

LA DEDUCCIÓN DE LAS DONACIONES IRREVOCABLES, PURAS Y SIMPLES A LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

ISIDORO MARTÍN DÉGANO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y
Tributario de la UNED*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

LA Ley 49/2002, de 23 de diciembre, establece unos incentivos fiscales al mecenazgo de determinadas entidades públicas y privadas sin ánimo de lucro. Si se trata de donaciones, donativos o aportaciones el beneficio consiste en una deducción en la cuota del respectivo impuesto personal del donante ya sea el IRPF, el IS o el IRNR. Sin embargo, no todas las donaciones a estas entidades pueden disfrutar de los beneficios fiscales aunque en el ámbito civil sean calificadas como tales. La Ley 49/2002 impone tres requisitos cuyo cumplimiento es necesario para que sean fiscalmente deducibles. Así, su artículo 17 exige que las donaciones sean *irrevocables, puras y simples*. Nada impide que se realice otra clase de donaciones pero, en ese caso, el donante no disfrutará del beneficio fiscal. El objeto de este trabajo es analizar el significado de cada uno de estos tres términos y los conflictos a los que ha dado lugar su exigencia en el ámbito tributario.

Palabras clave: Ley 49/2002, mecenazgo, deducciones, donativos y donaciones irrevocables, puras y simples.

TAX CREDIT FOR IRREVOCABLES AND UNCONDITIONALS DONATIONS FOR NON PROFIT ORGANIZATIONS

ISIDORO MARTÍN DÉGANO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y
Tributario de la UNED*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Abstract:

DONATIONS either in cash or in kind to qualifying Non profit organizations can benefit from income tax deduction in Spain. But these do not apply to all type of donations. Only irrevocables and unconditionals donations are deductible for the donor (individuals or corporations). This paper examines these conditions.

Keywords: non profit organizations, donations, donors and tax credit.

Sumario

1. Introducción.
2. La diferenciación entre donaciones, donativos o aportaciones en la Ley 49/2002.
3. El requisito previo de que el donatario cumpla con las exigencias de la Ley 49/2002 y las consecuencias de su incumplimiento.
4. Las donaciones irrevocables.
5. Las donaciones puras y simples.
6. El problema de las donaciones modales: ¿cabe imponer la afectación de lo donado a los fines de interés general?
 - 6.1. Antecedentes y regulación actual.
 - 6.2. La aplicación de los beneficios fiscales a este tipo de donaciones.
 - 6.3. La revocación de las donaciones modales.
7. Algunos supuestos problemáticos.
 - 7.1. Reconocimiento de la ENL al donante.
 - 7.2. Cuotas de las asociaciones de utilidad pública.
 - 7.3. La supuesta voluntariedad de la donación en las fundaciones vinculadas a colegios.
 - 7.4. Las donaciones a ENL como medidas alternativas a la cuota de reserva a favor de los trabajadores con discapacidad.
 - 7.5. Ventas o servicios por un precio inferior o superior al de mercado.
 - 7.6. La cesión de créditos a las ENL.
 - 7.7. Servicios religiosos.
 - 7.8. Donaciones por sociedades dependientes de la ENL donataria.
 - 7.9. El Impuesto sobre el Valor Añadido no compensado y no recuperado como donación al Estado.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente las donaciones a cierto tipo de entidades no lucrativas (en adelante, ENL) han disfrutado de incentivos fiscales en nuestro ordenamiento. En la actualidad las entidades beneficiarias de este mecenazgo y los beneficios que se aplican los donantes están regulados en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, **Ley 49/2002**). Las primeras constituyen un amplio grupo de entidades públicas y privadas debiendo cumplir estas últimas los requisitos exigidos por el artículo 3 para tener la consideración de ENL a efectos de la Ley 49/2002. En cuanto a los beneficios, consisten en una deducción en la cuota del respectivo impuesto personal del donante ya sea el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 19), el Impuesto sobre Sociedades (art. 20) o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (art. 21).

Sin embargo, no todas las donaciones a estas ENL pueden disfrutar de los beneficios fiscales aunque en el ámbito civil sean calificadas como tales. La Ley 49/2002 impone tres requisitos cuyo cumplimiento es necesario para que sean fiscalmente deducibles. Así, su artículo 17 exige que las donaciones sean *irrevocables, puras y simples*¹. Nada impide que se realice otra clase de donaciones pero, en ese caso, el donante no disfrutará del beneficio fiscal.

El objeto de este trabajo es analizar el significado de cada uno de estos tres términos y los conflictos a los que ha dado lugar su exigencia en el ámbito tributario.

Estos mismos requisitos son exigidos por algunas leyes autonómicas en relación con las deducciones aplicables en el IRPF a las donaciones efectuadas a las ENL por lo que las conclusiones a las que lleguemos también serán válidas en relación con ellas².

¹ El antecedente de esta norma fue la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante, **Ley 30/1994**). En ella los artículos 59 y 63 también exigían el carácter puro y simple de las donaciones y el artículo 66 la irrevocabilidad.

² Por ejemplo, en Aragón (art. 110.5 del DLeg. 1/2005, de 26 de septiembre), Canarias (art. 3 del DLeg. 1/2009, de 21 de abril) o Valencia [art. 4.Uno q) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre].

En el IRPF también se contempla una deducción por donativos para «las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior [las de la Ley 49/2002]». Los porcentajes de deducción son menores que los de la Ley 49/2002 pero el artículo 68.3 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, no exige condición alguna a esos donativos.

2. LA DIFERENCIACIÓN ENTRE DONACIONES, DONATIVOS O APORTACIONES EN LA LEY 49/2002

El Capítulo II del Título III de la Ley 49/2002 está dedicado a los beneficios fiscales otorgados a las personas que realicen «donaciones, donativos o aportaciones» a las ENL amparadas por esta ley³. Esta norma no define dichos conceptos a diferencia de lo que hace con las otras formas de mecenazgo recogidas en el Capítulo III (convenios de colaboración empresarial, gastos en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público⁴).

Ante la ausencia de definiciones en la normativa tributaria hay que acudir al derecho común en el que solo encontramos una para la primera de las tres opciones. En efecto, el artículo 618 del Código Civil define la donación como el «acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta».

Sin perjuicio de las particulares aportaciones doctrinales y jurisprudenciales sobre dicho artículo, a las que iremos haciendo referencia a lo largo del trabajo, nos parece relevante recoger –en primer lugar– el resumen que hace de las mismas la Dirección General de Tributos (DGT) por la trascendencia que tiene su criterio en nuestro ámbito de estudio. La Contestación de 5 de octubre de 2007 [Consulta núm.V2098/2007 (NFC027696)] transcribe el artículo 618 y destaca: «La Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1.º El empobrecimiento del donante. 2.º El enriquecimiento del donatario. 3.º La intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*). No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: "No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina" (Sentencia de 22 de abril de 1967). "Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación" (Sentencia de 7 de diciembre de 1948). "Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación" (Sentencia de 2 de abril de 1928).»

³ En la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, también se hacía mención a estos tres términos. Así el Capítulo II del Título II llevaba por rúbrica «Régimen tributario de las *aportaciones* efectuadas a entidades sin fines lucrativos». El primer artículo de este Capítulo, el 59, estaba dedicado a las deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los *donativos* efectuados y en esa misma norma, al establecer los porcentajes de deducción, se utilizaba el término *donaciones*. Lo mismo ocurría en el artículo 63 dedicado a las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

⁴ Artículo 25: «1. Se entenderá por **convenio de colaboración empresarial** en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades [...]».

Artículo 26: «1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles **los gastos realizados para los fines de interés general** a que se refiere el número 1 del artículo 3 de esta ley [...]».

Artículo 27: «1. Son **programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público** el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por ley [...]».

Partiendo de esta definición cabe preguntarse si las donaciones mortis causa entrarían dentro del ámbito del artículo 17 de la Ley 49/2002. Estas donaciones son las contempladas en el artículo 620 del Código Civil al establecer: «Las donaciones que hayan de producir sus efectos por muerte del donante participan de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad, y se regirán por las reglas establecidas en el capítulo de la sucesión testamentaria». La subsistencia de estas donaciones es una cuestión discutida, aunque la mayoría de la doctrina y jurisprudencia considera que han perdido su identidad y naturaleza por lo que hay que entender que se trata de una institución suprimida, refundida en la del legado ⁵. En el ámbito tributario también se les da este tratamiento pues forman parte del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones. En consecuencia, no se aplicarían los beneficios fiscales como tampoco se hace en relación con las herencias o legados ⁶. Conviene, por tanto, diferenciarlas claramente de las donaciones *inter vivos* pues sobre estas sí pueden llegar a aplicarse los beneficios fiscales. A este respecto se afirma que producen sus efectos por muerte del donante aquellas donaciones por las que el donante dispone, pero sin quedar vinculado ya (pues si lo queda, ya hay ese efecto inmediato), de bienes para que cuando muera los haga suyos el donatario. Así que con vinculación actual, al ser irrevocables, son donaciones *inter vivos*, entre otras, las que se proponen transmitir ya la titularidad de la cosa al donatario, aunque quede en manos del donante hasta su muerte ⁷.

Cabe también plantearse si otros negocios jurídicos *inter vivos* pueden tener la consideración de donación a efectos de nuestro estudio pues son realizados con ánimo de liberalidad, siendo este el elemento esencial de la donación. Desde el ámbito tributario se ha defendido que la condonación, asunción o pago de deudas a favor de una ENL son operaciones que generan los incentivos fiscales de la Ley 49/2002. Los autores que defienden esta tesis se basan en que tanto las normas contables como las del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las asimilan a ellas ⁸. Para la doctrina civilista por acto de liberalidad se entiende aquel por el que una persona, sin estar obligado a ello, proporciona a otra alguna ventaja o beneficio gratuito, es decir, sin nada a cambio. Pero no toda liberalidad es una donación. Así no lo es el prestar servicios sin remuneración, perdonar deudas o renunciar a un derecho real. No obstante, como ciertas liberalidades pueden realizarse bien unilateralmente, bien mediante contrato, habrá donación en este segundo caso. Por ejemplo, no es donación la extinción de la deuda por perdón del acreedor (aunque se le apliquen ciertas reglas fijadas para la donación), sí lo es la extinción gratuita por acuerdo de acreedor y deudor ⁹. Este aspecto no plantea problema en nuestro ámbito de estudio pues, como veremos inmediatamente, la Ley 49/2002 exige una forma solemne para que se puedan aplicar las deducciones. Todos los argumentos de estos autores nos parecen correctos y a ellos habría que añadir una interpretación finalista del artículo 17 de la Ley 49/2002 –que pretende favorecer las aportaciones gratuitas a las ENL– para entender que también serían aplicables los beneficios fiscales.

⁵ CASTÁN TOBEÑAS (1993, pág. 228) y ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, págs. 604-614).

⁶ Artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre,

⁷ ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 615).

Cabe plantearse si en estas donaciones *inter vivos* podrían ser aplicables los beneficios fiscales y cuándo lo serían. En nuestra opinión se aplicarían en el IRPF del donante-causante, a su fallecimiento, por sus herederos según establece el artículo 96.7 de la Ley 35/2006.

⁸ CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS (2004, pág. 181). Véase la norma 21.^a de valoración del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades y el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

⁹ ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, págs. 25-27).

Por último, también puede suscitar dudas si entrarían en estas liberalidades los contratos a favor de tercero cuando este es una ENL. Como es sabido, estos contratos son aquellos en los que una de las partes conviene que cumplirá la prestación en favor de un tercero, que no ha participado en el contrato, pero que adquiere el derecho a exigir directamente del prominente la prestación (art. 1.257, 2.º párrafo del Código Civil). En ellos intervienen tres partes: estipulante (quien establece la prestación pactada), promitente (el obligado a realizar la prestación) y el tercero o beneficiario. Pongamos un ejemplo: una persona contrata con una empresa para que lleve a cabo la restauración de la sede de la ENL. Lo que se plantea es si esa persona, el estipulante, puede disfrutar de los beneficios fiscales por la prestación que paga a la empresa-promitente en tanto está beneficiando a la ENL. En nuestra opinión, no habría problema alguno para admitirlo pues la relación entre el estipulante y la ENL, fundamento de la estipulación pactada a su favor, consiste en un acto de liberalidad con una *causa donandi* ¹⁰.

La diferencia entre «donaciones» y «donativos» no está recogida legalmente sino que más bien alude a la acepción usual de ambos términos ¹¹. En los dos se produce una atribución gratuita de bienes o derechos pero podría entenderse que se diferencian por la forma en la que se realiza el desplazamiento patrimonial o por el objeto que debe tener tal cesión. Así, los donativos suelen ser dinerarios, entregados manualmente, de menor cuantía y sin precisar de ningún documento en los que se formalice tal entrega bastando para que se perfeccionen con la entrega simultánea de lo donado. Por el contrario, la donación suele ser de bienes o derechos, requiere de la aceptación del donatario, y suele quedar reflejada por escrito cuando se trata de bienes muebles y obligatoriamente en escritura pública cuando se trata de bienes inmuebles según exige el artículo 633 del Código Civil. Pero, a los efectos de la aplicación de la Ley 49/2002, podemos entender que estamos ante términos que se utilizan de manera indistinta.

Tampoco existe una definición normativa para las «aportaciones». Con este término pensamos que se alude a las entregas gratuitas que se realizan para constituir una determinada clase de ENL, las fundaciones ¹². Es la denominada dotación fundacional regulada en el artículo 12 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones ¹³ (en adelante, **Ley 50/2002**), cuya deducción había planteado

¹⁰ LÓPEZ RICHART (2001, pág. 252). Este autor distingue entre la figura del contrato a favor de tercero y la del contrato impropio a favor de tercero. En este último, el tercero solo sería beneficiario pero no ostentaría un derecho de crédito frente al deudor para reclamar el cumplimiento de la prestación. No creemos que esta distinción pueda tener efectos prácticos en lo que concierne a nuestro estudio.

Al analizar la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los contratos a favor de tercero BLÁZQUEZ LIDOY (2007, pág. 216) también defiende la existencia de una donación.

¹¹ PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, pág. 227, nt. 444) también destaca la diferente acepción usual de estos términos. En su opinión, el «donativo» tiene un carácter modal pues se entrega para una finalidad determinada, una campaña o una finalidad concreta. Por el contrario, la «donación» se efectúa para contribuir genéricamente a los fines de la entidad. Por su parte, MÁRQUEZ SILLERO (2007, pág. 562) destaca que la diferencia reside en que los donativos son dinerarios y su entrega carece de formalidad alguna mientras que las donaciones se realizan en documento público y su objeto son bienes y derechos.

¹² No se podría aplicar esta interpretación a las aportaciones realizadas para constituir asociaciones puesto que estas solo están dentro del régimen de la Ley 49/2002 una vez que han obtenido la declaración de utilidad pública a través del procedimiento previsto en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre. Para obtener tal declaración el artículo 32.1 e) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación exige que las asociaciones «se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud».

¹³ De acuerdo con esta norma la dotación puede aportarse de una sola vez o, si es dineraria, de forma sucesiva desembolsando el 25 por 100 y el resto en los cinco años siguientes.

problemas durante la vigencia de la Ley 30/1994 y que solo pudo resolverse por la DGT a través de la interpretación finalista ¹⁴. Hay que tener en cuenta que la fundación adquiere su personalidad jurídica con el acto de inscripción en el correspondiente registro (art. 4.1 de la Ley 50/2002) por lo que hasta ese momento no cumpliría el requisito del artículo 3.7 de la Ley 49/2002, que exige la inscripción. Con la inclusión de este término se garantiza que tales aportaciones también puedan ser deducibles. Estamos, pues, ante un acto de liberalidad que guarda muchas semejanzas con las donaciones lo que justifica la aplicación del mismo incentivo fiscal ¹⁵, como se ha reconocido en la Contestación de la DGT de 12 de septiembre de 2006 [Consulta núm. V1828/2006 (NFC023590)].

En conclusión, de acuerdo con lo expuesto, creemos que el artículo 17 de la Ley 49/2002 no utiliza el concepto estricto de donación del artículo 618 del Código Civil sino que cabría admitir otros negocios que se realizan con ánimo de liberalidad, en los que también hay un enriquecimiento de la ENL a costa de otro, consiguiendo el resultado económico de la donación. Se incluirían, por ello, las que parte de la doctrina civilista ha denominado *donaciones indirectas*, que son aquellas en las que «por un medio jurídicamente válido y realmente querido por las partes, pero diferente de los formalmente previstos para la donación en los artículos 618 y siguientes del Código Civil, se consigue el resultado típico de la donación, el enriquecimiento del donatario y empobrecimiento del donante enlazado por el *animus donandi*» ¹⁶. Si se acepta esta interpretación de acuerdo con los términos empleados por el artículo 17 de la Ley 49/2002, no creemos que pueda afectarle la prohibición de la analogía del artículo 14 de la Ley General Tributaria.

En aras de facilitar la claridad expositiva nos vamos a referir en los epígrafes siguientes a estas tres posibilidades de mecenazgo con el nombre genérico de donaciones.

Por último, para que cualquiera de estas donaciones pueda ser deducible se establecen unos requisitos formales que difieren, en algún caso, de los previstos por el Código Civil. En efecto, el artículo 24.2 de la Ley 49/2002 exige que la donación conste en «documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero». Entendemos que esta exigencia formal también sería aplicable a la donación de derechos aunque dicha norma

¹⁴ Durante la vigencia de la Ley 30/1994 no se recogió incentivo alguno para las aportaciones entendidas en el sentido que defendemos. Por lo que se refiere a la dotación patrimonial, el criterio de la DGT fue que los incentivos fiscales al mecenazgo, si bien estaban referidos a ENL ya constituidas e inscritas en los registros correspondientes, podían ser también de aplicación a las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial (véanse, por ejemplo, las contestaciones de 13 de octubre de 1999 y de 31 de marzo de 2000 a las Consultas núms. 1857/1999 y 742/2000).

¿Qué pasaría si finalmente la fundación no se inscribe en el plazo de seis meses desde la escritura fundacional que establece el artículo 13 de la Ley 50/2002, de Fundaciones? Esta norma no prevé las consecuencias jurídicas de la no inscripción, sino la responsabilidad de los patronos por la no instancia de la inscripción. La doctrina considera que si la falta de inscripción se perpetúa y la fundación no accede al registro, lo procedente será acordar su extinción y liquidación con la devolución de lo aportado al fundador o causahabientes. En relación con la Ley 30/1994, véase MARTÍNEZ SANCHIZ (2001, pág. 1.344) y con la normativa vigente, NIETO ALONSO (2010, pág. 165). En este caso el donante tendría que regularizar los beneficios fiscales disfrutados indebidamente, aunque podría pedir la indemnización por daños ya que el artículo 13.2 de la Ley 50/2002 establece que los patronos responderán solidariamente de los que ocasione la falta de inscripción.

¹⁵ En cuanto a la naturaleza jurídica del acto de dotación fundacional la doctrina civilista entiende que no es propiamente una donación puesto que no puede haber aceptación del donatario (elemento esencial de la donación) ya que todavía no existe. No es una donación contractual sino un negocio gratuito y dispositivo al que se aplican por analogía las normas de la donación. Véase VATTIER FUENZALIDA (1996, pág. 1.062) y GONZÁLEZ PORRAS (2004, págs. 2.183 y ss.).

¹⁶ VALLET DE GOYTSOLO (1978, pág. 295).

no los mencione¹⁷. La escritura pública se utilizará en el caso de la donación de bienes inmuebles como prevé el artículo 633 del Código Civil. En relación con la donación de los bienes muebles el artículo 632 del Código Civil señala que la donación podrá hacerse verbalmente o por escrito. Sin embargo, la Ley 49/2002 exige una mayor formalidad pues, como hemos señalado, el artículo 24.2 impone que conste en «documento auténtico». Realmente lo que no permite la Ley 49/2002 es la aplicación del beneficio fiscal sobre la donación verbal pero no niega –como es lógico– la efectividad de esta. Este artículo 24 no define qué es un documento auténtico. En nuestra opinión no es necesario que sea un documento público –como en el caso de los inmuebles– sino que basta con cualquier documento en el que conste la identificación del bien donado, su valoración y la firma del donante y donatario. Por este motivo, pensamos que el requisito formal de la aceptación se cumple –al igual que cuando es en dinero– con la entrega del justificante a que la ENL está obligada por el artículo 24 de la Ley 49/2002¹⁸.

3. EL REQUISITO PREVIO DE QUE EL DONATARIO CUMPLA CON LAS EXIGENCIAS DE LA LEY 49/2002 Y LAS CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO

La aplicación de los beneficios fiscales sobre las donaciones irrevocables, puras y simples solo procede si el donatario es una de las entidades beneficiarias del mecenazgo incentivado fiscalmente por la Ley 49/2002. Estas entidades son las enumeradas en el artículo 16 y en algunas de sus disposiciones adicionales¹⁹. Entre las primeras están las ENL a las que sea de aplicación el régimen fiscal

¹⁷ En relación con la forma del contrato de donación ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 191) entienden «que puesto que para el Código todas las cosas y, aunque carezcan de cuerpo, todos los derechos son o bienes muebles o inmuebles (art. 333), la donación, sea de lo que sea, necesitará acogerse, según el caso, o a la forma pedida para la de inmuebles o la para muebles. Sin que quepa que, por no donar una cosa, sino un derecho, se pueda pensar (porque la letra de los arts. 618, 632 y 633 hable de *cosa*) que no precisa forma la donación de derechos (y hasta la donación de cosa es la del derecho de propiedad sobre ella)». A este respecto, más adelante (pág. 200), señalan que «presupuesto que para la ley (art. 333) todas las cosas y derecho son o inmuebles o muebles, y que, en última instancia, por exclusión, los que no son de aquellos son de estos, y habida cuenta de que el espíritu de la donación manual es que el donante se desprenda de la cosa o derecho y que los tome el donatario, pienso que son donables todos los derechos porque carezcan de cuerpo y de susceptibilidad de posesión, con tal de que sean aptos para ser puestos a disposición o en manos del donatario, lo que para ellos constituirá la *entrega* que pide el artículo 632. Si bien cuando la dación material, por ejemplo, de documentos en que conste el derecho o acrediten su titularidad, no transfiera sin más su pertenencia, sea preciso realizar, juntamente con la entrega, los trámites (por ejemplo, firma de documentación relativa al caso, etc.) transmisivos».

¹⁸ De acuerdo con el artículo 24 de la Ley 49/2002 las ENL están obligadas a entregar un certificado a los donantes que acredite la donación efectuada. No hay un modelo específico pero esta norma exige que consten estos datos:

- a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la ENL se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002.
- c) Fecha e importe del donativo cuando este sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la ENL dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

¹⁹ Las ENL del artículo 16 de la Ley 49/2002 son: fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, ONGD, delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, federaciones deportivas españolas, las territoriales integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, federaciones y asociaciones de fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública y organizaciones de desarrollo; el Estado, las

establecido en el Título II de esta ley. Además, para tener tal condición es necesario que algunas de ellas cumplan con los requisitos previstos en el artículo 3 de la norma. En concreto, las enumeradas en el artículo 2: las fundaciones; las asociaciones declaradas de utilidad pública; las organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGD) a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo; las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos que acabamos de mencionar.

Partiendo de este condicionante, debemos plantearnos qué sucede si aplicado el beneficio fiscal se descubre, posteriormente, que la ENL no cumplía con los mencionados requisitos. El artículo 14.3 de la Ley 49/2002 ha previsto las consecuencias para las ENL obligándolas a devolver los beneficios fiscales disfrutados indebidamente. Sin embargo, la Ley 49/2002 no regula qué consecuencias tiene para los donantes el citado incumplimiento. A pesar de la falta de una previsión legal, en nuestra opinión, el donante ante estos hechos también debería regularizar su situación tributaria ingresando, en el periodo impositivo en que tenga conocimiento del incumplimiento, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas y los intereses de demora que procedan²⁰. Para ello nos basamos en una interpretación sistemática de la Ley 49/2002 pues su artículo 17.2 prevé que en los supuestos de revocación de la donación el donante devuelva los incentivos fiscales aplicados con el interés de demora. En todo caso, sería oportuna una regulación específica para estos casos pues, como veremos, se plantean ciertos problemas interpretativos²¹.

comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las comunidades autónomas y de las entidades locales; las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas; el Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y demás instituciones con fines análogos de las comunidades autónomas con lengua oficial propia.

Las entidades previstas en las disposiciones adicionales son: Cruz Roja Española y Organización Nacional de Ciegos Españoles (disp. adic. quinta); Obra Pía de los Santos Lugares (disp. adic. sexta); Consorcios Casa de América, Casa Asia e Institut Europeu de la Casa Mediterrània y el Museo Nacional de Arte de Cataluña (disp. adic. séptima); Fundaciones de entidades religiosas inscritas en el Registro de Entidades Religiosas con órganos de gobierno no retribuidos (disp. adic. octava); Iglesia Católica y demás confesiones que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español y Asociaciones y entidades religiosas de las confesiones con Acuerdo (disp. adic. novena); Instituto de España, Reales Academias integradas en él e instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia con fines análogos a los de la Real Academia Española (disp. adic. décima); Museo del Prado (disp. adic. decimotava).

²⁰ Como señalan BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ (2001, pág. 93) solo se regularizará si se disfrutó de los beneficios fiscales. De esta manera, si en el año en que se produjo la donación no se pudo gozar del beneficio por falta de ingresos o falta de bases impositivas no habrá que regularizar.

Por otro lado, pensamos que el incumplimiento de los requisitos podría no suponer la pérdida total de la deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando la donación se hizo a determinadas fundaciones o asociaciones de utilidad pública. En concreto se trata de las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente y de las asociaciones declaradas de utilidad pública que no cumplan con los requisitos de la Ley 49/2002 o no hayan optado por la aplicación del régimen fiscal que contiene la misma. El artículo 68.3 b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reconoce a estas ENL un porcentaje de deducción (10%) menor que el previsto en la Ley 49/2002 (25% o 30% si son actividades de mecenazgo prioritario) por lo que solo habría que regularizar por la diferencia.

²¹ Estamos ante una cuestión que requeriría de una mayor atención legislativa pues se plantean problemas ante los que no es fácil posicionarse. Por ejemplo, es discutible que se deba regularizar por parte del donante cuando en el momento de efectuar la donación se cumplían los requisitos pero en un momento posterior de ese mismo ejercicio impositivo ya no se cumplen: ¿es el momento en que se efectúa la donación cuando deben cumplirse los requisitos o tienen que cumplirse durante todo el año en el que aquella tiene lugar?, ¿qué ocurre cuando en la liquidación de la ENL los bienes no se destinan a otra ENL como exige el artículo 3.6 de la Ley 49/2002?, ¿se pierde la deducción solo en el periodo en que tiene lugar la liquidación o también en los anteriores no prescritos como señala el artículo 14.3 de la Ley 49/2002 para los beneficios fiscales de la ENL?

La regularización solo implica la devolución de los beneficios aplicados y del interés de demora pero sin sanción alguna. Lógicamente nos estamos refiriendo a un supuesto en el que exista un desconocimiento por parte del mecenas del citado incumplimiento. En este sentido, se echa en falta un registro público en el que los donantes pudieran consultar cuáles son las ENL acogidas a la Ley 49/2002 para tener mayor seguridad sobre el régimen de las donaciones realizadas. El donante tan solo tiene el justificante de haber realizado la donación en el que debe constar que la ENL que lo expide es una de las beneficiarias del mecenazgo protegido según establece el artículo 24.3 b) de la Ley 49/2002. Con ello pensamos que cumple con el deber mínimo de diligencia exigido para no sancionar. Si, por el contrario, era consciente desde un primer momento de que no se podía aplicar el beneficio fiscal, además de regularizar su situación, tendría que ser sancionado por disfrutar indebidamente de él.

Hay que destacar que la normativa tributaria no afronta la situación de desprotección en la que queda el donante ante el incumplimiento por la ENL de los requisitos ²². A este solo le queda acudir a la vía privada para lograr resarcirse de los daños y perjuicios que supone regularizar (por aplicación conjunta de los arts. 1.101 y 1.124 del Código Civil).

Pues bien, la regularización solo puede llevarse a cabo tras el conocimiento por el donante de que la ENL ha incumplido los requisitos fiscales. Esta situación puede ser descubierta por la propia ENL o por la Administración tributaria tras una actividad comprobadora. En este segundo supuesto, pensamos que la comunicación al donante puede hacerse por la propia Administración, a través de un requerimiento para que regularice, y que, en todo caso, deberá hacerse por la ENL. No tenemos constancia de que así esté sucediendo. Recibida esta información el donante debe regularizar y, si no lo hace, sí podrá ser sancionado. Se plantea, entonces, el problema de la forma y plazo para regularizar pues la Ley 49/2002 no lo ha previsto.

Por analogía podría ser aplicable el artículo 17.2 de esa misma ley previsto para los supuestos legales en los que se permite la revocación de las donaciones. Esta norma establece que el donante ingresará «en el periodo impositivo en el que dicha revocación se produzca las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan». Sin embargo, esta norma plantea bastantes problemas prácticos si se traslada al supuesto que nos ocupa, ya que solo al final del ejercicio se puede saber si se cumplen o no los requisitos del artículo 3 (por ejemplo, destinar un mínimo del 70% de las rentas a los fines de interés general). En la mayoría de los casos será imposible cumplir con esta obligación en el ejercicio del incumplimiento. Por ello entendemos que es aplicable la regulación que, con carácter supletorio, establece el artículo 122.2

Una situación similar se plantea en el caso de los «convenios de colaboración empresarial», otro tipo de mecenazgo incentivado fiscalmente por la Ley 49/2002. Estos convenios pueden tener una duración superior a un año. ¿Qué ocurre cuando la ENL incumple los requisitos en el tercer año de duración y el dinero se entregó a la firma del convenio? Según GARCÍA NOVOA (2001, pág. 118) la ENL debe cumplir con los requisitos durante todos los años de duración del convenio para que el aportante no pierda sus beneficios fiscales. Pero defiende, con acierto, que esto solo sea así cuando la empresa aportante haya tenido algún grado de responsabilidad en el incumplimiento de los requisitos, circunstancia que debe probar la Administración. De no probarse tal participación del mecenas el principio de seguridad jurídica –recogido en el art. 9.3 de la Constitución– aconseja mantener los beneficios fiscales.

²² Desde una perspectiva de *lege ferenda* podría plantearse que el incumplimiento de los requisitos por la ENL no influyera en la tributación del donante sino que, en todo caso, se obligara a devolver los beneficios fiscales a la ENL. Igualmente podría plantearse –dado que el donante no tiene responsabilidad alguna– si no habría resultado más oportuno que a tales efectos se ordenara devolver únicamente el interés legal y no el de demora.

de la Ley General Tributaria para cuando con posterioridad a la aplicación de un incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su disfrute por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado. De acuerdo con esta norma, el donante deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la deducción aplicada de forma indebida en los periodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora. Aquí no se regulariza en el mismo periodo en que tiene lugar la acción de revocación sino que se retrasa a la autoliquidación correspondiente al periodo en que se incumplieron los requisitos. Si hubiera sido la ENL la que comunicara el incumplimiento podría pensarse que la regulación supondría la aplicación de los recargos del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria por tratarse de una autoliquidación complementaria y extemporánea. Sin embargo, ni el artículo 122.2 de la Ley General Tributaria ni una interpretación finalista de esos recargos la avalan ya que el incumplimiento depende de un tercero y no del donante.

4. LAS DONACIONES IRREVOCABLES

De acuerdo con el artículo 623 del Código Civil las donaciones se perfeccionan desde el momento en que el donante conoce la aceptación del donatario. La donación supone un desprendimiento definitivo de lo donado por lo que no se puede deshacer una vez que ha sido aceptada. Siendo la donación un contrato, el donante no puede recuperar el bien o derecho donado por su propia voluntad sino por acuerdo entre las partes.

La irrevocabilidad es el primer requisito que exige el artículo 17 para que las donaciones sean deducibles y así ha de constar expresamente en el certificado que la ENL debe entregar al donante para justificar la realización de la donación, según dispone el artículo 24.3 f) de la Ley 49/2002. Solo se pueden aplicar los beneficios fiscales cuando existe seguridad de que la ENL será la única que disfrutará definitivamente de lo donado. No obstante, esta norma tras exigir tal justificante, a continuación, matiza «sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones»²³.

Con esta remisión al Código Civil se está aceptando, como no podía ser de otro modo, la posibilidad de que las donaciones sean revocables en los supuestos admitidos legalmente²⁴. Por tanto, con la revocación se deja sin efectos la donación, ya perfeccionada, si el donante decide ejercitar la acción correspondiente ante los Tribunales en los casos en que concurra alguna de las causas reconocidas en la ley. En consecuencia, la donación será deducible aunque en el momento de realizarla se especifique que podrá ser revocada si se dan las causas previstas legalmente.

²³ El artículo 66.5 de la Ley 30/1994 no contenía esta salvedad lo cual fue criticado por la doctrina entendiéndose que la norma tributaria no podía contradecir las previsiones del Código Civil respecto a las causas de revocación, por lo que también resultaban aplicables a las donaciones deducibles, véase MARTÍNEZ LAFUENTE (1996, pág. 195).

²⁴ Una excepción a la posibilidad de la revocación es la de las «aportaciones» a la dotación fundacional. La mayoría de la doctrina defiende que la dotación, si se trata de un acto *inter vivos*, será irrevocable desde su perfección; si es *mortis causa* será revocable hasta la apertura de la sucesión, puesto que hasta el momento de la muerte del causante es revocable el testamento según prevé el Código Civil, véase FERRANDO VILLALBA (2008, págs. 303-304).

Las causas que facultan al donante para revocar la donación son ²⁵:

- a) Por superveniencia o supervivencia de hijos del donante (art. 644).
- b) Por incumplimiento de las cargas por el donatario (art. 647).
- c) Por ingratitud del donatario al cometer algún delito contra la persona, el honor o los bienes del donante o cuando imputara a este algún delito –a menos que el delito se hubiese cometido contra el mismo donatario, su cónyuge o los hijos constituidos bajo su autoridad– o bien le niegue alimentos (art. 648).

Es difícil que algunas de estas causas de revocación se apliquen en el caso de las donaciones efectuadas a ENL, en particular la ingratitud del donatario, salvo que se entienda que incurrirán en ella sus representantes ²⁶. Pero las otras pueden ser más corrientes ²⁷. En particular cabe destacar el incumplimiento por la ENL de la carga impuesta por el donante en las donaciones modales (art. 647 del Código Civil), por ejemplo: la afectación del bien a un destino diferente del impuesto por el donante (donación de un inmueble para instalar la sede social).

Pues bien, en el caso de que se produzca la revocación, el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 establece que el donante debe regularizar su situación devolviendo las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas y los intereses de demora que procedan. Esta cuestión será analizada con detenimiento en el epígrafe 6, dedicado a las donaciones modales, al que ahora nos remitimos.

Por último, creemos que de la exigencia de la irrevocabilidad se deduce otra consecuencia en el ámbito tributario: la prohibición de las donaciones con pacto de reversión. En virtud del artículo 641 del Código Civil se puede pactar, al celebrar el contrato, una cláusula por la que el donante o un tercero recobren lo donado ²⁸. La reversión puede darse si ocurre un hecho determinado, futuro e incierto o pasado que los interesados ignoren (en cuyo caso estaríamos ante una donación condicional) o si transcurre un plazo (en cuyo caso estaríamos ante una donación a término). Sin perjuicio de que más adelante profundizaremos sobre el tema, por lo que ahora interesa, el incumplimiento de la carga puede dar lugar al ejercicio de la revocación mientras que el de la condición a la resolución de pleno derecho de la donación ²⁹. La falta de aplicación de los beneficios fiscales para estas donaciones tiene

²⁵ La revocación de donaciones se regula en los artículos 644 a 653 del Código Civil. Para un estudio exhaustivo de estas causas véase SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS (2007).

²⁶ Sobre esta cuestión MARÍN GARCÍA DE LEONARDO (2008, pág. 598).

²⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, pág. 239) entiende que, en la práctica, la única causa de revocación será la relativa a la supervivencia o superveniencia de los hijos, dada la exigencia de que todas las donaciones sean puras y simples. GIL DEL CAMPO (2010, pág. 357) tampoco considera que pueda darse la revocación por incumplimiento de cargas en el ámbito tributario pues no estaríamos ante donaciones puras y simples. Adelantamos que no estamos de acuerdo con estos autores.

²⁸ El artículo 641 del Código Civil dispone: «Podrá establecerse válidamente la reversión en favor de solo el donador para cualquier caso y circunstancias, pero no en favor de otras personas sino en los mismos casos y con iguales limitaciones que determina este Código para las sustituciones testamentarias.

La reversión estipulada por el donante en favor de tercero contra lo dispuesto en el párrafo anterior es nula; pero, no producirá la nulidad de la donación.»

²⁹ Dice CASTÁN TOBEÑAS (1988, pág. 247) «la resolución de donaciones proviene del cumplimiento de condiciones resolutorias y no constituye una teoría especial, sino una aplicación de doctrinas comunes a toda clase de contratos. La revocación, en cambio, constituye una de las especialidades más características de la donación».

la misma justificación que la explicada en relación con la irrevocabilidad. Solo se puede disfrutar de los beneficios en tanto el desplazamiento patrimonial a la ENL sea definitivo. No obstante, la Ley 49/2002 contempla una excepción a estas donaciones con cláusula de reversión cuando se dona un derecho por un plazo determinado cumplido el cual el derecho retorna al donante³⁰. Nos estamos refiriendo al caso del usufructo³¹. Así, al calcular la valoración de las donaciones, el artículo 18.1 c) reconoce que el usufructo puede tener un carácter temporal, lo cual supone que estamos ante una donación a término y, en consecuencia, el derecho de usufructo se consolida a favor de la propiedad del donante. No podría ser de otra forma dado que el artículo 515 del Código Civil exige que la cesión del usufructo a una persona jurídica no exceda de 30 años. Basándonos en una interpretación sistemática y teleológica pensamos que la donación de otros derechos también puede estar sometida a un plazo impuesto por el donante (por ejemplo, el arrendamiento que también es esencialmente temporal) sin que esto impida la aplicación de los beneficios fiscales.

5. LAS DONACIONES PURAS Y SIMPLES

Las donaciones puras y simples no están definidas como tales en el Código Civil. Con esta denominación se hace referencia a una distinción doctrinal entre las distintas clases de donaciones.

Estas clasificaciones están basadas en la distinta regulación contenida en los artículos 618 y 619 del Código Civil. El primero se refiere a las donaciones puras y simples («La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta») mientras que el segundo se refiere al resto («Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado»).

Siguiendo a CASTÁN TOBEÑAS (1993, págs. 230-231), las donaciones se pueden clasificar, entre otras distinciones, por su causa o motivo y por sus efectos.

En la primera clasificación se diferenciaría entre las donaciones simples, por méritos y las remuneratorias. Las *simples* son las que no reconocen otra causa que la liberalidad del donante mientras que las otras se hacen a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante (siempre que no constituyan deudas exigibles). Por *méritos* serían las efectuadas en atención a las cualidades personales del donatario o las acciones que realiza de las que el donante no es beneficiario directo. Por *servicios* son las efectuadas con un ánimo liberal pero con la finalidad de remunerar al donatario por el servicio que prestó gratuitamente al donante. Ahora bien, como señalan ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, págs. 384 y 395) para que puedan ser calificadas por méritos estos deben constar en la donación. Asimismo, cuando son por servicios debe constar que son remuneratorias y cuáles son los servicios que se remuneran.

³⁰ El artículo 618 del Código Civil solo contempla la donación de *cosas*. Sin embargo, como señalan ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 57) el objeto de la donación también puede ser un derecho. Así lo ha previsto expresamente el artículo 17.1 a) de la Ley 49/2002 al referirse tanto a la donación de bienes como a la de derechos.

³¹ GIL DEL CAMPO (2010, pág. 349) señala que es una contradicción admitir fiscalmente la donación del usufructo cuando la doctrina las considera donaciones con cláusula de reversión y exigir que las donaciones sean puras y simples.

En la distinción por sus efectos, las donaciones *puras* se contraponen a las donaciones onerosas, modales o con carga (cualquiera de estas denominaciones se utiliza doctrinalmente para identificarlas) y a las condicionales. Son *onerosas* las que imponen al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado. En ellas el incumplimiento de la carga no supone la ineficacia automática de la donación sino que tan solo permite la posibilidad de revocarla. Las *condicionales* serían aquellas en las que la existencia de la donación depende de un acontecimiento futuro e incierto. En estas el incumplimiento de la condición impuesta provoca la definitiva ineficacia de la donación (si la condición era suspensiva) o el final de sus efectos (si era resolutoria). No es fácil determinar cuándo estamos ante una donación modal y cuándo ante una donación condicional con pacto de reversión. Se trata de un problema de interpretación de la voluntad del donante sobre si quiso establecer una condición o una carga³². Pero, una vez resuelto, las consecuencias son completamente diferentes: el incumplimiento de la carga puede dar lugar al ejercicio de la revocación mientras que el de la condición a la resolución de pleno derecho de la donación³³. Las donaciones puras serían, en definitiva, aquellas en las que no existe carga o condición alguna.

Al imponer la Ley 49/2002 que las únicas donaciones deducibles son las puras y simples, creemos que esta exige un ánimo de liberalidad exclusivo sin pedir nada a cambio al donatario. En ellas se produce un empobrecimiento del donante y un correlativo enriquecimiento del donatario sin que se le imponga obligación o carga alguna, presente o futura. Un altruismo en estado puro en palabras de MARTÍNEZ SANCHIZ (2001, pág. 1.310). Son, por tanto, donaciones completamente beneficiosas por su naturaleza para el donatario en contraposición, fundamentalmente, a las onerosas o condicionales. Partiendo de estas premisas debemos plantearnos si algunas donaciones, que conceptualmente no son puras y simples, podrían disfrutar también de los beneficios fiscales. Nos referimos a aquellas en las que también existe un *animus donandi* y, por ello, una clara voluntad de enriquecer al donatario.

En primer lugar, creemos que no se debe excluir de los beneficios fiscales a las remuneratorias en cualquiera de sus dos modalidades³⁴. Es el caso, por ejemplo, de la donación a una ONGD por las actividades que realiza a favor del tercer mundo (por méritos) o una donación a una Fundación asistencial por los cuidados médicos gratuitos que recibió el hijo del donante (por servicios). No creemos que el motivo por el que se realiza la donación –ya sea por méritos o por servicios recibidos– tenga incidencia a la hora de permitir la aplicación de los incentivos fiscales sobre las donaciones remuneratorias como podría deducirse de una interpretación literal y estricta de la mención de las donaciones «puras y simples»³⁵. Hay que tener en cuenta que en las donaciones remuneratorias siempre hay un enriquecimiento para el donatario, al igual que en las puras, mientras que en las onerosas no siempre se produce pues

³² ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 476) señalan que en cada caso concreto la investigación sobre si se trata de un negocio condicional o modal se resuelve en una *quaestio facti*, en las que no deben pesar excesivamente las palabras utilizadas por el sujeto ya que el mismo artículo 647 del Código Civil llama condición al modo.

³³ A este respecto ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 475) afirman «se diferencia el modo de la condición en que de esta *dependen* los efectos del negocio, mientras que tales efectos, en el negocio modal, se producen independientemente del modo, que solo *obliga* a cumplir este (aunque como sanción, si se incumple, sea posible revocar el negocio, que ya fue eficaz. Para expresar tal diferencia se dice que la condición suspende (más exacto sería decir que hace inciertos los efectos), pero no *constríñe*, y el modo *constríñe*, pero no *suspende*».

³⁴ Existe un amplio debate doctrinal sobre si las donaciones remuneratorias abarcarían dos tipos de donaciones (por méritos o por servicios) o si, por el contrario, la donación remuneratoria lo es solo por servicios siendo la de por méritos un tipo independiente. Véase ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, págs. 360-382).

³⁵ En el mismo sentido RODRÍGUEZ BLANCO (2005, pág. 180), si bien este autor defiende que las donaciones condicionales tampoco queden fuera de los incentivos fiscales.

depende de la carga impuesta³⁶. En este sentido, la doctrina civilista coincide en que las donaciones por méritos son donaciones simples sin especialidad alguna. El motivo subjetivo por el que se forma el *animus donandi* no altera la tipificación de la donación³⁷. En cuanto a las remuneratorias por servicios tampoco quedarían excluidas de los beneficios fiscales en tanto el enriquecimiento del donatario no se ve alterado por realizarse en agradecimiento (deuda moral) de un servicio recibido gratuitamente por el donante. En este sentido, las remuneratorias no contienen especialidad alguna desde el punto de vista del donatario siendo también beneficiosas para la ENL por definición. Para reforzar este argumento debemos tener presente que la Ley 49/2002 permite e incentiva las donaciones realizadas por empresas cuyo último fin es potenciar su imagen comercial. De lo que puede deducirse que al legislador no le preocupa el motivo que lleva al mecenazgo, sino que este se cumpla.

En segundo lugar debemos estudiar si determinadas donaciones condicionales pueden ser deducibles. Al examinar el requisito de la «irrevocabilidad» hemos defendido la no deducibilidad de las donaciones en las que el donante impone una condición en virtud del artículo 641 del Código Civil. Sin embargo, pensamos que existe una excepción. En concreto nos referimos a aquellas cuya eficacia dependa del cumplimiento de los requisitos fiscales por la ENL. Como ya hemos comentado, ante el incumplimiento por la ENL de los requisitos de la Ley 49/2002, el donante tendría que regularizar incluyendo en la autoliquidación correspondiente los beneficios fiscales con los intereses de demora que procedan.

Pues bien, en previsión de esta situación el donante podría establecer la siguiente condición resolutoria: realice la donación siempre que la ENL cumpla con los requisitos del artículo 3 en ese ejercicio. En nuestra opinión, la donación debería ser deducible pues tiene las mismas características que las puras y simples siendo plenamente eficaz, desde el momento en que se efectúa. Es una condición, por otra parte, consustancial a la propia deducción, ya que la ley solo la permite si se cumplen los requisitos. Si el donante no actúa así, no solo perdería los beneficios fiscales en caso de incumplimiento sino que no recuperaría lo donado a una ENL con unas características distintas de las que pensaba que tenía cuando realizó la donación. Al resultar ineficaz el negocio jurídico la donación dejaría de tener efectos y el donante podría recuperar lo donado³⁸, aunque tendría que devolver los beneficios fiscales indebidamente disfrutados³⁹. Otra solución a este problema, que no requiere establecer condiciones, podría venir por la impugnación de la donación alegando error consistente en considerar que la ENL cumplía con los requisitos siendo ello lo que le llevó a donar. La impugnación se apoyaría en el error de haber creído en la existencia de unos méritos (requisitos) inexistentes, error que fue determinante en la voluntad de donar⁴⁰.

³⁶ Por ello SANTOS MORÓN (2005, pág. 331) también defiende que las donaciones remuneratorias tengan el mismo régimen que las donaciones puras.

³⁷ LÓPEZ PALOP (1940, pág. 40).

³⁸ Los efectos de la reversión se producen automáticamente de modo que el donante recobrará lo donado tal cual estaba cuando lo donó. Por tanto, libre de las cargas impuestas sobre el bien después de la donación. Lógicamente quedarían a salvo los supuestos en los que la devolución no fuera posible por desaparición o porque lo donado haya quedado sometido a los derechos de adquirentes protegidos por la fe pública registral o la adquisición de buena fe si se trata de bienes muebles (art. 464 del Código Civil). En estos casos, al donante le corresponderá la indemnización por el perjuicio que le haya supuesto la pérdida de la cosa, véase ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, págs. 531-532).

³⁹ RODRÍGUEZ BLANCO (2005, pág. 181) defiende la aplicación analógica del artículo 17.2 si bien para todo tipo de donaciones con condiciones resolutorias.

⁴⁰ Según ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 385) la impugnación por error es posible por la remisión que hace el artículo 631 del Código Civil a las normas generales de los contratos y obligaciones en todo lo no regulado espe-

Finalmente, en determinadas donaciones modales cabe que la carga sea que el bien donado se destine a los fines de interés general de la ENL. ¿Se pierde con ello la deducción fiscal al no ser una donación pura y simple? Por la trascendencia de la cuestión la analizaremos en el siguiente epígrafe.

6. EL PROBLEMA DE LAS DONACIONES MODALES: ¿CABE IMPONER LA AFECTACIÓN DE LO DONADO A LOS FINES DE INTERÉS GENERAL?

6.1. Antecedentes y regulación actual

Como ya hemos señalado, las donaciones puras se contraponen a las onerosas, modales o con carga. Estas donaciones son aquellas en las que el donatario queda obligado a realizar la prestación impuesta por el donante, siempre que el gravamen que se le impone sea inferior al valor de lo donado (art. 619 del Código Civil).

En nuestro ámbito de estudio la carga supondría destinar lo recibido a los fines de interés general propios de la ENL. El ejemplo característico suele estar relacionado con la donación de inmuebles o terrenos en los que situar la sede de la ENL o construir un hospital o un colegio. Pero también podría afectar a las donaciones dinerarias como cuando se entrega dinero para que la ENL lo destine a becas para personas necesitadas o a un proyecto concreto de los varios que se desarrollan (bien sea para un determinado territorio o para una campaña específica). En todo caso, para tener tal consideración la carga en cuestión debe constar expresamente pues, como señala CASTÁN TOBEÑAS (1993, pág. 265), no hay donación modal cuando no existe gravamen, es decir, cuando no se impone una obligación al donatario sino un simple deseo, consejo o recomendación que no obliga, por lo que estaríamos ante una donación pura.

Pues bien, el problema que planteamos en este epígrafe es si este tipo de donación da lugar a los incentivos fiscales de la Ley 49/2002 en tanto no se puede considerar estrictamente como «pura y simple». Para afrontar este problema es necesario analizar la evolución de la normativa al respecto desde la antigua Ley 30/1994 hasta la norma vigente.

Durante la vigencia de la Ley 30/1994 también se exigía que las donaciones fuesen puras (arts. 59 y 63). Sin embargo, al mismo tiempo, la propia ley impedía al donatario la libre disponibilidad de los bienes o derechos recibidos pues le imponía unas cargas: debía existir una vinculación directa entre lo donado y las actividades a través de las cuales la ENL llevaba a cabo sus fines. Así el artículo 63.1 b) exigía que los bienes donados «contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a) [...] (precepto que recogía los fines de interés general)». A su vez, el artículo 63.1 c) señalaba que las donaciones en dinero fueran destinadas a «la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a) [...]». No era, por tanto, el donante quien establecía la carga

cíficamente para ellas en dicho Código. Y dado que en toda la regulación de la donación no se aborda lo relativo a su nulidad en general ni en particular a su impugnabilidad por vicios de la voluntad, hay que acudir a lo que se dispone sobre estos en general y sobre el error en particular en los artículos 1.265 y siguientes.

sino la propia ley la que imponía un destino al bien convirtiendo a la donación en modal, lo cual podría ser contrario a la exigencia de que, a su vez, la donación fuese pura y simple ⁴¹.

Esta contradicción entre el carácter puro de las donaciones y el destino específico que se debía dar a las mismas se salvó doctrinalmente entendiendo que dicha exigencia no se oponía tanto al carácter modal de aquellas como a la prohibición de cláusulas de reversión o limitaciones temporales. Una interpretación literal hubiese llevado al absurdo de imponer un tipo de donaciones a las que la propia Ley 30/1994 negaba el disfrute de los beneficios fiscales ⁴².

Esta situación ha cambiado radicalmente con la Ley 49/2002. En la actualidad no se requiere que las donaciones contribuyan directamente a la realización de las actividades que la ENL efectúa en cumplimiento de sus fines de interés general. En el vigente artículo 17 de esta ley no se exige un destino concreto para los bienes o derechos donados por lo que la ENL puede disponer libremente de ellos ⁴³. Esta interpretación ha sido aceptada por la DGT en su Contestación de 2 de octubre de 2003 [Consulta núm. 1514/2003 (NFC018465)] en la que se compara la Ley 30/1994 con la Ley 49/2002, afirmándose lo siguiente: «en relación con el donante se produce una importante novedad, por cuanto de conformidad con el artículo 17 de la Ley 49/2002, darán derecho a practicar las deducciones reguladas en el Título III de la misma, los donativos y donaciones dinerarios de bienes y derechos realizados a favor de fundaciones que cumplan los requisitos previstos por la propia ley, **sin que ahora se exija que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines de la entidad sin ánimo de lucro.**»

Por tanto, en nuestra opinión, se puede donar dinero y la ENL dedicarlo a la realización de actividades ajenas a su finalidad (adquisición de acciones, deuda pública, u otro tipo de inversiones financieras ⁴⁴) y, de igual modo, se pueden donar bienes que no estén relacionados con las actividades de la ENL

⁴¹ A pesar de ser calificadas por la ley como puras y simples, para VATTIER FUENZALIDA (1996, pág. 1.066) era claro que estábamos ante una donaciones onerosas con carga, gravamen o modo pues la ENL estaba obligada a darles el destino predispuesto por el donante o, en su defecto, el que se acomodara a los fines generales propios de la entidad. Sin embargo, DEL CAMPO ARBULO (2000, pág. 373) consideraba que tales donaciones no eran de naturaleza modal puesto que «la realización de actividades de interés general por el donatario es un *prius* no una condición consecencial que el donante imponga por su propia iniciativa al donatario».

⁴² JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 198), y también BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ (2001, pág. 91).

⁴³ Lógicamente nos estamos refiriendo a la donación de bienes que no formen parte del Patrimonio Histórico. Así el artículo 13 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, obliga a los propietarios y, en su caso, los titulares de derechos reales sobre tales bienes «a permitir y facilitar su inspección por parte de los organismos competentes, su estudio a los investigadores, previa solicitud razonada de estos, y su visita pública, en las condiciones de gratuidad que se determinen reglamentariamente, al menos cuatro días al mes, en días y horas previamente señalados. El cumplimiento de esta última obligación podrá ser dispensado total o parcialmente por la Administración competente cuando medie causa justificada. En el caso de bienes muebles se podrá igualmente acordar como obligación sustitutoria el depósito del bien en un lugar que reúna las adecuadas condiciones de seguridad y exhibición durante un periodo máximo de cinco meses cada dos años».

⁴⁴ No existe total libertad para realizar este tipo de inversiones pues las ENL tienen ciertas restricciones establecidas en el Código de conducta aprobado por acuerdo de 20 de noviembre de 2003 por el Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. La disposición adicional tercera de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, bajo la rúbrica de «restricciones relativas a las inversiones financieras temporales de entidades sin ánimo de lucro» dispone que «la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Banco de España y el Ministerio de Economía, cada uno en el ámbito de su supervisión, aprobarán códigos de conducta que contengan las reglas específicas a las que deberán ajustarse las inversiones financieras temporales que hagan las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro, colegios profesionales, fondos de promoción de empleo, mutuas de seguros, mutualidades de previsión social, mutuas de accidentes de trabajo». En virtud de este Código las ENL tendrán que informar anualmente al Protectorado sobre sus inversiones las cuales se basarán en la seguridad, liquidez y rentabilidad que ofrezcan las distintas posibilidades de inversión.

para que esta, a su vez, los explote (un restaurante), venda (objetos artísticos) o done (alimentos, ropa, libros...). La ENL tiene libertad para disponer del dinero o bienes recibidos⁴⁵. Lo importante es que la ENL cumpla con el requisito del artículo 3 de la Ley 49/2002 de destinar, como mínimo, el 70 por 100 de sus ingresos a la realización de sus fines de interés general⁴⁶. Si se cumple con este requisito el destino que se dé a lo donado es indiferente para el donatario. Esta exigencia resulta coherente con el fin perseguido por la Ley 49/2002, como es incentivar la realización de este tipo de actividades, pues este es el modo de asegurarse que las mismas se lleven a cabo. Además, este control se refuerza por la imposición legal de un plazo de cuatro años en el que deben reinvertirse las rentas obtenidas en el fin fundacional. En definitiva se trata de evitar que las ENL se limiten a acumular rentas y no dispongan de ellas en favor de la sociedad. En este sentido, entendemos que toda ENL favorecida por los beneficios fiscales no solo lo está por carecer de fin de lucro sino, sobre todo, por el destino que da a sus rentas.

6.2. La aplicación de los beneficios fiscales a este tipo de donaciones

La posibilidad de que se done cualquier tipo de bienes o derechos contemplada en la Ley 49/2002 no resuelve el problema que estamos planteando en este epígrafe: si la imposición por el donante de un destino específico para lo donado impide el disfrute de los incentivos fiscales. Es decir, si la existencia de esta carga, que la ENL tiene que cumplir, impide o no la deducción fiscal. En la actualidad el problema no lo plantea la propia ley, como ocurría en la Ley 30/1994, sino el donante al establecer que la donación sea modal. Todo ello con independencia de la ya aludida dificultad para distinguir modo y condición.

En nuestra opinión, habría que distinguir en función de la carga que se impone, es decir, si la misma está relacionada o no con los fines de interés general de la ENL.

⁴⁵ También defienden esta postura PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, pág. 230), CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS (2004, pág. 178), MÁRQUEZ SILLERO (2007, pág. 571) y GIL DEL CAMPO (2010, pág. 350). Sin embargo, CASANELLAS CHUECOS (2003, pág. 121) entiende que se sigue manteniendo la vinculación de lo donado con los fines de interés general. Para ello se basa en que en el justificante de la donación efectuada debe constar el «destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica» [art. 24.3 e)]. En nuestra opinión, esta norma obliga a informar al donante del destino de la donación, el cual puede ser ajeno al fin fundacional. Si el donante no está de acuerdo puede no efectuar la donación.

⁴⁶ El artículo 3.2 exige a las ENL:

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

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

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

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

De acuerdo con este criterio vamos a señalar, en primer lugar, aquellos supuestos en los que consideramos que la carga impide la deducción fiscal.

Si la carga puede desnaturalizar los fines de la ENL es evidente que impediría el disfrute de los beneficios fiscales⁴⁷. Un ejemplo de ello podría ser el planteado en la Consulta núm. V0002/2011 (NFC040108): una fundación cuyo fin es atender al cuidado de los ancianos que carezcan de recursos, y la formación y ocupación de personas con discapacidad suscribe un contrato con una sociedad mercantil por el que recibe un usufructo temporal, a título gratuito sobre un inmueble, y otro inmueble en concepto de donación. A cambio la sociedad mercantil percibiría todas las ayudas o subvenciones públicas que recibiera la consultante como consecuencia de los servicios de residencia de la tercera edad. La operación se realiza con conocimiento de la Consejería autonómica competente, que otorga una subvención por cada plaza pública en la residencia de la tercera edad siendo la fundación mera destinataria formal de la subvención, ya que aquella obliga a las entidades mercantiles a estar o actuar bajo el protectorado de una ENL. En la Contestación de 3 de enero de 2011 la DGT no se pronuncia expresamente sobre la calificación jurídica efectuada por la entidad consultante de las distintas operaciones. No obstante, entiende que tanto el usufructo temporal del inmueble como la donación del otro inmueble no son donaciones puras y simples pues están condicionadas a que la sociedad mercantil donante tenga la explotación de la residencia de la que es titular la consultante. Con independencia de la calificación jurídica que se pueda dar a esta operación –probablemente un negocio jurídico indirecto– aunque los datos no son suficientes, si se tratara efectivamente de una donación, esta sería modal. En este caso la carga impuesta supondría la entrega de las donaciones obtenidas (siempre que fueran inferiores al valor de lo donado) e impediría los beneficios fiscales.

Lógicamente también quedarían excluidas las donaciones modales en las que la carga implique el incumplimiento de los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 en tanto las ENL dejarían de ser consideradas beneficiarias del mecenazgo a efectos del artículo 16. Sería el caso, por ejemplo, de la donación a una fundación asistencial de un inmueble por uno de sus patronos imponiendo que con parte de lo obtenido por su venta se pague la residencia en la misma de sus familiares o de él mismo hasta su muerte, en tanto estaría vulnerando el requisito previsto en el artículo 3.4 de la ley⁴⁸. O

⁴⁷ En el ámbito de las fundaciones esta posibilidad está contemplada en el artículo 22.2 de la Ley 50/2002 que establece: «La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo este ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta ley». Por tanto, se admite recibir donaciones onerosas o remuneratorias, pero si de algún modo resultan lesivas para la fundación, el Protectorado ejercerá la acción de responsabilidad por daños y perjuicios contra los patronos prevista en el artículo 17.2 de la ley.

⁴⁸ Artículo 3.4: «Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8 y 13, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la ley de la respectiva comunidad autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.»

aquella por la que se exige que, a la extinción de la fundación, lo donado revierta al donante pues sería contraria al artículo 3.6 de la Ley 49/2002⁴⁹. A contrario sensu sería válida la cláusula por la que se consigue cumplir este último requisito. Es decir, cuando el modo consiste en que, en caso de extinción de la ENL, los bienes donados se destinen a una concreta fundación.

Pasamos ahora a comentar las cargas que sí estarían relacionadas con el espíritu de la Ley 49/2002. En primer lugar, no creemos que exista problema en aplicar la deducción cuando se dona dinero o bienes muebles para destinarlos a una actividad concreta. El ejemplo típico es el de destinarlos a uno de los varios proyectos que desarrolla una ENL (ya sea en un determinado territorio o para una campaña específica)⁵⁰ o bien que se destine lo donado a incrementar la dotación fundacional en el caso de las fundaciones⁵¹. En realidad la mayoría de las donaciones a las ENL se hacen con la finalidad de que lo donado coadyuve directamente al fin de interés general aunque no se imponga carga alguna⁵². A ello se une que la carga impuesta puede consistir en cualquier tipo de limitación al donatario, sea o no susceptible de valoración económica. Y, en el caso que nos ocupa, claramente no lo es. Así, se ha defendido que cuando el modo no tiene contenido económico puede entenderse que las donaciones modales se equiparan a las donaciones puras y simples⁵³. Este también parece ser el criterio de la DGT en la Contestación de 10 de febrero de 2006 a la Consulta núm. V0245/2006 (NFC021878), aunque el supuesto no sea exactamente el mismo que analizamos. Ante una donación de dinero a un ayuntamiento (entidad beneficiaria del mecenazgo) para que se adquiriera una escultura a instalar en el término municipal la

⁴⁹ Artículo 3.6: «Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

En la Contestación de 6 de abril de 2005 [núm. V0568/2005 (NFC020578)] se señala que, a estos efectos, las cooperativas no tienen la condición de entidades beneficiarias del mecenazgo. Por tanto, la aceptación de una donación con la condición de que a la disolución de la fundación el inmueble donado revierta al donante-cooperativa incumple el requisito del artículo 3.6 de la Ley 49/2002.

⁵⁰ Al margen de razones sentimentales o de simpatía, en ocasiones, la imposición de un destino puede estar motivada por razones puramente fiscales. Hay que tener en cuenta que los porcentajes de deducción y los límites de las deducciones se incrementan hasta cinco puntos porcentuales en las «actividades prioritarias de mecenazgo» según prevé el artículo 22 de la Ley 49/2002. Cuando una ENL realiza distintas actividades puede que unas estén contempladas en la Ley de Presupuestos como prioritarias y otras no, por lo que la afectación tiene un tratamiento fiscal distinto.

⁵¹ El artículo 12.4 de la Ley 50/2002 establece que: «Formarán también parte de la dotación los bienes y derechos de contenido patrimonial que durante la existencia de la fundación se aporten en tal concepto por el fundador o por terceras personas, o que se afecten por el Patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales.»

⁵² En el mismo sentido CASANELLAS CHUECOS (2003, pág. 61) y RODRÍGUEZ BLANCO (2005, págs. 128 y 179). DEL CAMPO ARBULO (2000, pág. 373) entiende que se pueden realizar donaciones a fundaciones con carga siempre que esta no consista en el cumplimiento de sus fines propios sino en objetivos específicos que, dentro de esos fines, no les serían necesariamente exigibles. Por ejemplo, la donación a una fundación cultural de dinero para que realice un ciclo de conferencias sobre arte islámico.

⁵³ En opinión de BARRAL VIÑALS (2004, pág. 539) el artículo 619, al regular las donaciones modales, prescinde en cierta medida de aquellas en las que las cargas carecen de significado económico ya que no devalúan el enriquecimiento del donatario aunque les sean aplicables otras normas de este tipo de donaciones como las de capacidad (art. 619) y revocación por incumplimiento (art. 647).

contestación citada entiende que es deducible pues «la condición que vincula la cantidad donada a la adquisición de una escultura por parte del ayuntamiento no determina una carga onerosa o remuneratoria para el mismo, por lo que no parece desvirtuarse el ánimo de liberalidad de la donación». Parece, por tanto, que el donante puede imponer el destino del dinero sin que con ello se pierda el beneficio fiscal.

Más problemas puede plantear la donación cuando la carga tiene un contenido económico. Piénsese en el local donado para instalar la sede social o para llevar a cabo la explotación económica que constituye su objeto o finalidad (colegio, hospital, museo...) o bien en la donación de un terreno para construir tales inmuebles. Junto a esta carga también es posible, al menos cuando se donan inmuebles, establecer una condición resolutoria para que la obra se ejecute en un determinado plazo⁵⁴. El contenido económico del modo consistiría en adecuar el inmueble a las necesidades de la actividad a desarrollar o el coste de la construcción. Y si la donación no es de bienes sino dineraria, un ejemplo sería el de la donación a una fundación para sus cursos de verano reservándose la empresa donante unas plazas con matrícula gratuita para sus empleados.

En nuestra opinión, la clave reside en que el gravamen que se impone sea claramente inferior a lo donado para que la ENL pueda verse beneficiada con la donación. Lo que, en definitiva, significa que existe un indudable enriquecimiento de la ENL derivado de la donación. Es cierto que propiamente no estamos ante una donación pura y simple como exige el artículo 17 de la ley 49/2002 sino claramente onerosa. Por ello, entendemos que no procede interpretar esta exigencia en un sentido literal. Si prevaleciera esta interpretación literal podría ser contraria al espíritu de la ley, que lo que pretende es incentivar la realización de fines de interés general mediante la concesión de beneficios fiscales al mecenazgo. En la Contestación de 6 de abril de 2005 [Consulta núm. V0568/2005 (NFC020578)] se afronta un caso en el que se puede apoyar nuestra tesis. Una cooperativa dona un inmueble a una fundación para que en él se representen obras de teatro reservándose para su uso personal una sala y un despacho. Para la DGT la condición que vincula el patrimonio aportado a un determinado fin y que el donante se reserve el uso de una sala no parece que suponga una carga onerosa o remuneratoria para la fundación, por lo que no desvirtúa el ánimo de liberalidad de la donación y, en consecuencia, sería deducible. Por otra parte, en la Consulta núm. V2549/2010 (NFC039621) un particular cede gratuitamente el uso de una vivienda a Cáritas durante dos años, prorrogable por idéntico plazo mediando acuerdo entre las partes, haciéndose cargo la ENL de todos los gastos que genere el inmueble. La Contestación de 26 de noviembre de 2010 no se pronuncia sobre la carga impuesta a la donación del derecho de uso (comodato) pero considera aplicable la deducción de la Ley 49/2002.

6.3. La revocación de las donaciones modales

Aceptada legalmente la posibilidad de la revocación debemos plantearnos qué consecuencias tiene ejercer la acción correspondiente en el supuesto que se haga pues el donante no está obligado

⁵⁴ De acuerdo con CASTÁN TOBEÑAS (1993, pág. 265) nada obsta para que la donación onerosa pueda ser, además, condicional. En estos casos el incumplimiento del plazo producirá la resolución automática de la donación por aplicación de las reglas relativas a la condición resolutoria. Como destacan ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 720) en estos casos «no se estará ante una revocación por incumplimiento de la carga modal, sino ante una resolución por cumplimiento de condición resolutoria, con cuya aposición se habrá –podríamos decir– reforzado la posición del donante para el caso de que el donatario no cumpliera su obligación».

a ello⁵⁵. Y, en particular, por ser el caso más frecuente en relación con las ENL cómo afecta el incumplimiento culpable, total o parcial⁵⁶, de la carga impuesta.

Si la ENL no se allana a devolver los bienes donados o su valor, la concurrencia de alguna de las causas de revocación permite al donante ejercer la acción frente a los Tribunales. El Código Civil no señala plazo de ejercicio de la acción de revocación pero, por analogía con las acciones rescisorias, la mayoría de la doctrina entiende que será de cuatro años. Plazo que será de caducidad y que contará desde que se tenga conocimiento del incumplimiento de las cargas⁵⁷. En el caso de que el Juez aprecie tal incumplimiento el principal efecto de la sentencia será la restitución de la cosa donada, quedando a salvo los derechos de terceros adquirentes de buena fe, según dispone el artículo 647 del Código Civil⁵⁸. En cuanto a los posibles frutos que produzca lo donado, el artículo 651 impone su devolución al donante desde el momento en que tiene lugar el incumplimiento⁵⁹.

⁵⁵ Se ha planteado doctrinalmente si como alternativa a la revocación el donante puede exigir coactivamente al donatario el cumplimiento de la carga. No existe unanimidad al respecto pero la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1999 considera que el modo es jurídicamente exigible. Véase SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS (2007, págs. 219-222).

⁵⁶ El incumplimiento puede ser parcial y, por ello, para LACRUZ BERDEJO (1986, pág. 148) «cabe pensar que es posible la resolución parcial. A su vez, el donante puede limitar su acción rescisoria a solo una parte de la cosa donada, cuando el resto ha sido empleado conforme a sus intereses. Por ejemplo, se dona un terreno para construir el conjunto de edificios necesario para una parroquia, y solo se utiliza la mitad de la superficie». A este respecto, para AMAT LLARI (1991, pág. 655) «el cumplimiento análogo parcial será suficiente para la pervivencia de la donación si se considera que dicha actividad cumple con la voluntad del donante, que no se limita a desear el supuesto estricto puesto como condición, sino que igualmente se da por satisfecho con la realización de otros supuestos similares. En caso contrario, por muy semejante que sea la actividad propuesta a la establecida, deberá considerarse incumplido el modo y se podrá revocar».

⁵⁷ SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS (2007, págs. 199-202).
En las donaciones modales que estamos analizando el donante puede querer verificar el destino del dinero entregado o el uso del bien donado. Las formas que tienen las ENL de acreditar el cumplimiento de la carga impuesta dependerán del contenido de esta última. Cuando se entreguen bienes (muebles o inmuebles) para afectarlos a un destino concreto la comprobación no presentará especiales dificultades. Sin embargo, cuando se dona dinero para un fin específico la prueba puede plantear grandes problemas. En nuestra opinión, la única posibilidad de comprobación es a través de la Memoria explicativa que la ENL tiene que entregar a la Administración tributaria o, si no está obligado a ello, la que debe presentar ante su Protectorado para justificar el destino de sus ingresos (art. 3.9 y 10 de la Ley 49/2002). Aun así, el carácter fungible del dinero hace que esta prueba sea prácticamente imposible y, en consecuencia, también la posibilidad de ejercitar la acción de revocación por este motivo.

⁵⁸ Artículo 647: «La donación será revocada a instancia del donante, cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condiciones que aquel le impuso. En este caso, los bienes donados volverán al donante, quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiese hecho y las hipotecas que sobre ellos hubiese impuesto, con la limitación establecida, en cuanto a terceros, por la Ley Hipotecaria.»

Para la doctrina este artículo emplea el término «condiciones» no en su sentido técnico (como sucesos inciertos de los que se hace depender el nacimiento o extinción de una relación jurídica) sino en el vulgar de cargas o gravámenes que pueden ser impuestas al donatario por lo que resulta de aplicación a las donaciones onerosas. Véase CASTÁN TOBEÑAS (1993, pág. 248).

Por tanto, si la carga estaba inscrita en el Registro de la Propiedad se puede ejercitar la acción de revocación pero, si no lo estaba, no se puede. Si instada la revocación no es posible devolver los bienes por estar en manos de terceros protegidos por la fe pública registral, el donatario deberá reintegrar su valor atendiendo al que tenían al tiempo de hacerse la donación. Y si los devuelve, pero gravados, el donante puede exigirle que le abone el valor de las cargas que haya constituido sobre ellos, por analogía con lo dispuesto por los artículos 645 y 650 para otros casos de revocación, véase SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS (2007, pág. 217). Aunque el artículo 647 solo parece referirse a la donación de bienes inmuebles, debe entenderse que los adquirentes de buena fe de bienes muebles también gozan de protección por la aplicación del artículo 464 del Código Civil (ibidem).

⁵⁹ Artículo 651: «Cuando se revocare la donación por alguna de las causas expresadas en el artículo 644, o por ingratitud, y cuando se redujere por inoficiosa, el donatario no devolverá los frutos sino desde la interposición de la demanda.

En el ámbito tributario, revocada la donación, el donante perderá los beneficios fiscales que practicó en su momento de acuerdo con lo previsto por el artículo 17.2 de la Ley 49/2002. En consecuencia, el donante debe ingresar, en el periodo impositivo en el que la revocación se produce, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas y los intereses de demora que procedan ⁶⁰. No hay problema alguno en cumplir con esta obligación en plazo pues no se toma como referencia el momento del incumplimiento de la carga, sino el momento en que se produce la devolución, bien sea por sentencia o por allanamiento. Al estar estas causas tipificadas en el Código Civil pensamos que no procederá sanción alguna, pues el donante no ha disfrutado indebidamente de los correspondientes beneficios fiscales ni puede hacerse responsable del destino distinto que el donatario dé al bien donado ⁶¹.

Para evitar la comisión de una infracción, esta regularización deberá realizarse voluntariamente por el donante sin ser instado a ello por la Administración tributaria. A este respecto debe tenerse en cuenta que la ENL informará, a través del modelo 182, de las revocaciones que se hayan producido durante el año. Si no se hiciera así, y fuera descubierta la ausencia de regularización en un procedimiento de comprobación, lógicamente estaríamos ante una conducta sancionable ⁶².

En este punto nos queda, por último, hacer referencia a una cuestión que afecta en especial a la revocación de las donaciones modales: si el incumplimiento de la carga por la ENL tiene alguna consecuencia tributaria aun cuando el donante no ejerza la acción de revocación. En el caso planteado, el donante puede estar más interesado en conservar los beneficios fiscales que en recuperar lo donado. Como señala JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 209) cabe una doble posibilidad: a) la Administración tributaria no puede exigir la devolución de los beneficios fiscales pues no se ha producido la revocación que exige la Ley 49/2002, y b) la Administración puede exigirla en tanto lo donado no se destina al fin de interés general por lo que se incumplen las condiciones que la justifican. Coincidimos con este autor en que la primera solución se ajusta más a la letra de la ley pues esta solo exige la devolución cuando media la revocación y, además, de no ser así se haría recaer sobre el donante las consecuencias del incumplimiento, forzándole a ejercer dicha acción si no quiere perder tanto los beneficios fiscales como lo donado.

7. ALGUNOS SUPUESTOS PROBLEMÁTICOS

En el ámbito de nuestro estudio se han planteado distintos problemas a la hora de valorar si algunas actuaciones pueden ser consideradas como donaciones y, aun siéndolo, si pueden ser calificadas como puras y simples a efectos de la deducción correspondiente. Estas son las cuestiones que han surgido en la práctica y que vamos a ir analizando:

Si la revocación se fundare en haber dejado de cumplirse alguna de las condiciones impuestas en la donación, el donatario devolverá, además de los bienes, los frutos que hubiese percibido después de dejar de cumplir la condición.»

⁶⁰ Coincidimos con BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ (2001, pág. 94) en la defensa de que en la revocación cabría al donante solicitar la indemnización por daños y perjuicios por la pérdida de los beneficios fiscales que no se cubre con los frutos percibidos (art. 651).

⁶¹ Por estos motivos tanto JIMÉNEZ DÍAZ (1998, pág. 204) como PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, pág. 239) consideran que no hay infracción alguna.

⁶² GIL DEL CAMPO (2010, pág. 357).

1. ¿Puede existir un reconocimiento al donante por parte de la ENL?
2. ¿Cuándo se aplican las deducciones a las cuotas de socio de una asociación de utilidad pública?
3. ¿Se puede imponer de alguna manera la donación al donante? Es el caso de las donaciones de los padres de alumnos a ENL vinculadas con el colegio.
4. ¿Pueden considerarse las donaciones a ENL como una medida alternativa a la cuota de reserva a favor de los trabajadores con discapacidad?
5. ¿Existe donación en la venta de bienes a un precio inferior o superior al de mercado?
6. ¿Es donación la cesión de créditos a favor de una ENL?
7. ¿El pago de determinados servicios religiosos puede considerarse una donación?
8. ¿Es una donación la que realiza una sociedad mercantil a una fundación que posee todas las acciones de la misma?
9. ¿Es una donación al Estado el Impuesto sobre el Valor Añadido no compensado y no recuperado?

7.1. Reconocimiento de la ENL al donante

El carácter puro y simple de la donación supone un empobrecimiento del donante y un enriquecimiento del donatario. Por lo que, en principio, el donante no podría recibir nada a cambio del donatario por el desprendimiento patrimonial realizado.

Sin embargo, no parece que el requisito que estamos comentando impida un cierto reconocimiento o agradecimiento público hacia el donante por su liberalidad⁶³. En nuestro ámbito de estudio, puede tener lugar de variadas formas: mención en la memoria anual, carta personalizada, reunión con las personas que componen el Patronato o la Junta Directiva, placa conmemorativa, acto público de entrega de lo donado, etc. El enriquecimiento del donatario, como elemento esencial de las donaciones puras y simples, no quedaría devaluado por este tipo de actuación. En este sentido se ha manifestado la DGT en su Contestación de 3 de diciembre de 2004 [Consulta núm. 2045/2004 (NFC020396)] al considerar que la donación no queda desvirtuada por el hecho de que la asociación que la recibe haga publicidad de ese hecho y de quién lo ha realizado. Lógicamente se trataría de un reconocimiento voluntario sin cláusula contractual que obligara a ello⁶⁴.

En los últimos años algunas ENL conceden a sus donantes la denominación de «amigos», «simpatizantes» o «colaboradores» otorgándoles un documento que les acredita como tales. No deja de ser

⁶³ También defiende esta postura PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, pág. 227).

⁶⁴ Esta actuación puede dar lugar a una cierta confusión con otra de las formas de mecenazgo, como es el *convenio de colaboración*. VATTIER FUENZALIDA (1996, pág. 1.071) considera que en el convenio estamos ante la clásica donación transmisiva que está unida a la doble carga de destinar lo recibido a los fines de interés general de la ENL y publicitarla, siendo posible la revocación en caso de incumplimiento. También CASANELLAS CHUECOS (2003, pág. 63) califica al mecenazgo empresarial, en el que incluye a los convenios de colaboración, como donaciones modales, en tanto el donatario asume la carga de publicitar la donación recibida.

otra forma de agradecer, de una manera expresa, la donación recibida, siendo plenamente válida sin perder por esto la donación su carácter de simple o pura. Sin embargo, en ocasiones, este reconocimiento va acompañado de una serie de ventajas patrimoniales en las actividades que realiza la ENL (rebajas en las entradas a las exposiciones o conciertos, visitas gratuitas o preferenciales, adquisición de productos a precios especiales, etc.). En estos casos se plantea la duda de si estamos realmente ante una donación pura o simple pues la misma de algún modo implica una prestación por parte de la ENL. Con carácter general las ENL las anuncian como donaciones con derecho a los beneficios fiscales. Sin embargo, en nuestra opinión, se trata de una cuestión conflictiva pues la ENL ofrece de antemano estas ventajas para incentivar o publicitar las donaciones⁶⁵ y en el caso de que se realicen el donante puede exigir su cumplimiento. Es decir, no puede entenderse que son beneficios de cortesía o agradecimiento como ocurre en la anterior situación comentada. Pero, por otra parte, el donante puede que nunca llegue a hacer uso de las prestaciones ofrecidas ni se plantee tenerlas en cuenta a la hora de donar. En nuestra opinión, para no desvirtuar el sentido de la Ley 49/2002 hay que entender que se aplicaría el beneficio fiscal siempre que exista una desproporción manifiesta entre el valor de lo donado y la prestación recibida a cambio⁶⁶. Pese a que en puridad no pueden considerarse donaciones onerosas pues el donante no impone carga alguna. No obstante, reconocemos que es difícilísimo en la práctica determinar tal desproporción en relación con las ventajas puesto que solo a posteriori podría llegarse a conocer, ya que el donante puede no hacer uso de ellas o, incluso, hacerlo en distinta medida (no utilizar todas las entradas gratuitas concedidas, ir solo alguna vez a los conciertos con precio rebajado...).

Por último, si las aportaciones se hacen a una asociación de utilidad pública podrían ser confundidas con las cuotas de socio, cuestión que pasamos a analizar.

7.2. Cuotas de las asociaciones de utilidad pública

En este tipo de asociaciones se plantea el problema del tratamiento fiscal de las cuotas pagadas por sus socios. Es evidente que no son donaciones y, sin embargo, la Ley 49/2002 las equipara a efectos fiscales. Así, el artículo 17.1 c) de la Ley 49/2002 establece que, junto al resto de donaciones realizadas a las ENL, también darán derecho a las deducciones las cuotas de afiliación a asociaciones mencionadas en el artículo anterior (las asociaciones declaradas de utilidad pública, ONGD y asociaciones de ENL que disfrutaban de la Ley 49/2002). Ahora bien, para que los socios disfruten de los beneficios fiscales es preciso que tales cuotas «no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura». Es decir, la regla general es que no son deducibles cuando la ENL ofrece algo a cambio. Si no hay retorno alguno por el pago de esa cuota serían deducibles. A esta doble posibilidad se refiere la DGT en dos Contestaciones de 8 de febrero de 2008 [Consultas núms. V0265/2008 (NFC028598) y V0268/2008 (NFC028638)] en las que entiende lo siguiente: «Como regla general, las cuotas satisfechas por los socios a las asociaciones de las que son miembros no tienen carácter deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto que las aportaciones realizadas por este concepto no resultan asimilables a las aportaciones que se realizan a título de donación al no concurrir en aquellas las notas que caracterizan a estas:

⁶⁵ ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 52) entienden que el hecho de que se promuevan las donaciones por el donatario no desnaturaliza este contrato. De hecho son más los casos en los que el donatario pide al donante que done que los casos en que el donante ofrece donar.

⁶⁶ En el mismo sentido PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, págs. 227-228 y 233).

- Su carácter voluntario.
- El ánimo de liberalidad con que se realizan.

No obstante, excepcionalmente, serán asimilables a los donativos, a efectos de la práctica de la deducción correspondiente, las cuotas satisfechas por sus miembros a asociaciones declaradas de utilidad pública, cuando tal aportación se realice con ánimo de liberalidad.

La existencia de este ánimo de liberalidad resulta una cuestión de difícil determinación, puesto que dependerá de las concretas circunstancias que concurren en cada caso. Con carácter general, puede afirmarse que **para la determinación de la existencia o no de este ánimo de liberalidad deberá acudirse a criterios de carácter objetivo, de forma que no se tendrán en cuenta las motivaciones subjetivas de las personas que satisfacen tales cuotas, debiéndose atender, en particular, a los derechos que, a cambio del pago de tales cuotas, otorguen a quienes las satisfacen los estatutos de la correspondiente asociación.»**

Aun siendo conscientes de la dificultad de su resolución nos parece que la DGT se limita a identificar el problema. La cuestión reside en saber si por la cuota la asociación ofrece a cambio algún servicio a sus asociados. Esta limitación dificulta la aplicación práctica del beneficio fiscal, pues casi todas las asociaciones compensan de alguna u otra forma a sus miembros⁶⁷. En la búsqueda de una solución nos parece muy atinada la clasificación de BLÁZQUEZ LIDOY (2011, pág. 129) respecto del tipo de cuotas para comprobar si son equiparables a las donaciones. De acuerdo con esta clasificación, podemos entender que el pago de las cuotas genera tres tipos de contraprestaciones:

1. La mera pertenencia a la asociación. El pago genera exclusivamente los derechos intrínsecos a la condición de socio como el voto, ser candidato a los órganos directivos, conocer las actividades de la asociación, examinar la documentación y estado de las cuentas, contribuir al objetivo social según lo previsto en el artículo 21 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. El pago no da derecho a ningún servicio y genera un beneficio fiscal como si fuera una donación, tanto si son cuotas ordinarias como extraordinarias⁶⁸. No creemos que, por ejemplo, la entrega de la revista de la asociación impida la deducción de las cuotas pues no deja de ser una forma de informar a sus socios de las actividades que realiza.
2. Servicios que constituyen un beneficio directo e inmediato a los asociados. Además de la pertenencia a la asociación la cuota da derecho a disfrutar de servicios o bienes con-

⁶⁷ Por esta razón, para PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, págs. 232-233), las cuotas nunca serán deducibles tal y como está redactada la norma. La situación habría sido distinta si este precepto se hubiera coordinado con el artículo 6.1 b) de la Ley 49/2002 en el que se declara la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las ENL de «las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exentas». En este caso, aunque los socios perciban algo de la entidad, siempre que proceda de una explotación económica no exenta no se pierde el incentivo fiscal. De igual modo debería ocurrir con la deducción de las cuotas pero no lo ha dispuesto así expresamente el legislador.

⁶⁸ En la Consulta núm. V0268/2008 (NFC028638) se plantea la deducción de las cuotas extraordinarias solicitada una asociación de familiares de personas con discapacidad para financiar la construcción de una nueva sede en la parte que no sufragan las ayudas públicas. Se distingue, por tanto, entre la cuota que vienen pagando desde que se constituyó la asociación y las cuotas extraordinarias mensuales. La Contestación de la DGT de 8 de febrero de 2008 confirma la deducción de las dos cuotas pues en ambas parece darse el ánimo de liberalidad.

cretos⁶⁹. Por ejemplo, asistir a las representaciones musicales, teatrales, cinematográficas o a las exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios que organice la asociación. En esta relación sinalagmática no se aplicarían los beneficios fiscales por entender que existe una contraprestación. Hay que tener claro que esta situación es diferente de la del pago por un servicio individualizado, al margen de la cuota (por ejemplo, el alquiler de campos o taquillas en las asociaciones deportivas), en la que no hay duda sobre su tratamiento fiscal. En el caso que nos ocupa el problema reside en que, por una parte, las cuotas permiten pertenecer a la asociación y, por otra, retribuyen los servicios concretos. ¿Cómo establecer la diferencia? Esta duda se ha planteado en relación con las ENL por la exención de los ingresos obtenidos por las cuotas de sus asociados. A estos efectos, en la Contestación de 19 de septiembre de 2007 [Consulta núm. V1937/2007 (NFC027363)] se afirma que si hay explotaciones económicas «el porcentaje correspondiente de las cuotas de sus asociados que las financian estarán sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizan con no asociados como con los asociados»⁷⁰. Es decir, siguiendo a BLÁZQUEZ LIDOY (2011, pág. 137), sería preciso prorratear y distinguir entre una y otra parte de la cuota. No obstante, el autor citado reconoce que no existe en la norma ningún criterio para determinar un porcentaje, por lo que habrá que acudir a cualquier sistema que sea válido en Derecho como puede ser el de costes o valores de mercado, y que sea homogéneo y mantenido en el tiempo.

3. Servicios no identificables sino de carácter general y mediato, como la defensa de los intereses del sector en el que opera la asociación (defensa del medio ambiente o de la paz, investigación médica o integración de personas con una determinada discapacidad). Hay que tener en cuenta que la posibilidad de que las asociaciones de utilidad pública realicen prestaciones a favor de personas distintas de sus asociados está prevista legalmente⁷¹. En nuestra opinión, también aquí aplicaríamos el beneficio fiscal pues es este tipo de servicios y actividades el que justifica el régimen fiscal aplicable a la ENL por su interés general en beneficio de la colectividad. Esta parece ser también la postura defendida por la DGT. Así, en la Contestación de 8 de febrero de 2008 [Consulta núm. V0265/2008 (NFC028598)] considera que el simple

⁶⁹ CASANELLAS CHUECOS (2003, págs. 148-149) se plantea si debe existir una efectiva prestación o si basta con que el servicio exista con independencia de que el socio haga uso de él. Esta autora defiende la segunda opción puesto que se crea una expectativa de uso o consumo a favor del asociado que podrá ser materializada cuando lo estime oportuno.

⁷⁰ El problema de las cuotas generales se plantea cuando, por un lado, financian los fines de interés general de la asociación pero, por otro, también servicios específicos prestados a través de una explotación económica. Hay que tener en cuenta que el artículo 121 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la exención de las rentas «que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica» pero, a su vez, señala que «La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él».

⁷¹ Entre los distintos requisitos que el artículo 32.1 b) de la Ley Orgánica 1/2002 exige para la obtención de la declaración de utilidad pública se incluye que «su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines». El requisito debe entenderse en el sentido de que beneficien preferentemente a sus asociados pero no exclusivamente. En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de septiembre de 2009 (rec. núm. 277/2008), referida al cumplimiento de las condiciones relativas a asociaciones declaradas de utilidad, se señala que «la exclusión del citado artículo 32 de la Ley Orgánica afecta a las Asociaciones cuya actividad está restringida "exclusivamente" a beneficiar a sus asociados. Sin que, por consiguiente, sea admisible equiparar "exclusivamente" con "fundamentalmente", "principalmente" u otras palabras que, en el sentir de la Real Academia Española de la Lengua, no supongan "descartar, rechazar o negar la posibilidad" –2.ª acepción de "excluir"– de participar en las actividades propuestas por la actora. Una cosa es que las actividades sirvan para apoyar solo a los afiliados, otra que valgan a un grupo específico de profesionales de la salud y otra distinta que de ellas no pueda aprovecharse ninguna otra persona, física o jurídica».

hecho de recibir información por parte de la asociación de utilidad pública no impide la aplicación de la correspondiente deducción ⁷². En un sentido similar, la Contestación de 13 de junio de 2008 [Consulta núm. V1236/2008 (NFC030267)] entiende que existe esa liberalidad en una asociación –cuyos socios son personas con Síndrome de Down y sus familiares– en la que además de servicios de atención directa (pagados por cada beneficiario) se trabaja apoyando, informando y asesorando a las familias ⁷³.

7.3. La supuesta voluntariedad de la donación en las fundaciones vinculadas a colegios

Una de las notas esenciales de la donación es la voluntariedad. El donante realiza este negocio sin que exista exigencia o imposición alguna por parte de un tercero para llevarlo a cabo.

En relación con esta nota se han planteado dudas en el caso de la financiación de algunos colegios privados en régimen de concierto. Como destaca CUBERO TRUYO (2006, págs. 130-131), la enseñanza en estos centros es gratuita, sin embargo, algunos han exigido unas contribuciones obligatorias a los alumnos. Para ello se recomendaba efectuar unas aportaciones, denominadas «donaciones», a la fundación titular del colegio o a otras vinculadas con el mismo cuando tienen personalidad jurídica distinta. En algunos casos, estas contribuciones se hacen de forma periódica, coincidiendo con el curso académico, asemejándose así al pago de una mensualidad. Frente a estas prácticas ya ha reaccionado el legislador estableciendo en el artículo 88.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación que «Para garantizar la posibilidad de escolarizar a todos los alumnos sin discriminación por motivos socioeconómicos, en ningún caso podrán los centros públicos o privados concertados percibir cantidades de las familias por recibir las enseñanzas de carácter gratuito, imponer a las familias la obligación de hacer aportaciones a fundaciones o asociaciones ni establecer servicios obligatorios, asociados a las enseñanzas, que requieran aportación económica, por parte de las familias de los alumnos. En el marco de lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación, quedan excluidas de esta categoría las actividades extraescolares, las complementarias y los servicios escolares, que, en todo caso, tendrán carácter voluntario».

En nuestra opinión de esta norma se deducen dos consecuencias. En primer lugar, se deja claro que no se puede imponer a las familias realizar aportaciones por la enseñanza de sus hijos cual-

⁷² La asociación consultante tiene por finalidad principal el desarrollo de programas, servicios y actividades dirigidas a la mejora de la calidad de vida de las personas con lesión medular residentes en el Principado de Asturias. Sus ingresos provienen de subvenciones, promociones, donaciones, aportaciones individuales por el uso de algunos servicios que gestiona la entidad, para ayudar a su sostenimiento, y de las cuotas ordinarias de los socios. Cuenta con dos clases de socios: ordinarios y colaboradores. Los primeros son personas que han de estar en posesión del certificado de minusvalía y son los beneficiarios directos de las actividades de la asociación. Los segundos son personas que apoyan a la entidad, en parte familiares de los socios discapacitados, que, a diferencia de estos, no disponen de los mismos derechos, como, por ejemplo, ejercer el derecho al voto en las asambleas de la asociación.

⁷³ En este caso la consultante tiene dos tipos de socios. Los socios honorarios son personas o instituciones colaboradoras que aportan un dinero anual, trimestral o semestral sin recibir servicio alguno por parte de la asociación. Los socios numerarios son las personas con Síndrome de Down, así como sus padres, hermanos, abuelos y/o tutores legales, que tengan interés en servir a los fines de la asociación. Es requisito indispensable abonar anualmente una cuota de socio para pertenecer a la misma. La asociación, además, ofrece distintos servicios tendentes a conseguir el desarrollo global y pleno de las personas con Síndrome de Down, así como contribuir a su máxima autonomía, para lo que, igualmente, se trabaja apoyando, informando y asesorando a las familias. Estos servicios son abonados por los socios que deciden recibir esta atención directa, tanto para sus hijos como para ellos mismos.

quiera que sea la denominación empleada. Por tanto, si se solicitan estas aportaciones o donaciones debe recalcar que son voluntarias. Debe tenerse en cuenta que toda donación es intrínsecamente voluntaria pues se realiza con un ánimo de liberalidad aunque pueda ser instada por el donatario. Así lo ha destacado la DGT en la Contestación de 16 de noviembre [Consulta núm. V2282/2006 (NFC024035)] sobre una donación que resultaba exigible⁷⁴. En segundo lugar, aun siendo voluntarias las aportaciones no pueden generar el derecho a servicio alguno (sea extraescolar o no) pues, de lo contrario, estaríamos ante un pago encubierto que estaría remunerando tal prestación.

Por tanto, es evidente que en este supuesto no estamos ante una donación. En consecuencia, no se podría disfrutar de beneficio fiscal alguno y, en caso de haberlo aplicado, se tendría que practicar la regularización correspondiente⁷⁵.

Sin embargo, como señala BLÁZQUEZ LIDOY (2006, pág. 65), la cuestión principal se centra en determinar si la Administración tributaria puede o no calificar de forma autónoma si estamos ante una donación o una contraprestación encubierta cuando dicha competencia parece residir en las comunidades autónomas encargadas de verificar el cumplimiento de la Ley Orgánica de Educación. Coincidimos con este autor en que la Administración tributaria no debería pronunciarse sobre tal materia en sentido contrario al expresado por los órganos competentes. Esta es la postura defendida, para un supuesto similar, por FALCÓN Y TELLA. Para este autor, la autotutela declarativa «se predica de la Administración en general, y no de la Hacienda pública, de modo que los funcionarios de esta pueden (a los solos efectos fiscales) calificar el hecho imponible, pero no pueden en modo alguno adoptar calificaciones contradictorias con las mantenidas por el órgano administrativo competente en el ámbito de que se trate (ni, obviamente, con las mantenidas por los órganos jurisdiccionales en pronunciamientos previos,

⁷⁴ En este caso los fines de la fundación consultante son colaborar en el desarrollo de la Sociedad de la Información aportando nuevo sistema de correo electrónico seguro y la realización de programas para la lucha contra el hambre, la pobreza, la marginación, etc. Para la consecución de estos fines la fundación realiza las siguientes actividades: desarrollo, mantenimiento y explotación, por medios propios o ajenos, del sistema de correo; y la financiación y desarrollo, en su caso, de programas de actuación en el marco de sus fines, sea por medios propios o ajenos. El sistema de correo cerrado que está desarrollando es de adhesión voluntaria y consiste en que el que envía un correo tiene que hacer una microdonación benéfica a la fundación para que el destinatario adherido al sistema lo reciba. También pueden adherirse al sistema, sin contraprestación, otras organizaciones sin ánimo de lucro, de forma que los que les remitan mensajes realizarían dos microdonaciones, una para la fundación y otra para la entidad. La DGT señala que «no se aprecia en este caso el ánimo de liberalidad de las microdonaciones descritas, dado que estas resultan exigibles al que pretende enviar un correo para que el destinatario adherido al sistema lo reciba. En definitiva, se trata de la explotación de un sistema de correo de carácter oneroso. Solo en la modalidad en la que la entidad se adhiera al sistema por los fines benéficos del mismo y realice las microdonaciones voluntariamente, ya sea por correo enviado o de forma global, se apreciaría el ánimo de liberalidad necesario».

⁷⁵ BLÁZQUEZ LIDOY (2006, pág. 64) explica las consecuencias de esta regulación. Los padres donantes tendrían que devolver lo deducido con intereses de demora en el caso de que se hubieran deducido dichas cantidades en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los perjuicios derivados a los padres podrían ser reparados en vía civil por la fundación salvo si eran conscientes de que el mecanismo no era válido y se quisieron aprovechar del mismo. Para la fundación, sin embargo, el tratamiento puede ser distinto. Si el propio centro educativo es la fundación acogida a la Ley 49/2002 a quien se le satisface la cantidad, no tendría efectos el cambio de calificación, en tanto pasarían a ser rentas de actividades empresariales exentas por educación (art. 7.7). Si la fundación está vinculada al centro educativo, pero tienen personalidades jurídicas distintas, el problema real estaría en la calificación de la operación en su conjunto. Ciertamente, parece que el negocio jurídico verdadero sería un pago al centro educativo por servicios educativos, que debería computarlo como ingreso, y por una posterior donación de este a la fundación. De esta manera, si el centro educativo no está acogido a la Ley 49/2002 porque no cumple con los requisitos para ello, dichos ingresos deberían tributar en el Impuesto sobre Sociedades. A su vez, parece que tendría derecho a la deducción por donaciones al tipo del 35 por 100, pero teniendo en consideración que la base de la donación no puede exceder del 10 por 100 de la base imponible del periodo impositivo, por lo que si la actividad de educación está en beneficios esta calificación le implicaría un claro perjuicio económico (art. 20.2 de la Ley 49/2002).

cuando los mismos existan)»⁷⁶. Ahora bien, en nuestra opinión, no hay inconveniente en que la Administración tributaria pudiera calificar estos negocios como donaciones cuando todavía no se hubiera pronunciado sobre la calificación el órgano competente en materia de educación.

7.4. Las donaciones a ENL como medidas alternativas a la cuota de reserva a favor de los trabajadores con discapacidad

El artículo 38.1 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos, establece que las empresas públicas y privadas que empleen a un número de 50 o más trabajadores vendrán obligadas a que de entre ellos, al menos, el 2 por 100 sean trabajadores con discapacidad. No obstante, se admite la posibilidad de que, excepcionalmente, los empresarios obligados al cumplimiento de la referida cuota de reserva puedan quedar exentos de esta obligación, cuando así se recoja en acuerdos dentro de una negociación colectiva sectorial de ámbito estatal o, en su defecto, de ámbito inferior, o por opción voluntaria del empresario, debidamente comunicada a la autoridad laboral, siempre y cuando se apliquen las medidas alternativas que se determinen reglamentariamente. El artículo 2.1 del Real Decreto 364/2005, de 8 de abril, por el que se regula el cumplimiento alternativo con carácter excepcional de la cuota de reserva en favor de los trabajadores con discapacidad, establece las mencionadas medidas alternativas. En la norma citada se relacionan cuatro medidas alternativas: unas están relacionadas con el trabajo de las personas con discapacidad, mientras que la que nos interesa supone un mecenazgo a un tipo determinado de ENL⁷⁷. En concreto, la tercera de ellas consiste en la «Realización de donaciones y de acciones de patrocinio, siempre de carácter monetario, para el desarrollo de actividades de inserción laboral y de creación de empleo de personas con discapacidad, cuando la entidad beneficiaria de dichas acciones de colaboración sea una fundación o una asociación de utilidad pública cuyo objeto social sea, entre otros, la formación profesional, la inserción laboral o la creación de empleo en favor de las personas con discapacidad que permita la creación de puestos de trabajo para aquellas y, finalmente, su integración en el mercado de trabajo».

En el supuesto de que se opte por esta medida alternativa surge el problema de si se aplican los beneficios fiscales. En tanto la norma permite optar por cualquiera de las cuatro podría entenderse que

⁷⁶ Este profesor se refiere al problema de la tributación de las SICAV. La Administración tributaria se pronunciaba sobre si estas entidades cumplían la normativa de la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, a efectos de aplicarles el régimen fiscal general en lugar del privilegiado. De hecho, la Ley 23/2005 tuvo que salir al paso y establecer que el régimen fiscal de privilegio no se aplicará «cuando hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores» (disp. adic. tercera). Es decir, la competencia para verificar que se cumplían los requisitos de la SICAV corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y no a la Administración tributaria. «Las SIMCAV y el abuso de facultades de autotutela de la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, n.º 15, 2005, citado por BLÁZQUEZ LIDOY.

⁷⁷ Las otras tres medidas son:

- a) La celebración de un contrato mercantil o civil con un centro especial de empleo, o con un trabajador autónomo con discapacidad, para el suministro de materias primas, maquinaria, bienes de equipo o cualquier otro tipo de bienes necesarios para el normal desarrollo de la actividad de la empresa que opta por esta medida.
- b) La celebración de un contrato mercantil o civil con un centro especial de empleo, o con un trabajador autónomo con discapacidad, para la prestación de servicios ajenos y accesorios a la actividad normal de la empresa.
- c) La constitución de un enclave laboral, previa suscripción del correspondiente contrato con un centro especial de empleo, de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 290/2004, de 20 de febrero, por el que se regulan los enclaves laborales como medida de fomento del empleo de las personas con discapacidad.

la donación no viene impuesta y, por ello, mantiene su carácter voluntario. Así se ha pronunciado la DGT en su Contestación de 12 de febrero de 2010 [Consulta núm. V0264/2010 (NFC037388)]. En ella se acepta la deducción de estas donaciones siempre que las mismas cumplan con la condición de ser irrevocables, puras y simples y, aunque no se pronuncia expresamente sobre si lo son, parece aceptarlo implícitamente. Esta solución nos parece discutible en tanto es una norma la que impone la adopción de una de las cuatro medidas, aunque el empresario pueda elegir entre ellas. En nuestra opinión, no existe ánimo de liberalidad sino la imposición de una obligación alternativa de entre las cuatro impuestas por la ley.

7.5. Ventas o servicios por un precio inferior o superior al de mercado

En ocasiones, las ENL adquieren productos o reciben servicios a un precio rebajado dado que el vendedor o profesional tiene con ellas un trato de favor. Estamos ante lo que la doctrina civilista califica de donaciones mixtas, como clase de las onerosas, en las que junto a la liberalidad se da un contrato oneroso⁷⁸. En estos casos se plantea el problema de si tales descuentos o bonificaciones pueden considerarse donaciones. Esta doctrina entiende que se celebra un negocio mixto de venta y donación con una causa única (mezcla de intercambio de cosa por precio y de enriquecimiento liberal) que da lugar a un negocio único: mitad de venta, mitad de donación. Ahora bien, ese negocio mixto sería una donación por la parte que se transmite liberalmente⁷⁹. Por tanto, estamos ante una donación por la parte en la que la cosa vendida se da sin contraprestación quedando sometida a la normativa sobre las mismas⁸⁰. No obstante, siempre podría surgir la duda de si estamos ante una simulación absoluta o relativa. Algunos autores han establecido que la diferencia entre ambas figuras se basaría en la existencia o no de engaño a tercero⁸¹.

En la Contestación de la DGT de 5 de octubre de 2007 también parece deducirse esta postura. En la Consulta núm. V2098/2007 (NFC027696) un empresario pregunta si los descuentos que realiza a sus clientes basados en razones tales como la antigüedad del cliente, grado de parentesco, etc., pueden considerarse como una donación. Partiendo de la definición de donación del artículo 618 del Código Civil, la DGT entiende que no la hay «en aquellos supuestos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios se haya producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando este no haya desembolsado precio alguno. De la sucinta enumeración de los hechos formulada en la consulta, parece que esta teoría pudiera resultar aplicable al supuesto analizado, puesto que descuentos de las facturas con carácter gratuito por una persona física o jurídica en favor de sus clientes no parecen tener como intención la de beneficiar a estos últimos (*animus donandi*) sino que probablemente respondan a mecanismos comerciales de captación y conservación de clientela a que se ven forzadas las empresas y empresarios en entornos de libre competencia. Respondiendo, por lo tanto, dicha operación a fines de *marketing* o publicidad, no se apreciaría la existencia de *animus donandi*, por ello no existiría desde una perspectiva civil un contrato de donación, no resultando coherente gravar la ope-

⁷⁸ CASTÁN TOBEÑAS (1993, pág. 270) señala que el caso particular más importante y frecuente es el de la llamada compra-venta amistosa, o sea, la venta por debajo de su valor hecha con carácter de semidonación.

⁷⁹ ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART (2006, pág. 65).

⁸⁰ Sin embargo, GIL DEL CAMPO (2010, pág. 351) señala que, a efectos de los beneficios fiscales, no hay donación cuando la entrega del bien o del derecho se realiza a un precio inferior al de mercado, aun cuando esté debajo del coste. No puede haber onerosidad aun cuando sea parcial.

⁸¹ NATERA HIDALGO (2007, pág. 241).

ración a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **No obstante lo anterior, si los descuentos realizados lo hubieren sido con la intención de hacer una liberalidad en favor de los clientes, existiría desde una perspectiva civil una donación**, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este último caso, si el beneficiario fuera una sociedad, no entraría dentro del ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que dicho impuesto solo grava los incrementos de patrimonio a título lucrativo obtenidos por las personas físicas.»

La consulta no está referida a un caso como el que planteamos pero la contestación permitiría defender que los descuentos disfrutados por tratarse de ENL serían donaciones. En nuestra opinión, en el caso planteado estaríamos ante donaciones puras y simples en las que se pretende el enriquecimiento de la ENL por la diferencia entre el valor de mercado y el precio pagado ⁸². Por lo tanto, a efectos de nuestro estudio, estas donaciones serían deducibles. Ahora bien, para que una donación sea deducible el artículo 24.2 de la Ley 49/2002 exige unos requisitos formales a los que ya nos hemos referido y que deberían cumplirse en este caso.

En nuestra opinión, la misma solución sería aplicable a un fenómeno inverso al que acabamos de exponer: la venta de bienes por la ENL a un valor superior al de mercado. Dentro del sector no lucrativo no es infrecuente que se realicen determinadas campañas con el fin de recaudar fondos para ciertos proyectos. Es el caso, por ejemplo, de venta de camisetas, lotería, juguetes, cenas benéficas, etc., donde se fija un precio, cuya finalidad es doble. Por un lado, las cantidades percibidas se destinan a cubrir el coste de la operación y, por otro, el dinero sobrante se afecta al concreto fin de la campaña que se promociona o, simplemente, para los fines generales de la ENL. También aquí el negocio jurídico se desdoblaría en dos, una adquisición onerosa y una donación, y por esta última parte sería deducible en el impuesto personal del donante. Para evitar problemas sería conveniente, no obstante, que la ENL aclarara qué parte del precio es contraprestación y cuál liberalidad haciéndolo constar en el correspondiente documento ⁸³.

Por último, cuando no estamos ante entregas de bienes sino ante servicios prestados a las ENL por empresas de forma gratuita o a un precio rebajado, la DGT ha entendido que no se aplican los beneficios fiscales por contemplar la Ley 49/2002 solo la donación de bienes o derechos pero no la de servicios [Contestaciones de 15 de julio de 2005 y de 28 de junio de 2007 a las Consultas núm. V1481/2005 (NFC021416) y núm. V1403/2007 (NFC026150)] ⁸⁴. La ausencia de beneficios fiscales para las empresas que realizan estos servicios gratuitos ha llevado a buscar otras vías que les permitan aplicar los incentivos de la Ley 49/2002. Así, PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, pág. 281) y GIL DEL CAMPO (2010, pág. 351) no ven inconveniente en considerar estas operaciones como «gastos en actividades de interés

⁸² Este tipo de operaciones tienen especial incidencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido pues se discute si la entrega o la prestación a un precio simbólico, por debajo del coste o desproporcionadamente inferior al de mercado, es una operación gratuita y, como tal, un autoconsumo. En las entregas por debajo del coste la base imponible del IVA sería la contraprestación efectiva. Las operaciones por un precio simbólico o prácticamente inexistente se consideran gratuitas mientras que aquellas cuyo valor es desproporcionadamente inferior no se asimilan a las gratuitas. Nos remitimos a los trabajos de BLÁZQUEZ LIDOY (2007, págs. 44 y ss.) y CAZORLA PRIETO y BLÁZQUEZ LIDOY (2011, págs. 51 y ss.).

⁸³ Así también se manifiesta BLÁZQUEZ LIDOY (2007, pág. 223).

⁸⁴ En el País Vasco y Navarra sí se recoge expresamente un incentivo fiscal para la donación para las «prestaciones gratuitas de servicios». La base de la deducción será el coste de la prestación, incluida en su caso, la amortización de bienes cedidos. Las normas que lo recogen son: Norma Foral 16/2004, de 12 de julio (Álava), Norma Foral 3/2004, de 7 de abril (Guipúzcoa), Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero (Vizcaya) y Ley Foral 10/1996, de 2 de julio (Navarra).

general», lo que constituye otra forma de mecenazgo regulada en el artículo 26 de la Ley 49/2002. Por el contrario, otras empresas lo que hacen es donar previamente por el coste del servicio, facturar los servicios prestados y cobrar el importe de lo donado (si bien podría entenderse que estamos ante una donación condicional en tanto el donante impone contratar con él los servicios) o bien facturar los servicios y condonar la deuda (probablemente la forma más sencilla de resolver el problema).

7.6. La cesión de créditos a las ENL

Con ocasión de la celebración de un curso o una conferencia los organizadores pueden solicitar al ponente que destine sus honorarios a una determinada ENL o bien puede partir de él tal iniciativa. En otras ocasiones algunas empresas pactan que, tras una compraventa o la realización de un servicio, el destinatario entregue una parte del precio de la operación a una ENL. Debe determinarse si estas aportaciones a las ENL pueden ser consideradas donaciones y si serían aplicables los beneficios fiscales.

La DGT se ha pronunciado sobre el segundo tipo de operaciones señalado en las Contestaciones de 16 de noviembre de 1999 [Consulta núm. 2166/1999 (NFC042217)] y de 15 de enero de 2003 [Consulta núm. 34/2003 (NFC017612)]. En ellas unas empresas firman un contrato de suministros en el que se estipula la obligación de contribuir a una fundación con el 2 por 100 del precio pactado. La cuestión planteada se refería al tratamiento de esa aportación en el IVA (en concreto, si las aportaciones a la ENL están sujetas al IVA y debe emitirse factura) y en el IS (si son gasto deducible)⁸⁵. No obstante, en la primera de ellas se afirma que las referidas aportaciones no constituyen donaciones, ya que falta por parte del donante el ánimo de liberalidad característico de esta figura. Esta doctrina nos parece indiscutible. Sin embargo, pensamos que la cuestión planteada no se resuelve del todo de este modo. A nuestro juicio, no se trata de dilucidar si quien entrega el dinero a la ENL realiza una donación sino si la está realizando quien impone esa condición en el contrato. En la segunda de las contestaciones la DGT atisba la cuestión al afirmar que «es la entidad suministradora la que, en su caso, está realizando una cesión de créditos a favor de una fundación y, por lo tanto, corresponde analizar en esta entidad la existencia o no del *animus donandi*». Sin embargo, no se pronuncia sobre ella ya que la empresa suministradora no era la consultante. Como hemos visto, la Ley 49/2002 contempla la donación tanto de bienes como de derechos por lo que dentro de esta última cabría la donación de derechos de crédito. Si tal cesión tuviera lugar y se hiciera con ánimo de liberalidad entendemos que serían aplicables los beneficios fiscales puesto que estamos antes donaciones puras y simples⁸⁶.

⁸⁵ Para la DGT las aportaciones realizadas por los suministradores a la fundación se hacen en cumplimiento de las obligaciones estipuladas en los contratos de suministro pero no constituyen contraprestación de operación alguna realizada por la fundación. En consecuencia, la fundación no realiza operación alguna de la que pueda considerarse como contraprestación la aportación percibida y, por tanto, no realiza con ocasión de percibir estas aportaciones operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que determina que no está obligada a liquidar y repercutir el impuesto por causa de las repetidas aportaciones. Por otra parte, los pagos abonados resultan necesarios para la obtención de ingresos, por lo que tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles. El carácter de deducibilidad fiscal no se ve afectado por el hecho de que la materialización de una parte del pago correspondiente a dichos gastos deba satisfacerse a una entidad distinta de la firmante del contrato, dado que este requisito se recoge como una obligación contractual, por lo que el importe total del pago tendrá la consideración de contraprestación para la entidad consultante. Una crítica a esta doctrina administrativa puede verse en BLÁZQUEZ LIDOY (2007, pág. 224).

⁸⁶ NAVARRO PÉREZ (1988, pág. 102) señala que la jurisprudencia trata de imponer cierto formalismo al requerir para la donación del crédito su constancia en un medio documental escrito. La entrega manual de un crédito no es la forma apropiada

7.7. Servicios religiosos

En el Código de Derecho Canónico se contemplan diversas fuentes de financiación de la Iglesia Católica y algunas tienen especial incidencia en nuestro estudio ⁸⁷.

En primer lugar, se encuentran las aportaciones u oblaciones que son las entregas de bienes que los fieles realizan espontáneamente o tras solicitud de la Iglesia a través de colectas o cuestaciones (cánones 1265 y 2266). Junto a ellas, en los últimos años, los fieles suscriben unas cuotas mensuales o anuales para garantizar unos ingresos de carácter estable a la Iglesia. Tanto unas como otras son algunos de los «donativos» típicos a los que se refiere el artículo 17 de la Ley 49/2002. Como ya hemos visto, el hecho de que las donaciones sean rogadas por el donatario no desvirtúa tal consideración. No obstante, para ello es necesario cumplir los requisitos esenciales de la donación, es decir, que sean aceptadas por el donatario y que cumplan con las formas requeridas por la normativa civil y fiscal ⁸⁸.

Más dudas ofrece el caso de los estipendios, aquella clase de oblaciones que han de hacerse con ocasión de la administración de los sacramentos (cánones 945 a 958 y cánones 1181 y 1264). De acuerdo con esta definición los estipendios parecen retribuir un servicio prestado. Sin embargo, el Código de Derecho canónico se afana en aclarar lo contrario. De hecho lo distingue claramente de las tasas, a las que inmediatamente nos referiremos, y lo penaliza si se realizan con sinomía (canon 1380). En este sentido, recomienda a los sacerdotes que no dejen de celebrar la Misa aunque no reciban estipendio o sea menor (canon 947) o evitar cualquier apariencia de negocio o comercio (canon 948). Podría pensarse, por tanto, que estamos ante donaciones remuneratorias por servicios en tanto no hay una deuda exigible. Sin embargo, el hecho de que se contemple que los Obispos fijen la cuan-

para donarlo en la actualidad aunque el artículo 632 del Código Civil acepte que la donación de bienes muebles puede hacerse verbalmente. Recordemos, a este respecto, que el artículo 24.2 exige que la donación conste en documento público o auténtico para que pueda ser deducible.

⁸⁷ Sobre los recursos patrimoniales de la Iglesia Católica véase CEBRIÁ GARCÍA (1999, págs. 165 y ss.).

⁸⁸ La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2004 (NCJ036048) rechaza la propiedad de un inmueble de la Iglesia Católica, en una tercería de dominio en la que esta alegaba como título una donación recibida de una asociación. La sentencia señala: «tratándose de un bien inmueble, inscrito a favor de la Asociación en el Registro de la Propiedad, no ha aportado la escritura pública que imperativamente exige el artículo 633 del Código Civil como forma constitutiva de la donación. En su lugar ha traído a los actos el acta de la Junta de la antedicha Asociación en la que se acuerda donar el Centro Parroquial al Arzobispado, y la certificación del inventario del patrimonio diocesano en la que se hace constar que aquel Centro es propiedad del Arzobispado de Granada. Con estos documentos se pretende suplir la forma constitutiva de la donación de inmuebles, preceptuada en el artículo 633 Código Civil, lo mismo que su contenido. Así las cosas, es claro que el Arzobispado de Granada no ha demostrado la existencia de donación, a través del otorgamiento de la escritura pública por su propietario la Asociación Manjoniana. En contra, argumenta que la donación consta en documento público, ya que la documentación de la Iglesia Católica conforme a las reglas del Derecho Canónico y a los Acuerdos del Estado Español con la Santa Sede tienen la consideración de documento público. Pero estas afirmaciones no son admisibles: no existe norma jurídica alguna que dispense a la Iglesia Católica de cumplir las prescripciones de las Leyes civiles en cuanto a la adquisición del dominio (arts. 609 y 633 Código Civil); ha de adquirirlo como cualquier otra persona sin distinción alguna. Otra cosa es que el destino religioso del bien imponga determinadas especialidades que no son del caso en su uso o destino, pero ello es cosa muy distinta de la mera adquisición de la propiedad sobre el mismo».

Un caso significativo de esta situación es el de las limosnas o colectas organizadas en las iglesias católicas. Ante los problemas de la falta de justificante por las limosnas, algunas parroquias han instaurado un denominado «cepillo electrónico» y así los donativos se realizan a través de una tarjeta de crédito o débito quedando constancia de los mismos y de la identificación del donante.

tía de los estipendios (cánones 952 y 1264.2.º) y que su destino final, normalmente, sea la sustentación del sacerdote que lo recibe nos lleva a negar tal carácter.

Distinta es la situación de las tasas que se exigen por servicios recibidos de la administración eclesiástica (cánones 1264.1.º y 1649). En concreto por los actos de la potestad ejecutiva de gracia (canon 135), la ejecución de rescriptos de la Santa Sede (canon 59), el ejercicio de la jurisdicción contenciosa (canon 1649) y demás servicios, tanto diocesanos como parroquiales (relacionados con certificados o archivos). En este caso coincidimos con RODRÍGUEZ BLANCO (2005, pág. 124) en que no serían aplicables los incentivos fiscales pues no estamos ante una donación sino ante la contraprestación por un servicio.

7.8. Donaciones por sociedades dependientes de la ENL donataria

En el ámbito de las ENL se ha planteado la relación que puede existir entre dicha entidad y la sociedad mercantil íntegramente participada o dominada por ella. Esta cuestión tiene especial incidencia en las fundaciones que han sido creadas por una empresa lo que entraría, bien dentro de los supuestos de la llamada responsabilidad social corporativa, o bien, como veremos a continuación, en la utilización de la fundación con otra finalidad y en la que los fines de interés general no son especialmente significativos.

Un ejemplo servirá para explicar el problema planteado: una fundación tiene el 100 por 100 de una sociedad mercantil. Dicha entidad tiene un beneficio de 1.000. Lo que hace la entidad es donar a su fundación/socio lo máximo permitido por la norma (un 10% de la base imponible) en lugar de repartir dividendos. De esta manera, la sociedad mercantil realiza una donación que, si bien no da derecho a minorar la base imponible, sí permite una deducción en la cuota por valor del 35 por 100 de la donación. Se obtendría así un beneficio fiscal que no existiría en caso de optar por repartir dividendos.

El problema señalado ha sido abordado por la doctrina administrativa en las Contestaciones de 5 de abril de 2006 [Consulta núm. V0649/2006 (NFC022433)] y de 21 de julio de 2006 [Consulta núm. V1576/2006 (NFC023174)] que se refieren a casos en que las sociedades, mayoritaria o totalmente participadas por una fundación o por una universidad, efectúan donaciones a sus propietarias. La DGT califica ambas operaciones como donaciones y entiende aplicable la deducción en el impuesto del donante.

Para CAZORLA PRIETO y BLÁZQUEZ LIDOY (2011, pág. 42) no es acertada esta doctrina administrativa, pues contradice la calificación contable adecuada. Como ha reconocido el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la Consulta 4 del BOICAC 79/2009 (NFC035413), y partiendo de la prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad, el tratamiento contable de las transacciones debe responder y mostrar la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas, de tal manera que «Si la sociedad A aporta recursos a la sociedad B de forma gratuita, esta aportación que realiza el socio a su sociedad no puede tener la consideración de gasto e ingreso respectivamente, ya que el apartado 2 de la NRV 18.^a, en consonancia con la definición de ingreso del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC)

recogido en la parte primera del PGC 2007, rechaza la posibilidad de que entre socio y sociedad pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad. Por el contrario, la solución que recoge la norma para estas transacciones guarda sintonía con la causa mercantil que ampara las ampliaciones de capital».

Las «fundaciones de empresa», término con el que se conoce doctrinalmente a estas figuras, constituyen un fenómeno reciente que no tiene una regulación específica. Pero, en nuestra opinión, en este caso el problema no es tanto *si estamos ante una donación* –entendemos que no lo es– sino otro de mayor trascendencia: la instrumentalización de la forma jurídica de la fundación. Como ha puesto de relieve la doctrina civilista y mercantil la creación de una fundación, en ocasiones, no siempre tiene por causa el altruismo sino que obedece a otro tipo de razones. Así un empresario, ante el temor de que sus herederos no dirijan la empresa familiar de la forma que estima oportuno o que esta no se mantenga por la dispersión hereditaria del patrimonio accionarial, constituye una fundación –a la que dona sus acciones en vida– para que sea la fundación la que gestione la empresa conforme a sus designios y, al mismo tiempo, asegure su continuidad. También es posible que se utilice la fundación para controlar un grupo de sociedades siendo esta la dominante del *holding* con la intención de eludir normas antimonopolio o sobre autocartera, o evitar ofertas públicas de acciones ⁸⁹. Si nos encontramos ante supuestos de este tipo, esta doctrina defiende la aplicación del fraude de ley o la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo para los casos de abuso de la personalidad jurídica. Pero, antes de llegar a estas soluciones, pensamos que lo que se debe comprobar es si se cumplen los requisitos exigidos tanto por la Ley 50/2002, para las fundaciones de competencia estatal, como por la Ley 49/2002, para todas las ENL. En este sentido, las ENL están obligadas a realizar las actividades de interés general contempladas en sus estatutos, para las que expresamente se han constituido, y destinar las rentas obtenidas a la consecución de sus fines. Por tanto, entendemos que la fundación no se desviaría de su forma jurídica siempre que invierta, como mínimo, el 70 por 100 de las rentas que obtiene en la consecución de sus fines de interés general, tal y como exigen ambas leyes.

7.9. El Impuesto sobre el Valor Añadido no compensado y no recuperado como donación al Estado

En la Consulta núm. V1646/2007 (NFC027128) se plantea la deducibilidad como gasto del Impuesto sobre Sociedades de los importes de las cuotas a compensar por el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se ha producido la caducidad del derecho a deducir u obtener la devolución de las mismas, por el incumplimiento de las limitaciones establecidas en el artículo 99.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En la Contestación de 27 de julio de 2007, la DGT entiende que, desde la perspectiva contable, la caducidad del derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, consistente en el derecho a solicitar y obtener la devolución o deducción de las cuotas a compensar por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a ejercicios anteriores, como consecuencia del incumplimiento de las condiciones para el ejercicio de tales derechos, debe registrarse, a tenor de lo previsto en el Plan General de Contabilidad, como gasto extraordinario, al tratarse de la pérdida irreversible de un crédito, de carácter infrecuente, y que cae fuera de las actividades típicas de la empresa. Dado que no se ha ejercitado el derecho de crédito frente a la Hacienda Pública en el plazo establecido, para la DGT el gasto contabilizado tiene la consideración de liberalidad a efectos fiscales, lo que determina su

⁸⁹ LINARES ANDRÉS (2008, págs. 618-620), SOTILLO MARTÍ (2008, pág. 657) y PÉREZ ESCOLAR (2008, pág. 71).

consideración como gasto no deducible al tratarse de la renuncia voluntaria a un derecho y obliga a practicar el correspondiente ajuste extracontable positivo⁹⁰. Ante tal consideración, BLÁZQUEZ LIDOY (2010, pág. 401) se plantea si estaríamos ante una donación realizada al Estado a la que serían aplicables los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, dado que aquel se encuentra entre las entidades beneficiarias del mecenazgo del artículo 16 de esta ley. Su duda surge de la calificación administrativa como acto de liberalidad. Nuestra opinión es desfavorable, en primer lugar, porque no se puede considerar una donación, sino una liberalidad, la renuncia (que, en esencia, es un acto unilateral) gratuita a un derecho de crédito para beneficiar al deudor⁹¹. Pero, tampoco sería una liberalidad equiparable a la donación –a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales– como la renuncia a un derecho o el perdón de una deuda. Para ello pensamos que sería necesario que constara expresamente tal voluntad de realizar este negocio antes de que haya transcurrido el plazo de caducidad para recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que solo así se diferenciaría claramente de lo que es la pérdida del ejercicio de un derecho por el transcurso del plazo. Si se quiere que sea deducible hay que dar certidumbre y publicidad a la donación o liberalidad equivalente. A este respecto hay que recordar que el artículo 24.2 de la Ley 49/2002 exige

⁹⁰ En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cuatro años desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución. En estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de julio de 2007 (NFJ027587), ha señalado: «Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad. La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido. Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible "optar" por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años.

Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA solo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no solo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste-beneficio" pro Fisco. Pero aun siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución».

⁹¹ ALBADALEJO GARCÍA y DIAZ ALABART (2006, pág. 26).

que la donación conste expresamente en documento público u otro documento auténtico y que el donatario emita un justificante que acredite su realización. Por todo ello, surgen también dudas sobre la calificación de la renuncia expresa a la devolución del exceso de retenciones que puede practicarse en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si bien esta posibilidad puede plantearse como hipótesis teórica carece de sentido desde un punto de vista práctico pues la cuantía obtenida con la deducción sería menor que lo que corresponde a la devolución.

Bibliografía

- ALBADALEJO GARCÍA, M. y DÍAZ ALABART, S. [2006]: *La donación*, Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid.
- AMAT LLARI, E. [1991]: «Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1990», *Cuadernos Civitas de Jurisprudencia Civil*, n.º 25.
- BARRAL VIÑALS, I. [2004]: «El enriquecimiento del donatario como elemento estructural de la donación», *Libro Homenaje al Profesor Manuel Albadalejo García*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2007]: *Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro*, Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- [2009]: «Donaciones obligatorias a fundaciones de colegios y la Ley Orgánica de Educación», *Quincena Fiscal*, n.º 13.
 - [2010]: «Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades», *Fiscalidad Práctica*, tomo III, Aranzadi, Cizur Menor.
 - [2011]: «Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, n.º 4.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [2001]: «Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo», *RCyT*. CEF, n.º 218, mayo 2001.
- CASANELLAS CHUECOS, M. [2003]: *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*, Marcial Pons, Madrid.
- CASTÁN TOBEÑAS, J. [1993]: *Derecho Civil español, común y foral. Derecho de obligaciones*, tomo IV, 15.ª edición, Editorial Reus, Madrid.
- CAZORLA PRIETO, L.M.ª y BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2011]: «Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: el impuesto sobre el valor añadido», *Fundaciones. Problemas actuales y reforma legal*, Aranzadi, Cizur Menor.
- CEBRIÁ GARCÍA, M.ª D. [1999]: *La autofinanciación de la Iglesia Católica en España. Límites y posibilidades*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca.
- CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S. [2004]: *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid.
- CUBERO TRUYO, A. [2006]: *Fiscalidad de los estudiantes*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- FERRANDO VILLALBA, M.ª L. [2008]: «Artículo 12», *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Jesús OLAVARRÍA IGLESIA), Tirant lo Blanch, Valencia.

- GARCÍA NOVOA, C. [2001]: «Régimen fiscal del *sponsor*», *Fundaciones y Mecenazgo. Régimen fiscal* (coord. Perfecto YEBRA), Editorial Comares, Granada.
- GIL DEL CAMPO, M. [2010]: *Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, Ciss, Madrid.
- GONZÁLEZ PORRAS, J.M. [2004]: «La aportación rotacional y su posible reversión a los herederos del fundador», *Libro Homenaje al Profesor Manuel Albadalejo García*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia.
- GRAMUNT FOMBENA, M.^a D. [2004]: «Reflexiones en torno a la revocación de las donaciones», *Libro Homenaje al Profesor Manuel Albadalejo García*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A. [1998]: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, McGraw-Hill, Madrid.
- LACRUZ BERDEJO, J.L. [1986]: *Elementos de Derecho Civil*, II, vol. 3.º, Bosch, Barcelona.
- LINARES ANDRÉS, L. [2008]: «Artículo 24», *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Jesús OLAVARRÍA IGLESIA), Tirant lo Blanch, Valencia.
- LÓPEZ PALOP, E. [1959]: *La donación remuneratoria y el artículo 622 del Código Civil*, Anales de la Academia Matritense del Notariado, tomo III.
- LÓPEZ RICHART, J. [2001]: *Los contratos a favor de tercero*, Dykinson, Madrid.
- MARÍN GARCÍA DE LEONARDO, T. [2008]: «Artículo 22», *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (coord. Jesús OLAVARRÍA IGLESIA), Tirant lo Blanch, Valencia.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. [2007]: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [1996]: *Fundaciones y Mecenazgo*, 2.^a ed., Aranzadi, Pamplona.
- MARTÍNEZ SANCHIZ, J.A. [2001]: «Fundaciones y donaciones temporales», *Homenaje a Don Antonio Hernández Gil*, vol. 2, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- NATERA HIDALGO, R.D. [2007]: *Fiscalidad de los contratos civiles y mercantiles*, Ciss, Valencia.
- NAVARRO PÉREZ, J.L. [1988]: *La cesión de créditos en el derecho civil español*, Comares, Granada.
- NIETO ALONSO, A. [2010]: «Aspectos sustantivos relevantes y controvertidos de las fundaciones», *Tratado de Fundaciones*, Rafael DE LORENZO, José Luis PIÑAR y Teresa SANJURJO (directores), Aranzadi, Cizur Menor.
- PÉREZ ESCOLAR, M. [2008]: *La actividad económica de las fundaciones. Tensiones legislativas e interés general*, Thomson-Civitas, Cizur Menor.
- RODRÍGUEZ BLANCO, M. [2005]: *Las confesiones religiosas en el marco jurídico del mecenazgo*, Edisofer, Madrid.
- SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B. [2007]: *La revocación de las donaciones*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.
- SANTOS MORÓN, M.^a J. [2005]: «El patrimonio de la fundación. Régimen de gestión patrimonial», *Comentarios a las leyes de fundaciones y mecenazgo*, Santiago MUÑOZ MACHADO, Miguel CRUZ AMORÓS, Rafael DE LORENZO GARCÍA (directores), Fundación ONCE-Iustel, Madrid.
- SOTILLO MARTÍ, A. [2008]: «Artículo 25», *Comentarios a la Ley de Fundaciones* (Jesús OLAVARRÍA IGLESIA), Tirant lo Blanch, Valencia.
- VALLET DE GOYTISOO, J.B. [1978]: «Notas acerca de las donaciones indirectas», *Estudios sobre donaciones*, Montecorvo, Madrid.
- VATTIER FUENZALIDA, C. [1996]: «Las nuevas liberalidades de mecenazgo», *Anuario de Derecho Civil*, tomo III, Ministerio de Justicia, Madrid.