

**MÓNICA ARRIBAS LEÓN***Profesora Doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla***Extracto:**

Las ONGs son entidades sin ánimo lucrativo con una importancia indudable en la realidad social actual. Sin embargo, a nuestro juicio, desde el punto de vista jurídico no han recibido la atención individualizada que merecen, ni por parte del legislador ni por parte de la doctrina científica.

Jurídicamente, pueden articularse como fundación o como asociación. Eso significa que cuando reúnan las condiciones exigidas por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, disfrutarán de un régimen fiscal ventajoso de cara a su propia tributación, además de otorgar la posibilidad de aplicar beneficios fiscales a quienes efectúen donativos, donaciones y aportaciones en su favor.

El estudio versa sobre esta última cuestión, es decir, los incentivos fiscales reconocidos en las leyes estatales, así como los creados por la normativa de las Comunidades Autónomas de régimen común y Foral, en el seno de los impuestos directos que gravan la renta de quienes realizan estas contribuciones: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Se trata de analizar las medidas tributarias instauradas en aras a promover este tipo de aportaciones, que básicamente se reconducen a dos: una deducción en la cuota del impuesto correspondiente y la eventual exención de la ganancia patrimonial generada con la operación.

---

## Sumario:

---

1. Introducción.
2. La naturaleza del donante como elemento básico del estudio.
3. Las donaciones a ONGs y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
  - 3.1. Deducción a la cuota íntegra estatal.
    - 3.1.1. Régimen de la Ley 49/2002.
    - 3.1.2. Régimen de la LIRPF.
  - 3.2. Deducciones a la cuota íntegra autonómica.
  - 3.3. Deducciones a la cuota íntegra en los territorios históricos.
    - 3.3.1. Deducciones a la cuota íntegra en Navarra.
    - 3.3.2. Deducciones a la cuota íntegra en los territorios históricos del País Vasco.
  - 3.4. Exención de la eventual ganancia patrimonial.
4. Las donaciones a ONGs y el Impuesto sobre Sociedades.
  - 4.1. Deducción a la cuota íntegra en la Ley 49/2002.
  - 4.2. Deducción a la base imponible en los territorios forales.
  - 4.3. Exención de la eventual ganancia patrimonial.
5. Las donaciones a ONGs y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
  - 5.1. Regulación en los territorios forales.
6. Conclusiones.

## 1. INTRODUCCIÓN

El estudio del régimen fiscal de las Organizaciones no Gubernamentales (en adelante, ONGs) puede ser afrontado desde varias perspectivas. Nosotros pretendemos abordar en las siguientes páginas la que toma en consideración las especialidades tributarias de los donativos/donaciones/aportaciones en favor de estas entidades, centrando nuestra atención en los incentivos fiscales reconocidos a los donantes en las normas reguladoras de los impuestos directos que gravan la renta de quienes llevan a cabo el donativo/donación/aportación.

Previamente queremos hacer una precisión; somos conscientes del distinto significado que puede atribuirse a las expresiones «*beneficio fiscal*» e «*incentivo fiscal*». Según el *Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua*, un beneficio es un bien o utilidad que se recibe y un incentivo es un estímulo que mueve a hacer una cosa. Compartimos con la doctrina que el incentivo no es una modalidad de beneficio, sino una forma de actuar de éste, tendente a producir concretos resultados; el incentivo es el estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal<sup>1</sup>. No obstante, emplearemos ambas locuciones de forma indistinta, como sinónimos de medidas especiales o privilegios que pueden aplicarse los sujetos al practicar donativos/donaciones/aportaciones en favor de una ONG.

## 2. LA NATURALEZA DEL DONANTE COMO ELEMENTO BÁSICO DEL ESTUDIO

Resulta manifiesto que la naturaleza del sujeto que efectúa el donativo/donación/aportación deviene en un elemento esencial de cara al trabajo. En función de las condiciones de esta persona, la incidencia de los incentivos fiscales deberá observarse en un impuesto o en otro.

<sup>1</sup> SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996, pág. 42.

Las circunstancias personales que deben ser tenidas en cuenta son dos: el carácter del sujeto y su lugar de residencia. Según sea una persona física o jurídica<sup>2</sup>, residente o no residente en territorio español, estaremos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en adelante), el Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante) o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR, en adelante).

### 3. LAS DONACIONES A ONGs Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Dos son los beneficios, en principio, reconocidos en el ámbito del IRPF a las personas físicas residentes en territorio español que procedan a realizar un donativo/donación/aportación en favor de una ONG: una deducción en la cuota y la exención de la eventual ganancia patrimonial que puede producir dicha operación.

Y decimos en principio porque no es suficiente con la práctica de tales actuaciones para generar el derecho a la aplicación de estas medidas. Nuevamente aquí existe un factor determinante: el carácter de quien recibe el donativo/donación/aportación. En función de la naturaleza jurídica y de las condiciones que reúna el sujeto receptor se otorgan unos mayores o menores incentivos a la persona que lleva a cabo el donativo.

Antes de iniciar el estudio de esas medidas es menester realizar una importante puntualización al régimen descrito, pues no tiene validez dentro de todo el territorio español. Debemos recordar que, en los territorios históricos, el IRPF es un tributo concertado de normativa autonómica. Según el artículo 4.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF, en adelante):

*«Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.»*

Estos territorios se regirán, por lo tanto, por sus propias normas y no por la ley estatal. No obstante, las leyes propias reguladoras del IRPF en estos territorios forales también contemplan deducciones a la cuota íntegra por donativos en favor de determinadas entidades, tal y como observaremos más adelante cuando hayamos analizado el régimen común, así como la eventual exención del incremento de patrimonio que se pueda poner de manifiesto con ocasión de tal operación.

<sup>2</sup> Las entidades sin personalidad jurídica no suscitan especialidad alguna; basta con aplicar las normas de atribución de renta para analizar quién está detrás, si una persona física o jurídica, y acudir a las normas del impuesto correspondiente. Por ejemplo, si quien efectúa la donación es una comunidad de bienes, simplemente habrá que analizar la naturaleza de los comuneros para decidir el impuesto afectado: si son personas físicas residentes, el IRPF; si son personas jurídicas residentes, el IS; y si son no residentes, personas físicas o jurídicas, el IRNR.

### 3.1. Dedución a la cuota íntegra estatal.

A la hora de afrontar el examen de la deducción a la cuota íntegra estatal debemos partir de los artículos 68 y 69.3 de la LIRPF. Veamos qué dicen ambos preceptos:

Artículo 68: *«Cuota líquida estatal.*

1. *La cuota líquida estatal será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de: (...)*
  - b) *El 67 por 100 del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 69 de esta ley.*
2. *El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.»*

Artículo 69.3: *«Deducciones por donativos.*

*Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:*

- a) *Las deducciones previstas 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.*
- b) *El 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan sus cuentas al órgano de protectorado correspondiente, así como las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.»*

De esta regulación se desprenden dos datos esenciales. En primer lugar, que el importe de la deducción que puede destinarse a reducir la cuota íntegra estatal será del 67 por 100 del valor total de la cuantificación de la deducción. Y, en segundo lugar, que la LIRPF prevé dos sistemas diferentes para cuantificar la deducción, según que sean o no aplicables las normas propias contenidas 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).

Analicemos por separado estos regímenes. Pero, antes de ello, hemos de traer también a colación otra norma básica de la LIRPF, el artículo 70.1, que dispone:

*«La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 69 de esta ley no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.»*

Se inserta de este modo un límite máximo a la base de la deducción, que no debe confundirse con la limitación consignada en el artículo 68.2 de esta misma ley respecto al importe de la deducción. La LIRPF contiene dos topes distintos: uno, a la base de la deducción en el artículo 70.1, y otro, a la cuantía de la deducción, en el artículo 68.2. Sobre ambos volveremos más adelante.

### 3.1.1. Régimen de la Ley 49/2002.

Según preceptúa el artículo 16 de la Ley 49/2002, en su letra a), para que adquiriera vigencia el régimen especial contenido en este texto normativo es necesario que el receptor del donativo/donación/aportación sea alguno de los entes recogidos en el Título II de la propia Ley 49/2002. Y el artículo 2 de este cuerpo legislativo considera como entidades sin fines lucrativos a las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998 cuando tengan la forma jurídica de una fundación o una asociación, las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, las federaciones deportivas españolas y las territoriales de ámbito autonómico, el Comité Olímpico Español, el Comité Paralímpico Español y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos anteriores.

La pregunta inmediata es: ¿están las ONGs dentro de esa lista? Es obvio que la contestación es sencilla para las ONGs de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, si adoptan la forma jurídica de una fundación o una asociación declarada de utilidad pública. ¿Y el resto? Para dar respuesta a este interrogante debemos indagar acerca de la naturaleza jurídica de estas entidades. Y aquí aparece una dificultad: no hay ninguna norma que se refiera a este aspecto; ninguna ley determina cuál es la naturaleza jurídica de las ONGs. No obstante, a pesar de la ausencia de reglas legales, se acepta de manera unánime que una ONG no es más que una asociación privada, que puede configurarse jurídicamente como fundación o como asociación. De ahí que en principio quepa considerar bajo la esfera de eficacia de la Ley 49/2002 a estos entes.

Pero no basta con que la ONG se articule jurídicamente bajo alguna de estas formas, sino que además se recoge otro condicionante indispensable: que cumpla con los requisitos exigidos en el artículo 3.

#### «Artículo 3. *Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.*

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

- 1.º *Que persigan fines de interés general (...)*
- 2.º *Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:*
  - a) *Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.*
  - b) *Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad (...)*
  - c) *Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos (...)*
- 3.º *Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria (...)*
- 4.º *Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado*

- inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios (...)*
- 5.º *Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen (...)*
  - 6.º *Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (...)*
  - 7.º *Que estén inscritas en el registro correspondiente.*
  - 8.º *Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.*
  - 9.º *Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.*
  - 10.º *Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles (...).*»

Tras sentar la premisa necesaria de que nada obsta a que una ONG pueda cumplir las condiciones exigidas por la Ley 49/2002, generando así el derecho de quienes llevan a cabo donaciones/donativos/aportaciones en su favor a regirse por las normas contenidas en el Título III de este cuerpo legal, y antes de entrar estrictamente en las reglas de cuantificación de la correspondiente deducción, tenemos que hacer al menos una rápida referencia al objeto del donativo/donación/aportación. No sólo puede consistir en dinero, sino que, como bien reconoce el artículo 17 de la Ley 49/2002, puede ser bastante heterogéneo:

«Artículo 17. *Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.*

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

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

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

El precepto anterior exige que el donativo/donación/aportación sea irrevocable<sup>3</sup> y tenga carácter puro y simple, sin que, en opinión de la Dirección General de Tributos, el hecho de que la entidad donante realice publicidad de la misma pueda considerarse que desvirtúa esta naturaleza<sup>4</sup>.

Pasemos ahora a ver en que consisten las especialidades recogidas en la Ley 49/2002 de cara a la determinación del montante de la oportuna deducción.

Los artículos 18 y 19 de la Ley 49/2002 son los que regulan esta cuestión:

<sup>3</sup> Pudiera parecer un contrasentido que el precepto comience su apartado 1 exigiendo que el donativo, donación o aportación sea «irrevocable» y luego, en el apartado 2, se remita a los supuestos de revocación del Código Civil. Debe distinguirse entre la irrevocabilidad del contrato por la simple voluntad del donante, que es lo que prohíbe la norma fiscal, y la revocación del mismo por la concurrencia de las causas previstas en el Código Civil. Estamos simplemente ante una transposición de los criterios civiles al ámbito tributario; como reconoce la doctrina civil, la donación es un negocio jurídico irrevocable en el sentido de que no puede quedar sin efecto por la sola voluntad del donante, aunque, dado su carácter de atribución patrimonial sin contraprestación, faculta al donante para recuperar lo donado en determinados supuestos. ALBA-DALEJO, M., *Derecho Civil. II. Derecho de obligaciones*, 11.ª edición, Bosch, Barcelona, 2002, págs. 609-610; CASTÁN, J., *Derecho Civil Español, Común y Foral. Tomo tercero. Derecho de obligaciones y el contrato en general*, 13.ª edición, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1983, págs. 612-617; DIEZ-PICAZO, L. Y GULLÓN BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, volumen II, Tecnos, 9.ª edición, Madrid, 2004, pág. 314; LACRUZ BERDEJO, J. L., *Elementos de Derecho Civil. II. Derecho de Obligaciones. Volumen segundo. Contratos y cuasicontratos. Delito y cuasidelito*, 2.ª edición, Dykinson, Madrid, 2002, págs. 98-99; LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios de Derecho Civil. III Contratos*, Marcial Pons, 7.ª edición, Madrid, 2003, pág. 193.

<sup>4</sup> Consulta número 2045-04, de 3 de diciembre de 2004.



Artículo 18. *«Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.»*

1. *La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:*
  - a) *En los donativos dinerarios, su importe.*
  - b) *En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.*
  - c) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.*
  - d) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.*
  - e) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
  - f) *En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.*
2. *El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.»*

Artículo 19. *«Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»*

1. *Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18.*
2. *La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el artículo 56, apartado 1, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias <sup>5</sup>.*

<sup>5</sup> Esta referencia debe entenderse efectuada al artículo 70 de la LIRPF.

Una idea resulta manifiesta: la cuantificación del importe total de la deducción se obtiene aplicando sobre la base de la deducción el tipo fijado en la norma.

Junto a esta idea debemos incidir en otras dos que ya hemos apuntado con anterioridad. Por un parte, es conveniente no perder de vista que la legislación general del impuesto prevé que la cuota líquida estatal nunca puede resultar negativa por aplicación de las deducciones, de donde extraemos la existencia de un tope máximo al importe que puede ser deducido de la cuota íntegra estatal; la suma de las deducciones no podrá exceder en ningún caso del saldo que arroje dicha magnitud. Y por otra, que la cuantía de la deducción que puede aplicarse sobre la cuota íntegra estatal no es del 100 por 100 del valor total que resulte de la regla de cuantificación, sino sólo del 67 por 100.

Los artículos 18 y 19 de la Ley 49/2002 sientan perfectamente los criterios para fijar la base de la deducción y el tipo aplicable, de tal forma que la cuantificación del importe total no es complicada. Queremos subrayar que la Ley 49/2002, en el artículo 19, recoge el límite a la base de deducción por donativos insertado en el artículo 70 de la LIRPF; este precepto de la LIRPF, al indicar el máximo de la cuantía que puede tomarse como base de la deducción, señala que en ningún caso puede superar, junto con la base de la deducción por otros donativos y la base de la deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, el 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente; luego, de cara a la cuantificación, hay que tener en cuenta también la posible presencia de otras deducciones por donativos/donaciones/aportaciones o por lo que podríamos denominar inversión en bienes de interés cultural.

Veámoslo con un ejemplo:

#### Deducción a la cuota íntegra estatal IRPF: régimen Ley 49/2002

C. Cuantificación de la deducción

Artículos 18 y 19 de la Ley 49/2002

Ejemplo: Particular residente en Sevilla que a lo largo del ejercicio 2005 efectuó donaciones por importe total de 3.000 euros en favor de una ONG constituida como asociación, declarada de utilidad pública y que cumple todos los requisitos exigidos por la Ley 49/2002. Suponiendo que la BL de ese contribuyente en el ejercicio 2005 arroja un valor de 31.689 euros y que no ha realizado ninguna inversión en bienes de interés cultural, ¿cuánto podrá deducirse de la cuota íntegra estatal en concepto de donación?

1. Cálculo importe deducción general  $\longrightarrow$  Importe = base  $\times$  tipo

Base:	⊖	→	Importe donado	→	3.000 €	} 3.000 €	} 750 €
			→	10% BI total	→		
Tipo:							

2. Cálculo importe deducción a la CIE

67% importe general deducción  $\longrightarrow$  67% 750 = 502,5 €

### 3.1.2. Régimen de la LIRPF

El apartado b) del artículo 69.3 de la LIRPF recoge un sistema propio para aquellos casos en que no sea posible aplicar el previsto en la Ley 49/2002; esto sucederá cuando la ONG no reúna los requisitos del artículo 3 de esta norma, aunque sí cumpla los reclamados por el propio artículo de la LIRPF: si es una fundación, que esté legalmente reconocida y rinda cuentas al órgano de protectorado correspondiente, o si tiene la naturaleza de una asociación, que haya sido declarada de utilidad pública.

Este régimen de la LIRPF es muy similar al expuesto con anterioridad, con dos diferencias; una, en el porcentaje de deducción aplicable, que disminuye quince puntos y se sitúa en el 10 por 100; la otra, con relación al elemento objetivo de la operación, esto es, el contenido de la misma, que a nuestro juicio, dada la literalidad del precepto, «*cantidades donadas*», está restringiéndolo a importes en efectivo o equivalentes <sup>6</sup>.

Si retomamos el ejemplo anterior, comprobamos la desigualdad en el tratamiento que se dispensa:

#### Deducción a la cuota íntegra estatal IRPF: régimen LIRPF

Ejemplo: Particular residente en Sevilla que a lo largo del ejercicio 2005 efectuó donaciones por importe total de 3.000 euros en favor de una ONG constituida como asociación, declarada de utilidad pública pero que no cumple todos los requisitos exigidos por la Ley 49/2002. Suponiendo que la BL de ese contribuyente en el ejercicio 2005 arroja un valor de 31.689 euros y que no ha realizado ninguna inversión en bienes de interés cultural, ¿cuánto podrá deducirse de la cuota íntegra estatal en concepto de donación?

1. Cálculo importe deducción general  $\longrightarrow$  Importe = base  $\times$  tipo

Base:	$\ominus$	Importe donado $\longrightarrow$	3.000 €	} 3.000 €	} 300 €
		10% BI total $\longrightarrow$	3.168,9 €		
Tipo:			10%		

2. Cálculo importe deducción a la CIE

67% importe general deducción  $\longrightarrow$  67% 300 = 201 €

<b>COMPARATIVA</b>	Bajo Ley 49/2002 $\longrightarrow$	502,5 €
	Bajo LIRPF $\longrightarrow$	201 €

<sup>6</sup> En este sentido se expresa también CARBAJO VASCO, D.: «Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Impuestos*, tomo I, 2003, pág. 373.

### 3.2. Deducciones a la cuota íntegra autonómica.

Según previene el artículo 78 de la LIRPF:

*«1. La cuota líquida autonómica o complementaria será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica o complementaria en la suma de:*

- a) (...)*
  - b) El 33 por 100 del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 69 de esta ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 70 y 71.*
  - c) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.*
- 2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.»*

De este precepto se desprende que hay dos tipos de deducciones a la cuota íntegra autonómica relacionadas con nuestro tema; por un lado, la prevista en la propia ley estatal, aplicable en el territorio de cualquier Comunidad Autónoma, excepto País Vasco y Navarra<sup>7</sup>; y, por otro, las aprobadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la capacidad normativa reconocida en la Ley 21/2001.

Por cuanto hace a la primera, simplemente recordar que el importe de la deducción total a practicar por el contribuyente, hubiera sido fijada dicha cuantía a través de las normas de la Ley 49/2002 o mediante la aplicación de las reglas de la LIRPF, debía ser prorrateado entre la parte estatal y la autonómica; un 67 por 100 se destinaba a calcular la cuota líquida estatal y el 33 por 100 restante la parte autonómica.

En cuanto a las deducciones propias creadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la capacidad normativa que tienen reconocida, siete son las que han actuado en este sentido: Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Comunidad de Madrid, Comunidad Valenciana y Región de Murcia. Como tendremos ocasión de comprobar, ninguna está directamente relacionada con donativos/donaciones/aportaciones en favor de ONGs, sino que se refieren de forma más amplia a donativos en favor de fundaciones, fundaciones o asociaciones, entidades no lucrativas... No obstante, debemos traerlas a colación puesto que una ONG puede, jurídicamente, adoptar tales formas.

<sup>7</sup> Recordamos que el IRPF, en los territorios históricos de Navarra y País Vasco, es un tributo concertado de normativa autonómica. Estos territorios se regirán, por lo tanto, por sus propias normas y no por la ley estatal. De ahí la salvedad realizada.

Más que analizar de forma separada las diferentes deducciones aprobadas, creemos que tiene mayor interés agruparlas por materias, según se relacionen con donaciones con finalidad ecológica, donaciones al patrimonio histórico o cultural autonómico, donaciones para el fomento de la lengua autonómica o donaciones que persigan fines culturales, asistenciales o sanitarios.

Tanto Canarias como Castilla y León y la Comunidad Valenciana tienen una deducción con finalidad ecológica, del 10 por 100 del importe donado, con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica en el caso de la primera <sup>8</sup>; del 15 por 100 de la cantidad donada, con el límite a la base de deducción del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente en el caso de la segunda <sup>9</sup>, y algo más generosa en el caso valenciano, pues el porcentaje de deducción se duplica con respecto a Canarias, pasando a ser del 20 por 100 <sup>10</sup>.

Nuevamente las tres Comunidades anteriores, más la Región de Murcia, han fundado deducciones relacionadas con donativos al patrimonio histórico o cultural de la respectiva Comunidad. Canarias prevé una deducción del 20 por 100 de la donación, con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica <sup>11</sup>; en Castilla y León la deducción es del 15 por 100 del importe donado, con el límite a la base de deducción del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente <sup>12</sup>; la Comunidad Valenciana diferencia en función de si el objeto de la donación son bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano, en cuyo caso el porcentaje de deducción será de un 10 por 100, o dinero para la conservación, reparación y restauración del mencionado patrimonio, en cuyo caso el tipo cae hasta el 5 por 100 <sup>13</sup>; y la Región de Murcia establece una deducción del 30 por 100 de la donación, aunque ésta es incompatible con la prevista en la LIRPF estatal <sup>14</sup>.

Cataluña y la Comunidad Valenciana tienen ambas sendas deducciones vinculadas a donaciones para el fomento de la lengua propia de la Comunidad; en el caso de Cataluña, se permite una deducción del 15 por 100 del importe donado, con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica <sup>15</sup>, mientras que la Comunidad Valenciana prevé un porcentaje inferior del 10 por 100 aunque sin limitación <sup>16</sup>.

<sup>8</sup> Artículo 2 de la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula en tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad Autónoma de Canarias.

<sup>9</sup> Artículos 11 y 13 del Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>10</sup> Artículo 30 de la Ley 14/2005, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalidad.

<sup>11</sup> Artículo 2 de la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula en tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad Autónoma de Canarias.

<sup>12</sup> Artículos 11 y 13 del Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>13</sup> Artículo 30 de la Ley 14/2005, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalidad.

<sup>14</sup> Artículo 1 de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en Materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales.

<sup>15</sup> Artículo 1 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

<sup>16</sup> Artículo 30 de la Ley 14/2005, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalidad.

Por último, tanto Cantabria como la Comunidad de Madrid han establecido una deducción por donativos a fundaciones que persigan fines culturales, asistenciales o sanitarios, en los dos casos cifrada en el 15 por 100 de la cuantía donada, fijando un límite máximo en relación a la base liquidable del contribuyente<sup>17, 18</sup>.

No podemos cerrar este apartado sin destacar que el legislador estatal, en el apartado 2 del artículo 78, vuelve a introducir una limitación similar a la del artículo 68.2, en el sentido de que la suma del importe de las deducciones aplicadas sobre la cuota íntegra autonómica nunca puede generar una cuota líquida autonómica negativa.

### 3.3. Deducciones a la cuota íntegra en los territorios históricos.

Como ya referimos al inicio de este epígrafe, el IRPF es un tributo concertado de normativa autonómica en los territorios históricos de Navarra y País Vasco. Además, la Ley 49/2002, en su artículo 1.3, salva expresamente de su campo de acción estos territorios:

*«Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra (...).»*

Esto significa que tiene sus propias normas reguladoras del impuesto. Indaguemos que preceptúan al respecto.

#### 3.3.1. Deducciones a la cuota íntegra en Navarra.

En Navarra, el artículo 62.4 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla la deducción a la cuota íntegra por donativos, sosteniendo:

*«4. Deducciones por donaciones. Las previstas en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del Régimen Tributario de las Fundaciones y de las Actividades de Patronio.»*

Existe, por tanto, una remisión expresa a la Ley Foral 10/1996, cuyo Capítulo I del Título II, dedicado al régimen tributario de las donaciones efectuadas a fundaciones y de otras actuaciones de colaboración en actividades de interés general, dedica la Sección 1.<sup>a</sup> a las donaciones efectuadas por sujetos pasivos del IRPF:

<sup>17</sup> Artículo 11 de la Ley 6/2005, de 26 de diciembre, de Medidas Administrativas y Fiscales para la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2006.

<sup>18</sup> Artículo 1 de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

«Artículo 33. *Deducciones por donaciones.*

*Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota del Impuesto el 20 por 100 de las donaciones que a continuación se indican, tanto si se efectúan en concepto de dotación inicial como si se realizan en un momento posterior:*

- 1. Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines.*
- 2. Donaciones puras y simples de bienes declarados expresa e individualizadamente Bienes de Interés Cultural al amparo de lo dispuesto en el Decreto Foral 217/1986, de 3 de octubre, de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de bienes incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*
- 3. Donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada a favor de Fundaciones que persigan, entre sus fines, la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de los bienes a que se refiere el número anterior, siempre que tales obras se destinen a la exposición pública.*

*La calidad de la obra habrá de ser acreditada ante el Departamento de Economía y Hacienda, quien determinará la suficiencia de la misma. A tal efecto podrá solicitar el correspondiente informe del Departamento competente por razón de la materia.*

- 4. Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúan en cumplimiento de los fines de ésta.*
- 5. Cantidades donadas para la conservación, reparación o restauración de los bienes que, siendo de la titularidad de la Fundación donataria, pertenezcan a alguna de las categorías a que se refiere el número 2 de este artículo.»*

«Artículo 34. *Base de las deducciones de cuota.*

- 1. En los supuestos a que se refieren los números 2 y 3 del artículo anterior la base de la deducción la constituirá el valor que determine el Departamento de Economía y Hacienda. A tal efecto podrá recabar informe del Departamento competente por razón de la materia.*
- 2. En el supuesto previsto en el número 4 del artículo anterior la base de la deducción será el valor de adquisición del bien determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si el bien donado hubiese sido elaborado o producido por el donante se atenderá al coste de producción debidamente acreditado, que no podrá ser superior al valor de mercado.»*

«Artículo 35. *Límite de las deducciones.*

*La base de las deducciones se computará a efectos del límite a que se refiere el artículo 76.1 de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»*

De las normas anteriores sacamos varias conclusiones: 1. En Navarra, a diferencia del sistema previsto en la LIRPF estatal, sólo existe un régimen para calcular la cuantía de la deducción, el previsto en la Ley Foral reguladora del régimen tributario de las fundaciones; no hay en la Ley Foral del IRPF un sistema supletorio para aquellos casos en que no pudiera ser de aplicación el régimen citado. 2. La cuantificación del importe de la deducción es similar al sistema de la LIRPF estatal, siendo el resultado de aplicar sobre la base de deducción un tipo de deducción; sin embargo, tanto la determinación de la base de deducción como el tipo presentan disparidades.

La base de deducción será el importe donado, con el límite máximo recogido en el artículo 64, que duplica el establecido en la LIRPF estatal:

*«1. La base de la deducción por donaciones a que se refiere el apartado 4 del artículo 62 no podrá exceder del 20 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.»*

Y en cuanto al tipo, es de un 20 por 100, diez puntos por encima del contemplado en la LIRPF estatal y cinco por debajo del recogido en la Ley 49/2002.

No podemos terminar de analizar el régimen de Navarra sin hacer siquiera una alusión a la Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de cooperación al desarrollo, cuyo artículo 22 recoge el régimen fiscal de las organizaciones no gubernamentales de desarrollo y de las aportaciones a las mismas, disponiendo el apartado 4:

*«4. Las aportaciones efectuadas por personas físicas y jurídicas a Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo que hayan adquirido el régimen tributario especial establecido en la Ley Foral 10/1996, darán derecho al disfrute de los incentivos contemplados en los capítulos I y II del título II de dicha Ley Foral.»*

### *3.3.2. Deducciones a la cuota íntegra en los territorios históricos del País Vasco.*

Como ya es sabido, la competencia legislativa no radica en la Comunidad Autónoma Vasca, sino en las Diputaciones Forales que la conforman. De ahí que existan tres leyes del IRPF en el ámbito autonómico vasco: en Álava, la Norma Foral 35/1998, de 16 de diciembre, del IRPF; en Guipúzcoa, la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF; y en Vizcaya, la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del IRPF.

No obstante, los tres textos reguladores del IRPF son casi idénticos<sup>19</sup> y pueden estudiarse de forma conjunta. Son, en los tres casos, los artículos 80 de la correspondiente Norma Foral los que regulan la cuestión:

<sup>19</sup> Los textos de Guipúzcoa y Vizcaya son totalmente iguales y se corresponden con el transcrito. El texto de Álava contiene una leve diferencia en las preposiciones, ya que sustituye la expresión «y de los» contenida al final del párrafo primero por una simple «e».



*«Artículo 80. Deducciones por actividades de mecenazgo.*

*Los contribuyentes podrán aplicar las deducciones prevista para este Impuesto en las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

*La base de la deducción a que se refiere este artículo no podrá exceder del 30 por 100 de la base imponible minorada en las reducciones contempladas en los artículos 61 y 62 de esta Norma Foral.»*

Al igual que en Navarra, estamos ante una remisión directa a la normativa de las organizaciones no lucrativas. Dicha regulación se encuentra en Álava, en la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo; en Guipúzcoa, en la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; y en Vizcaya, en la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Este proceder de los textos forales vascos del IRPF, al igual que el navarro, implica una primera separación del sistema estatal; mientras la LIRPF permitía la coexistencia de dos regímenes (el de la Ley 49/2002 y el de la propia LIRPF), las normas forales sólo contemplan un método para cuantificar la deducción, el de las normas sobre entidades no lucrativas. De aquí extraemos una consecuencia muy importante; en estos territorios la naturaleza del donatario es esencial para poder reconocer algún incentivo al donante; si la ONG no cumple los requisitos de las leyes forales sobre entidades sin fines lucrativos, el donante no podrá aplicar una deducción por el donativo/donación/aportación efectuada.

Volviendo a los tres cuerpos normativos forales vascos sobre régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, interesan los Capítulos II de los Títulos II, «*Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones* <sup>20</sup>»:

*«Artículo 19. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.*

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

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.*
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.*
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.*

<sup>20</sup> La Norma Foral de Álava contiene una literalidad algo diferente: «*Régimen fiscal de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones deducibles*».

- d) *Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Vasco que estén inscritos en el Registro de Bienes Culturales calificados o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 7/1990, de 3 de julio, del Patrimonio Cultural Vasco, así como los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y los donativos o donaciones de bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.*
- e) *Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan, entre sus fines, la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.*
- f) *Las prestaciones gratuitas de servicios realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes que actúen con establecimiento permanente en el ejercicio de su actividad, a los exclusivos efectos de lo dispuesto en los artículo 22 y 23.2 de esta Norma Foral.*
2. *En el caso de revocación de la donación por algunos de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.*

*Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos de separación voluntaria del socio cuando éste perciba una participación patrimonial en razón a aportaciones distintas de las cuotas ordinarias de pertenencia a la misma.»<sup>21</sup>*

«Artículo 20. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

1. *La base de las deducciones por donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 18 será:*
- a) *En los donativos dinerarios, su importe.*
- b) *En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- c) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.*
- d) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.*

<sup>21</sup> El texto transcrito se corresponde con el vigente en Guipúzcoa y Vizcaya. La Norma Foral de Álava introduce pequeñas variaciones sobre esa literalidad que en nada afectan al fondo de la regla.

- e) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
- f) *En los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Vasco, la valoración efectuada por el Gobierno Vasco, en los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación y en los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, la valoración efectuada por los órganos competentes.*
- En defecto de valoración efectuada por los órganos mencionados en el párrafo anterior, ésta se realizará por la Diputación Foral de Álava/Gipuzkoa/Bizkaia.*
- g) *En los donativos o donaciones de obras de calidad garantizada, la valoración efectuada por la Diputación Foral de Álava/Gipuzkoa/Bizkaia que, asimismo, valorará la suficiencia de la calidad de la obra.*
- h) *En las prestaciones gratuitas de servicios, el coste de la prestación de los servicios, incluida en su caso, la amortización de los bienes cedidos.*
2. *El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.»*

La literalidad de las normas vascas es muy semejante a la contenida en la Ley estatal 49/2002 en dos aspectos: respecto a los bienes y derechos que pueden ser objeto de donativo/donación/aportación y en la determinación de la base de deducción. La única diferencia es la inclusión de una norma de valoración para las prestaciones de servicios a título gratuito; trataremos esta cuestión al analizar los incentivos fiscales en las donaciones efectuadas por personas jurídicas y por no residentes que actúen mediante establecimiento permanente, ya que la regla se vincula exclusivamente con los casos en que la prestación de servicio sea realizada por sujetos pasivos del IS o del IRNR.

Sin embargo, la norma que incide sobre la cuantificación de la deducción es distinta. Los artículos 21 de las Normas Forales disponen:

*«Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

- 1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 30 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 20 de esta Norma Foral, salvo lo dispuesto en la letra h) del mencionado artículo.*
- 2. La base de esta deducción no podrá exceder del 30 por 100 de la base imponible minorada en las reducciones contempladas en los artículos 61 y 62 de la Norma*

*Foral (...) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Igualmente será aplicable lo dispuesto en el artículo 87 de la citada Norma Foral (...), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»<sup>22</sup>*

Hay una clara separación de los criterios contenidos en la normativa estatal, no en cuanto a la fórmula de cuantificación del importe de la deducción, que sigue siendo el resultado de aplicar sobre la base de deducción el tipo fijado en la norma, sino con relación a dos extremos: el límite a la base de deducción, del 30 por 100 de la base imponible minorada en las reducciones de los artículos 61 y 62; y el tipo de gravamen, cinco puntos por encima del establecido en la Ley 49/2002 y veinte puntos superior al previsto en la LIRPF.

### 3.4. Exención de la eventual ganancia patrimonial.

El segundo gran incentivo fiscal reconocido a quienes efectúen donativos/donaciones/aportaciones en favor de ONGs es la exención de la posible ganancia patrimonial que pueda generarse en el IRPF como consecuencia de la realización de tal operación. Así lo reconocen tanto el artículo 31, apartado 4, letra a) de la LIRPF como el artículo 23 de la Ley 49/2002:

*«Artículo 31.4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:*

*a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 69.3 de esta ley.»*

*«Artículo 23. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.*

*1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...) que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.»*

También las normas vigentes en el territorio vasco insertan reglas de similar tenor literal. Son, por una parte, respecto del artículo 31.4 a) de la LIRPF, los artículos 41.4 a) de las Normas Forales 35/1998, de 16 de diciembre, del IRPF en Álava, 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF en Guipúzcoa, y 10/1998, de 21 de diciembre, del IRPF en Vizcaya:

*«Artículo 41.4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:*

*a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 80 de esta Norma Foral.»*

<sup>22</sup> Hemos puesto la indicación «(...)» porque cada Norma Foral contiene la referencia a su propia Ley del IRPF.

El equivalente al mandato del artículo 23 de la Ley 49/2002 lo hallamos en los artículos 24 de las Normas Forales 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo de Álava, 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Guipúzcoa, y 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Vizcaya:

*«Artículo 24. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.*

*1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...) que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 19 de esta Norma Foral.»*

En el caso de Navarra, es el artículo 36 de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, el que se refiere a esta cuestión, aunque con una dicción algo distinta:

*«No se considerarán a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los incrementos o disminuciones patrimoniales originados como consecuencia de las donaciones a que se refiere el artículo 33 de esta Ley Foral.»*

Al hilo de las normas transcritas surgen dos preguntas. La primera aparece al vincularse este incentivo en la Ley 49/2002 sólo en relación con aquellas operaciones a que se refiere el artículo 17, que recordemos recoge los bienes y derechos que pueden ser objeto de donativo/donación/aportación. El interrogante es si sólo se reconoce esta medida en favor de las donaciones/donativos/aportaciones cuando la ONG cumpla con los requisitos de la Ley 49/2002 o, como el artículo 23 de este cuerpo normativo se refiere al artículo 17 y no al 16, debe entenderse vigente siempre que se efectúe un donativo/donación/aportación, aunque la ONG no cumpla con las condiciones impuestas por la Ley 49/2002. Si tomamos en consideración únicamente la Ley 49/2002, la respuesta la hallaríamos en el propio artículo 17, puesto que, aunque es cierto que regula los bienes y derechos que pueden ser objeto de estas operaciones, se refiere de manera expresa a las entidades del artículo precedente, el artículo 16, que exige el cumplimiento de las condiciones recogidas en el artículo 3 de la propia Ley 49/2002; por tanto, podría llegarse a la conclusión de que este incentivo está reconocido única y exclusivamente cuando el donativo/donación/aportación tenga como destinatario una ONG que cumpla todos los requisitos exigidos por la propia Ley 49/2002.

Pero hay un error fundamental en la argumentación anterior, al olvidar que también la LIRPF contiene un mandato claro e inequívoco al respecto en el artículo 31.4 a). Dicha norma declara exentas de este tributo las ganancias generadas con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 69.3 de la ley. Y recordemos que este último precepto, si bien en su apartado a) se refiere a las entidades de la Ley 49/2002, a continuación, en su letra b), hace mención

a las fundaciones y asociaciones no comprendidas en el párrafo anterior, es decir, las no comprendidas bajo la Ley 49/2002, siempre, eso sí, que sean fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente o sean asociaciones declaradas de utilidad pública. De ahí que este beneficio deba ser reconocido tanto con relación a donativos/donaciones/aportaciones que tengan como receptor a una ONG comprendida dentro de la Ley 49/2002, como a una ONG que, no cumpliendo los requisitos exigidos por este texto legal, sí reúna al menos las condiciones del artículo 69.3 b) de la LIRPF. Estamos, por tanto, ante un precepto de la Ley 49/2002 que, con relación al IRPF y en el seno de las Comunidades Autónomas de régimen común, es prescindible.

La segunda duda aparece al leer la norma de Navarra, que declara exentos tanto los incrementos como las disminuciones patrimoniales que puedan ocasionarse por la operación, mientras que las normas estatales y de los territorios vascos sólo se refieren a las ganancias patrimoniales. ¿Significa esto que cuando el donativo/donación/aportación genere una disminución patrimonial sólo quedará exenta en Navarra, pero no en el resto de territorios? Obviamente, no. Es cierto que la antigua Ley 30/1994 se refería expresamente a las pérdidas patrimoniales para declararlas exentas<sup>23</sup>; pero el hecho de que la nueva no contenga esta inclusión no significa que esté posibilitando que el contribuyente pueda consignarse la disminución patrimonial a la hora de cuantificar su base imponible. En nuestra opinión, ante el silencio del artículo 23 de la Ley 49/2002 hay que acudir al inequívoco mandato de su artículo 1.2:

*«En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales»*

Este precepto se remite a las normas generales del Derecho tributario, en este caso, las del IRPF. Y tanto a nivel estatal como de los territorios vascos nos encontramos, en sus textos reguladores del IRPF, con una declaración rotunda sobre que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades<sup>24</sup>. Así lo reconoce la propia Dirección General de Tributos<sup>25</sup>.

La doctrina científica española está dividida; un sector considera que si la transmisión genera una disminución en el patrimonio de quien realiza el donativo/donación/aportación ésta es compu-

<sup>23</sup> Artículo 62. «Tratamiento de los incrementos o disminuciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes. No se someterán al impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales que se ponga de manifiesto con ocasión de donaciones de los bienes (...) efectuadas en favor de las entidades contempladas (...)»

<sup>24</sup> Artículo 31.5 c) Ley estatal IRPF; artículo 41.5 c) de la Norma Foral de Álava 35/1998, de 16 de diciembre, del IRPF; artículo 41.5.c) de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF; artículo 41.5 c) Norma Foral de Vizcaya 10/1998, de 21 de diciembre, del IRPF.

<sup>25</sup> Consulta número 0141-05, de 4 de abril de 2005: «Ha de distinguirse, en primer lugar, si la donación que realiza un contribuyente tiene o no carácter dinerario. La donación de dinero a favor de la entidad consultante no produce en el donante pérdida patrimonial alguna en la medida en que la letra c) del apartado 5 del artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...) establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o liberalidades. La donación de cualquier elemento patrimonial distinto del dinero producirá, en principio, en quien la efectúa una ganancia o una pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión del mismo, tomando como referencia de los valores respectivos los que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a tenor de lo fijado en el artículo 34 del TRLIRPF. No obstante, en el caso de producirse una pérdida patrimonial, ésta no se computará a efectos del impuesto, de acuerdo con el artículo 31.5 c) del TRLIRF».

table como pérdida patrimonial, pudiendo integrarse y compensarse con el resto de las rentas del ejercicio de cara a cuantificar la base imponible <sup>26</sup>; otros autores defienden la misma solución que nosotros apuntamos <sup>27</sup>.

En resumen, una persona física residente en territorio español que realice un donativo/donación/aportación en favor de una ONG puede experimentar, fruto de las concretas normas de valoración de las transmisiones lucrativas, un incremento de patrimonio, al ser el valor computable por la transmisión superior al de la adquisición. En este caso, tanto si la ONG cumple las condiciones exigidas por la Ley 49/2002 como si tan sólo cumple las recogidas en el artículo 69.3 b) de la LIRPF, dicha ganancia quedará exenta de tributación en el IRPF de quien efectuó la transmisión. Ahora bien, si la ONG se encuentra fuera de la Ley 49/2002, sin verificar al menos los requisitos del artículo 69.3 b) de la LIRPF, la ganancia patrimonial que se genere en el donante quedará al margen del beneficio y deberá integrarse en la base imponible.

Cuando, por el contrario, la operación genere una disminución en patrimonio del sujeto, en ningún caso podrá computarse la correspondiente pérdida patrimonial, ni aunque la ONG cumpla los requisitos de la Ley 49/2002 <sup>28</sup>.

<sup>26</sup> Según PEDREIRA MENÉNDEZ, «sí, como consecuencia de la donación se produce una disminución patrimonial, ésta será compensable con otras ganancias que pueda haber obtenido el contribuyente, puesto que en estos casos no existe exención» y continúa afirmando que considera que «cuando se produce una disminución, si se la declara exenta (...) se desincentiva la donación» (*El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid, 2003, págs. 264-265); este mismo autor reitera su posición un año después en su monografía *Beneficios e Incentivos Fiscales del Patrimonio Cultural*, Aranzadi, Elcano, 2004, pág. 165. Comparte esta opinión, entre otros, MARCO SERRANO, para quien «el precepto aludido supone una gran novedad en su actual formulación, dado que al restringir el ámbito de la exención exclusivamente a las ganancias patrimoniales y rentas positivas, con ello está permitiendo que los donantes puedan computar las rentas negativas o pérdidas patrimoniales producidas por las transmisiones lucrativas a favor de las ESFL» («El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, CEF, número 205, enero 2005, pág. 52). También defienden esta postura GIL DEL CAMPO, M., *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003, pág. 283.

<sup>27</sup> En palabras de GIL MACIÁ, que compartimos, «el hecho de que el vigente artículo 23.1 únicamente contemple de forma expresa la exención de las ganancias patrimoniales y las rentas positivas (...) no implica en modo alguno que se pueda realizar una interpretación *a sensu contrario* para concluir, de este modo, que las pérdidas patrimoniales y las rentas negativas que pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de la donación podrían quedar, por tanto, sujetas y no exentas, con lo que se posibilitaría la compensación de las mismas con el resto de ganancias y rentas positivas obtenidas», concluyendo que «en defecto de regulación expresa debemos acudir al tratamiento de tales rentas que se deriva de la normativa reguladora de cada Impuesto en cuestión» («Las donaciones no dinerarias realizadas a favor de las entidades sin fines lucrativos: alcance de la exención de rentas en la nueva Ley de Mecenazgo», *Impuestos*, tomo I, 2005, pág. 367). De igual forma, para LÓPEZ RIVAS, el artículo 23 de la Ley 49/2002 «exceptúa de gravamen exclusivamente las rentas positivas lo que implica que las negativas seguirán el tratamiento pertinente en cada uno de los impuestos sobre la renta» («Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002», *Quincena Fiscal*, número 5, marzo 2004, pág. 17).

<sup>28</sup> Así lo reconoce además la Dirección General de Tributos de forma nítida en la respuesta a la consulta ya citada número 0141-05, de 4 de abril de 2005: «La donación de cualquier elemento patrimonial distinto del dinero producirá, en principio, en quien la efectúa una ganancia o una pérdida patrimonial (...). No obstante, en el caso de producirse una pérdida patrimonial, ésta no se computará a efectos del impuesto, de acuerdo con el artículo 31.5 c) del TRLIRF. No obstante lo anterior, el apartado cuarto del artículo 31 del citado TRLIRF establece la exención del Impuesto de aquellas ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúan a las entidades citadas en el artículo 69.3 del mismo texto legal, es decir: –a las entidades descritas en el art. 2 de la mencionada Ley 49/2002 (...) que cumplan con los requisitos de su art. 3 y con respecto a las donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de dicha ley– a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública que no entren en el ámbito de la citada Ley 49/2002.»

#### 4. LAS DONACIONES A ONGs Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La situación descrita respecto al IRPF difiere bastante de la vigente en el ámbito del IS. En primer lugar, por la propia configuración del tributo como impuesto no cedido a las Comunidades Autónomas, lo que significa que estos entes territoriales no pueden aprobar medidas ni beneficios propios. En segundo lugar, porque no hay ningún precepto en la ley estatal reguladora de este tributo, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que otorgue algún incentivo fiscal por realizar donativos/donaciones/aportaciones en favor de ONGs o, más en general, de entidades no lucrativas, salvo el supuesto del artículo 14.3 de la LIS, relativo a donaciones en favor de sociedades de desarrollo regional o determinadas entidades deportivas<sup>29</sup>. Es la Ley 49/2002 la que recoge tales medidas. De aquí se extrae que sólo hay un método vigente en el seno de esta figura impositiva, el descrito en la Ley 49/2002, a diferencia de lo que hemos visto ocurre en el IRPF, donde había dos regímenes especiales, el previsto en la Ley 49/2002 y el recogido en la propia LIRPF. Es decir, que si la ONG receptora del donativo/donación/aportación no reúne las condiciones previstas en la Ley 49/2002, la entidad donante no podrá aplicar ningún incentivo fiscal por el hecho de efectuar donativos/donaciones/aportaciones en favor de esa ONG<sup>30</sup>.

Analicemos el régimen previsto en la Ley 49/2002. Para ello debemos traer a colación los artículos 20 y 23 de dicho texto normativo:

*«Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.*

- 1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.*
- 2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.»*

<sup>29</sup> Artículo 14.3 de la LIS: «Serán deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las siguientes entidades donatarias: a) Las sociedades de desarrollo industrial regional. b) Las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, en relación a las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos. Las transmisiones a que se refiere este apartado no determinarán para la entidad transmitente la obtención de rentas, positivas o negativas, previstas en el apartado 3 del artículo siguiente.»

<sup>30</sup> Respuesta de la Dirección General de Tributos a la Consulta número 0141-05, de 4 de abril: «si la entidad consultante (la donataria) no cumple los requisitos de la Ley 49/2002, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (...), los donativos no serán deducibles para el donante ni tendrá derecho a aplicar deducción alguna.»



«Artículo 23. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

1. *Estarán exentas del (...) Impuesto sobre Sociedades (...) que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.»*

La Ley 49/2002 mantiene los dos tipos de incentivos fiscales reconocidos para el caso de personas físicas residentes: la deducción en la cuota del impuesto, en este caso el IS, y la exención de la eventual ganancia patrimonial, siempre que, como ya vimos, la entidad receptora del donativo/donación/aportación cumpla los requisitos fijados por las normas legales <sup>31</sup>, en este caso, la Ley 49/2002.

#### 4.1. Deducción a la cuota íntegra en la Ley 49/2002.

La deducción por donativos/donaciones/aportaciones a la cuota íntegra del IS se calcula de la misma forma que la deducción en el IRPF, aplicando sobre la base de deducción el tipo fijado en el texto legal, con un tope máximo.

No obstante hay importantes diferencias cuando se analiza la regla en profundidad, tanto en lo concerniente a la determinación de la base, como al tipo de deducción y a ese límite máximo.

Comenzando por el final, por el valor máximo a deducir, la ley previene que no puede superar el saldo positivo resultante de aminorar la cuota íntegra en las deducciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley del impuesto <sup>32</sup>; hasta aquí igual que en el IRPF, donde la cuota

<sup>31</sup> La Consulta de la Dirección General de Tributos número 1518-00, de 9 de septiembre de 2000, se refiere a este tema, aunque tomando como referencia la antigua Ley 30/1994. La cuestión planteada es sencilla: una entidad pretende conceder una donación a una asociación sin ánimo de lucro domiciliada en Italia, para colaborar a la realización de su objeto social. La Dirección General de Tributos recuerda que la ley «al pretender dinamizar de manera sustancial la realización de actividades de interés general, opta por establecer un sistema de garantías que asegure el adecuado destino de los fondos e inversiones en las finalidades que motivan el apoyo del ordenamiento jurídico. Para ello, identifica a través de una serie de cautelas a los entes destinatarios de los beneficios contenidos en las normas. Este sistema de garantías queda claramente expuesto (...) en la disposición adicional 16 de la Ley 30/1994, relativa a fundaciones extranjeras, al exigir para las mismas su inscripción en el Registro especial y limitar la aplicación del régimen fiscal establecido en el título II a la actividad de sus delegaciones en España. (...) queda patente que el legislador pretende limitar la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la norma a aquellos entes susceptibles de someterse a un sistema de control administrativo de su actividad, fines, organización y funcionamiento, circunstancia que resultaría de imposible cumplimiento en caso de entidades no sometidas a la normativa española». Sobre la base de la motivación anterior, concluye que «sólo si la entidad donataria cumple todos y cada uno de los requisitos establecidos en los artículos 41 a 46 de la Ley 30/1994, podrá la consultante computar como partida deducible las cantidades donadas a aquélla».

<sup>32</sup> Las deducciones recogidas en los Capítulos II, III y IV del Título VI son las siguientes: deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna (art. 30); deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo (art. 31); deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32); bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33); bonificación

líquida resultante tras aplicar las deducciones a la cuota íntegra tampoco puede generar un valor negativo. La innovación aparece porque, en el caso de que el montante de cuota íntegra no fuese suficiente para absorber todo el importe de la deducción, la cuantía no deducida por falta de saldo positivo podrá ser aplicada en los diez años inmediatos y sucesivos<sup>33</sup>; esto implica un cambio esencial con respecto al régimen del IRPF, ya que en este tributo, si bien existe un límite máximo, al no poder ser la cuota líquida en ningún caso negativa, no se prevé la posibilidad de reservar el importe no aplicado en el ejercicio para períodos posteriores<sup>34</sup>.

La determinación de la base de deducción cuenta con alguna modificación respecto al sistema analizado en el IRPF. Será el resultado de tomar la norma de valoración oportuna entre las previstas por el artículo 18 de la Ley 49/2002, igual que en el IRPF, aunque con el límite máximo del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo<sup>35</sup>, pudiendo aplicarse las cuantías que excedan de ese límite en años sucesivos. Hay, por lo tanto, dos diferencias notables con respecto al IRPF: por una parte, la limitación opera sobre el importe de la base imponible y, por otra, el montante que supere ese tope no se pierde, sino que puede utilizarse en años sucesivos<sup>36</sup>.

Y, por último, el tipo de gravamen es dispar, elevándose en el caso de donantes personas jurídicas residentes en territorio español hasta el 35 por 100.

---

por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales (art. 34); deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35); deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (art. 36); deducción por actividades de exportación (art. 37); deducción por inversión en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (art. 38); deducciones por inversiones medioambientales (art. 39); deducción por gastos de formación profesional (art. 40); deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 41); deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42); y deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (art. 43).

<sup>33</sup> Como aprecia MONTSERRAT CODORNIÚ, «si la empresa tiene pérdidas en el ejercicio, no podrá deducirse nada de la donación (...), pero sí conserva el derecho a aplicar la deducción durante los 10 ejercicios siguientes» (*La fiscalidad de las Fundaciones y Asociaciones*, Gestión-2000, Barcelona, 2004, pág. 96).

<sup>34</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ («El régimen fiscal...», *op. cit.*, pág. 249-250) y MARCO SERRANO («El régimen fiscal...», *op. cit.*, pág. 49), entre otros, así lo constatan.

<sup>35</sup> Se ha planteado, ante la Dirección General de Tributos, la posibilidad de computar el límite máximo de deducción por donativos sobre la base imponible consolidada del grupo fiscal en el caso de entidades que tributen bajo el régimen especial de los grupos de sociedades regulado en el Capítulo VII del Título VIII de la Ley 43/1995 (actualmente este régimen aparece recogido en el Capítulo VII, «*Régimen de consolidación fiscal*», del Título VII, «*Regímenes tributarios especiales*», de la LIS). La Consulta número 2453-99, de 28 de diciembre de 1999, en respuesta a esta cuestión señala que el grupo de sociedades «no tiene personalidad jurídica y su consideración como sujeto pasivo responde a una ficción legal (...) De ningún otro precepto de la LIS o de la Ley 30/1994, ni de la mecánica propia de la deducción puede interpretarse que el límite se aplique respecto de la base imponible del grupo consolidado sino respecto de la base imponible de la entidad que efectúa la donación».

<sup>36</sup> Consulta a la Dirección General de Tributos número 1863-04, de 7 de octubre de 2004: «En cuanto a la deducción a practicar a la cuota del Impuesto, habrá que tener en cuenta que la base de la misma está sometida al límite del 10 por 100 de la base imponible de la sociedad donante. Por tanto, si la base imponible es negativa, no se podrá practicar la deducción en ese período impositivo, sin perjuicio de si la base de la deducción excede del citado límite, el exceso se pueda aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos».

Veámoslo con un ejemplo:

### Deducción a la cuota IS: régimen Ley 49/2002

Ejemplo: Sociedad andaluza que en el ejercicio 2005 efectuó donaciones por importe total de 6.000 euros en favor de una ONG que cumple todos los requisitos exigidos por la Ley 49/2002. Suponiendo que la BI de esta sociedad en el ejercicio 2005 arroje un valor de 62.500 euros, ¿cuánto podrá intentar deducirse de la cuota íntegra por la donación?

Importe deducción  $\longrightarrow$  Importe = base  $\times$  tipo

Base:	(-)	Importe donado $\longrightarrow$	6.000 €	} 6.000 €	} 2.100 €
		10% BI $\longrightarrow$	6.250 €		
Tipo:					

Ejemplo: ¿y si la BI del ejercicio hubiese sido de 22.000 euros?

Base:	(-)	Importe donado $\longrightarrow$	6.000 €	} 2.200 €	} 770 €
		10% BI $\longrightarrow$	2.200 €		
Tipo:					

La cuantía no aplicada por la entrada en juego del límite (1.330 €) podrá intentar aplicarse en los años sucesivos, siempre que exista saldo de cuota íntegra minorizada suficiente.

## 4.2. Deducción a la base imponible en los territorios forales.

Nuevamente nos encontramos con un tributo concertado de normativa autonómica. Debemos acudir a las normas propias de los territorios históricos para observar el tipo de régimen que previenen respecto a esta cuestión.

En Navarra, la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, dedica la Sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo I del Título II al régimen fiscal de las donaciones efectuadas por sujetos pasivos del IS:

*«Artículo 37. Deducciones por donaciones.*

*Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tendrá la consideración de partida deducible el importe de las donaciones que a continuación se indican, tanto si se efectúan en concepto de dotación inicial como si se realizan en un momento posterior:*

1. *Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines.*
2. *Donaciones puras y simples de bienes declarados expresa e individualizadamente Bienes de Interés Cultural al amparo de lo dispuesto en el Decreto Foral 217/1986, de 3 de octubre, de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de bienes incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*
3. *Donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada en favor de Fundaciones que persigan, entre sus fines, la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de los bienes a que se refiere el número anterior, siempre que tales obras se destinen a la exposición pública.*

*La calidad de la obra habrá de ser acreditada ante el Departamento de Economía y Hacienda, quien determinará la suficiencia de la misma. A tal efecto podrá solicitar el correspondiente informe del Departamento competente por razón de la materia.*

4. *Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines de ésta.*
5. *Cantidades donadas para la conservación, reparación o restauración de los bienes que, siendo de la titularidad de la Fundación donataria, pertenezcan a alguna de las categorías a que se refiere el número 2 de este artículo.»*

«Artículo 38. *Base de la deducción.*

1. *En los supuestos a que se refieren los números 2 y 3 del artículo anterior la base de la deducción la constituirá el valor que determine el Departamento de Economía y Hacienda. A tal efecto podrá recabar informe del Departamento competente por razón de la materia.*
2. *En el supuesto previsto en el número 4 del artículo anterior la valoración de los bienes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:*
  - a) *Los bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación que no podrá exceder del precio medio del mercado.*
  - b) *Los bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición, que no podrá exceder del precio medio del mercado.*
  - c) *Los bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.»*

«Artículo 39. *Límites de las deducciones.*

1. *El importe de las deducciones establecidas en los números 2 y 3 del artículo 37 no podrá exceder, en la entidad donante, del mayor de los siguientes límites: a) El 30*

- por 100 de la base imponible previa a estas deducciones y, en su caso, a las que se refieren los artículos 42 y 47 de esta Ley Foral. b) El 3 por 1.000 del volumen de ingresos.*
2. *El importe de las deducciones establecidas en los números 1, 4 y 5 del artículo 37 no podrá exceder del mayor de los siguientes límites: a) El 10 por 100 de la base imponible previa a estas deducciones y, en su caso, a las que se refieren los artículos 42 y 47 de esta Ley Foral. b) El 1 por 1.000 del volumen de ingresos.*
  3. *De la aplicación de lo dispuesto en la letra b) de los números anteriores no podrá resultar una base imponible negativa.*
  4. *Los límites de deducción contemplados en este artículo serán compatibles con los previstos en los artículos 42 y 47 de esta Ley Foral.»*

En los tres territorios históricos del País Vasco, Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, encontramos una regulación bastante parecida. Los artículos 22 de las Normas Forales de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo preceptúan:

*«Artículo 22. Deducción de los donativos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.*

*A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tendrá la consideración de gasto deducible <sup>37</sup> el importe de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios valoradas conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la presente Norma Foral.»*

La divergencia esencial entre el régimen estatal y el previsto en las normas de los territorios históricos salta a la vista. En éstas el incentivo fiscal reconocido en favor de quienes realicen donativos/donaciones/aportaciones no es la posible deducción en la cuota del IS de una cuantía obtenida tras aplicar sobre una base de deducción el tipo fijado en la norma correspondiente; la medida foral es la consideración del importe del donativo/donación/aportación como un gasto deducible destinado a reducir la base imponible del sujeto que efectúa la operación, y además sin límite alguno en los casos de los territorios vascos. A pesar de la rúbrica de los artículos forales, que se refieren a «*deducciones*», nada más lejos de lo estatuido en ellos, partidas que pueden utilizarse por los donantes como elemento para reducir su base imponible.

<sup>37</sup> Tanto Álava como Vizcaya se refieren a «*gasto deducible*», mientras que Guipúzcoa utiliza la expresión «*partida deducible*».

El sistema actual de los territorios forales sigue de este modo el régimen definido en el artículo 63 (donativos deducibles)<sup>38</sup> y el artículo 64 (cómputo de la deducción)<sup>39</sup> de la derogada Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General<sup>40</sup>.

Como bien observa la doctrina científica, el hecho de que a nivel estatal el donativo ya no se deduzca por su cuantía en la base imponible y se haya trasladado como deducción a la cuota en un porcentaje del 35 por 100 resulta fiscalmente neutro para todos aquellos contribuyentes que tributen al tipo general<sup>41</sup>. Sin embargo, el nuevo sistema instituido en la Ley 49/2002 es, en determinados

<sup>38</sup> Artículo 63. «Donativos deducibles en la determinación de la base imponible. 1. A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tendrán la consideración de partida deducible, el importe de los donativos que se realicen en favor de las fundaciones y asociaciones a que se refiere la sección 1.ª del capítulo I de este Título, en los siguientes casos: a) Las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español (...), de obras de arte de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública. b) Las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a). c) Las cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1 a), o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

2. La deducción a que se refiere el apartado anterior, letras b) y c), no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible previa a esta deducción, del donante correspondiente al ejercicio económico en que se realiza la donación.

En el caso de tratarse de los bienes a que se refiere la letra a) del mismo apartado, la deducción de los mismos no podrá exceder del 30 por 100 de dicha base.

3. Alternativamente, la entidad podrá acogerse a los límites del 1 por 1.000 y del 3 por 1.000 de su volumen de ventas respectivamente, sin que, en ningún caso, la aplicación de estos porcentajes pueda determinar una base imponible negativa.

4. El límite de deducción contemplado en este precepto será compatible con el previsto en el artículo 68 y en el artículo 70 de esta Ley.»

<sup>39</sup> Artículo 64. «Cómputo de la deducción en la base imponible. 1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, a), del artículo anterior, la valoración de los bienes donados se efectuará por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, en la forma prevista en el artículo 8, e), del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. En el caso de las obras de arte que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará asimismo la suficiencia de la calidad de la obra.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, b), del artículo anterior, la valoración de los bienes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación. b) Los bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición, que no podrá exceder del precio medio del mercado. c) Los bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.»

<sup>40</sup> Existe abundante bibliografía sobre esa normativa anterior. Entre otros, pueden consultarse a ARIAS VELASCO, J., *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, 3.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1995; BARCELÓ RICO-ABELLÓ, G., ÁLVAREZ DE NEYRA, G. y BARCELÓ ARISTOY, M., *Regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades (Fundaciones, Asociaciones, Entidades parcialmente exentas e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general)*, Colex, Madrid, 1996; CARBAJO VASCO, D., «El régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos en la Ley 30/1994, de Fundaciones», *Impuestos*, tomo II, 2001, págs. 338-372; DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GURÉN, F., *Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Edersa, Madrid, 1998, págs. 122-133; DEL CAMPO, J. A., *La fiscalidad de las Fundaciones y del Mecenazgo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 353-383; GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, 3.ª edición, Aranzadi, Elcano, 1999, págs. 204-237; SÁNCHEZ PINILLA, F., «Las donaciones a las fundaciones. Beneficios fiscales», en OLMOS VICENTE, I., *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Fundación San Pablo CEU-Dykinson, Madrid, 1998, págs. 85-107.

<sup>41</sup> LÓPEZ RIVAS, S., «Estatuto Fiscal...», *op. cit.*, pág. 15; RUIZ GARJO, M., «Entidades sin fines lucrativos: fundaciones y asociaciones de utilidad pública», en CALVO ORTEGA, R. (Director), *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, pág. 464.

casos, ventajoso respecto al vigente en los territorios históricos y al antiguo previsto en la Ley 30/1994; supone una mejora evidente para los contribuyentes que tributen a un tipo reducido, puesto que «*estarán recuperando parte del donativo efectuado a través de la disminución que éste produce en su cuota tributaria*»<sup>42</sup>. Ahora bien, no hay que olvidar que también en algunos supuestos el tipo de gravamen de ciertas entidades es superior al 35 por 100; en estas situaciones se constataría un perjuicio con el cambio de procedimiento<sup>43</sup>.

Junto a esa discrepancia, queremos llamar la atención sobre otra cuestión que separa ambos regímenes, el estatal y el de los territorios vascos. Es la expresa consideración de las prestaciones de servicios a título gratuito por parte de sujetos pasivos del IS como donación; así lo establecen los artículos 19.1 f) de las tres normas forales vascas sobre incentivos fiscales al mecenazgo. En estos supuestos, la base de la deducción vendrá conformada por el coste de la prestación de los servicios, incluida la oportuna amortización de los bienes cedidos<sup>44</sup>.

### 4.3. Exención de la eventual ganancia patrimonial.

Ya hemos visto que el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 declara exentas de gravamen las ganancias patrimoniales generadas con ocasión de las transmisiones efectuadas en favor de ONGs, siempre que la transmisión lo sea en calidad de donativo/donación/aportación y la ONG cumpla los condicionantes exigidos por este texto legal.

Pero, a diferencia de la LIRPF, la LIS no contiene una medida similar para aquellos supuestos en que la entidad receptora no reúna los requisitos de la Ley 49/2002; no hay en el articulado de la LIS una norma equiparable al artículo 31.4 a) de la LIRPF.

Antes bien al contrario; el artículo 15 de la LIS, apartado 2, letra a), ordena valorar por su precio normal de mercado los bienes transmitidos a título lucrativo, estableciendo en el apartado 3 que, en caso de transmisión lucrativa, «*la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable*». Por lo tanto, no sólo no se prevé la exención de la ganancia sino que expresamente se exige incluir

<sup>42</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «El régimen fiscal del sector...», *op. cit.*, pág. 252. CARBAJO VASCO critica duramente el cambio producido en la normativa estatal; en su opinión, con «el nuevo mecanismo de fomento fiscal en cuota, las posibilidades de subvencionar a determinados donantes se acrecienta, lo que daña tanto a la neutralidad del IS como a la asignación de recursos, además del atentado a la equidad tributaria que se produce (...) Si tenemos en cuenta que el tipo efectivo del IS se sitúa en el 22 por 100, resulta que estas aportaciones gozan de una subvención estimada en la diferencia entre el importe de la deducción en la cuota, 35 por 100, y el tipo de gravamen efectivo del IS que soporta la entidad donante o aportante» («Los incentivos fiscales...», *op. cit.*, págs. 375-376).

<sup>43</sup> CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIVAS son conscientes de esta situación, al señalar que el cambio «perjudica a aquellos que tienen un tipo superior, en concreto, a ciertas entidades que se dedican a la explotación, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos que tributan al 40 por 100» (*La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, PriceWaterhouseCoopers, Cideal, Madrid, 2004, págs. 190-191).

<sup>44</sup> La Dirección General de Tributos, en la Consulta vinculante de 15 de julio de 2005, niega la posibilidad de que una donación de servicios pueda generar el derecho a la deducción correspondiente.

el incremento patrimonial generado por la diferencia entre el valor contable y el normal de mercado a la fecha de la donación. De ahí que, si la ONG queda fuera de la Ley 49/2002, la sociedad que efectúe donativos/donaciones/aportaciones en su favor no podrá declarar exenta la posible ganancia que tal operación le genere en su patrimonio, debiendo integrarla como una renta más a la hora de cuantificar su base imponible.

En resumen, si el valor normal de mercado del bien donado a la fecha de la transmisión es superior a su valor contable, se produce un incremento patrimonial que la sociedad deberá integrar en su base imponible si la ONG receptora del bien no cumple los requisitos de la Ley 49/2002; si la ONG reúne los condicionantes de este texto, la ganancia quedará exenta. Así lo recoge la Dirección General de Tributos <sup>45</sup>.

Pero, ¿qué sucederá si los bienes donados han sufrido una depreciación mientras estaban en el patrimonio del donante? ¿Qué tratamiento debe dispensarse en caso de que el valor de mercado del bien donado en el momento de la transmisión sea inferior al que tenía en su adquisición? A nuestro juicio, no cabe encontrar una respuesta directa en la Ley 49/2002; su artículo 23.1 sólo se refiere a las ganancias y rentas positivas, y está claro que en la situación descrita no se generan tales tipos de rentas. Según el mandato del artículo 1.2 de esta ley, debemos acudir a la regulación sustantiva del IS, que nos conducirá a la necesidad de tener que conjugar los artículos 10.3, 14.1 e), 15.2 a) y 19.2 de la LIS. La forma más sencilla de explicar el problema y la solución es a través de un caso práctico <sup>46</sup>.

Supongamos una sociedad que adquiere un bien no amortizable a valor de mercado por 4.500 euros y que, al cabo de unos años, decide donárselo a una ONG que cumple todas las condiciones para ser considerada una entidad no lucrativa a efectos fiscales, siendo el valor de mercado del bien en esa fecha de 4.000 euros. Ante la situación descrita es posible que hayan ocurrido dos cosas:

A) Que la sociedad haya llevado de forma correcta su contabilidad y, en el momento en que se produjo, hubiese reflejado la oportuna depreciación del bien mediante la dotación de una provisión por valor de 500 euros. Las consecuencias que producirá la donación serán las siguientes:

- Contablemente, deberá dar de baja el bien, reflejando en su cuenta de ganancias y pérdidas un valor negativo de 4.000 euros.

<sup>45</sup> La Consulta número 1863-04, de 7 de octubre de 2004, recoge tanto el régimen de la Ley 30/1994 como el de la Ley 49/2002, señalando que «para los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 25 de diciembre de 2002, no se someterá al Impuesto sobre Sociedades la renta derivada de la transmisión del bien descrito en la consulta (inmueble perteneciente al Patrimonio Histórico Español oportunamente inscrito), siempre y cuando la donación se efectúe a una entidad que cumpla los requisitos de la Ley 30/1994 (...). Para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 49/2002, no tributarán en el Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.»

Esta misma idea es reiterada por la Dirección General de Tributos en la Consulta número 0141-05, de 4 de abril de 2005: «si la entidad consultante (la receptora de la donación) no cumple los requisitos de la Ley 49/2002, de acuerdo con lo dispuesto en (...) el artículo 15 del TRLIS (...) el donante deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien donado y su valor contable».

<sup>46</sup> Para un estudio más en profundidad recomendamos la lectura del interesante artículo elaborado por GIL MACIÁ, L., «Las donaciones no dinerarias...», *op. cit.*, págs. 363-391.



- Fiscalmente, tendría que tener en cuenta los mandatos de los artículos 14.1 e) y 15.2 a) de la LIS. En base al primero, el gasto contabilizado no sería deducible, debiendo neutralizarlo; en atención al segundo, la sociedad ha de integrar en su base imponible una renta por la diferencia entre el valor de mercado del bien a la fecha de la donación y su valor contable, aunque como ambos coinciden, no habría renta alguna gravable.

+/- Gasto contable .....	(4.000) €
+/- Normas fiscales:	
1. Artículo 14 de la LIS: neutralización gasto contable .....	4.000 €
2. Artículo 15 de la LIS: Vmdo – VC .....	0 €
Vmdo .....	4.000 €
VC .....	4.000 €
= Renta fiscal generada .....	0 €

Luego si la sociedad donante hubiera consignado correctamente la depreciación en el momento en que se ocasionó, la posterior donación no generará ninguna renta a efectos del IS.

B) Que la sociedad no lleve de manera adecuada su contabilidad; esto es, que no hubiese reflejado la depreciación cuando tuvo lugar. Los resultados serán los siguientes:

- Contablemente, deberá dar de baja el bien, reflejando en su cuenta de ganancias y pérdidas un valor negativo de 4.500 euros.
- Fiscalmente, tendría que tener en cuenta los mandatos de los artículos 10.3, 14.1.e) y 15.2 a) de la LIS. Tomando en consideración el artículo 10.3 de la LIS, hay que destacar que el resultado contable que sirve para calcular la base imponible no es el efectivamente contabilizado por el sujeto pasivo, sino el que debió determinar aplicando «*las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*»; esto significa que deberá tomar como partida negativa, no los 4.500 euros que aparecen contabilizados, sino los 4.000 que deberían aparecer si hubiese consignado la depreciación de modo correcto. El artículo 14 de la LIS obliga a neutralizar la cuantía negativa tomada como referencia para el cálculo de la base imponible (no el importe negativo insertado en la cuenta de ganancias y pérdidas), ya que estamos ante un gasto no deducible fiscalmente. Y el artículo 15 no sería aplicable al coincidir el valor de mercado a la fecha de la donación (4.000) con el valor que debería haberse contabilizado por la operación (4.000).

+/- Gasto correctamente contabilizado .....	(4.000) €
+/- Normas fiscales:	
1. Artículo 14 de la LIS: neutralización gasto contable .....	4.000 €
2. Artículo 15 de la LIS: Vmdo – VC .....	0 €
Vmdo .....	4.000 €
VC .....	4.000 €
= Renta fiscal generada .....	0 €

Tampoco en este caso aparece renta negativa por la donación. Es cierto que hay 500 euros mal contabilizados como partida negativa que no se han «arrastrado» a la hora de determinar el importe de la base imponible, ya que se corresponden con un gasto, la depreciación, que no se produjo en el momento de la transmisión; la incorrecta imputación contable de esa cuantía se solucionará aplicando el artículo 19.2 de la LIS, cuyo párrafo 2 señala:

*«Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal (...) se imputarán en el período impositivo que corresponda (...). No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un momento posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal (...), la imputación (...) se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores.»*

A tenor de las explicaciones anteriores estamos plenamente de acuerdo con GIL MACIÁ en que *«no se puede manifestar en el ámbito del IS renta negativa alguna con motivo de la realización de tales donaciones, pues a pesar de que contablemente se origine un gasto por el importe del valor contable del bien donado, en virtud del artículo 14.1 e) no será admitida su deducibilidad a efectos fiscales»*.<sup>47</sup>

Navarra, siguiendo la línea ya descrita con relación al IRPF, altera este régimen, al menos aparentemente. El artículo 40 de la Ley Foral 10/1996, de 2 julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, declara:

<sup>47</sup> «Las donaciones no dinerarias...», *op. cit.*, pág. 383. Continúa este autor con sus explicaciones señalando que cuando se dona un bien «cuyo valor de mercado es inferior al valor contable por el que éste se encuentra registrado es evidente que se ha producido, cuanto menos, una negligencia contable, pues en virtud de las normas de valoración contables ello nunca debería ocurrir. En estos casos no se puede manifestar fiscalmente una renta negativa por la diferencia entre el valor contable y el inferior valor de mercado que tenga el bien en el momento de la donación, pues resulta del todo impropio la aplicación del artículo 15.3 del TRLIS. Lo que en realidad se produce es la contabilización de un gasto –coincidente con la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado–, que aunque tuvo su origen en el pasado, se ha imputado fiscalmente –con motivo de la donación– en un momento posterior al que realmente se devengó.»

*«No se considerarán a efectos del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas o negativas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las donaciones a que se refiere el artículo 37 de esta Ley Foral.»*

Por lo tanto, en Navarra, están exentas todas las variaciones patrimoniales que se generen como consecuencia de la operación en la sociedad donante, sea cual sea su signo, positivo o negativo. El problema es que, como hemos tratado de evidenciar, no es posible en la práctica que se genere una pérdida patrimonial por la donación; de ahí que califiquemos de «alteración aparente» el modelo estatuido en esta Comunidad Foral; aunque a diferencia del sistema estatal, contempla tanto las rentas positivas como las negativas, lo cierto es que no cabe el segundo supuesto. A pesar de la distinta literalidad, la eficacia del mandato navarro es exacta al estatal.

¿Cuál es la situación en los territorios forales del País Vasco? Idéntica a la descrita para el resto del territorio nacional, exceptuando Navarra. Las Normas Forales Vascas reguladoras del régimen fiscal de las entidades sin ánimo lucrativo y de los incentivos fiscales al mecenazgo se refieren a este tema en sus artículos 24, declarando exentas de tributación las ganancias y rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones en favor de las entidades recogidas en esos textos legales.

## 5. LAS DONACIONES A ONGs Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, LIRNR) dedica sendos artículos a las deducciones que un sujeto pasivo no residente en territorio español puede aplicar sobre la cuota del impuesto. Son los artículos 19 y 26, que preceptúan:

*«Artículo 19. Deuda tributaria. (...) 4. En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse: a) El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. b) El importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.»*

*«Artículo 26. Deducciones. De la cuota sólo se deducirán: a) Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el artículo 69.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.»*

La LIRNR distingue en función de si el contribuyente actúa o no mediante establecimiento permanente en territorio español. En el primer supuesto hace una remisión a las normas sobre deducciones y bonificaciones de la LIS, que recordemos no contenían alusión alguna a una posible deducción por donativos. Eso implica que, cuando el donante sea un sujeto no residente que actúe

mediante establecimiento permanente, no hay reconocido en su favor ningún incentivo en la LIS. Sin embargo, no significa que no tenga ningún beneficio. Al igual que en el ámbito del IS, los incentivos fiscales vienen de la mano de la Ley 49/2002, cuyos artículos 21 y 23 disponen:

*«Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.*

*(...) 2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior.»*

*«Artículo 23. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.*

*1. Estarán exentas del (...) Impuesto sobre la Renta de No Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.»*

Por lo tanto, en atención a las normas vigentes a nivel estatal, cuando el donante es un sujeto no residente que actúa a través de establecimiento permanente sí tiene la posibilidad de aplicar los dos incentivos ya expuestos al hilo del IS; es decir, puede plantear una deducción en la cuota (cuantificada según las reglas del IS) y considerar exenta la eventual ganancia patrimonial que le genere la donación, aun cuando para que puedan practicarse tales actuaciones el donatario debe ser una ONG incluida bajo la esfera de eficacia de la Ley 49/2002. En caso contrario, si la ONG no cumple los parámetros exigidos por este texto legal, la donación no generará ningún beneficio fiscal en quien la lleve a cabo.

La situación descrita varía para el caso de no residentes que actúen sin establecimiento permanente, ya que el artículo 26 de la LIRNR hace expresa mención a la deducción por donativos y se remite a la LIRPF. Recordemos que en el ámbito del IRPF, a diferencia del IS, convivían dos regímenes: el consignado en la Ley 49/2002 y el previsto en la propia LIRPF. La Ley 49/2002 señala al respecto que:

*«Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.*

*1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imponibles acaecidos en el plazo de un año a contar desde la fecha del donativo, donación o aportación.*

*La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo (...)*

Es patente que, como reconoce la doctrina, al carecer el IRNR de período impositivo y de base liquidable, el legislador haya tenido que introducir dos matizaciones, de modo que la deducción se

practicará en «*las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos impositivos acaecidos en el plazo de un año a contar desde la fecha de donativo*», en sustitución del concepto período impositivo, y el límite se calculará sobre «*la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo*»<sup>48</sup>.

La Ley 49/2002 se remite de este modo a las normas ya analizadas: las vinculadas al IRPF, si el donante es un sujeto no residente que actúa en nuestro territorio sin establecimiento permanente, y las del IS si se trata de un no residente que actúa mediante establecimiento permanente. Para evitar reiteraciones innecesarias, nos remitimos a las observaciones ya efectuadas entonces.

### 5.1. Regulación en los territorios forales.

En Navarra nos encontramos con una situación peculiar. La Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de patrocinio, no recoge posibles incentivos con relación al IRNR. Esta situación no es difícil de explicar si nos atenemos a la fechas de publicación de la norma; recordemos que esta figura impositiva surge a raíz de la reforma fiscal llevada a cabo en nuestro país a finales del año 1998, que desembocó en la creación del IRNR, que aglutinaba a los sujetos por obligación real de contribuir que hasta ese momento venían regulados en las leyes del IRPF, si eran personas físicas, o del IS, si eran personas jurídicas. Lo que nos resulta llamativo es que, con posterioridad, una vez creado este tributo a nivel estatal, no se haya llevado a cabo la adaptación del texto normativo foral navarro. Pero es que la «*sorpre-sa*» es aún mayor si tenemos en cuenta que este impuesto no ha sido aprobado todavía por el Parlamento de Navarra, a pesar de existir a nivel estatal. No obstante, debemos constatar que no hay un vacío tan grande como pudiera pensarse, ya que, de acuerdo al Convenio Económico<sup>49</sup>, mientras el impuesto no se apruebe por la Comunidad Foral se aplicarán en Navarra las normas vigentes en territorio común. Esto significa una remisión directa a los criterios contenidos en la LIRPF y en la LIS.

Este envío a las normas estatales plantea dos contradicciones. La primera, de carácter práctico, aparece con relación a los supuestos de entidades que operen sin establecimiento permanente. Tras analizar las instrucciones de los modelos 210 y 215, de declaración ordinaria del IRPF para «*rentas obtenidas o producidas en territorio navarro sin establecimiento permanente por parte de contribuyentes del IRNR*», nos encontramos con que en las casillas 19 y 11, respectivamente, se refleja una

<sup>48</sup> LÓPEZ RIVAS, S., «Estatuto fiscal...», *op. cit.*, pág. 15. Como acertadamente observa PEDREIRA MENÉNDEZ, «el establecimiento de un plazo temporal de un año para practicarse la deducción se debe a la necesidad de adaptar el donativo a las características del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (...) Además, no siempre coincide la entrega de un donativo con la realización del hecho imponible del impuesto, por lo que es totalmente acertado el haber fijado un plazo temporal durante el que la donación tiene eficacia tributaria» («El régimen fiscal...», *op. cit.*, pág. 256).

<sup>49</sup> Disposición adicional cuarta: «*Hasta tanto se dicten por la Comunidad Foral las normas necesarias para la aplicación de este Convenio, relativas a los Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como las normas para la exacción de las tasas a que se refiere el artículo 40, se aplicarán las normas vigentes en territorio común*».

«deducción por donativos», remitiéndose las instrucciones al artículo 62.6 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF; no hay, por tanto, una remisión a las normas estatales, sino a la norma foral del IRPF<sup>50</sup>.

La segunda la descubrimos al hilo de las entidades que operan mediante establecimiento permanente. El Convenio recordemos que se remite a las normas estatales, que recogían una deducción por donativo en la cuota; sin embargo, la normativa propia de Navarra del IS reconoce una medida diferente, pues considera el importe del donativo/donación/aportación como un gasto deducible para el cómputo de la base imponible. ¿Qué sentido tiene una remisión a la norma estatal cuando el propio territorio navarro tiene una medida al respecto en el IS, que además es de diverso calado? ¿Debe aplicarse el régimen estatal, tal y como indica la disposición adicional del Convenio Económico, o esta previsión decae ante el hecho de que las leyes navarras ya contengan un régimen específico en el IS?

En Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, son los artículos 23 de las respectivas Normas Forales sobre el régimen fiscal de las entidades sin ánimo lucrativo los que se ocupan de esta materia:

*«Artículo 23. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen sin establecimiento permanente tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 20 de esta Norma Foral en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año a contar desde la fecha del donativo, donación o aportación.*

*La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.*

*2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior de esta Norma Foral.»*

A la luz de esta normativa, queremos destacar dos extremos: por una parte, que se constatan discrepancias con respecto al régimen estatal en el caso de entidades que operen sin establecimiento permanente. La disparidad de tratamiento se pone de manifiesto toda vez que, a nivel estatal, la LIRNR se remitía a la LIRPF, donde se recogen dos regímenes para determinar la posible deducción a la

<sup>50</sup> No podemos dejar pasar por alto el hecho de que no todas las instrucciones de los modelos de declaración de Navarra actúan así, obviando el mandato del Convenio Económico. Por ejemplo, las instrucciones del modelo 212, de «declaración relativa a los contribuyentes no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente en relación con la renta consistente en incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles radicados en Navarra», contiene una referencia a una posible deducción por donativo, que deberá reflejarse en la casilla 12, señalándose que «las personas físicas podrán practicar la deducción por los donativos efectuados, en los términos fijados en el artículo 55.3 de la Ley 40/1998».

cuota (el de la Ley 49/2002 y el propio de la LIRPF), mientras en los territorios forales vascos sólo hay un sistema, el consignado en la Ley sobre el régimen fiscal de las entidades no lucrativas.

La segunda cuestión a destacar es que la deducción por donativos regulada en las normas forales se cuantifica de forma distinta según que hablemos de una persona física residente o de un no residente que opera sin establecimiento permanente; en el primer caso, la deducción era del 30 por 100 de la base, con un límite del 30 por 100 de la base imponible minorada en determinadas reducciones; en el segundo, la deducción pasa a ser de un 20 por 100, con un límite del 10 por 100. Esto implica nuevas diferencias con respecto al sistema estatal; el artículo 21.1 de la Ley 49/2002 dedicado al IRNR se remite directamente a su artículo 19, sobre el IRPF; en el caso de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya no sólo no existe esta remisión en las normas de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, sino que expresamente se prevé una regla que otorga un incentivo desigual al reconocido en el IRPF.

Junto a esas dos ideas, volvemos a destacar que las normas vascas prevén expresamente que el donativo pueda consistir en una prestación gratuita de servicios por parte de un no residente.

## 6. CONCLUSIONES

Como colofón a este estudio, debemos destacar las siguientes ideas:

1. Una ONG puede articularse jurídicamente como una fundación o como una asociación. Eso significa que cuando reúna las condiciones exigidas por la Ley 49/2002 disfrutará de un régimen fiscal beneficioso, no sólo de cara a su propia tributación, sino que también redundará en la posibilidad de aplicar reglas fiscales más favorables para quienes efectúen donativos, donaciones y aportaciones en su favor.
2. El objeto de la donación puede ser muy heterogéneo, como lo demuestra la lista del artículo 17 de la Ley 49/2002. Al hilo de este tema, debemos llamar la atención sobre el hecho de que las prestaciones gratuitas de servicios no entran dentro de la tipificación, salvo en el caso de los territorios forales vascos.
3. Los incentivos fiscales reconocidos en el seno del IRPF, IS e IRNR a favor de quienes realicen donativos, donaciones y aportaciones a una ONG que se sitúe dentro de la Ley 49/2002 son de dos tipos: una deducción en cuota y la exención de la ganancia patrimonial o renta positiva que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión.

Por cuanto hace a la primera medida, su cuantificación se obtendrá aplicando sobre la base de deducción calculada conforme a lo dispuesto en el artículo 18, respetando los límites máximos previstos en las legislaciones de los diferentes impuestos, el tipo que prevé la Ley 49/2002, esto es, un 25 por 100 para personas físicas residentes o no residentes que actúen sin establecimiento permanente y un 35 por 100 si son contribuyentes del IS o no residentes que actúen mediante establecimiento permanente.

Con relación a la segunda medida, mencionar que la Ley 49/2002 se refiere a ganancias y rentas positivas. Si lo que se genera es una pérdida patrimonial o una renta negativa dicha cuantía no podrá ser integrada en la base imponible por aplicación del artículo 31.5 de la LIRPF; en el ámbito del IS, como hemos intentado dejar patente en las páginas dedicadas a esta cuestión, nunca puede suceder tal situación de que se genere una renta negativa.

4. Cuando la ONG no cumpla con los condicionantes de la Ley 49/2002, el donante perderá la posibilidad de practicar los anteriores beneficios, con una notable excepción, que sea persona física y la ONG reúna los requisitos del artículo 69.3 b) de la LIRPF; en este supuesto, mantendrá los incentivos, aunque el tipo de la deducción bajará quince puntos, situándose en el 10 por 100.
5. Los territorios históricos del País Vasco y Navarra, en sus normas forales reguladoras de los incentivos fiscales al mecenazgo, también otorgan ambos tipos de beneficios, si bien con una importante diferencia en relación con la medida vigente en el IS, que no es una deducción en la cuota del impuesto sino la consideración del importe correspondiente como una partida deducible para el cálculo de la base imponible.