sobre renta ahorrada². Es decir, como regla general, en los Impuestos sobre la Renta y Sociedades no son deducibles las pérdidas en su patrimonio (reales y no fiscales) producidas cuando un bien deja de pertenecer al mismo por una transmisión gratuita. Sin embargo, a través de este sistema es el Estado, de una forma directa, quien participa en la pérdida que supone ese gasto mediante la diferencia entre lo que el donante satisface y lo que se ahorra fiscalmente. Para este último, su pérdida real es lo que dona menos lo que se ahorra fiscalmente. Para el Estado, es un gasto afectado, directamente, a la promoción de este tipo entidades.

Para que las donaciones tengan un tratamiento fiscal privilegiado se requiere, de acuerdo con los artículos 59.2, 63.1 b) -preceptos de idéntico contenido y que afectan, respectivamente, a las personas físicas y a las jurídicas- y 66 de la LF, que se cumplan tres requisitos:

- Que sean donaciones «puras» y «simples» e irrevocables.
- Que su objeto sean «bienes» y que formen parte del «activo»³.
- Que contribuyan a la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a) de la LF.

Veamos por separado cada uno de estos conceptos.

1. Donaciones de «bienes» que deban formar parte del «activo». La donación del usufructo. Las prestaciones de servicios gratuitas.

Con respecto a la donación de bienes, un primer problema que se plantea es si este último término engloba al de «derechos» o, por el contrario, son conceptos distintos. De un lado, la normativa tributaria parece que los identifica. Así, el artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto

² Como excepción, en el caso de donaciones de personas jurídicas, se puede donar con el límite del 1 por 1.000 del volumen de ventas, rompiéndose de esta manera con la filosofía que opera en el ámbito de las transmisiones lucrativas.

³ La Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social ha eliminado la calificación de «material» que se exigía del activo.

sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), señala que el patrimonio neto de una persona física está compuesto por «el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular»⁴ y el artículo 8.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), denota que la entrega de bienes es la «transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales» y como prestación de servicios se hace mención a las cesiones del uso o disfrute o los demás derechos de propiedad intelectual e industrial. También el Código de Comercio, en su artículo 35.1, pone de relieve que el balance comprenderá «los bienes y derechos que constituyen el activo de la empresa» y la propia LF hace mención de que el patrimonio de la fundación estará constituido por bienes o derechos (art. 18).

Por otra parte, la doctrina civil mantiene que el concepto de bienes engloba al de derechos, de tal manera que cuando se habla de los primeros como algo distinto de los segundos no es porque aquéllos sean inmateriales sino porque se alude a derechos distintos del de propiedad o bien porque se refiere al derecho de poder exigir de otro sujeto una prestación⁵.

La disquisición no es absurda. Si se mantiene esta tesis, la cesión de un derecho de usufructo o de un derecho de crédito daría derecho a una deducción en la cuota o en la base. La respuesta no parece excesivamente clara en la LF, pero el fundamento último parece que decanta la interpretación por la deducibilidad de dicho importe. No obstante, cabe pensar que la Ley puede dejar al margen del beneficio fiscal la donación de derechos que no otorguen la plena titularidad, como ocurre con el usufructo. La Dirección General de Tributos se ha pronunciado, en Resolución de 1 de enero de 2000⁶, en el sentido de que la actual redacción de los artículos 59.2 y 63.1 b) de la LF, donde se ha eliminado el requisito de que el activo tenga que ser «material», implica que, en la medida en que el usufructo se ubicaría en el inmovilizado «inmaterial», su donación integraría el derecho a la deducción⁷. De esta manera parece que la Administración, de una forma indirecta, entiende que el concepto «bien» se extiende a todo tipo de bienes y derechos.

Lo cierto es que el hecho de que las donaciones tuvieran que formar parte del «activo material», como se exigía en la redacción original de los preceptos, era una cuestión, cuanto menos, controvertida. En primer lugar, porque dicho término no aparecía definido en ninguna Ley ni mercantil

⁴ Así, COMBARROS (1987, pág. 154) denota que, en opinión de la mayoría de la doctrina, el hecho imponible de este tributo se traduce en la titularidad de derechos de contenido económico en cuanto que ese concepto abarcaría al de «propiedad de toda clase de bienes», que es más estricto.

⁵ Díez PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS (1993, pág. 393). En este sentido, el artículo 334.10 del Código Civil señala que son bienes inmuebles las concesiones administrativas de obras públicas, las servidumbres y demás derechos sobre estos bienes.

⁶ *Normacef*.

⁷ Con la redacción original de los preceptos, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 20 de abril de 1998 (*Normacef*) consideraba que no era deducible la donación de un usufructo, pues se incardinaba en el inmovilizado inmaterial.

ni tributaria ⁸. El adjetivo «material» es empleado por las mismas calificando al inmovilizado y no al activo. Así para la Administración tributaria ⁹ y un sector de la doctrina ¹⁰, por activo material había que entender el inmovilizado material.

Cuando la norma hace mención de bienes que formen parte del activo, técnicamente este término incluye a los inmovilizados materiales, inmateriales y financieros, a las existencias y también a la tesorería y a cualquier activo real con independencia de su naturaleza. Por otro lado, si el término activo incluye la Tesorería no parece que los artículos 59.3 y 63.1 c) de la LF (cantidades en dinero donadas) tengan razón de ser en cuanto que el dinero es un bien y se encuentra en el activo. Son preceptos redundantes. Desde una técnica jurídica adecuada debería, por consiguiente, derogarse en la medida en que introduce un evidente elemento de discordia ¹¹.

No obstante el hecho de que lo donado tenga que formar parte del activo, parece que debe excluir a las asunciones de deuda de la entidad sin fin lucrativo, en tanto se trata de la cancelación de un pasivo. A nuestro parecer, esta limitación carece de sentido en la medida en que los pasivos estuviesen financiando activos así contabilizados, pues realmente se podría entender que la eliminación del pasivo supone un aumento del activo financiado.

Cuestión distinta es lo referente a la prestación de servicios, entendida como deberes de hacer, donde tanto el término «bien» como las normas de valoración de las donaciones de bienes por la empresa (art. 64.2 de la LF) zanján la cuestión a favor de la no deducibilidad ¹², a pesar de su importancia cuantitativa ¹³. En teoría, el coste del bien o del servicio se consideraría una liberalidad y, por tanto, no sería deducible por mor del artículo 14.1 e) de la LIS. A su vez, y como veremos posteriormente, el IVA devengado por autoconsumo no repercutido no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

⁸ Sólo el artículo 13 g) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que regulaba anteriormente el Impuesto sobre Sociedades, como el artículo 114 de su correspondiente Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, hacían mención de los gastos de conservación y reparación del activo material afecto a la actividad.

⁹ Algunas resoluciones de la Dirección General de Tributos niegan este beneficio fiscal cuando lo donado son existencias, pues se incluyen contablemente en el activo circulante. Así las Resoluciones de 31 de octubre de 1996: entrega de artículos para su venta posterior por la entidad donataria y 18 de noviembre de 1997: donación de sangre a la Cruz Roja (<http://www.aeat.es>).

¹⁰ Así se postulaban GARCÍA LUIS (1995, págs. 244-245), MARTÍNEZ LAFUENTE (1996, pág. 203) y AA.VV. (1997, pág. 88).

¹¹ Podría interpretarse que al estar la tesorería en el activo circulante, por activo hubiera que entender, exclusivamente, al inmovilizado.

¹² Vide, entre otras, las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 5 de marzo de 1996 y 23 de diciembre de 1997 (*Normacef*) donde se señala que, en ningún caso, la prestación gratuita de servicios a las entidades sin fines lucrativos puede dar lugar a los beneficios fiscales apuntados.

¹³ Señala DEL CAMPO (2000, pág. 357) que, de acuerdo con una encuesta realizada en 1998 por la Fundación Empresa y Sociedad, el 41 por 100 de las ayudas económicas se realizaron en dinero, mientras que el 38 por 100 se hizo con prestaciones de servicios gratuitas.

No alcanzamos muy bien a encontrar la justificación de esta previsión del legislador. Así, cuando se dona un bien que se ha producido por la empresa, en su valor se incorporan los sueldos y salarios de los trabajadores y el resto de costes directos e, igualmente, una parte razonable de los indirectos en la medida en que correspondan al período de fabricación¹⁴. ¿No es el coste de un servicio la imputación de los sueldos y de los costes indirectos?, ¿es que un trabajo de fábrica es distinto de uno del sector servicios? Ciertamente, la prestación de un servicio no es posible cuantificarla de una manera tan concreta como si de existencias se tratara, pero el principio de igualdad debería exigir que se cuantificara de una manera precisa. Además, no hay que olvidar que éste no debe ser un problema muy importante en tanto que la LIVA obliga a tomar en consideración y a los efectos de determinar las cuotas por autoconsumo el «coste de la prestación del servicio incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos» (art. 79.cinco). También a los efectos del propio Impuesto sobre Sociedades, si no fuera deducible, habría que realizar un ajuste positivo en la base imponible, precisamente, en el importe del coste de los servicios. Es más, la necesidad de que la entidad prestataria del servicio tenga que ingresar el IVA por autoconsumo es ya de por sí una manera de controlar el posible fraude de sobrevalorar el coste de los servicios.

Por otro lado, el artículo 70 de la LF («gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes») permite al empresario deducirse las «cantidades empleadas» en la realización de ciertas actividades de interés general. Parece claro que, en este caso, todos los bienes y servicios empleados serán deducibles. Si es así ¿por qué no ocurre lo mismo cuando los servicios se prestan gratuitamente a una entidad sin fin lucrativo? En todo caso estamos ante una dificultad fácilmente soslayable a través de la donación previa del dinero por el coste del servicio y posterior abono de su importe por aquélla.

No obstante, habría que valorar si las prestaciones de servicios que recibe esta última podrían formar parte de su activo, que es, como vimos, requisito imprescindible. Es decir, ¿es la prestación gratis de un servicio algo que se contabilice por el perceptor? En caso de que una prestación de servicio gratuita se pudiera contabilizar en el activo, éste sería «ficticio», sin valor económico intrínseco, por lo que habría que plantearse si, cuando la LF hace referencia al término «activo», lo limita a los vulgarmente denominados como «reales» o también están incluidos los «ficticios». Entendemos que, desde el punto de vista contable, la prestación gratuita de un servicio puede considerarse como un activo si se desagrega la operación en dos. En un primer momento habría una donación de dinero y, posteriormente, el pago del servicio. Es más, nada impide que el certificado de la entidad se haga de este modo. Ahora bien, incluso en el caso que no transitase por dicho paso intermedio consideramos que, contablemente, se puede dar un gasto y un ingreso de forma simultánea, porque es la mejor manera de reflejar la imagen fiel. Y no hay que olvidar que hay gastos que se activan¹⁵. Sin

¹⁴ Norma de Valoración 13.ª del Plan General de Contabilidad y Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000.

¹⁵ Los de establecimiento se activan y se imputan en un plazo máximo de cinco años (art. 194 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) dando cumplimiento tanto al principio de prudencia como al de correlación de ingresos y gastos. Pero, ¿no es posible que el abogado que ha constituido una fundación lo hubiera hecho gratuitamente?; en dicho caso ¿no debería computarse una cuenta de gastos a distribuir y como contrapartida una cuenta de ingresos a distribuir? A pesar de que el resultado se compensa, la finalidad de imagen fiel y el principio de registro hacen pensar que debería ser así.

embargo, parece claro que el espíritu de la norma sólo permite deducir aquellos bienes que se incluyan en los activos reales y no ficticios, como se demuestra por el hecho de que las normas de valoración de las donaciones para personas jurídicas (art. 64.2 de la LF) se limitan a bienes producidos, adquiridos o usados, lo que excluye a las prestaciones de servicios.

Hay que matizar que lo que decimos con relación a estas últimas lo reducimos al ámbito de las entidades que tributan bajo el Impuesto sobre Sociedades, pero no es extensible a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el caso de aquellos que no realicen actividades empresariales, el denominado «voluntariado» bajo ningún concepto es deducible. A nuestro entender es lógico en la medida en que guarda coherencia con la política del Impuesto y la propia LF¹⁶. Sin ánimo de precisión podemos afirmar que, para este tributo, ningún gasto, fuera del marco de las actividades económicas, es deducible. Por su parte, la LF tiene como objetivo que la pérdida real de patrimonio de la persona física se vea mitigada en un 20 por 100. Pero es necesaria tal pérdida. Conceder una deducción en la cuota a una persona física sin que de su patrimonio salga dinero tendría los mismos efectos que una renta satisfecha por el Estado por dicho trabajo, lo cual supondría, a su vez, que habría que integrarlo como renta en la base imponible.

Cuestión distinta es el caso de aquellas personas físicas que realizan actividades económicas y prestan servicios gratuitos dentro de su ámbito. En el mismo y como posteriormente veremos, la Ley obliga a computar el ingreso por su valor normal de mercado, lo que supone que, a su vez, el gasto sea deducible, por lo que no pueden obtener una deducción en la cuota.

Como resumen de todo lo anterior y *de lege ferenda* entendemos que debe hacerse no sólo mención del término bienes sino incluir el de derechos y excluir la mención expresa a las donaciones de dinero. A su vez, las prestaciones de servicios, debidamente justificadas, han de integrar el derecho a la deducción. A estos efectos la referencia al activo también debe suprimirse para evitar que la misma pueda suponer una traba respecto de la deducción de los servicios y de la asunción de deudas de las entidades sin fin lucrativo.

2. Donaciones que se efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a) de la Ley 30/1994.

Otro de los requisitos exigidos de la donación es que la misma se destine a la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en el cumplimiento de los fines fundacionales (arts. 59 y 63 de la LF). Con relación a este precepto hay dos cuestiones a dirimir. La primera versa sobre si jurídicamente tiene razón de ser que se condicione un beneficio fiscal para el donante a una actuación determinada por parte de la entidad donataria. No hay que olvidar que esta última se obli-

¹⁶ No obstante, GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO (1995, pág. 503) mantienen que, *de lege ferenda*, debería incentivarse fiscalmente el voluntariado.

ga a invertir lo recibido en los fines que le son propios (art. 66 de la LF) y que el propio Código Civil establece, en su artículo 1.119, que la condición se entenderá cumplida cuando el obligado impidiese voluntariamente su cumplimiento. A nuestro entender, desde una perspectiva estrictamente tributaria, cuando se beneficia a alguien se hace porque se cumplen con los requisitos previos, con independencia de que, efectivamente, se lleven a cabo o no las finalidades propias de la misma ¹⁷. De esta manera, la donación dará derecho al beneficio fiscal por el mero hecho de realizarla, con independencia de la actuación de la entidad sin fin lucrativo ¹⁸. Cuestión distinta, como veremos, es que el incumplimiento de sus deberes pueda suponer la revocación de la donación.

La segunda de las cuestiones pasa por precisar el alcance del concepto referente a que las actividades se realicen en cumplimiento de los fines fundacionales ¹⁹. Más concretamente, si dicho cumplimiento ha de ser directo o puede ser de forma indirecta alcanzando a las actividades económicas. En este sentido, la resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 13 de noviembre de 1997 ²⁰ señala que, cuando el fin de la entidad es una actividad económica -en este caso era un centro docente-, y con independencia de que su objeto coincida o no con el de la entidad sin fin lucrativo, no es aplicable la deducción ²¹. En opinión de GARCÍA LUIS ²², ello también ocurre cuando el destino es una actividad económica que no coincida con el fin de la entidad. Una opinión contraria mantiene DEL CAMPO ²³, pues, al no distinguir la Ley, los fines fundacionales pueden ser perseguidos a través de actividades económicas y porque los activos de carácter material tienen una cierta vocación de estar afectos a ellas.

A nuestro parecer, es necesario distinguir entre lo que son los fines de la entidad sin fin lucrativo, y lo que son las actividades, es decir, los medios para conseguir aquéllos ²⁴. La norma exige que «contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a)». Por tanto, ello se predica de las actividades cuyo objeto coincida con los fines de la entidad así como de aquellas que están relacionadas o subordinadas con tales fines. Por el contrario, cuando se trate de explotaciones económicas de carácter instrumental, que sólo tengan como objeto allegar recursos a la actividad de la entidad, entendemos que no debe haber el tra-

¹⁷ Imaginemos además, que la entidad sin fin lucrativo decide cambiar sus estatutos y sus fines fundacionales (art. 27 de la LF) o bien se extingue porque le sea imposible la realización de estos últimos [art. 29 c) de la LF].

¹⁸ JIMÉNEZ DÍAZ (1998, págs. 207 y ss.) y AA.VV. (1997, págs. 88-89).

¹⁹ DEL CAMPO (2000, pág. 361) hace ver que, en caso de que se donen bienes que no sean dinero, el destino lógico es el de la «dotación fundacional», lo que, a su vez, tiene efectos para no computar la misma en lo referente a la base para determinar el porcentaje del 70 por 100 de obligada inversión [art. 25.1 y 42.1 b) de la LF].

²⁰ *Normacef*.

²¹ Por otra parte, la Dirección General de Tributos ha entendido, en dos Consultas de 19 de enero de 1998 (<http://www.aeat.es>), que la cesión de activos para su posterior venta por parte de la entidad sin fin lucrativo no da derecho a la deducción en la medida en que no se destina a los fines que le son propios.

²² GARCÍA LUIS (1995, pág. 257).

²³ DEL CAMPO (2000, págs. 361-362).

²⁴ Sobre el particular, MARTÍN FERNÁNDEZ, (1996, págs. 55 y ss).

tamiento fiscal beneficioso²⁵. Un problema adicional surgirá en aquellos casos donde el bien donado se afecta no sólo a los fines de la entidad sino, también, a otras actividades que no den derecho a la deducción²⁶.

3. Donación pura y simple. El alcance de la irrevocabilidad.

De la donación se exige que sea «pura» y «simple», conceptos éstos empleados en el Código Civil²⁷ al aludir a la aceptación de la herencia y que, más que referirse a los tipos de esta última, tienen que ver con los efectos diferentes que la misma lleva aparejados²⁸. Es decir, en el Código Civil se emplean con relación a la figura del heredero mientras que en la LF se refieren al donante²⁹. Señalan GARCÍA LUIS³⁰ y DEL CAMPO³¹ que lo que la norma exige es que no se trate de donaciones remuneratorias (art. 619 del Código Civil) u onerosas (art. 622) o con reserva de la facultad de disponer por el donante (art. 639) o donaciones con cláusula de reversión (art. 641)³². En este caso, el fundamento estaría en exigir el carácter plenamente altruista del donante³³.

Sin embargo, al hecho de que la donación tenga que ser pura y simple, el artículo 66 de la LF añade que en el documento justificativo deberá indicarse, expresamente, su carácter irrevocable. En estos casos, y dejando al margen su incorrecta ubicación sistemática, hay que plantearse cuál es el alcance de la norma. Entendemos que la exigencia de que la donación sea irrevocable hay que incardinarlo en sus justos términos y no significa que no esté sujeta a las cláusulas generales de los contratos³⁴. Por un lado, esto implica que será revocable en los casos de «ingratitude» y en los de super-

²⁵ No obstante, esta interpretación choca con el hecho de que, en el caso de donaciones a entidades sin fin lucrativo no acogidas al Título II de la LF, su artículo 55.3 b) no exija ningún destino de las mismas (GARCÍA LUIS, 1995, pág. 283).

²⁶ AA.VV. (1997, pág. 88) afirman que, en este caso, la deducción debe permitirse por el total, en la medida en que el término contribuir a la realización de las actividades en cumplimiento de sus fines ha de interpretarse en sentido amplio.

²⁷ Artículos 998 y 1.003.

²⁸ O'CALLAGHAN, (1991, pág. 2.365).

²⁹ Con relación al alcance del término «puro», el Código Civil contrapone a dicho vocablo el hecho de estar sometido a condición (arts. 496, 1.113 y ss. y 1.861).

³⁰ GARCÍA LUIS (1995, pág. 237).

³¹ DEL CAMPO (2000, pág. 370).

³² Para JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 198) lo que no se permite es establecer condiciones nacidas de la voluntad del donante o bien el establecimiento de cláusulas de reversión o limitaciones temporales. Por otra parte, no hay que dejar al margen que la LF hace mención a la necesaria autorización del Protectorado a la hora de aceptar «donaciones con carga» que puedan desnaturalizar el fin fundacional (art. 20.2 de la LF), donde el problema fundamental es de valoración.

³³ GARCÍA LUIS, 1995, (págs. 237-238).

³⁴ Como afirma MARTÍNEZ LAFUENTE (1996, pág. 195), la «normativa tributaria no puede ir más allá de lo que a tal fin prevén los artículos 644 y siguientes del Código Civil que por su propia naturaleza están fuera de la libre disposición negociada de las partes, y que en todo caso serán de aplicación en el ámbito tributario, y ello pese a las manifestaciones que se efectúen en torno a la "irrevocabilidad" de la donación».

vivencia de hijos que el donante desconociera que tenía en el momento de la donación (art. 648 del Código Civil). Por otro lado, la irrevocabilidad hay que entenderla en la medida en que todas las donaciones que se realizan a una entidad sin fin lucrativo se hacen para su empleo en los fines y actividades recogidos en sus estatutos. En caso de que la entidad en cuestión haya actuado con dolo o culpa en la utilización de las mismas o incumplido sus deberes, podría dar lugar a la nulidad del contrato de donación o bien a su revocación (art. 647 del Código Civil) ³⁵.

Un paso más consiste en examinar si esta última sería revocable cuando para el donante la causa fundamental del contrato sea la deducción en la cuota o en la base y, siendo así, la entidad sin fin lucrativo deje de cumplir con alguno de los requisitos por los que tenía derecho a la deducción. Así, el artículo 46.1 *in fine* de la LF establece, con relación a los beneficios fiscales de su Título II, que la «eficacia de dicha acreditación quedará condicionada a la concurrencia, en todo momento, de las condiciones y requisitos previstos en este Título». A nuestro juicio, y con relación al mecenazgo, esta situación puede conllevar problemas en algunos casos. Imaginemos, por ejemplo, que la entidad sin fin lucrativo realiza actividades económicas de forma principal, lo que haría que estuviera fuera del Título II de la LF. En dicho caso, habría incumplido con una obligación legal, que sería causa para la revocación de la donación.

Una segunda cuestión a enjuiciar es si es posible donar imponiendo como condición un destino determinado y sin perder el beneficio fiscal ³⁶. Más aún, si este último tiene un porcentaje incrementado de deducción por mor de las actividades prioritarias de mecenazgo del artículo 67 de la LF ³⁷. Es decir, donar si se puede alcanzar la deducción del 25 por 100 en el impuesto personal. A nuestro juicio no existe jurídicamente una «condición» cuando dentro de lo que es la actividad de la entidad se exige del donatario un cierto sesgo, pues se trata, simplemente, de delimitar de una manera más certera en cuál de los fines se va destinar lo donado ³⁸. Así, si una entidad sin fin lucrativo

³⁵ Tanto MARTÍNEZ LAFUENTE (1996, pág. 195) como JIMÉNEZ DÍAZ (1998, págs. 200 y ss.) consideran que el incumplimiento de los fines fundacionales o cuando la cosa donada no se destine a los fines que la Ley exige, supone un supuesto de revocación de la donación. El fundamento lo encuentran en el artículo 647 del Código Civil que señala que ésta será revocable cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condiciones que aquél le impuso. En este caso, las condiciones son legales y tienen la naturaleza jurídica de cargas. Así, este último autor (pág. 195) advierte que nos encontramos ante una donación de carácter modal donde las condiciones vienen establecidas *ex lege*. No obstante, DEL CAMPO (2000, págs. 373-375) se muestra contrario a esta interpretación. En su opinión, nos encontramos ante donaciones remuneratorias en razón de los méritos del donante, de tal manera que la revocación no procede. Sólo existiría un supuesto de donación revocable y es la supervivencia de los hijos, pues bajo esta hipótesis se puede legítimamente instar la revocación de la liberalidad que se hizo.

³⁶ Para M.A. HERRERA MOLINA (1999, pág. 14) si los mecenas conceden donaciones condicionadas a que se destinen a la dotación fundacional se corre el riesgo de perder los beneficios fiscales de los artículos 59 y 63 de la LF, pues estos exigen que las donaciones sean puras y simples.

³⁷ Por ejemplo, a una entidad que tenga por finalidad la formación del voluntariado y haya sido objeto de subvención (disposición adicional 19.ª de la Ley 54/1999). Así, el artículo 8 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, establece el deber de las entidades donatarias de remitir una copia de las certificaciones que hayan expedido a los donantes de acuerdo con lo previsto en el artículo 66 de la LF.

³⁸ De hecho, el artículo 19.1 de la LF dispone que no se requerirá la autorización por parte del Protectorado para actos de disposición de bienes y derechos que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, cuando dicha disposición se realice de acuerdo con los fines establecidos por el donante.

tiene como objetos la protección del medio ambiente y la promoción de la cultura, no parece que el hecho de que el donante condicione la donación a que se afecte a uno de los dos pueda impedir la aplicación del beneficio. Imaginemos que un escritor dona su biblioteca a una fundación con fines culturales y su actividad se desarrolle, principalmente, mediante el acceso gratuito a esos libros. ¿Qué sucede si la fundación decide vender ese fondo y afectar el dinero a otro tipo de actividades secundarias?

Por tanto, la irrevocabilidad se limita a la imposibilidad de establecer otras condiciones que las estrictamente exigibles por sus fines y actividades a las entidades sin fin lucrativo. Y, si esto es así, entendemos que el carácter de puro y simple de la donación cubre perfectamente esta finalidad y hacer mención de su carácter irrevocable se vuelve redundante y no tiene razón de ser salvo la de crear problemas de interpretación.

Mención aparte merece el cómo se regulariza la situación tributaria en aquellos casos en que la donación se revoca. Sin duda los efectos serán de carácter civil y tributario. Empezando por estos últimos, de acuerdo con el artículo 66 *in fine*, «se ingresarán las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo en que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan». Lo que se ingresa, como es lógico, es sólo lo que se ha podido disfrutar. De esta manera, si en el año en que se produjo la donación no se pudo gozar del beneficio por falta de ingresos o por falta de bases imponibles positivas no habrá que regularizar. Desde un punto de vista tributario supone que en el año de la revocación la deuda tributaria a ingresar será la compuesta por la cuota más intereses de demora. De esta manera, la falta de ingreso supondrá, a nuestro juicio, la imposición de sanciones e intereses de demora sobre el total dejado de ingresar

Con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, JIMÉNEZ DÍAZ³⁹ señala que, en aquellos casos donde en el momento de la deducción no se pudieron practicar otras deducciones por falta de cuota, habrá que realizar un nuevo cálculo de las mismas en las que se incluyan las que no pudieron incorporarse anteriormente. Ahora bien, el instrumento para regularizar será, a nuestro juicio, una declaración complementaria, lo que interrumpe la prescripción respecto del año en cuestión. Entendemos, además, que en este caso cabría exigir intereses de demora a la Administración en la medida en que no se trata de que voluntariamente haya dejado de ejercer un derecho.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades y a pesar de que lo que es deducible es el gasto en la base imponible, la regularización no se hace integrando en ésta el ingreso, sino que, directamente, se suma en la cuota íntegra del período en que se ha producido la revocación⁴⁰. De este modo, si en el ejercicio en que se produzca la entidad obtiene pérdidas, el ingreso no podrá compensar las mismas. Esta solución parece lógica en la medida en que, de esta manera, se neutraliza el efecto positivo que produjo la donación. Sin embargo, si el ingreso se computa en la base, nos podríamos encontrar con un beneficio no deseado.

³⁹ JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 202).

⁴⁰ En contra parece situarse JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 202), al señalar que «la revocación tiene como consecuencia la de obligar a determinar una nueva base imponible sin la deducción correspondiente a la donación».

En el ámbito civil, con la revocación el donante tiene derecho tanto a la devolución de lo donado (art. 647 del Código Civil) como a los frutos que hubiere percibido después de dejar de cumplir la condición (art. 651). Ahora bien, las donaciones de la LF se conciben, en parte, para gozar de unos beneficios fiscales que ahora se pierden y donde la Hacienda Pública exige intereses de demora desde el momento en que se practicó indebidamente la deducción. Es decir, a diferencia del resto de donaciones, en el presente caso se produce un perjuicio adicional que no cubre los «frutos» percibidos. A nuestro entender, al encontrarnos ante una donación onerosa que habría que calificar como modal ⁴¹ y en la que se aplicarían las reglas de los contratos (art. 622), cabría la indemnización por daños y perjuicios al donante (art. 1.117).

IV. EFECTOS DE LAS DONACIONES PARA EL DONANTE EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SOCIEDADES

1. Donante persona física.

Si el donante es una persona física el beneficio fiscal se instrumenta mediante una deducción en la cuota del 20 por 100, teniendo en cuenta que el importe donado, junto con las cantidades invertidas y gastos realizados en bienes de interés cultural, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable. Sin embargo, esta regla general presenta diversas cuestiones que pasamos a analizar.

1.1. Valoración de los bienes donados. La inconsistencia del valor de adquisición.

En aquellos casos donde la persona física no dona dinero sino bienes el artículo 60.2 de la LF señala que la base de la deducción será su valor de adquisición determinado con arreglo a las normas de valoración del Impuesto sobre la Renta. Es decir, se tiene en cuenta no sólo el importe «real» por el que efectuó la compra sino, también, y aparte de las inversiones y mejoras, los «gastos y tributos inherentes» a la misma [art. 33.1 b) de la LIRPF] ⁴². Ahora bien, ¿tiene sentido que el sujeto pueda resarcirse del 20 por 100 de los gastos de notaría o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales? ⁴³.

⁴¹ JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 195).

⁴² En caso de bienes donados el valor de adquisición será el obtenido de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 34 de la LIRPF). Ahora bien, queda sin resolver el supuesto en que la declaración se llevó a cabo por un valor mucho menor que el «real» o simplemente no se presentó.

⁴³ De hecho, como veremos más adelante, el IVA que en su caso soporte la entidad por no repercutir cuota alguna por autoconsumo no será deducible.

Otra cuestión es si hay que actualizar los valores en caso de donación de inmuebles (art. 33.2 de la LIRPF). Ciertamente la actualización parece estar pensada para determinar la ganancia o pérdida de patrimonio, tomando en consideración el paso del tiempo, lo que hace que el valor no debiera actualizarse a los efectos de la donación. Sin embargo, el artículo 60.2 de la LF es claro en sus dictados al remitir a la normativa del Impuesto sobre la Renta. *De lege ferenda*, entendemos que esta situación debería reformarse tanto por la razón de la actualización, que es no gravar rentas ficticias debidas a la inflación, como por las discriminaciones que crearía con el Impuesto sobre Sociedades ⁴⁴.

Puede sorprender que no se establezca como límite el valor de mercado del bien. De este modo si un contribuyente adquirió un vehículo hace diez años por diez millones de pesetas y cuyo valor de mercado es, en la actualidad, de un millón y lo dona puede obtener una deducción, si no supera el límite del 10 por 100 de la base liquidable, de dos millones. Es decir, sale más beneficiado si regala el bien que si lo vende y dona el dinero (obtendría una deducción por el 20 por 100 de un millón), por el hecho de que la norma no ha tenido en cuenta la depreciación del bien por el uso y por el consumo, ya que con relación a bienes cuya amortización no sea fiscalmente deducible no juega la aplicación de la mínima (art. 38.1 de la LIRPF).

Otro ejemplo puede verse cuando se donan acciones o participaciones de una entidad. En este caso, no hay posibles dudas sobre la amortización. La base de la deducción es lo que en su día aportó el sujeto en la constitución o satisfizo en la compra, con independencia de que, en el momento actual, el patrimonio neto de la entidad sea muy inferior al valor de las aportaciones. Jurídicamente, supone una vulneración del principio de neutralidad, que exige que las consecuencias fiscales de la donación de un bien o de dinero tras la venta de aquél sean las mismas.

En otro orden de cosas, esta norma carece de sentido con relación a la ganancia de patrimonio que se puede poner de manifiesto, aunque se encuentre exenta [art. 31.4 a) de la LIRPF]. En efecto, si un bien tiene un valor de mercado de 200 unidades y su precio de adquisición es de 100 la Ley hace tributar al donante, a no ser que exista una norma de exención como es el caso, por la diferencia entre los valores de mercado y de adquisición. Ello tiene sentido en la medida en que se considera que lo que se dona vale 200 y se ha producido una ganancia de patrimonio en el sujeto de 100 unidades. Ahora bien, si la norma considera que se ha producido esta ganancia, aunque esté exenta, entonces entiende que lo que se dona asciende a 200, ¿por qué no es esa la base de la deducción? ⁴⁵. Y, naturalmente, el argumento es extensible al caso de las pérdidas patrimoniales, aunque con más razón todavía, como posteriormente veremos.

⁴⁴ El artículo 15.11 de la LIS, que regula la actualización de valores en caso de transmisiones de inmuebles en dicho ámbito, condiciona la misma a que se integren las rentas positivas obtenidas por la transmisión. De esta manera, al estar exentas de tributación las donaciones de inmuebles, nada se integra en la base imponible y no cabe la actualización.

⁴⁵ Imaginemos que se donan acciones que cotizan en mercados secundarios cuyo valor de adquisición fue de 100 y su valor de mercado de 200. En el caso de que la transmisión de las mismas esté no sujeta, porque se hubieran adquirido con más de cinco años de antelación a 31 de diciembre de 1996 (disposición adicional novena de la LIRPF), y se dona el importe cobrado, la base de la deducción sería de 200 y no existiría ninguna ganancia patrimonial, ¿tiene esto sentido?

1.2. Valoraciones en caso de donación de activos de actividades económicas.

Mención aparte merece el caso de las donaciones de activos afectos y existencias por parte de empresarios y profesionales que otorgan el derecho a una deducción en la cuota. Cuando nos encontramos ante este tipo de sujetos la LF no aplica un régimen común para éstos y para las entidades que tributan por el Impuesto sobre Sociedades. La razón se encuentra, entendemos, en la propia filosofía de lo que es una liberalidad. Jurídicamente, el concepto de *animus donandi* sólo es predicable de las personas físicas, pero no cuando éstas desarrollan una actividad económica. En las sociedades mercantiles sus fines son la obtención de beneficios para repartirlos entre sus socios, y no existe en sus estatutos ninguna mención a las actividades gratuitas⁴⁶. Sólo las personas físicas tienen ese ánimo de donar. Partiendo de esta idea básica, no es necesario acudir al mismo régimen que el operado en el Impuesto sobre Sociedades, porque cuando un empresario o profesional dona algo a una entidad sin fin lucrativo el tránsito no es directo sino indirecto. En efecto, primero sale de su patrimonio empresarial para ubicarse en su patrimonio personal. En ese momento se aplican todas las normas relativas a la valoración de activos. Y, una vez que está dentro de este último, es cuando procede el régimen general de las donaciones. Ello da lugar a situaciones ciertamente dispares con lo que ocurre en otros ámbitos.

La LF señala que en aquellos casos donde el bien haya sido producido o elaborado por el propio donante, a los efectos de determinar la base de la deducción, se valorará por su coste de producción, sin que el mismo pueda ser superior al valor de mercado. En la LIRPF, y a diferencia de la LIS, se establece que, en caso de donaciones o prestaciones de servicios gratuitas o por precio notoriamente inferior al de mercado, el empresario debe computar, como ingreso, el valor de mercado del bien (art. 26.4 de la LIRPF)⁴⁷. De este modo puede deducirse su coste, pues otra solución daría lugar a una doble imposición⁴⁸. Es una norma de calificación que obliga a computar, en la generalidad de los casos, un resultado positivo a integrar en su renta. Es decir, el gasto siempre es deducible, por lo que el beneficio fiscal no puede ser permitir ese gasto sino otro, como es una deducción en la cuota. El resultado final es que, por un lado, se aumenta la renta del contribuyente que tributará a su marginal y se toma como base de la deducción no dicho valor de mercado, sino el valor de

⁴⁶ Vide, por todos, GARCÍA MORENO (1999, págs. 287 y 299).

⁴⁷ Ingreso que afecta, por ejemplo, en lo referente a determinar el volumen de ventas y sus efectos en los regímenes de estimación objetiva o simplificada. Con relación a si tiene o no alguna justificación, nosotros no la acabamos de comprender pero quizás sea que las obligaciones contables en el Impuesto sobre la Renta son menores, en algunos casos [art. 65 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF)], y no permitan controlar los costes, por lo que se opta por dar tal ingreso a valor de mercado.

⁴⁸ En efecto, a pesar de que el artículo 26.1 de la LIRPF remita a las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar la base imponible entendemos que, en este caso, no es aplicable el artículo 14.1 e) de la LIS, que establece que no son deducibles las pérdidas debidas a donativos y liberalidades. En otro caso tributaría sólo el ingreso y no el beneficio. Si un bien tiene un valor de coste de 80 y su valor de mercado es de 100, lo único que puede tributar son 20 unidades. Si no se permite deducir el gasto en el Impuesto sobre la Renta se tributaría por 100, lo que es inaceptable desde la perspectiva de la capacidad económica y con la necesidad de gravar rentas netas.

coste. Se produce, por tanto, una discriminación, sin justificación, tanto con relación a las donaciones de bienes que están sujetas al régimen de ganancias y pérdidas de patrimonio, donde el incremento no se grava (art. 62 de la LF) como con relación al Impuesto sobre Sociedades, donde las rentas positivas que se pongan de manifiesto por donaciones no tributan (art. 65 de la LF)⁴⁹. A esto hay que añadir otra cuestión adicional que pasa por determinar cómo se imputa el coste del trabajo del propio empresario persona física cuya renta viene vía beneficio y no vía sueldo. En este caso, entendemos que el coste no incluirá el trabajo por él realizado, en la medida en que no ha habido un desembolso económico por su parte. Otra solución sería lo mismo que conceder una donación por el trabajo voluntario.

En el caso de donaciones de activos afectos, no de existencias, que dan lugar a ganancias y pérdidas de patrimonio, y no a rentas de actividades económicas, habrá que tener en cuenta la amortización mínima, y, a tal efecto, nos remitimos a lo que se dirá más adelante en el análisis del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, el principal problema en este supuesto será el de las provisiones de activos. En efecto, la LF remite al Impuesto sobre la Renta y en éste sólo hace mención de las amortizaciones pero nada se dice con relación a las provisiones. Imaginemos que se dona un activo provisionado, ¿cuál es el importe a tomar en cuenta a los efectos de la donación? El coste de producción de los bienes tiene sentido cuando nos referimos a empresarios o profesionales que tributan en régimen de estimación directa. En caso de estimación objetiva el problema puede venir por el hecho de las dificultades existentes a la hora de acreditar debidamente el coste de producción⁵⁰.

1.3. La exención de las ganancias patrimoniales como consecuencia de donaciones. La derogación tácita del artículo 62 de la Ley 30/1994. El problema de las donaciones de elementos que se califican como rendimientos del capital.

Hasta que se promulgó la LIRPF la normativa sobre la tributación de los incrementos era clara. De acuerdo con el artículo 62 de la LF no se gravaban ni las ganancias ni las pérdidas. Y del mismo modo se pronunciaba el artículo 44.5 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que regulaba el tributo con anterioridad. Sin embargo, el artículo 31.4 de la LIRPF ha establecido que estarán «exentas del Impuesto las ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto: a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 55.3 de esta ley». Dejando al margen la incorrecta remisión que se hace al artículo 55.3, pues realmente sólo debería hacerse a la letra a) del mismo⁵¹, lo más significativo de la nueva redacción es que sólo están exentas las ganancias, lo que,

⁴⁹ Distinto es el supuesto de la estimación objetiva donde no existe tal problema. Aquí la cuestión es la valoración de acuerdo con el coste de producción, ya que, al no tener las obligaciones contables del resto de empresarios, pueden plantearse problemas a la hora de determinarlo con tanta facilidad.

⁵⁰ Señala GARCÍA LUIS (1995, pág. 259) que, en estos casos, debe operarse con criterios de racionalidad y de prudencia en la determinación de la base de las deducciones.

⁵¹ Es incorrecta la remisión que en el artículo 31.4 se hace al artículo 55.3 en tanto que sólo en el supuesto de la letra a) se pueden producir ganancias de patrimonio, ya que en la b), donaciones a entidades no acogidas al Título II de la LF, sólo pueden donarse cantidades dinerarias, no bienes. Es decir, el artículo 31.4 debería haber remitido exclusivamente al

contrario sensu, implica que sí se incluyen en la base imponible las pérdidas. El problema es que la LF y la LIRPF entran en contradicción. En efecto, en la disposición derogatoria única apartado 1 de la LIRPF se establece que quedan derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, a su vez, en el apartado 2.10 se preceptúa la vigencia de la LF, excepción hecha del artículo 61. De aquí que se declare la vigencia del artículo 62. A nuestro entender, y aunque quizás no fuera la voluntad del legislador, hay que entender derogado este último⁵². A su vez, esta derogación implica una manifiesta desigualdad, sin ningún tipo de justificación, con relación al Impuesto sobre Sociedades donde tanto el incremento como la pérdida están exentos (art. 65 de la LIS).

El alcance de este precepto supone aumentar claramente los beneficios fiscales en favor de las personas físicas, en tanto que si se dona un bien con un valor de mercado de 50 y un precio de adquisición de 100 va a incurrir en una pérdida patrimonial a compensar en la base general o especial con los límites correspondientes. Es decir, el contribuyente va a tener un ahorro de 50 unidades al marginal de su renta o bien de un 18 por 100 si la pérdida se integra en la base liquidable especial. Esto supondrá, a su vez, una disminución de base imponible a los efectos del cómputo del límite del 10 por 100 de la base liquidable. Sin embargo, no hay que olvidar que para que esa pérdida de patrimonio sea computable no se debe considerar generada, de acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina administrativa, por el consumo (art. 31.5 de la LIRPF). Es decir, si un coche costó 100 y se vende por 50, la pérdida patrimonial de 50 se debe al consumo y, como tal, no es computable⁵³.

A nuestro juicio, la LIRPF supone un avance lógico en la medida en que evita que el donante tenga que vender primero y luego donar el dinero en lugar de entregar directamente el bien⁵⁴. En efecto, en el ejemplo anterior, podría haberse vendido el vehículo por 50 y luego regalar el dinero. Sin embargo, y he aquí la inconsistencia de la norma del Impuesto sobre la Renta, en caso de donación de un bien cuyo valor de mercado es inferior al precio de adquisición la base a los efectos de computar la deducción en la cuota del 20 por 100 no es de 50, como sería lo lógico, sino de 100. Se trata de una situación incongruente y que debe modificarse.

artículo 55.3 a) de la LIRPF, según una correcta técnica legislativa. No obstante, algún autor ha querido ver aquí una referencia a la posible exención de los incrementos de patrimonio no justificados (GARCÍA LUIS, 1995, pág. 286). Cuestión distinta es que, *de lege ferenda*, sea justificable que el artículo 55.3.b) limite las deducciones a dinero y no las extienda a los bienes.

⁵² No hay que olvidar que la doctrina (ESCRIBANO, 1995, pág. 11) se había mostrado crítica con el hecho de no permitir computar la pérdida de patrimonio en la medida en que, considerándose un beneficio no incluir el incremento, no se ve porque no se mantiene en caso de pérdida y se incluye la misma en la base imponible. El fundamento que se daba para justificar esta medida eran razones de fraude.

⁵³ PÉREZ ROYO (1999, págs. 284 y 285).

⁵⁴ ARIAS VELASCO (1995, pág. 110) había denotado que el hecho de no permitir la pérdida patrimonial suponía que a un donante que quisiera entregar un bien que económicamente hubiera reducido su valor respecto el precio de compra, como una obra de arte devaluada por fluctuaciones del mercado, le pudiera interesar más venderla a bajo precio con el objeto de compensar.

Por otro lado, la LIRPF y la LF se refieren, exclusivamente, a las ganancias y pérdidas de patrimonio, pero nada dicen sobre donaciones de activos cuya transmisión dé lugar a rendimientos tanto del capital mobiliario (ejemplo: un pagaré o una letra del tesoro) como inmobiliario (ejemplo: la constitución de un usufructo). En dichos casos, donde se produce una transmisión lucrativa, ¿qué sucede? ⁵⁵. Un primer problema se encuentra en la propia LIRPF. Por lo que nosotros sabemos, no existe ningún precepto que obligue a computar como rendimiento positivo o negativo la diferencia entre el valor de adquisición y el de mercado en el caso de donación. La citada regla sólo existe para las ganancias y pérdidas de patrimonio. A su vez, podría surgir el problema adicional de si la pérdida real que se produce como consecuencia de la donación, que es el valor de adquisición, es o no una renta negativa. Y de la misma forma sólo en la fuente de renta referente a las ganancias de patrimonio se señala que no se computarán como pérdidas las liberalidades y donativos [art. 31.5 e)]. Es decir, en el caso de que tenga un pagaré de empresa comprado por 800 euros con un valor nominal de 1.000 euros y se done el día antes de que venza el plazo, de acuerdo con el artículo 23.2 b) se tiene que computar como renta la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, que en este caso será cero. Es decir, incurre en un rendimiento negativo de 800 euros. A su vez, se gozaría de una deducción del 20 por 100 sobre 800 euros, que es el valor de adquisición. Sin embargo, parece que la razón que existe en las ganancias y pérdidas de patrimonio como en las rentas que se devengan en el Impuesto sobre Sociedades por la transmisión gratuita de cualquier elemento de patrimonio hace pensar, por una lógica interna del concepto de renta sujeta, que no se puede computar como rendimiento negativo el valor de adquisición y que el rendimiento positivo que se produce por la diferencia entre este valor y el valor de mercado debe imputarse. Ahora bien, si esto fuera así, ese rendimiento positivo tributaría en la medida en que no existe ninguna norma de exención, como ocurre en el caso de las ganancias de patrimonio que se ponen de manifiesto en las donaciones. En dicho caso, se produciría un trato discriminatorio sin justificación alguna que debe ser solventado de forma inmediata.

1.4. El porcentaje del 20 por 100 de la deducción y el límite del 10 por 100 en la base liquidable.

El artículo 56.1 de la LIRPF, que ha derogado al artículo 61 de la LF ⁵⁶, establece que la «base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 55 de esta Ley no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente». Por tanto, este límite no atañe sólo a las donaciones que se hagan a las entidades sin fin lucrativo acogidas al Título II de la LF, sino para todo este tipo de entidades y también para las inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural propiedad del sujeto. El hecho de regular un límite conjunto con la existencia de distintos tipos de porcentajes de deducción (20 por 100 para las entidades sin ánimo de lucro acogidas al Título II, 10 por 100 para las no acogidas y 15 por 100 en caso de adquisición o conservación de bienes de interés cultural) podría hacer plantear qué sucede en aquellos casos en que nos encontramos con las

⁵⁵ Hemos señalado anteriormente que las donaciones de derechos en general otorgan al donante la posibilidad de disfrutar de los beneficios fiscales de la LF.

⁵⁶ Disposición derogatoria única 2.º 10 de la LIRPF.

tres, o dos, de estas donaciones y la base conjunta de todas ellas supera el 10 por 100. En este caso hay que dirimir la parte de base que no se puede deducir. Jurídicamente es una falsa aporía. En efecto, la generosidad del legislador al señalar en todas las deducciones que el sujeto pasivo «podrá» aplicar, regulándolas como un derecho de opción, solventa a nuestro parecer la disyuntiva. Así puede elegir cuáles quiere que sean objeto de deducción y cuáles no. La opción lógica será la de deducir primero las del 20, luego las del 15 y finalmente las del 10 por 100.

Por otro lado, el legislador ha empleado la técnica de la deducción en la cuota para incentivar la realización de este tipo de donaciones, en lugar de la reducción en la base. Es decir, se permite deducir una cuantía fija, de tal manera que de cada 100 pesetas que se donen a una entidad sin fin lucrativo el Estado va a soportar 20. Esta regulación se contrapone tanto a la existente en el Impuesto sobre Sociedades como a otras actividades de mecenazgo realizadas por empresarios o profesionales personas físicas donde el sistema de las deducciones opera en la base imponible⁵⁷. En el Impuesto sobre Sociedades, al considerarse gasto deducible la donación, el ahorro fiscal ronda, para la generalidad de las entidades, entre el 30 y el 35 por 100. Por el contrario, para las personas físicas la deducción se limita al 20 por 100, lo que ha sido objeto de crítica doctrinal, en el sentido de que parece que se está beneficiando a las personas jurídicas frente a las físicas⁵⁸. Las justificaciones que se han dado para la deducción en la cuota y no en la base se fundan en el carácter progresivo del Impuesto, ya que permitir una reducción en la base supondría un trato desigual entre contribuyentes en función de su renta, y, además se ha alegado, como motivo de carácter técnico, que en el Impuesto sobre la Renta la donación, en sí misma, no es gasto deducible en ninguna categoría de renta⁵⁹. No obstante, *de lege ferenda*, sería aconsejable establecer una reducción en la base si realmente se quiere incentivar el mecenazgo de personas físicas con rentas medias o altas, ya que, de otra forma, la donación implicaría para las mismas un esfuerzo adicional al pago del impuesto y no en lugar de ese pago, como se alcanzaría con la citada reducción⁶⁰. Sin embargo, en caso de un empresario persona física no hay que preferir que el coste del bien donado es siempre deducible en la medida en que su valor de mercado se integra en la base, y el incentivo en la base debe buscarse vía otro gasto adicional o no computando el ingreso.

⁵⁷ Es el caso de los convenios de colaboración (art. 68 de la LF), adquisición de obras de arte para donación (art. 69) y gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas actividades (art. 70).

⁵⁸ Como afirma ESCRIBANO (1995, págs. 12-13), permitir una deducción del 20 por 100 frente a un gasto deducible al 35 por 100 supone hasta un 75 por 100 de deducción adicional para la entidad, dependiendo del tipo medio. No obstante, en el caso de las entidades no acogidas al Título II de la LF lo cierto es que las personas físicas sí tienen un derecho a deducción en la cuota mientras que para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no se considerará gasto deducible, lo que implica una nueva contradicción.

⁵⁹ GARCÍA LUIS (1995, pág. 233) añade, como razón adicional, el hecho de que se facilita la cuantificación de los beneficios fiscales de cara a su plasmación en el presupuesto de gastos fiscales exigido en el artículo 134.2 de la Constitución.

⁶⁰ JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 215). Para este autor este esfuerzo adicional se debe a que, si el sujeto pasivo obtiene una renta de 100 unidades que dona, la misma tributa a un tipo medio elevado (ejemplo: el 35 por 100), de tal manera que por la donación sólo se ahorra un 20 por 100 pero tiene que pagar la diferencia del 15 por 100 a Hacienda (pág. 175).

Dos últimas matizaciones quedan por reseñar. Por un lado, lo cierto es que las Comunidades Autónomas han hecho uso del poder normativo que tienen para establecer deducciones en la cuota y el mismo se ha visto plasmado en el ámbito de las fundaciones [art. 13.uno.1.^a b) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas]⁶¹. De esta manera, las desigualdades se ven reducidas. Por otro lado, no hay que olvidar que un contribuyente puede obtener sus ingresos de ganancias de patrimonio que se integren en la parte especial de la base imponible sujeta a un tipo de gravamen fijo del 18 por 100. En este caso, el régimen de deducción en la cuota es más beneficioso que la reducción en la base, debido a que ésta asciende al 18 por 100 mientras que en la cuota es del 20 por 100. Así, si un sujeto obtiene como única renta una ganancia patrimonial a integrar en la base imponible especial por 60.000 euros y dona 5.000, si pudiera reducirlos en la base el efecto final es que no tributarían. Así, prescindiendo del mínimo vital, su cuota sería el 18 por 100 de 55.000 euros. Bajo la legislación actual, sin embargo, la cuota sería el 18 por 100 de 60.000 pero tendría derecho a una deducción del 20 por 100 de 5.000. Se consigue, por tanto, una diferencia positiva de dos puntos (20 por 100 menos 18). Lo cual, a nuestro parecer, carece de lógica, pues hay que diferenciar entre no pagar impuestos como consecuencia de una donación del hecho de añadir una exención adicional del 2 por 100 que compensará al resto de rentas, que es lo que se produce en el caso analizado.

La cuestión que acabamos de reseñar da pie para pronunciarse sobre el segundo de los aspectos a dilucidar. Cuando el artículo 56.1 hace mención del 10 por 100 de la «base liquidable» hay que analizar si dicho término alcanza a su parte especial⁶². La respuesta, a la vista de la LIRPF, entendemos que debe ser positiva⁶³. No obstante, la falta de especificación sobre el alcance cuando la norma se refiere a la base imponible o la base liquidable es común en nuestro sistema tributario y *de lege ferenda* debe corregirse⁶⁴.

⁶¹ Para el año 2000 han establecido deducciones en materia de entidades sin fin lucrativo compatibles con las estatales, las Comunidades de Castilla y León, Madrid, Murcia y Valencia. En opinión de ESTEBAN SALVADOR (1999, págs. 51 y 52), el hecho de que determinadas fundaciones gocen de mayores beneficios fiscales que otras, por serles de aplicación la norma de una Comunidad Autónoma podría suponer una vulneración de los principios de no discriminación o de cohesión territorial.

⁶² Cuestión que se había planteado en los mismos términos bajo la vigencia de la Ley 18/1991 y donde la doctrina se postuló a favor de que el término incluía la base regular y la irregular. *Vide*, por todos, MARÍN-BARNUEVO (1998, págs. 119-120) quien advierte que hay argumentos a favor y en contra de esta postura.

⁶³ A pesar de los problemas que se pueden plantear por mor del artículo 15, donde se señala que la base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible las reducciones del artículo 46, que, a su vez, sólo se practican sobre la «base imponible general». A nuestro juicio, el hecho de que la base imponible abarca tanto a la especial como a la general tiene apoyo en el artículo 67 de la LIRPF a los efectos de determinar la deducción por doble imposición internacional.

⁶⁴ Nos referimos, por ejemplo, al Impuesto sobre el Patrimonio. Así, para que sea aplicable la exención de los denominados útiles de trabajo de las personas físicas que realizan actividades económicas (art. 4.ocho de la LIP) es necesario que las rentas derivadas de tales actividades representen su principal fuente de renta. Para ello hay que comparar los proveenientes del conjunto de actividades económicas con el resto de elementos de la «base imponible» (art. 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre). Sin embargo, cuando se trata de la exención de las participaciones en entidades se comparan las rentas que se perciben por las funciones de dirección con la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Se trata de un trato discriminatorio entre los dos casos sin justificación evidente. No obstante, cuando se hace mención de base imponible en el primero de los casos, parece que, a la luz de la delimitación realizada para las participaciones en entidades, no se puede incluir en la misma, al menos, la base imponible especial.

1.5. Las cuotas de los asociados.

En la LF no se consideran como donación las cuotas satisfechas a asociaciones que gocen del régimen fiscal especial que contempla siempre que su cuantía se corresponda con una prestación de servicios en favor de los asociados (art. 59.3 *in fine*)⁶⁵. En este caso, la no deducibilidad trae su causa de que no existe una donación «pura» y «simple» cuando el aportante tiene derecho a alguna contraprestación personal (ejemplo: los carnets de amigos de un museo, etc.), aunque sea muy inferior a la cuantía satisfecha. Así, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de junio de 1997 ha establecido como requisitos de la deducibilidad la voluntariedad y el ánimo de liberalidad, lo que implica que no puede existir para el donante ninguna contraprestación. A nuestro entender, hay que hacer algunas precisiones. En primer lugar, esta limitación parece que no se predica para el caso de las personas jurídicas donde si reciben cualquier contraprestación parece que pasaría a considerarse, al menos en principio, gasto deducible. Sin embargo, lo cierto es que en las cantidades satisfechas en los convenios de colaboración, donde también hay una cierta contraprestación, son deducibles en la medida en que hay una norma que lo consiente (art. 68 de la LF). Una interpretación *contrario sensu* permite hacer pensar que, en aquellos casos donde la contraprestación por la cuota sea mínima, no existe correlación de ingresos y gastos. Es decir, cuando la contraprestación es muy inferior al importe de la cuota parece que no debe ser deducible. A nuestro juicio, y como posteriormente veremos, el artículo 68 de la LF está derogado en la parte que hace referencia a la deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades y, por consiguiente, las cuotas de las entidades asociadas son deducibles.

Otro aspecto a considerar es que la norma específicamente hace mención de que la cuota no se debe corresponder «**con una prestación de servicios en favor del asociado**», lo que puede plantear algún problema. Nos referimos a si ha de interpretarse en el sentido que no haya una efectiva prestación de servicios o bien que basta con que exista esa posible prestación, aunque el asociado en concreto no haga uso de la misma. No hay que dejar al margen que muchos asociados nos buscan ninguna contraprestación, aunque tengan derecho, sino sólo un afán de ayuda. Lo lógico es considerar que la concesión de un derecho, aunque no se haga uso de él, sea entendida como una contraprestación.

Y otro caso es el del límite de las cuotas íntegras de los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio. El artículo 31 de la LIP ha establecido que la suma de ambas cuotas no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 70 por 100 de la total base imponible del primero de los tributos. En dicho caso hay que cuestionarse lo que debe entenderse por base imponible. A nuestro juicio si, como se ha señalado, el objeto del Impuesto sobre el Patrimonio es que éste se pague con las rentas generadas por el patrimonio (PÉREZ ROYO, 1994, pág. 378) habría que entender que las ganancias de patrimonio no son una renta generada por el patrimonio y, por consiguiente, no debería tenerse en cuenta. Serán los bienes existentes antes de la transmisión y los nuevos que se alleguen al patrimonio los que deben generar los ingresos. Por tanto, entendemos que, en este caso, el concepto de base imponible no debe incluir su parte especial.

⁶⁵ No obstante, el artículo 49.1 de la LF señala que están exentas para las entidades acogidas a su Título II las cuotas satisfechas por sus asociados. ¿La exención se limita a aquellas cuotas donde no existe contraprestación o a todas? A estos efectos, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 31 de mayo de 2000 (*Fiscal Mes a Mes*, núm. 56, 2000) señala que las aportaciones de los asociados están sujetas al Impuesto sobre Sociedades en aquellos casos donde se retribuyan servicios prestados a los asociados o la utilización de bienes por los mismos, dado que, en tal caso, constituirían rendimientos de una explotación económica.

2. Efectos de las donaciones para el donante en el Impuesto sobre Sociedades.

2.1. Planteamiento.

Un régimen jurídico distinto, aunque en muchos aspectos coincidente, es el desarrollado en el ámbito de las «personas jurídicas», denominación que, por cierto, ni siquiera emplea la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades para referirse a sus sujetos pasivos (art. 7.2 de la LIS). Es decir, a pesar de que la Sección segunda haga referencia a las personas jurídicas, el término a emplear debe ser el de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, lo que dejaría fuera a alguna persona jurídica, léase sociedades civiles, y daría entrada a otros entes sin personalidad jurídica. Con relación al régimen de las personas físicas se observan tres diferencias.

Por lo que respecta a la primera, no tiene un régimen desarrollado en la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades, de tal forma que en aquellos casos en que la entidad donataria no se encuentre dentro de las fiscalmente privilegiadas no existirá ninguna prebenda. Esto implica una clara discriminación con relación al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas que sí tienen derecho a una deducción del 10 por 100 por donaciones a entidades sin ánimo de lucro no sujetas al Título II de la LF. Esta situación debería corregirse ante una próxima reforma de la LF.

La segunda es que el medio empleado a los efectos de dar un trato preferente es el de considerar como deducible un gasto, con límites, que en otro caso no lo sería. Esto supone, en la generalidad de las empresas, una deducción en la base imponible que varía desde un 30 hasta un 35 por 100.

La última se produce con la LIRPF y es que, en las personas jurídicas, tanto los incrementos como las disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión no se someten a gravamen mientras que para las personas físicas estas últimas se integran en la base imponible.

2.2. Cómputo de la deducción en la base imponible.

En el Impuesto sobre Sociedades, y al igual que en el Impuesto sobre la Renta, cuando una entidad dona un elemento patrimonial se produce contablemente una pérdida por su valor neto contable. La misma no es fiscalmente deducible en la medida en que el artículo 14.1 e) de la LIS determina que no lo son ni los donativos ni las liberalidades. A su vez, según su artículo 15, se debe incluir en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien que se dona y su valor neto contable. Sin embargo, cuando se trata de donaciones a entidades acogidas al Título II de la LF ese incremento o pérdida de patrimonio no se integra en la base imponible (art. 65 de la LF) y el gasto se considera deducible (art. 64). La regla general es que lo deducible sea el valor neto contable del bien. Sin embargo, hay que hacer algunas matizaciones.

En caso de bienes nuevos producidos por la entidad lo que se deduce es su coste de fabricación [art. 64.2 a) de la LF]. La norma añade el adjetivo «nuevos»⁶⁶, término que carece de significación a no ser que se haga mención a bienes producidos por la entidad y recomprados por la misma en cuyo caso lo que sería deducible es el valor de adquisición. Por otro lado, y a pesar de que no se haga mención del valor neto contable, como importe de la deducción entendemos debería tomarse el mismo. De esta manera, en el caso de que se hubiera dotado una provisión, que será gasto deducible, y, a pesar de la dicción de la norma, habrá que tomarla en consideración a los efectos de determinar la base de la deducción, porque de otra forma se estaría cargando un gasto por partida doble. Ahora bien, si este último es obligatorio que esté contabilizado nunca se podría dar dicho doble gasto, pero sí de otra forma⁶⁷.

En caso de bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos la base de la deducción será su precio de adquisición, que no podrá exceder del medio de mercado [art. 64.2 b) de la LF]. Dos matizaciones hay que realizar al respecto. La primera tiene que ver con la razón de ser de este precepto, que consideramos como una norma antifraude. Estimamos que lo que se quiere hacer es evitar que una entidad venda un bien a otra con la que esté vinculada por encima del valor de mercado y esta última lo done para producir un mayor gasto deducible. Ahora bien, esta operación tiene sentido en la medida en que la primera de las entidades tenga pérdidas o un tipo de gravamen inferior, y el beneficio por la venta no se compute, se haga en menor medida o sea no residente. En otro caso, la operación resulta neutra en la medida que el aumento de la base de la deducción por la donación resulta equiparable al aumento de la base imponible en el otro sujeto que debe tributar.

Pensemos la operación siguiente: la Empresa «A» produce un bien de coste de 80 y un valor de mercado de 100 y quiere donarlo a una entidad sin fin lucrativo. Una primera posibilidad es donarlo directamente, de tal manera que se va a poder deducir 80 como gasto deducible. Su pérdida final es de 80 menos lo que se ahorra por Impuesto sobre Sociedades. En caso de que obtenga beneficios, cumpla con los límites del 10 por 100 para deducir y su tipo sea del 30 por 100, ahorra 24 de impuestos (30 por 100 de 80). De esta manera, la pérdida real es de 56.

Una segunda posibilidad es vender el bien a la Sociedad filial «B» por su valor de mercado. En este caso, si las dos sociedades obtienen beneficios y tributan al tipo del 30 por 100 la operación sería neutra. Así, para «A» habría un beneficio de 20 a tributar al 30 por 100. «B» habría contabilizado el bien por su precio de adquisición y una vez que lo done su pérdida será de 100 con un ahorro fiscal del 30 por 100 de dicha cantidad. El resultado final para el grupo es el siguiente: lo que realmente han perdido es el valor de coste del bien, que es de 80. A esto hay que sumarle el impuesto pagado por «A», que asciende a 6 (30 por 100 de 20 unidades de beneficio) y restarle lo que se

⁶⁶ De acuerdo con el artículo 2.4 del RIS un bien usado es aquel que no ha sido puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez.

⁶⁷ Es decir, si una mercancía está valorada en 100 unidades cuando se dona aparece una pérdida de 100 unidades. Si estuviera provisionada por 20 la pérdida sólo sería de 80, en la medida en que ya se dotó la provisión. El problema aquí sería determinar si, en aquellos casos donde el coste de producción contablemente ha supuesto una pérdida de 80 fiscalmente, se podría detraer 100, lo cuál supondría una excepción al principio de inscripción contable.

ahorra por la donación, que es de 30 (30 por 100 de 100). De esta manera el resultado final es el mismo, el grupo ha perdido 56 (80+6-30). Sin embargo, si «A» obtiene pérdidas o tiene un tipo inferior de gravamen, la situación cambia. En efecto, si «B» tributa al 35 por 100, la única diferencia es que ésta tendría una pérdida de 35, por lo que se alcanza un ahorro de 35 en la segunda entidad y el resultado final sería que se ha perdido 51 y no 56 (80+6-35). Y naturalmente, si esto es así, no habría problema en valorar entre las partes el bien por 1.000 unidades. En este caso, la sociedad «A» tendría un incremento de patrimonio de 920 que, al 30 por 100, supondría un impuesto de 276. En la sociedad «B» la pérdida sería de 1.000 al 35 por 100, lo que asciende a 350. Por tanto, el resultado final de grupo es de 80, que es el coste real, más 276 y menos 350, lo que nos da una cantidad de 6 unidades. Por tanto, con el límite del valor de mercado se evitan este tipo de conductas.

Mediante esta mención al valor de mercado, la norma se aleja de la específica regulación de las operaciones vinculadas (art. 16 de la LIS) para imponer un mandato directamente al contribuyente y no a la Administración. En caso de valorar la operación por encima del valor de mercado, será aplicable el régimen de sanciones por el incumplimiento del contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con los precios de transferencia. Ahora bien, lo que cabe preguntarse es si tiene razón de ser este alejamiento del régimen general y la respuesta entendemos que debe ser negativa, en cuanto no parece que haya ninguna justificación para ello. Es más, para el donante es fácilmente soslayable este límite mediante el sencillo mecanismo de usar el bien durante un tiempo para que, al no ser «nuevo», la norma aplicable fuera la del artículo 64.2 c) de la LF: se deduce el valor neto contable, pero sin tener como límite el valor de mercado. En este caso, al no imponer como límite la norma de fundaciones el valor de mercado, se podría vender por encima de este último para aprovecharse de los beneficios que antes analizamos, sin perjuicio de lo previsto, para las operaciones vinculadas. Y cabe decir lo mismo en caso de que lo que se adquiriera por la entidad que vaya a donar sea directamente un bien usado y no producido por ella misma.

La última de las normas de valoración regula el valor en caso de bienes «usados» por la entidad donde se toma el valor contable que no podrá ser superior al resultante de aplicar las amortizaciones mínimas resultantes [art. 64.2 c) de la LF]. En este caso, se hace mención a un término, «amortización mínima», que en el Impuesto sobre Sociedades dejó de tener sentido tras la LIS. En efecto, bajo la antigua normativa para que un gasto fuera deducible debían cumplirse dos requisitos⁶⁸: que el mismo estuviera contabilizado y que correspondiera al citado ejercicio. De esta manera, si a un contribuyente se le olvidaba dotar una amortización en un período perdía su derecho a hacerlo, pues, a pesar de contabilizarse tardíamente, ya no era gasto del ejercicio, y tampoco podía hacer una declaración complementaria porque, aunque lo hiciera, el gasto no estaba en la contabilidad -documento mercantil- por lo que incumplía este requisito, y sin embargo, sí se tomaba en consideración a los efectos de futuras transmisiones. En la nueva normativa, sin embargo, si bien el gasto ha de estar contabilizado, no es necesario que sea del ejercicio y se permite diferirlo siempre ello no suponga una menor tributación⁶⁹ e, incluso, que ese diferimiento se ponga de manifiesto con la venta. Es

⁶⁸ SANZ GADEA (1991, págs. 858 y 859).

⁶⁹ Por ejemplo, porque haya bases imponibles negativas a punto de prescribir o se vaya a perder el derecho a una determinada deducción en la cuota que no se pudo practicar en períodos anteriores.

decir, se trata de una opción. Desde esa perspectiva, la referencia a la amortización mínima, realizada cuando estaba vigente la antigua normativa, en la actualidad carece de eficacia al contravenir lo dispuesto en la LIS. Es más, en caso contrario, la necesidad de computar la amortización mínima sería un beneficio para el donante, en tanto que si un bien tiene un precio de adquisición de 100 y no se hubiera amortizado y lo correspondiente a la amortización mínima fuera 20, el empresario computaría la amortización hasta el momento de la venta como gasto deducible y donaría por 80, de tal manera que la cantidad a tomar en consideración a los efectos del límite del 10 por 100 de la base o del 1 por 1.000 de la cifra de ventas sería menor.

Además de lo reseñado es necesario hacer una valoración adicional. Tanto el coste de producción como el precio de adquisición así como el valor neto contable pueden llevar aparejados otros gastos que no se integren dentro de dichos componentes. Es el caso, entre otros, de los intereses que financian dichos bienes, directa o indirectamente. Imaginemos que se compra un inmovilizado financiado con un préstamo que se dona inmediatamente. La entidad va a soportar unos intereses que financian un bien que ya no se encuentra en el patrimonio. Entendemos que no serán deducibles para la entidad por aplicación de la LF.

Como hemos visto, esta norma atribuye distintos valores a los bienes producidos por la empresa, los comprados y regalados nuevos, o los bienes usados. Sin embargo, hay elementos patrimoniales que no se encuentran dentro de esas categorías. Así, tenemos las acciones, participaciones, derechos de crédito, etc. ¿Cómo se valoran a los efectos de determinar la deducción? Lo lógico parece, aunque nada se diga, que se donan por el valor neto contable. Esta aseveración se induce de la propia filosofía del artículo 65. Ello deja sin solventar algunos problemas. Uno de ellos es el de las provisiones. El artículo 12.3 de la LIS establece que la deducción en concepto de dotación por depreciación de valores de entidades que no coticen en mercados secundarios organizados no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio. Es decir, la fecha donde se contabilizan las provisiones es la del final del ejercicio. En este caso, imaginemos que una sociedad quiere donar acciones a una entidad sin lucrativo. El valor de adquisición contable es de 1.000. A mitad de año la entidad participada había tenido unas pérdidas extraordinarias que dejan tal valor en 800. En caso de que antes de realizar la donación el donatario dote una provisión, obtendría una pérdida de 200 a compensar en la base imponible sin ningún límite y el importe de la donación ascendería a 800. Si, por el contrario, la donación es de 1.000, hay que tomar en cuenta el límite del 10 por 100 de la base imponible con el problema de que se pueda ceder el derecho a parte del gasto deducible. Otro caso es el de los intereses devengados y no pagados. En efecto, imaginemos que una entidad dona un pagaré del Tesoro adquirido por 800 y que en dos años tenga que reembolsarse 1.000 (rendimiento implícito). De acuerdo con las normas de contabilidad (regla de valoración 8.^a) el pagaré se contabiliza en el activo por 1.000 y se crea una contrapartida de ingresos a distribuir en varios ejercicios. Si lo dona de forma inmediata, a pesar de que la pérdida sería sólo de 800, el valor neto contable del bien será de 1.000. La otra cara de la moneda está en las rentas explícitas. Así el activo se contabiliza por 800 y los intereses devengados y no pagados se activan (cuenta compensadora). Si lo dona el primer día la pérdida contable sería de 800 que coincidiría con el valor contable ⁷⁰.

⁷⁰ No obstante, imaginemos que ya se han devengado 100 unidades de intereses que se activan, ¿cuánto se ha donado, 800 más 100 o sólo el valor neto contable del bien que es de 800?

De lege ferenda entendemos que la nueva LF debería eliminar la triple clasificación haciendo mención a que lo que es fiscalmente deducible es el valor neto contable del bien. A su vez, y con relación al valor de mercado con el límite, entendemos que la norma aplicable en todo caso debe ser la general de las operaciones vinculadas, pues no hay razón de ser para que exista en el presente caso una norma especial, con un régimen jurídico distinto.

2.3. El límite del 10 por 100 de la base imponible o el 1 por 1.000 del volumen de ventas.

Al igual que sucede en el Impuesto sobre la Renta, el beneficio se encuentra limitado. El artículo 63 de la LF señala que será deducible el valor del bien con el límite del 10 por 100 de la base imponible, previa a esta deducción (es decir se determina la base imponible y se hace un ajuste por el importe del gasto) o el 1 por 1.000 de su «volumen de ventas»⁷¹ sin que la aplicación de estos porcentajes pueda dar lugar a una base negativa⁷². El hecho de tomar este segundo límite supone que se está tratando de incentivar a las grandes empresas que pueden jugar con ese volumen de operaciones⁷³. Se establece, por tanto, un derecho de opción, donde se escogerá una u otra magnitud en función del margen de la entidad y de su volumen de negocios. A nuestro entender, si se parte de una concepción del mecenazgo donde se permite donar no con renta ahorrada sino con renta ganada en el ejercicio, tolerar la deducción en función del volumen de ingreso supone una quiebra sin justificación del sistema⁷⁴.

Las consideraciones que en este caso entendemos se pueden hacer son las siguientes: la primera es que lo que no tiene sentido es mezclar un concepto tributario -base imponible- con otro que parece mercantil -volumen de ventas-. Un problema que se deriva es si bajo el concepto de ventas habría que incluir los incrementos de patrimonio o no y, también, las rentas exentas⁷⁵. La segunda es que se trata de una opción ejercitada antes de que la inspección corrija, en su caso, la base imponible.

⁷¹ Concepto éste del que desconocemos dónde viene definido. En la LIS, la LIRPF, la LSA y en el Plan General de Contabilidad se hace mención de los términos «cifra neta de negocios» y en el IVA a «volumen de operaciones» (art. 121 de la LIVA), pero no sabemos dónde se recogen los de «volumen de ventas». Desde luego, el grupo 7 del Plan General de Contabilidad tiene como título «Ventas e ingresos» e, incluso, en el desglose a tres dígitos se distingue entre ventas (cuentas 700-703) y prestaciones de servicios (cuenta 705). De hecho, en el artículo 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de 1991 y en relación a los profesionales, se hacía mención del término «volumen de ingresos».

⁷² Señala GARCÍA-OVIES (1995, pág. 253) que la existencia de límites a la deducción no debería existir en función de los efectos positivos que para ambas partes tiene esta forma de actuar. Sin embargo, entiende que la práctica de las donaciones debe tener un carácter residual en el conjunto de la actividad empresarial y por ello no tendría mucho sentido que superase unos límites ya que si estas entidades tuvieran una actividad diferente deberían acogerse al régimen propio de las mismas.

⁷³ La ventaja del límite del 1 por 1.000 es que puede disminuir la base imponible de la empresa hasta cero a diferencia de lo que sucede para el límite del 10 por 100 de la base imponible.

⁷⁴ Señala ESCRIBANO (1995, pág. 15) que el límite del 1 por 1.000 carece de sentido en la medida en que es el beneficio lo que mide la parte que realmente el mecenas quiere dedicar a este tipo de actividades y el volumen de ventas nada tiene que ver con el concepto de beneficio.

⁷⁵ UCELAY (1996, pág. 396).

nible. Lo que nos planteamos es qué sucede, por ejemplo, si se escoge el límite del 1 por 1.000 al resultar más lucrativo pero la inspección incrementa la base imponible, de tal manera que hubiera sido más beneficioso elegir este último límite. ¿Cabe cambiar la opción durante el proceso inspector? ⁷⁶.

Un problema adicional se plantea en los grupos de sociedades que tributan en consolidación fiscal a la hora de determinar si el 10 por 100 del límite toma como referencia la base imponible consolidada o la individual. La propia normativa del grupo de sociedades, que lo considera sujeto pasivo, donde las deducciones y bonificaciones en la cuota toman como referente al propio grupo y se producen eliminaciones de las operaciones internas, hace necesario interpretar que el límite del 10 por 100 se refiere al conjunto del grupo ⁷⁷.

2.4. La donación del usufructo.

Anteriormente hicimos mención de que la donación del usufructo daba lugar a poder acogerse al régimen fiscal beneficioso para las donaciones. Sin embargo, si bien esto es cierto en el ámbito de las personas físicas quizás no lo sea tanto en el Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, el hecho de donar el usufructo temporal implica que sea aplicable el artículo 15 de la LIS referente a los incrementos o disminuciones de patrimonio puestos de manifiesto en la transmisión lucrativa de elementos patrimoniales. En estos casos, hay que integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado del usufructo y su valor de adquisición. Ciertamente un problema será el de la valoración, sobre todo para la entidad sin fin lucrativo. Sin embargo, el hecho de que se encuentren exentos tanto las pérdidas como las ganancias hace que ésta sea una cuestión de escasa importancia. El verdadero problema se encuentra en cuál es el gasto deducible para la entidad que dona. Desde un punto de vista contable entendemos que no existe ningún gasto contable, ni siquiera en concepto de provisión ⁷⁸. El gasto será la amortización del bien. Ahora bien, ésta no está afecta a la actividad y no se correlaciona con los ingresos. Además, parte de la amortización corres-

⁷⁶ En contra del cambio de opción se manifiesta UCELAY (1996, pág. 396).

⁷⁷ En contra se pronuncia la Dirección General de Tributos en Resolución de 2 de diciembre de 1999 (*Normacef*) empleando una argumentación que no acabamos de comprender. En la misma se dispone que el «grupo de sociedades no tiene personalidad jurídica y su consideración como sujeto pasivo responde a una ficción legal. En el mismo se integran los resultados derivados de la actividad de las entidades que formen parte del mismo, quienes siguen sujetas a las obligaciones tributarias que se deriven del régimen individual de tributación, con excepción del pago de la deuda tributaria. En consecuencia, de la normativa anterior se desprende que el límite al que nos referimos debe calcularse teniendo en cuenta la base imponible del donante, tal y como se recoge en la redacción del artículo 63.2 de la Ley 30/1994 mencionado. De ningún otro precepto de la Ley del IS o de la Ley 30/1994, ni de la mecánica propia de la deducción puede interpretarse que el límite se aplique respecto de la base imponible del grupo consolidado sino respecto de la base imponible de la entidad que efectúa la donación».

⁷⁸ No obstante, en la Resolución de la Dirección General Tributos de 20 de abril de 1998 (<http://www.aeat.es>) se establece que será deducible la pérdida de valor del inmueble que pudiera producirse como consecuencia de la constitución del usufructo.

ponderará al valor del usufructo y parte al valor de la nuda propiedad. Con relación a lo que corresponde al usufructo, entendemos que será fiscalmente deducible en la medida en que el artículo 63.1 b) de la LF lo admite. El problema se encuentra en la amortización de la nuda propiedad. A nuestro juicio sería fiscalmente deducible en tanto que el artículo 11 de la LIS acoge el concepto «técnico» de amortización, que se basa en la pérdida de valor que experimentan los activos por el paso del tiempo y siempre que no se trate de bienes afectos a gastos no deducibles (art. 14 de la LIS). De esta manera, las amortizaciones de los inmuebles no afectos a la actividad se computan también como gasto deducible al no tratarse de liberalidades ⁷⁹.

Para la entidad donataria del usufructo la imputación temporal del gasto no se producirá, por tanto, en el momento de la donación, sino que se imputará en función de la amortización. Por otro lado, y en caso de que la entidad hubiera cedido temporalmente el usufructo a la entidad sin fin lucrativo, el momento de la consolidación de la nuda propiedad no producirá ninguna renta ⁸⁰.

2.5. Participaciones en entidades mercantiles.

En la actualidad las entidades sin fin lucrativo pueden realizar su actividad empresarial directamente o bien, indirectamente, a través de las participaciones mayoritarias y a veces exclusivas de entidades mercantiles. En este caso, van a obtener ingresos mediante el reparto de dividendos. A diferencia de épocas pretéritas, donde ni se permitía la deducción por doble imposición y donde la retención se configuraba como un supuesto de «tributación mínima», en la actualidad la obtención de dividendos no se penaliza. Sin embargo, desde un punto de vista estrictamente tributario, si la entidad participada obtiene unos beneficios de 100 y tributa al tipo del 30 por 100 la tributación final es de 70 unidades. Su reparto a la entidad sin fin lucrativo es neutra fiscalmente en la medida en que tiene derecho a una deducción en la cuota del 100 por 100 (art. 28.2 de la LIS). Sin embargo, si la entidad participada dona previamente y hasta el límite del 10 por 100 la situación cambia ⁸¹. Si ese límite es

⁷⁹ En este sentido, en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de septiembre de 1997 (*Normacef*) se considera que un apartamento que no se va a afectar a la actividad seguía las mismas reglas que lo establecido por el Plan General de Contabilidad. Así afirma que en «consecuencia, de esta adquisición se computan como gastos contables y, por tanto, serían gastos igualmente a efectos fiscales, la amortización correspondiente a la depreciación efectiva del inmueble producida en cada período impositivo, así como los gastos financieros derivados de la financiación de la inversión. No obstante, debe mencionarse las implicaciones fiscales que se derivarían en el caso de que, por el destino y uso del mismo, pueda considerarse que a través de dicho inmueble se está retribuyendo los fondos propios de la sociedad, en cuyo caso dichos gastos no tendrían la consideración de deducibles a efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades». Por otro lado, en la Resolución de 20 de abril de 1998 (<http://www.aeat.es>), donde se trataba la donación del usufructo a una fundación, se señaló que sí era deducible la amortización del inmueble en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva del mismo.

⁸⁰ La Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 1999 (*Crónica Tributaria*, núm. 95, 2000, pág. 151) señala que la consolidación del dominio por el nudo propietario por extinción del usufructo no da lugar a integrar ninguna renta en la cuenta de pérdidas y ganancias.

⁸¹ En este sentido señala M. A. HERRERA (1999, pág. 16) que, en aquellos casos donde la fundación fuese titular de una explotación mercantil, ésta podría realizar la actividad empresarial correspondiente y después de tributar aplicar los beneficios íntegramente, pudiendo, incluso, beneficiarse de los incentivos a las donaciones reguladas en la propia normativa.

de 10, la entidad sólo tributaría por 90 lo que supondría un ingreso de 27. A su vez, recibiría una donación que no tributaría y por los dividendos recibidos tendría un derecho a la deducción por doble imposición⁸². En aquellos casos donde la entidad tenga el 100 por 100 del capital no hay duda que la mejor opción es donar hasta el 10 por 100. En caso de participaciones menores, esta decisión afectaría a los socios minoritarios en cuanto pierden parte de sus dividendos con la donación.

3. Problemas comunes a ambos tributos.

3.1. El requisito subjetivo del donatario: que se trate de entidades acogidas al Título II de la Ley 30/1994.

La condición fundamental para que se produzca el beneficio fiscal recogido en la LF es que el destinatario de la misma sea una entidad acogida a su Título II. En el caso de las Fundaciones el problema en este caso es doble. Por un lado, la Fundación adquiere su personalidad jurídica con el acto de inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones (art. 3 de la LF) y, además, necesita la acreditación de la Administración tributaria para poder disfrutar del régimen fiscal «privilegiado» del citado Título. Desde dicha perspectiva, cabe preguntarse si son o no deducibles las donaciones realizadas a estas entidades en el momento de su constitución pero antes de la inscripción, tanto en lo referente a la dotación fundacional como al resto de donaciones. Esta cuestión todavía no solventada normativamente, ha sido abordada por las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 26 de diciembre de 1997 y de 13 de octubre de 1999⁸³ donde se retrotraían los efectos beneficiosos al momento de constitución acudiendo al artículo 46.1 de la LF, referente a la aplicación del régimen tributario especial del Impuesto sobre Sociedades, en el que se establecía que tratándose «de Fundaciones, dichos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución cuando entre ésta y la de solicitud de inscripción en el Registro administrativo correspondiente no haya transcurrido más de un mes»⁸⁴. El argumento que se emplea en la Resolución para aplicar al mecenazgo un precepto ubicado en el Capítulo I es el de una interpretación finalista de la norma⁸⁵.

⁸² *De lege ferenda* PEDREIRA MENÉNDEZ (1999, págs. 418-419) ha señalado que, a su parecer, la mejor manera de solventar que las fundaciones realicen actividades empresariales y los problemas de la competencia desleal, hoy distorsiones en la competencia, sería que las primeras sólo pudieran realizarse mediante sociedades interpuestas y que éstas, a su vez, pudieran deducirse íntegramente las donaciones que realizaran a la fundación, sin límites.

⁸³ *Normacef*.

⁸⁴ Que, por otro lado, es el plazo máximo para registrar que determina el artículo 6 del Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

⁸⁵ En la Resolución de la Dirección General Tributos de 13 de octubre de 1999 (*Normacef*) se mantiene que si «tenemos en cuenta que el régimen de incentivos a las personas que colaboren con la entidad forma parte esencial del régimen propio de ésta, ya que contribuye de forma sustancial a la realización de su actividad, cabe entender que la eficacia retroactiva de la acreditación resulta también aplicable en lo que se refiere al régimen contemplado en el Capítulo II del Título II de la Ley 30/1994».

Por tanto, si se cumple con la solicitud de la aplicación de los beneficios fiscales dentro del plazo de los tres meses posteriores a la inscripción en el Registro y si en el plazo de un mes desde la constitución se hubiera solicitado la inscripción en el Registro de Fundaciones, se considerarán deducibles las dotaciones para la constitución de la Fundación ⁸⁶. La controversia se planteará para las dotaciones fundacionales de personas físicas a entidades que no quieran o no puedan acogerse al Título II de la LF, donde se tiene derecho a la deducción del 10 por 100 de la cantidad aportada. En dicho caso, no es posible acudir al artículo 46 para solventar el problema.

La segunda de las cuestiones tiene que ver con las entidades sin fin lucrativo que no cumplen con las condiciones necesarias para la aplicación de los beneficios del Título II de la LF. ¿Qué sucede cuando la entidad comunica al donante que las cumple y ello es incierto? ⁸⁷. En este caso hay que diferenciar dos supuestos: el primero, cuando la entidad en cuestión sabe que no puede gozar del régimen privilegiado; el segundo, cuando la entidad consideraba que podía gozar del mismo, habiendo comunicado a la Administración tributaria dicha circunstancia ⁸⁸. En ambos casos, para el donante no habría derecho a la deducción recogida en la LF. No obstante, lo que tampoco existiría es la posibilidad de sancionar al contribuyente engañado que hubiera actuado con la mínima diligencia ⁸⁹.

Ahora bien, cuando la deducción tributaria para una persona se condiciona a la manifestación de otra, la propia norma deja en una situación inerte al donante. En efecto, puede ser que la entidad sin fin lucrativo alegue que tiene derecho a la deducción aun sabiendo que no la tiene. En este caso, el Derecho tributario deja impune al que simula que tiene un régimen del que carece. A diferencia de lo que sucede en otros ámbitos, como cuando el trabajador engaña al empleador acerca de sus circunstancias personales (art. 89.3 de la LIRPF), o en el caso del IVA cuando alguien que no es sujeto pasivo y actúa como tal (art. 170.dos.3.º), la norma fiscal deja impune a estos sujetos. Es la vía privada la única de la que dispone el donante para resarcirse del daño que se le haya podido causar. Cuestión distinta es cómo funciona el sistema de acogimiento al Título II de la LF. En él, la entidad sin fin lucrativo se limita a comunicar que cumple con los requisitos preestablecidos por la Ley.

⁸⁶ Ante las dudas sobre la deducibilidad de la dotación patrimonial se había optado por la práctica de dotar patrimonialmente con lo mínimo para que se aceptara la constitución de la entidad sin fin lucrativo y, posteriormente hacer una donación importante. *Vide* DEL CAMPO (2000, pág. 369).

⁸⁷ A pesar de que esta actividad se puede producir tanto en el ámbito de las personas físicas como en el de las jurídicas en el caso de aquéllas será más improbable en la medida en que la presentación del modelo 182 pone coto a este tipo de actuaciones.

⁸⁸ Imaginemos que en un procedimiento de inspección se determina que realiza, por ejemplo, con carácter principal una actividad económica, lo cual no la hace apta para gozar de los beneficios fiscales.

⁸⁹ En este sentido se pronuncia MERINO JARA (1995, pág. 1.743) para un supuesto que podemos considerar análogo en la medida en que la actividad del contribuyente se vincula a la existencia de una información que le tiene que proveer un tercero. En efecto, con relación a la valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en fondos propios de entidades que no cotizan en mercados secundarios (art. 16 de la LIP) el artículo 16.cuatro de la misma exige que la entidad en cuestión suministre a los socios, asociados o partícipes de las entidades certificadas con las valoraciones correspondientes. Para este autor, en caso de valoraciones incorrectas o falta de información, si el contribuyente se limita a reflejar lo comunicado por la sociedad, no puede existir sanción por el simple hecho de que no existe culpabilidad. Para la entidad que comunica erróneamente, sólo existirá una sanción simple.

Sin embargo, puede ser una creencia errónea. En dicho caso, los efectos que para la entidad se produzcan son, hasta cierto punto, lógicos. Sin embargo, el donante queda totalmente desprotegido y sólo puede resarcirse del daño sufrido en vía civil.

3.2. La imputación temporal: ¿cuándo se entiende realizada una donación? El criterio de caja.

Para que opere la deducción en la cuota o en la base la norma hace mención del término cantidades donadas, tanto en el ámbito de las personas físicas como en el de las jurídicas. Parece que la imputación temporal dependerá de cuándo se haya donado una cantidad o un bien. El Código Civil señala que la donación se perfecciona desde el momento en que se acepta por el donatario el bien o el dinero (art. 623) e indica que la donación del bien mueble puede realizarse por escrito o verbalmente (art. 632) y la propia normativa de la LF, en un precepto cuyo contenido dista de ser meramente formal (art. 66), señala que en caso de donación de bienes es necesario la existencia de un «documento auténtico» que acredite la «entrega» del bien donado⁹⁰. El problema sobre el momento de la imputación temporal es saber si ésta se realiza desde el momento en que se acepta el bien o el dinero o bien con la entrega o satisfacción de estos⁹¹, lo cual tiene importantes consecuencias (ejemplo: en las donaciones que se producen en la época de Navidades).

Una respuesta acorde con el Código Civil parece que nos indica que la donación produce los efectos desgravatorios en el donante desde el momento en que se produce la aceptación, con independencia de que el dinero o el bien se haya satisfecho o entregado anteriormente o no⁹². En este sentido parece pronunciarse el artículo 69.1 de la LF (adquisición de obras de arte para su oferta en donación), en la medida en que exige que la donación sea aceptada por el donatario. El problema en estos casos será de prueba mediante documento auténtico, caso de bienes, y, en su defecto, mediante el propio documento (art. 66 de la LF) expedido por la entidad sin fin lucrativo. La segunda posibilidad es acudir a un criterio de caja, en el momento en que la cantidad se satisfaga efectivamente el dinero y, tratándose de bienes, desde el momento de su puesta a disposición. A favor de esta tesis se encuentran dos preceptos de la LF referidos ambos a dinero. Por un lado, el artículo 59.3 *in fine*

⁹⁰ Por lo que sabemos, el término auténtico se emplea en la Ley de Enjuiciamiento Civil a los efectos de prueba. Ahora bien, en una Ley como la LF parece una redundancia el adjetivar con el término «auténtico». Si no estamos errados, el antónimo de auténtico es falso. ¿Es que se puede justificar una donación con un documento falso?

⁹¹ En el caso de donación de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español y de obras de arte de calidad garantizada, hay, entendemos, un problema adicional en la medida en que su importe depende de la valoración que al bien u obra de arte se le conceda por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación (arts. 60.1 y 64 de la LF). La misma no tiene por qué existir ni en el momento de la donación, ni en el del devengo del tributo, ni incluso en la de la fecha de la declaración.

⁹² De esta opinión es UCÉLAY (1996, pág. 396). Habrá casos donde el bien y el dinero se hayan entregado a la entidad sin fin lucrativo pero todavía no hayan sido aceptados. Es el caso de una empresa nuclear que transfiere una cantidad de dinero a una entidad ecológica y ésta no la acepta por el efecto negativo que la misma podría tener. Es decir, se trataría de un negocio pendiente de perfeccionar.

hace mención de que son deducibles «las cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a Asociaciones». Por otro, el artículo 68 de la LF, con relación a los convenios de colaboración también señala que las «cantidades así satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible». Parece que una interpretación sistemática y que no vulnere el principio de igualdad nos conduce a aceptar el criterio de caja que, por otra parte, iría en contra del criterio de civil y que puede producir situaciones de desajuste y no solventar todos los problemas. Por ejemplo, una donación de un bien realizada el 30 de diciembre donde la entidad sin fin lucrativo condiciona su aceptación definitiva a que la revisión del estado del bien por sus técnicos en el plazo de dos meses haga aconsejable su aceptación definitiva, ¿a qué período se imputa? O imaginemos que como donación se opta por asumir gratuitamente una deuda de la entidad, ¿cuándo se imputa temporalmente, en el momento en que se traspaasa el crédito, en que sea exigible por el acreedor o cuando efectivamente se produzca el pago? Pero, no es necesario ir a estos supuestos. Tratándose de fundaciones, en la propia dotación fundacional es posible desembolsar inicialmente el 25 por 100 de la misma y en el período de cinco años, como máximo, aportar el resto (art. 10.2 de la LF). Y, de la misma manera, se puede considerar como dotación el compromiso de terceros siempre que estuvieran garantizados (art. 10.3 de la LF). En el caso de las personas jurídicas, ¿cuándo se imputa temporalmente? De acuerdo con el criterio de devengo será en el momento en que nace el compromiso con independencia de su desembolso. Si se aplica el de caja, en el momento en el que se satisfaga de forma efectiva.

El hecho de tomar en consideración uno u otro criterio tiene importantes efectos para la entidad donante. Afecta en lo referente a los límites del gasto deducible o de la deducción en la cuota, así como al valor del dinero, en la medida en que el ahorro es mayor cuanto antes se deduzca la cantidad. También es relevante el momento en que se realiza la donación, pues la entidad sin fin lucrativo puede gozar de los privilegios fiscales del Título II, pero haberlos perdido en el momento en que se tenga que realizar el desembolso.

Otro problema trae causa de la configuración de la deducción como un derecho. El artículo 55.3 de la LIRPF, al igual que en otros muchos sitios en las normas tributarias, establece que el contribuyente «podrá» deducir el 20 por 100 de la cantidad donada⁹³. Lo que aquí nos planteamos es determinar cuáles son los efectos jurídicos en aquellos casos donde no se realice la deducción en el año correspondiente. ¿Se tiene derecho a realizar una declaración complementaria? En dicho caso, el problema es si son exigibles o no intereses de demora. A nuestro entender, la consideración de la partida deducible como un derecho nos inclina a señalar que no se devenga esta prestación accesoria. La alternativa a la declaración complementaria sería imputar la donación, siempre que se cumplan con los límites con relación a los datos del año al que corresponda la deducción, al año en que nos dimos cuenta del error. Esto supone que al no presentar la declaración complementaria, no se interrumpiría la prescripción. A nuestro parecer, esta segunda opción no es válida, en cuanto no se trata de una deducción del ejercicio y fuera del mismo, sólo cuando una norma expresa lo prevea se

⁹³ E igualmente el artículo 59 de la LF señala que «tendrán derecho a deducir...».

debe ingresar o regularizar ⁹⁴. Por otro lado, y a efectos prácticos, lo cierto es que el modelo 182, en el que la entidad sin fin lucrativo pone en conocimiento de la Administración los datos del donante, podría no coincidir con la declaración impositiva del mecenas.

En el ámbito de las personas jurídicas la situación cambia. En este caso, el gasto que en otra tesitura no sería deducible por ser una liberalidad cabe deducirlo. Ahora bien, en el Impuesto sobre Sociedades opera el principio de inscripción contable por el cuál para que un gasto sea deducible debe estar imputado en la cuenta de pérdidas y ganancias (art. 19.3 de la LIS). De esta manera, bastaría con que el gasto no se cargara para que no fuera deducible. Sin embargo, y aunque parezca absurdo no registrar contablemente un gasto producto de una donación, esta opción sólo sería válida en el caso en que con la misma no se intentasen evitar las restricciones a la deducción impuestas por límite del 10 por 100 de la base imponible o del 1 por 1.000 de la cifra del volumen de ventas, pues en dicho caso el artículo 19.3 de la LIS impide su imputación posterior. Ahora bien, si pudiendo deducirse la cantidad no lo hiciese, la LIRPF se lo permite graciosamente y será en el ejercicio siguiente donde tendrá que compararse con la base imponible o volumen de ventas de dicho ejercicio, pues fiscalmente pasa a ser gasto del mismo.

3.3. Los problemas prácticos derivados de que la donación no puede superar el límite del 10 por 100 de la base.

El hecho de que tanto en el ámbito de las personas físicas como jurídicas el importe de lo donado no pueda superar en el año el 10 por 100 de la base, imponible o liquidable, va a suponer en la práctica que, cuando el importe de las donaciones sea importante, puede hacer que los contribuyentes las demoren hasta el final del período con las únicas miras de poder establecer cuál es la cuantía que pueden realizar con derecho a deducción. Incluso se podría llegar al absurdo de donar cada año partes del bien hasta que cubran el total. Imaginemos, por ejemplo, el caso de una persona que dona un solar, una casa o un edificio. En estos casos el problema es determinar si tiene lógica que un límite produzca tales consecuencias en la financiación de las entidades sin fin lucrativo y que, de hecho, está cercenando la posibilidad de donaciones importantes ⁹⁵. Y esta última valoración será fundamental en el ámbito de las personas físicas, donde el límite del 10 por 100 de la base puede hacer

⁹⁴ En la normativa que regula los impuestos directos, cuando una determinada cuantía no ha tributado efectivamente en el período correspondiente porque la norma así lo permite y, posteriormente, es necesario realizar dicho ingreso (generalmente porque no se cumplen los requisitos que se exigen en períodos ulteriores), la propia normativa regula dos procedimientos. Presentar una «declaración-liquidación complementaria» cuando se trata de un aumento de base en el Impuesto sobre la Renta, debido a que el tributo es progresivo y las rentas que se han de integrar afectan al tipo de gravamen [arts. 14.2 b), 14.3 y 46.1.3.º b) de la LIRPF y 39.4, 42.3.º y 68 del RIRPF]. Para las deducciones en la cuota del Impuesto sobre la Renta y para el Impuesto sobre Sociedades en todos los casos, la regularización se realiza con la cuota del período impositivo en que se incumplen los requisitos exigidos normativamente [arts. 57 del RIRPF y 21.5, 37.3 y 123.6 de la LIS].

⁹⁵ Como señala ARIAS VELASCO (1995, pág. 110), no se encuentra en la LF ningún estímulo idóneo para la decisión de una persona que, en un momento de su vida, dona una parte importante de su patrimonio con fines altruistas.

que grandes propietarios no vean incentivada la opción por la donación. Tal vez sería más apropiado que las cantidades no deducidas en el ejercicio se pudieran deducir cumpliendo los mismos límites, en períodos sucesivos ⁹⁶.

3.4. El IVA que no se repercute en caso de autoconsumo y su consideración como mayor valor de la donación.

Las donaciones de bienes por parte de empresarios, personas físicas o jurídicas, suponen, normalmente, la existencia de un autoconsumo para el donante que devenga IVA. Ahora bien, pese a ser una operación gratuita, entendemos que es posible repercutir el tributo al donatario ⁹⁷. ¿Dicho tributo supone un mayor valor de la donación en aquellos casos en que la entidad sin fin lucrativo no se lo pueda deducir, total o parcialmente, por realizar operaciones a título gratuito o exentas del artículo 20 de la LIVA? Creemos que la respuesta debe ser afirmativa. La LIVA establece el deber de repercutir en todo caso. Sería la entidad sin fin lucrativo la que debería soportar el citado IVA sin posibilidad de repercutirlo directamente en muchos casos por realizar operaciones exentas o gratuitas ⁹⁸. Por tanto, la renuncia al derecho de repercutir supone la asunción de una deuda que realmente le corresponde a la entidad sin fin lucrativo y, por tanto, debería, a nuestro juicio, aumentar el valor de la donación ⁹⁹. Sin embargo, esta interpretación tiene como principal falla el hecho de que para que la donación sea deducible debe incorporarse en el activo de la donataria, y, tal como ya tuvimos ocasión de señalar, la asunción de deuda por parte del mecenas sólo puede entenderse que aumenta el activo cuando el pasivo financia directamente un activo, y éste no es el caso.

Parece, por tanto, que las empresas no tienen derecho a deducirse el 30 o 35 por 100 del IVA como coste. En efecto, si se entendiera que no hay que repercutir el IVA, el hecho de que, finalmente, soporte un coste no afecto a la actividad económica y que, además, tampoco cumple los requisitos de la LF para gozar de la deducción, haría que no pudiera computar el gasto fiscal por dicho importe.

⁹⁶ Estas restricciones van a obligar, en el caso de aquellos que realizan actividades económicas, ya sean personas físicas o jurídicas, a que si fueran a sobrepasar los límites se acojan a otro tipo de figuras que, si bien no son de su interés, porque prefieran estar en el anonimato, les permitan gozar del derecho a la deducción, como ocurre con los convenios de colaboración (art. 68 de la LF), las adquisiciones de obras de arte para oferta de donación (art. 69 de la LF) o a los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes (art. 70 de la LF).

⁹⁷ BLÁZQUEZ LIDOY (2000, pág. 15). *Vide*, las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 16 de diciembre de 1997 (*Normacef*) y 6 de octubre de 1999 (<http://www.aeat.es>).

⁹⁸ No obstante, si la entidad fuera sujeto pasivo de IVA y tuviera derecho pleno a la deducción, el hecho de soportar el IVA por la donación le sería indiferente, por el modo de operar este tributo, y el único que saldría beneficiado sería el Estado. Ahora bien, el no repercutir el IVA no sería asumir una deuda de otro en este caso, pues para la entidad sin fin lucrativo sería neutro, de tal manera que para el donante esta asunción no puede conceptuarse como mayor valor de la donación. No obstante, se trata realmente, de una donación al Estado, por lo que cabría preguntarse si sería deducible por esa vía.

⁹⁹ Un problema en este caso sería el de la imputación temporal. Para aquellas entidades con período impositivo coincidente con el año natural, si la donación fuera en el último trimestre del año, o en el último mes para las empresas que declaren mensualmente, el citado IVA correspondería al ejercicio siguiente.

A nuestro parecer, cuando una entidad soporta IVA por autoconsumo, en todo caso, debería ser deducible el importe soportado en el Impuesto sobre Sociedades siempre y cuando con esa actitud se esté asumiendo una deuda de la entidad sin fin lucrativo que no podría recuperar de otro modo. Es decir, cuando esta última no sea sujeto pasivo del IVA o realice operaciones exentas.

V. LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

El régimen fiscal de los convenios de colaboración ¹⁰⁰ regulado en el artículo 68 de la LF pasa por permitir la deducción de las cantidades «satisfechas», con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas ¹⁰¹. Para la entidad sin fin lucrativo las cantidades recibidas no son renta computable (art. 49.4 de la LF). Ahora bien, con relación al IVA, y también al propio Impuesto sobre Sociedades, las posibilidades de configuración jurídica que los convenios de colaboración ofrecen son varias, en función del interés de las partes interesadas.

Una primera posibilidad es la de pasar de un contrato de colaboración a uno de patrocinio donde la entidad sin fin lucrativo no se limite a difundir la participación del colaborador sino que tome una actitud más activa ¹⁰² indicando alguna característica competitiva del patrocinador o de sus productos comerciales ¹⁰³. En este caso, para aquélla, la operación estaría sujeta al IVA. De esta manera podrían compensarse las cuotas soportadas que tuvieran que ver con la citada actividad -prorrata especial- o bien las cantidades recibidas pasarían a formar parte del numerador en la regla de prorrata general en el caso de que se realizasen otras actividades exentas o no sujetas. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, se trataría de una actividad empresarial, que no podría ser la principal si se quiere estar sometida al Título II de la LF (art. 42.2) y que si es actividad secundaria tributaría al 10 por 100 de los beneficios, ya que no podría gozar de la exención del artículo 48.2 de la LF ¹⁰⁴. Para el colaborador, el IVA que le repercutan será, en principio, deducible, y, a su vez, el importe satisfecho gasto deducible en su totalidad, sin el límite establecido en el artículo 68 de la LF del 5 por 100 de la base o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas.

¹⁰⁰ *Vide*, sobre estas figuras, MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES (1999, págs. 253 y ss.).

¹⁰¹ Con relación a este último límite entendemos que ésta es la base imponible previa a la determinación del gasto deducible por el convenio de colaboración tal y como señala, expresamente, el artículo 63.2 de la LF respecto del resto de deducciones.

¹⁰² Señala GARCÍA LUIS (1995, pág. 270) que en el convenio de colaboración la entidad sin fin lucrativo no puede comprometerse a nada más que a difundir el nombre del colaborador.

¹⁰³ MARÍN BARNUEVO (1998, pág. 131).

¹⁰⁴ Entendemos que la exención del artículo 48.2 de la LF opera, exclusivamente, para las actividades económicas que estén relacionadas o subordinadas con los fines de entidad sin fin lucrativo. De esta manera a los contratos de publicidad no les resultaría aplicable este beneficio fiscal. Además podrían ocasionarse distorsiones en la competencia en la medida en que, como consecuencia de la exención, se podría beneficiar una actividad publicitaria frente al resto.

La segunda posibilidad sería la de conceder una donación monetaria por parte del mecenas y que la entidad sin ánimo de lucro diese a conocer el nombre del patrocinador por voluntad propia, sin cláusula contractual que le obligara; es decir, una prestación de servicios gratuita ¹⁰⁵. Desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, para la entidad sin fin lucrativo nos encontramos ante donaciones exentas (art. 49.3 de la LF) mientras que el mecenas tendría derecho a una deducción con el límite de deducción del 10 por 100 en la base imponible o del 1 por 1.000 del volumen de ventas [art. 63 c) de la LF]. En el ámbito del IVA, aquélla realizaría una prestación gratuita de servicios, por lo que, si fuera sujeto pasivo del tributo, se aplicarían las normas de autoconsumo de servicios, aunque al ser el valor de la base imponible el coste de la prestación del servicio (art. 79.cuatro de la LIVA) el importe sería despreciable.

En todo caso, y con relación a los convenios de colaboración, una cuestión que entendemos que debería reseñarse es el hecho de que el artículo 68 de la LF parece exigir que la donación sea, exclusivamente, en dinero. En efecto, a pesar de que en el precepto se haga mención de «ayuda económica», lo que no excluye las daciones de bienes, su párrafo segundo parece limitar dicho concepto a prestaciones monetarias al establecer que las «cantidades así satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible» ¹⁰⁶. Además, se determina un criterio de imputación temporal de caja que contradice el de devengo que rige para los colaboradores (art. 19 de la LIS). *De lege ferenda*, y con independencia de lo que señalemos en el siguiente apartado, entendemos que se deberían incluir las contraprestaciones en bienes y que el devengo debe relacionarse con el momento en el cual la entidad preste el servicio, con independencia de cuando se produzcan los flujos de caja.

Por lo que respecta a los convenios de colaboración suscritos por personas físicas, la LF hace mención a que serán deducibles las cantidades aportadas con el límite del 5 por 100 del rendimiento neto de la actividad económica ¹⁰⁷. Ello nos plantea varias cuestiones. En primer lugar, ¿qué sucede si se trata de un empresario en régimen de estimación objetiva? En este caso, entendemos que no sería aplicable el artículo 68 en la medida en que los gastos realizados son indiferentes y lo que se permite deducir con el mismo son los citados gastos ¹⁰⁸. No obstante, el dinero satisfecho debería tener, a los efectos de las deducciones en la cuota, la condición de donación pura y simple. En este caso el problema se encontrará en determinar por qué a los empresarios y profesionales que tributan en estimación directa se les provee de dos medios compatibles, como veremos, a los efectos de límites y se excluye a los demás.

¹⁰⁵ No obstante, la Dirección General de Tributos ha entendido, en Resolución de 4 de julio de 1997 (<http://www.aeat.es>), que la aportación voluntaria que se le da a una asociación acogida al Título II de la LF por la prestación de unos servicios de vigilancia de aparcamientos no dan derecho a la deducción en la medida en que falta el ánimo de liberalidad.

¹⁰⁶ *Vide*, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de julio de 1998 (*Normacef*), que se manifiesta en dicho sentido. Igualmente, tanto GARCÍA LUIS (1995, pág. 269) como MARTÍNEZ LAFUENTE (1996, pág. 210) parecen limitar el alcance de los convenios de colaboración a las ayudas monetarias.

¹⁰⁷ En el caso de estimación directa simplificada por rendimiento neto se entiende el existente tanto antes como después de aplicar el 5 por 100 de gastos de difícil justificación y provisiones (art. 28 del RIRPF). Estimamos que, a los efectos del gasto deducible, habrá de tomarse el existente después de computar dicho 5 por 100.

¹⁰⁸ FERNÁNDEZ LÓPEZ (2000, pág. 60) advierte que, en la medida en que se ha tratado igual a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a las personas físicas que realizan actividades económicas y tributan en régimen de estimación directa, no cabe extender esta deducción a los empresarios sometidos al régimen de estimación objetiva.

En segundo lugar, cuando un sujeto realiza actividades económicas tiene que estudiar si le interesa más este tipo de contrato de colaboración o una donación pura y simple, siendo el criterio a valorar tanto el tipo de gravamen y la progresividad como el límite del 10 por 100 de la base liquidable. Lo normal será que le interese más optar por un gasto deducible. En tercer lugar, hay que tener presente si para determinar la base de la donación, al objeto del cómputo del límite del 10 por 100 de la base liquidable, hay que tomar en consideración tanto esta donación como el resto o bien no hay que incluirla. A diferencia de lo que se postula con relación al Impuesto sobre Sociedades, donde el límite de esta deducción es compatible con el resto de donaciones, nada se dice respecto del Impuesto sobre la Renta ¹⁰⁹. A nuestro juicio, en este caso no se plantean problemas de incompatibilidad en la medida en que son figuras que operan en ámbitos distintos. Cuando se donan bienes o dinero la norma ha entendido que es la persona física como tal y no la empresa quien lo hace. En el caso de los convenios de colaboración la solución es la contraria. Por tanto, son dos deducciones que operan de forma independiente ¹¹⁰.

1. ¿Ha derogado el artículo 14.1 e) de la LIS al artículo 68 de la LF en la parte que limita la deducción al 5 por 100 de la base imponible o 0,5 por 1.000 del volumen de ventas?

El artículo 14.1 e) de la LIS establece la no deducibilidad de las donaciones y las liberalidades. Sin embargo, la normativa ha ido evolucionando desde aquel concepto de «gasto necesario» en la pretérita normativa del Impuesto sobre Sociedades hasta la nueva remisión a la contabilidad y la emergencia de gasto «conveniente» como criterio de deducibilidad ¹¹¹, lo que ha supuesto la admisión de los gastos con clientes, proveedores, regalos a trabajadores, publicidad. En este sentido, el artículo 14.1 e) de la LIS determina que no se considerarán liberalidades los gastos «realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios», con independencia de la cuantía ¹¹². Así, ha mantenido JIMÉNEZ DÍAZ ¹¹³ que el mecenazgo constituye hoy una excelente oportunidad para diferenciar una determinada marca o empresa y de hacer que el público las identifique con ciertos valores que socialmente son tenidos en cuenta. No hay que olvidar que, como ya hemos señalado, el concepto de *animus donandi* sólo es predicable de las personas físicas, pero no de los empresarios. En las sociedades mercantiles sus fines son la obtención de beneficios

¹⁰⁹ No obstante, en el Impuesto sobre Sociedades plantea UCELAY (1996, pág. 397) la posibilidad de que esa compatibilidad opere no sólo con referencia a la base o al volumen de ventas, sino también si en función del concepto de la donación en un caso se pueda tomar en consideración la base, y en el otro, el volumen de ventas.

¹¹⁰ También se pronuncian a favor de la compatibilidad MARÍN-BARNUEVO (1998, págs. 125-129), así como MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES (1999, págs. 252 y 253).

¹¹¹ MALVÁREZ PASCUAL y MARTÍN ZAMORA (1998, pág. 230 y ss.).

¹¹² En este sentido señalan MALVÁREZ PASCUAL y MARTÍN ZAMORA (1999, pág. 239) que la nueva norma no limita la cuantía del gasto de tal manera que aun en el caso de que éste exceda en mucho de lo habitual en el sector de actividad que desarrolle la compañía habrá que considerarlo deducible.

¹¹³ JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 176).

para repartirlos entre sus socios y no existe en sus estatutos ninguna mención de las actividades gratuitas. Es decir, en todos aquellos casos en que la entidad sin ánimo de lucro haga cualquier tipo de manifestación de que una empresa le allega fondos, esta última podrá considerar que se trata de un gasto de promoción indirecto ¹¹⁴.

Si esto es así, por qué en los casos de convenios de colaboración del artículo 68 de la LF, donde nos encontramos ante una cierta contraprestación, aunque sea testimonial, se limita la cuantía del gasto al 5 por 100 de la base imponible y en otros gastos de promoción, con independencia de la cuantía, no es así ¹¹⁵. No hay que olvidar que la redacción del artículo 68 se aprobó bajo la vigencia de la antigua Ley donde gobernaba el principio de gasto necesario. Con la Ley 43/1995 los principios son otros. De esta manera, caben hacer dos interpretaciones cuando se ponen en común los artículos 69 de la LF y 14.1 e) de la LIS: o bien se entiende que el artículo 14.1 e) de la LIS requiere algo más que un retorno testimonial para que sea deducible ¹¹⁶ o se podría proponer que el artículo 68 de la LF está derogado, a pesar de la disposición derogatoria única 2.22 de la LIS, en la medida en que el artículo 14.1 e) es posterior y contrario a sus dictados. Nosotros nos decantamos por esta última postura ¹¹⁷. Un argumento a favor de esta tesis entendemos se puede encontrar en que el artículo 59.3 de la LF limita la no deducción de las cuotas de los asociados donde exista cualquier contraprestación a las personas físicas, de tal manera que para las personas jurídicas, y *contrario sensu*, sí sería deducible, con independencia de que la contrapartida que de la entidad sin ánimo de lucro reciba sea meramente testimonial ¹¹⁸. No obstante, el elemento clave a nuestro entender es el retorno que se produce a favor de las entidades que prestan su ayuda económica. Si para que sea deducible se requie-

¹¹⁴ Como señala la Audiencia Nacional en su Sentencia de 8 de octubre de 1996 (*Normacef*), «Partiendo, entonces, del concepto de donación -pura y simple- acogido por el artículo 618 del Código Civil ("la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta"), se puede entender la "liberalidad" como un acto por el cual una de las partes, sin estar obligada a ello, proporciona, a la otra parte, una ventaja o enriquecimiento patrimonial, con espíritu de liberalidad y sin contraprestación de ningún tipo. Ahora bien, lo importante del concepto estudiado es que la parte que dona con espíritu de liberalidad lo hace de manera gratuita y sin esperar nada a cambio, de tal manera que se puede entender que no existe tal liberalidad cuando la realización del acto se hace por estar obligado a ello, o esperando algún tipo de recompensa como contraprestación. Es decir, "liberalidad" y "necesidad" son conceptos antitéticos, de tal modo que aquél, no sólo implica la "generosidad" de realizar el acto "libre", sino también la más absoluta "libertad", en su realización, por lo que cualquier obligación en la consecución del mismo (ya sea esa obligación jurídica o incluso natural -morales y sociales-) excluiría el carácter liberal del acto realizado».

¹¹⁵ Se ha señalado que la reducción del límite del gasto al 5 por 100 de la base imponible trae causa del hecho que el colaborador obtiene un beneficio adicional al alejarse del anonimato (MARTÍNEZ LAFUENTE, 1996, págs. 211-212). A nuestro parecer, carece de lógica que si una aportación es totalmente gratuita el límite sea del 10 por 100, si es onerosa del 100 por 100, y si es una donación con causa onerosa, en lugar de determinar un porcentaje entre el 10 y el 100, se baje al 5 por 100.

¹¹⁶ Así parece pronunciarse FERNÁNDEZ LÓPEZ (2000, pág. 60) cuando mantiene que el artículo 14.1 e) de la LIS está matizado por el artículo 68 de la LF.

¹¹⁷ MARÍN-BARNUEVO (1998, pág. 131) se pronuncia a favor de que los gastos en este contrato serán íntegramente deducibles.

¹¹⁸ Afirma GARCÍA LUIS (1995, pág. 256) que para las sociedades las cuotas son deducibles en la medida en que las asociaciones prestan los servicios en contraprestación de dichos pagos. Para DEL CAMPO (2000, pág. 366), es posible que cuando la Ley limitó la no deducibilidad a las personas físicas lo hiciera por la errónea creencia de que estuviese entendiendo que las personas jurídicas no podían formar parte de las asociaciones.

re algo más que el mero hecho de difundir la participación del colaborador, ese principio debe extenderse a todos los ámbitos donde la empresa realice gastos, pues el criterio de deducibilidad en una actividad económica no puede depender de quién sea el que presta el servicio de promoción. De esta manera el artículo 14.1(e) se vería matizado en todos los ámbitos con el principio de proporcionalidad; en cualquier actividad de promoción sería necesario que existiera una proporción entre lo que se satisface y lo que se recibe ¹¹⁹. Sin embargo, entendemos que la LIS no permite tal interpretación ¹²⁰.

Ahora bien, ¿cuáles serían los efectos de esta derogación? Para las personas jurídicas y para las personas físicas que realicen actividades económicas y tributen en régimen de estimación directa la diferencia estará en que los gastos incurridos en el convenio de colaboración serían íntegramente deducibles, pudiendo incluso dar lugar a bases imponibles negativas, de tal manera que les será indiferente confeccionar un contrato de patrocinio o un convenio de colaboración. Para el donatario, la importancia de que se califique como convenio de colaboración radica en que sólo en dicho caso las cantidades obtenidas estarán exentas.

VI. DONACIONES POR PERSONAS JURÍDICAS A ENTIDADES QUE NO GOZAN DEL RÉGIMEN FISCAL «PRIVILEGIADO» Y ACTUACIONES ALTERNATIVAS QUE PUEDEN SER BENEFICIOSAS

Es posible que una persona jurídica decida prestar servicios gratuitos o donar bienes a entidades no acogidas al régimen fiscal privilegiado previsto en el Título II de la LF o bien que sí lo estén pero que los efectos de la tributación indirecta sean tan perjudiciales -un 16 por 100- que se opte no por «regalar» el bien, sino por donar dinero y vender el servicio o el bien por precios que le convengan a la sociedad partiendo de la base que el régimen de las operaciones vinculadas no opera entre partes independientes ¹²¹.

¹¹⁹ Así, la Audiencia Nacional ya había mantenido en su Sentencia de 23 de octubre de 1996 (JT 1996/1005) que no considera deducibles ni las invitaciones de los clientes de un hotel al casino ni las invitaciones al bar debido a que el gasto es tan desproporcionado que la posible finalidad compensatoria se convierte en una pura y simple liberalidad.

¹²⁰ Señala TEJERIZO LÓPEZ (1997, págs. 527-528) que el término liberalidades hay que entenderlo, siguiendo a la Academia, como la expresión de una virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa. Y desde la perspectiva jurídica, hay que entender que sólo hay que excluir las donaciones puras, pero no aquellas que tienen causa onerosa y las remuneratorias.

¹²¹ Cuestión distinta es la relativa a que las entidades estuvieran, de alguna forma, vinculadas, como es el caso de las empresas que a su abrigo crean fundaciones y donde los patronos son los responsables de aquéllas. En este caso, a las relaciones entre empresa y fundación parece que se les podría aplicar el régimen de las operaciones vinculadas. No obstante, a nuestro parecer, no es tan clara esta afirmación en la medida en que los supuestos regulados en el artículo 16 de la LIS están pensados para vinculaciones entre entidades mercantiles y sus socios, en sentido amplio, pero no para entidades tales como las fundaciones.

1. Donación de dinero y compraventa de bienes.

Las donaciones por parte de personas jurídicas tienen un doble efecto en la tributación directa. De un lado, el gasto es deducible, con los límites señalados. De otro, en el caso de donaciones de bienes, la ganancia o pérdida de patrimonio se declara exenta. Ahora bien, en la tributación indirecta hay que distinguir si lo que se dona es dinero, lo cual carece de efectos, de la donación en bienes, en cuyo caso hay que discernir, a su vez, entre personas físicas -no hay efectos en estos tributos- y personas jurídicas, así como personas físicas que realizan actividades económicas y donan un bien, ya forme parte de las existencias o del inmovilizado. En estos casos se devenga el IVA por autoconsumo sin que exista posibilidad de deducírselo, por lo que nos encontramos que, para una entidad sujeta al IVA, el gasto efectivo de la donación le supone no sólo el empobrecimiento como consecuencia del bien que cede sino que hay que añadirle el IVA que finalmente soporta. Estas cuantías sólo se ven compensadas en la medida en que se le permite una deducción en la base igual al porcentaje de gravamen que se le aplica.

Por tanto, si para las empresas las donaciones de bienes tienen el coste adicional del IVA, cabe preguntarse si hay posibilidades de configurar la operación de una forma más beneficiosa para ambas partes, por ejemplo, mediante una donación con causa onerosa. Es decir, si el bien que se pretende donar tiene un valor en contabilidad de 100 unidades (valor de coste) sería posible realizar una venta a una fundación por importe de 5 unidades, y, en su caso, en el futuro, la propia entidad podría realizar una donación en dinero por dicha cuantía ¹²². Nos encontraríamos ante un régimen jurídico diverso al regulado tanto por la LIS como por la LF con relación a las donaciones y sería aplicable el diseñado para las transmisiones onerosas. En este caso, si bien el precio es inferior al de mercado, las normas sobre operaciones vinculadas -valoración al precio de mercado- no son aplicables en la medida en que las dos partes sean independientes. Es decir, a no ser que se acudiera al expediente de calificación jurídica de la norma o al de fraude de Ley, no cabría simulación porque nada se oculta, la valoración sería la acordada por las partes. En el Impuesto sobre Sociedades esto implicaría que habría una disminución de patrimonio deducible en su totalidad (95 unidades) y el IVA devengado sería de 0,8 (16 por 100 sobre 5 unidades), que se repercutiría a la fundación. El cuadro comparativo para un bien de coste 100, en caso de venta por 5 y en caso de donación, partiendo de la base que el IVA no se repercute y no constituye gasto deducible, sería el siguiente:

A) En caso de donación:

- Para la fundación: ningún coste.
- Para la empresa: sale de su patrimonio 100 más un IVA de 16 y del que sólo se deduce el 35 por 100 de 100 (35): coste real 81 (116 menos 35).

¹²² GARCÍA LUIS (1995, pág. 285) parece decantarse, implícitamente, a favor de que estas operaciones se realicen a precios de mercado.

B) En caso de venta por 5:

- Para la fundación: coste 5 más el IVA repercutido de 5 (0,8): resultado 5,8. En caso de que se tratara de un gasto de una actividad económica no exenta habría una deducción adicional del 10 o 25 por 100 sobre dicho importe. Con relación a si puede deducirse el IVA habría que estudiar su concreto régimen jurídico.
- Para la empresa:
 - Pérdida de patrimonio de 95 (100 menos los 5 que cobra) y se deduce un 35 por 100 de dicha cuantía (33,25): coste real 61,75. No tiene ningún efecto jurídico que el valor de mercado del bien sea de 200 o de 50, porque al no ser una donación no entran en juego los preceptos de las liberalidades.
 - Aparte, dona en dinero las 5,8 unidades, de las que se deduce el 35 por 100: coste real 3,77. El hecho de que en la anterior operación existiera una pérdida va a suponer que la base imponible disminuya y el volumen de ventas aumente, lo que habrá que tomarlo en cuenta a los efectos de computar el límite del 10 por 100 de la base o del 1 por 1.000 sobre el volumen de ventas, en su caso, para deducir. Sin embargo, la cuantía a computar va a ser sobre 5,8 unidades y no sobre 100.
 - Suma de ambos costes: 65,52.

Por tanto, si en el caso de donación la entidad donante tenía que soportar finalmente 81, con la otra opción soporta 65,52. ¿Cuál es más atractiva? Parece que la segunda en la medida en que supone un ahorro de 15,48 unidades.

2. Donaciones de dinero y pago por prestación de servicios.

El argumento anterior, aunque con otras matizaciones, es extensible a las prestaciones de servicios gratuitas. Tal y como hemos reconocido, las prestaciones de servicios no dan derecho a la deducción a pesar de que *de lege ferenda* pudiera proponerse una solución contraria. Ahora bien, en caso de prestaciones de servicios gratuitas, ¿cuáles son sus efectos? En nuestra opinión se aplicaría el régimen jurídico normal de las operaciones gratuitas. Si se trata de una persona jurídica, no se integra ningún ingreso en su renta y, a su vez, el coste del servicio pasaría a considerarse como una liberalidad [art. 14.1 e) de la LIS]. Además, las normas del autoconsumo por IVA son plenamente aplicables. Cuestión distinta es que cuando alguien realiza una operación gratuita dicha gratuidad sea o no fácilmente detectable, ya que, a diferencia de cuando hay existencias, no queda constancia física y es difícilmente controlable. La prestación de servicios gratuita no deja huellas en la contabilidad ni de la entidad donante ni de la donataria. No obstante, para soslayar los efectos negativos

de las prestaciones de servicios gratuitas (el no ahorro de tributos por los gastos incurridos) cabe cuestionarse si la entidad prestataria puede vender sus servicios por un precio y luego donar esa cantidad a la entidad sin fin lucrativo, de tal manera que, finalmente, no soporte ningún gasto. Partiendo de la base de que el coste del servicio fuera de 100, la situación final sería la siguiente según hubiera o no venta de servicios y donación en dinero en la misma cantidad de 100:

A) Prestación gratuita del servicio:

- Para la entidad prestataria: 100 unidades de gasto no deducible más 16 unidades de IVA por autoconsumo que tampoco sería deducible: total coste 116. Entendemos que no se repercutiría el IVA.

B) Venta de servicios y donación en dinero por 100:

- Para la entidad sin ánimo de lucro: soportaría el IVA de 16 unidades que podría o no deducir en función de su régimen en este tributo. Con relación al Impuesto sobre Sociedades las 100 unidades (o 116 si el IVA es no recuperable) podrían ser, en su caso, un gasto deducible al 10 o 25 por 100 en función de si realiza una actividad económica no exenta.
- Para la entidad prestataria del servicio:
 - Nos encontraríamos ante un ingreso de 100 y un coste de 100, por lo que el beneficio sería de 0. No obstante ha incrementado su volumen de ventas en 100 a los efectos de computar el límite del 1 por 1.000 (art. 63.3 de la LF).
 - Se devengaría un IVA repercutible por 16 unidades.
 - Por la donación en dinero: para la sociedad prestataria del servicio, 116 (IVA incluido) unidades de gasto deducible al 35 por 100; coste total unidades.
 - Coste total: 75,4 unidades.

Es decir, el resultado final es el mismo que si se permitiera la deducción de las 100 unidades de coste. Si esto es así, no resulta lógico impedir una deducción a la que en todo caso va a tener derecho la entidad donataria pero a través de instrumentar la operación de otro modo.

Y a este supuesto donde se ha trabajado con el precio de coste habría que añadir lo anteriormente dicho con relación a la venta de servicios no por 100 sino por el importe de 5 unidades. En dicho caso, el ahorro vendría de manos del IVA y las mismas consideraciones serían extensibles al presente caso.

VII. OBLIGACIONES FORMALES Y DE COMUNICACIÓN

El artículo 87.2 de la LIRPF, desarrollado por el artículo 66.2 del RIRPF, recaba el deber por parte de las entidades que hayan gozado de donaciones con derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de comunicar, en el modelo 182¹²³ y dentro de los 30 primeros días naturales del mes de enero del año siguiente, una relación de los donantes y su DNI, el importe de la donación, si se trata de una actividad prioritaria de mecenazgo y si se hallan las citadas entidades acogidas o no al régimen fiscal privilegiado de la LF. Varios son los problemas que plantea en la actualidad esta obligación de información.

En primer lugar, no se establece un límite cuantitativo mínimo a partir del cual se deba incluir o no a una persona, de tal manera que, incluso con cantidades cuantitativamente escasas ha de identificarse. Esto implica un aumento importante de los costes fiscales indirectos, a pesar de lo previsto en el artículo 2.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Además, no está claro, incluso, si la dotación patrimonial hay que incluirla o no en el modelo 182 como donación.

En segundo lugar, hay que valorar cuáles son los efectos de los incumplimientos partiendo de la base que el artículo 83.2 de la Ley General Tributaria establece una sanción de entre 1.000 a 200.000 pesetas por cada dato omitido con el límite del 3 por 100 del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción. No obstante, en este caso la cuantía total de la sanción no podrá exceder de 300.000 pesetas al tratarse de datos que no se refieren a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor. Por tanto, y a pesar de que no sean sanciones importantes, no hay que dejar al margen que, en el caso de las entidades sin fin lucrativo, el hecho de no cumplir con la normativa puede ser una publicidad, si es que llegase a un cierto grado de difusión, que no se pueden permitir¹²⁴.

VIII. CONCLUSIONES

Primera. La Ley que sustituya a la LF debe escindirse en dos. Por un lado, una norma que regule el régimen sustantivo de las fundaciones. Por otro, una norma que se ocupe del régimen tributario del mecenazgo, que debería alcanzar a todo tipo de entidades del denominado tercer sector y con independencia de la regulación que les resulte aplicable en el Impuesto sobre Sociedades.

¹²³ Orden de 30 de julio de 1999.

¹²⁴ A entidades como la Cruz Roja seguramente les resultará más económico pagar la multa de 300.000 pesetas que relacionar una lista de miles de donantes. Sin embargo, desde el punto de vista de la imagen frente a terceros, el hecho de no cumplir con sus deberes fiscales puede resultar perjudicial.

Segunda. En la actual normativa se exige para que sean deducibles para el donante tres requisitos de las donaciones de bienes: que sean puras y simples, que su destino sea el activo de la entidad y que se destinen a sus fines fundacionales. Con relación al primero, entendemos que el concepto bien alcanza también a los derechos, como puede ser el de usufructo. A su vez, por activo hay que entender no sólo el inmovilizado -material, inmaterial y financiero-, sino todo el activo, lo que alcanzaría a las existencias e, incluso, a la Tesorería. Por ello, es redundante la mención explícita que se hace a las donaciones en dinero en los artículos 59.3 y 61.1 c) de la LF.

La referencia al activo parece que deja fuera las asunciones de deuda por parte del mecenazgo, en la medida en que nos encontramos ante una cancelación de un pasivo. No obstante, estimamos que si este último corresponde con un activo la donación sería deducible. Ello no ocurrirá con las prestaciones de servicios gratuitas, lo que implica una discriminación respecto de las entregas de bienes, en la medida en que el coste del trabajo que se imputa a los bienes fabricados por las empresas daría derecho a la deducción pero, por el contrario, el coste del trabajador del servicio no es deducible. Además, esta situación es fácilmente soslayable mediante la donación en dinero previa y el pago posterior del servicio. No obstante, *de lege ferenda* ha de suprimirse la mención al activo.

Tercera. Otro de los requisitos pasa por el destino efectivo de las donaciones a los fines de la entidad. En este caso se plantean dos problemas. El primero es el referente a si el destino final puede ser el financiar las actividades económicas de las entidades. Entendemos que tal destino sólo puede ser el de las actividades que den derecho a la exención del artículo 48, es decir, las coincidentes con el objeto de la entidad y las subordinadas o relacionadas con el mismo, pero no las instrumentales. El segundo de los problemas tiene que ver con el incumplimiento de la afección a los fines de la entidad por parte del donatario. A nuestro parecer, el incumplimiento, sin que exista revocación de la donación, no puede perjudicar a un tercero que realizó la donación confiado en la buena fe del donatario.

Cuarta. El último de los requisitos es que se trate de una donación pura y simple y que sea, además, irrevocable. Entendemos que nos encontramos ante donaciones sometidas a las cláusulas generales de los contratos, de tal manera que en aquellos casos donde la entidad sin fin lucrativo incumpla con sus deberes procedería la revocación. De la misma manera también estimamos que puede revocarse lo donado cuando la fundación no cumpla con alguno de los requisitos para estar dentro del Título II de la LF y que ello impida al donante practicarse la deducción.

En caso de revocación los efectos se producen en el ámbito civil y tributario. En este último la regularización se practica en la cuota, tanto para las personas jurídicas como para las físicas, en el ejercicio en que se revocó y se incluyen los intereses de demora. En la esfera civil, entendemos que cabe la indemnización por daños y perjuicios para cubrir las responsabilidades adicionales del donante.

Quinta. Con relación al Impuesto de la Renta la LF establece que la base de la deducción en la cuota será el valor de adquisición de lo donado, lo que a nuestro parecer supone una incongruencia en la medida en que no toma en consideración el valor real, que es el que se adopta en todas las transmisiones lucrativas, aunque, como en este caso, estén exentas, y que, además, puede conllevar efectos absurdos tales como valorar un coche totalmente devaluado en su precio de adquisición. Si se donan inmuebles entendemos que la remisión que se hace al Impuesto sobre la Renta exige que se actualice su valor y pese a que se trate de una norma pensada para acercarse a la realidad económica el importe real de la ganancia o pérdida patrimonial.

En caso de donaciones de bienes producidos por empresarios la norma del Impuesto sobre la Renta les obliga a computar un beneficio en la base, a diferencia de lo que ocurre en los demás casos, y la base de la donación sigue siendo, a pesar del beneficio integrado, el coste de producción que no incluirá el trabajo del propio empresario.

Sexta. En la LIRPF se ha establecido que sólo las ganancias de patrimonio se encuentran exentas, de tal manera que las pérdidas se incluyen en la base imponible. Sin embargo, este cambio choca con el hecho de que la disposición derogatoria única 2.10 de la LIRPF mantenga vigente la LF excepto en lo referente al límite del 30 por 100. Parece que nos encontramos ante una modificación donde se ha pasado por alto cuál es su verdadero alcance. A su vez, esto conlleva una desigualdad con relación al Impuesto sobre Sociedades, y, sobre todo, sobre cuál es la base de la deducción, pues, si se grava la pérdida patrimonial, el valor no puede ser el de adquisición sino el de mercado. Además, las normas sobre exención se refieren, exclusivamente, a las pérdidas y ganancias pero nada se dice de las donaciones que dan lugar a rendimientos del capital, como podría ser la transmisión lucrativa de una Letra del Tesoro. En este caso entendemos que la pérdida real que se produce como consecuencia de la donación no se puede dar como rendimiento negativo.

Séptima. Con relación a la deducción del 20 por 100 para las personas físicas pensamos que, en aquellos casos donde la renta generada se integra en la parte especial de la base imponible y que tributa al 18 por 100, se produce una prebenda excesiva en la medida en que no sólo no se paga ningún tributo por el importe donado sino que, además, se obtiene un beneficio del 2 por 100.

Octava. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades las normas de valoración hacen mención de cómo se valoran los bienes producidos, adquiridos y entregados nuevos y los bienes usados. Dejando al margen la anacrónica mención a la amortización mínima, que con la nueva LIS ha dejado de tener sentido, resulta sorprendente que se deje sin solventar el problema de las provisiones y que, en el resto de casos, nada se diga de cómo se valoran otros activos, tales como las acciones o activos mobiliarios con rendimiento implícito o explícito. A su vez, sólo se establece como límite de la donación, el valor de mercado en el caso de las adquisiciones de bienes que se entregan nuevos, lo que, a nuestro parecer supone una norma que se aleja sin justificación de la general de las operaciones vinculadas, aplicable al resto de las donaciones, cuyo objeto parece que sea poder sancionar en caso de incumplimiento.

Novena. En el caso de donación de usufructo el problema para la entidad donataria será el de determinar cuál es el gasto deducible que se permite. Pensamos que tal donación no da lugar a la aparición de ninguna partida de gasto en contabilidad. El gasto deducible será la amortización del bien a pesar de que no esté afecto a la actividad y alcanzará a su valor total, tanto al usufructo como a la nuda propiedad. De esta manera, el derecho a la deducción se ejercerá no en el momento en que se produce la donación sino a lo largo de los años.

Décima. En la actual LF no está solventado el problema de si la dotación fundacional da derecho a la deducción. Ha tenido que ser la Dirección General de Tributos la que se ha decantado por una respuesta afirmativa, siempre que se cumplan determinados requisitos. Sin embargo, esta solución no corrige la situación en que quedan los fundadores personas físicas de entidades no acogidas al régimen privilegiado de la LF. Otro problema de la norma se encuentra en el hecho de que una fundación puede no estar acogida a este régimen y, sin embargo, mantener lo contrario con el objeto de conseguir donaciones. En dicho caso, la norma no sanciona este tipo de conductas.

Undécima. Otro de los problemas no solventados es el referente a la imputación temporal. En la LIRPF y en la regulación de las cuotas de los asociados y de los convenios de colaboración se acoge el criterio de caja. De esta manera, parece que una interpretación sistemática obliga, incluso para las personas jurídicas, a que el criterio de devengo pase, sin justificación, a un segundo plano. Así, en el caso de la dotación fundacional, que se puede desembolsar durante cinco años, el hecho de acogerse al criterio de caja o al del devengo puede tener importantes efectos en la medida en que, si bien en el año de la constitución la entidad puede estar acogida al Título II de la LF, en los sucesivos puede encontrarse excluida del mismo, aparte de que no es lo mismo tomar como referencia los límites de la deducción en un año que en varios.

Duodécima. En los casos de autoconsumo por donación entendemos que las cuotas de IVA no deben ser soportadas por el donante, sino que puede repercutirlas a la entidad donataria. Ahora bien, en aquellos casos en que se opte por no repercutirlo para el donante tales cuotas serán un gasto adicional. La cuestión es dilucidar si sería deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Entendemos que cuando la entidad sin fin lucrativo no pueda deducirse el IVA por no ser sujeto pasivo de dicho tributo o por realizar operaciones exentas del artículo 20 de la LIVA, el hecho de no repercutirlo jurídicamente supone asumir una deuda de la entidad sin fin lucrativo. Si pudiera deducírsele el no repercutirlo no implica ningún beneficio para esta última sino sólo para el Estado y se puede considerar como una mayor donación a aquélla. Sin embargo, no hay que olvidar que, incluso si fuera una asunción de deuda, ésta no se incorpora en el activo de la donataria y, por consiguiente, no sería deducible.

Decimotercera. Con relación a los convenios de colaboración entendemos que el artículo 68 de la LF se encuentra derogado en lo referente al límite del 5 por 100 de la base o del 0,5 del volumen de ventas, en la medida que la LIS considera que los gastos de promoción son gastos deducibles sin límites y sin hacer referencia a la necesidad de que el gasto sea proporcional con la prestación recibida. De esta manera, las cantidades satisfechas por los convenios de colaboración son íntegramente deducibles.

Decimocuarta. No obstante la existencia de un régimen especial para las donaciones regulado en la LF, entendemos que las partes pueden acudir al régimen alternativo de primero donar el dinero y luego vender a la entidad sin fin lucrativo los bienes o la prestación de servicios. Para que esta operación sea beneficiosa para ambas partes el elemento fundamental es tomar como precio de venta no el de mercado sino el de coste e incluso, todavía mejor, uno menor. No hay que preterir, que al tratarse de relaciones, en general, entre dos partes independientes no se aplica el régimen de las operaciones vinculadas. De esta manera, no hace falta acudir al régimen de las fundaciones para gozar del régimen fiscal privilegiado.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.: *Manual práctico de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, 2.ª edición, reimpresión de 1999, Confederación Española de Fundaciones, Madrid, 1997.
- ARIAS VELASCO, J.: *La Fiscalidad de las Entidades sin Ánimo de Lucro*, Coordinadora Catalana de Fundaciones-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «El IVA y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2000.
- COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1987.
- DEL CAMPO ARBULO, J.A.: *La Fiscalidad de las Fundaciones y el Mecenazgo*, Tirant lo blanch, Valencia, 2000.
- DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, Volumen I., 8.ª edición, Tecnos, Madrid, 1993.
- ESCRIBANO, F.: «La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1995.
- ESTEBAN SALVADOR, L.: «Las donaciones a fundaciones y asociaciones de utilidad pública: ventajas fiscales para la persona física o jurídica que aporta», *Crónica Tributaria*, núm. 92, 1999.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: «Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al Patrimonio Cultural», *Crónica Tributaria*, núm. 95, 2000.

- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «Base Imponible», en AA.VV., *Impuesto sobre Sociedades: Aspectos Fundamentales*, Lex Nova, Valladolid, 1995.
- GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995.
- GARCÍA MORENO, A.: *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, Tecnos, Madrid, 1999.
- GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO RUIZ-AGUCAR, J. en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- HERRERA MOLINA, M.A.: «Algunos problemas de la sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 1999.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis del Estado*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998.
- MARÍN-BARNUEVO, D.: «Fiscalidad del mecenazgo», en AA.VV., *Las Fundaciones (su Fiscalidad e Incentivos al Mecenazgo)*, Fundación Universidad San Pablo-CEU y Dykinson, Madrid, 1998.
- MARTÍN DEGANO, I.: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y al alcance de la exención de sus explotaciones económicas», *Información Fiscal*, núm. 35, 1999.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley/Actualidad, Madrid, 1996.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. junto a FERNÁNDEZ FUENTES, G.: «El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general», *Impuestos*, Tomo II, 1999.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo*, 2.^a edición, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- MERINO JARA, I.: «Valores representativos de participaciones en fondos propios de entidades que no coticen en mercado organizados», en AA.VV., *Comentarios a la LIRPF y a la LIP. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- O'CALLAGHAN, X. en AA.VV.: *Comentario del Código Civil*, Tomo I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

PÉREZ ROYO, F.: «Impuesto sobre el Patrimonio», en AA.VV., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*, 10.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1994.

PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Algunas consideraciones generales», en AA.VV., *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997.

SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades. (Comentarios y casos prácticos)*, tomo II, 3.ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991.

UCELAY, I.: «Donativos. Obra benéfico social», en AA.VV., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996.