

## **SOBRE SI LOS DONATIVOS EFECTUADOS A ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EXTRANJERAS PUEDEN DAR LUGAR A BENEFICIOS FISCALES PARA LOS DONANTES**

*Por Juan González Martín-Palomino.  
Abogado.*

Esta cuestión constituye una de las dudas habituales en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos, si los donativos efectuados por un residente español a una asociación declarada de utilidad pública o a una fundación o incluso a una entidad religiosa extranjera pueden dar lugar a la deducción correspondiente en el IRPF del donante, o en el Impuesto sobre Sociedades si fuese persona jurídica.

Este asunto ya ha sido tratada por la jurisprudencia comunitaria, concretamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre esta materia en los Asuntos Persche, C-318-07 y Comisión/Austria C-10-10.

El primero de ellos trata el caso de un ciudadano alemán que donó material a una entidad de utilidad pública de Portugal. En base a esta donación, aplicó en su declaración del Impuesto sobre la Renta el equivalente a la deducción prevista en la normativa alemana para las donaciones en favor de organismos alemanes de utilidad pública.

A estos efectos el Derecho alemán contempla la deducción fiscal para los donativos efectuados en favor de entidades de utilidad pública alemanas; no obstante, no contempla este beneficio fiscal para los donativos en favor de entidades establecidas en otros estados.

A pesar de esto, el ciudadano alemán aplicó en su declaración de renta del ejercicio 2003 la deducción por la donación en especie de distinto material en favor de una Residencia de Ancianos de Portugal a la que se hallaba vinculado un hogar infantil. El Finanzamt (Hacienda Pública alemana) denegó la deducción aplicada al no estar establecida en Alemania la entidad beneficiaria.

El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo alemán en materia tributaria), plantea una Cuestión Prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para que se pronuncie sobre si un Estado miembro puede condicionar la deducción fiscal a que la entidad beneficiaria esté establecida en su territorio nacional.

El TJUE, en la resolución a la que hemos hecho referencia, señala que cuando un contribuyente aplica en un Estado miembro la deducción fiscal de donaciones realizadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, tales donaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado

relativas a la libre circulación de capitales, aunque se efectúen en especie y su objeto consista en bienes de uso cotidiano.

Asimismo indica que, puesto que la posible deducción fiscal puede influir significativamente en la actitud del donante, la no deducibilidad en Alemania de las donaciones hechas en favor de organismos de utilidad pública establecidos en otros Estados miembros, puede restringir la libre circulación de capitales, no estando justificada tal restricción.

El Tribunal señala que los Estados miembros están facultados para aplicar, en el marco de su normativa en materia de deducibilidad fiscal de donaciones, un trato diferente a los organismos nacionales de utilidad pública y a los establecidos en otros Estados miembros, cuando estos últimos persigan objetivos que no sean los que propugna su propia legislación. Es decir, el Derecho comunitario no impone a los Estados miembros la obligación de otorgar automáticamente el mismo reconocimiento en su territorio a los organismos extranjeros, cuya utilidad pública haya sido reconocida en su Estado miembro de origen.

Ahora bien, si la entidad cuya utilidad pública haya sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, de manera que su utilidad pública podría ser reconocida en este último Estado miembro, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a tal organismo el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecido en su territorio.

Entiende por otro lado el TJUE, que la normativa cuestionada no puede estar justificada por la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, pues nada impide a las autoridades tributarias nacionales exigir al contribuyente que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos en la normativa de que se trate y, por consiguiente, si procede practicar la deducción solicitada. El Tribunal de Justicia considera que no es contrario al principio de proporcionalidad obligar al Estado miembro del donante a comprobar o hacer comprobar, cuando un contribuyente solicita la deducción de las donaciones que ha efectuado en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, el cumplimiento de los requisitos impuestos a los organismos de utilidad pública nacionales.

En conclusión con todo lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resuelve que la libre circulación de capitales se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en lo que se refiere a las donaciones en favor de organismos de utilidad pública reconocida, sólo se concede el beneficio de la deducción fiscal en relación con las donaciones en favor de organismos establecidos en el territorio nacional, sin posibilidad alguna de que el contribuyente demuestre que una donación efectuada en favor de un organismo establecido en otro Estado miembro cumple los requisitos establecidos en dicha normativa para la concesión de tal beneficio.

En conclusión, la normativa alemana controvertida constituye una restricción a la libre circulación de capitales sin que pueda quedar justificada por la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales.

Por lo que respecto al segundo de los asuntos, Asunto Comisión/Austria, C-10-10, la resolución del TJUE es consecuencia de un recurso por incumplimiento de Estado interpuesto por la Comisión Europea contra la República de Austria, en base a una normativa que permite la deducibilidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades de las donaciones a organismos dedicados a actividades de investigación y enseñanza únicamente en el caso en que los destinatarios estén establecidos en territorio nacional.

Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Austria ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al permitir la deducción fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos dedicados a actividades de investigación y enseñanza únicamente en el caso de que dichos organismos estén establecidos en Austria.

La resolución del Tribunal de Justicia establece que la normativa enjuiciada, en la medida que limita la deducibilidad de las donaciones en el impuesto sobre la renta a las entregadas a organismos que tengan su sede en Austria, constituye una restricción a la libre circulación de capitales consagrada en los artículos 56 CE y en el artículo 40 del Acuerdo EEE.

Por tanto, declara que la República de Austria ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE y del artículo 40 del Acuerdo EEE, al permitir la deducción fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos dedicados a actividades de investigación y enseñanza únicamente en el caso de que dichos organismos estén establecidos en Austria.

En base a todo lo anterior, podemos concluir que la Jurisprudencia comunitaria ampararía la posible deducción en el IRPF, o en el Impuesto sobre Sociedades, por los donativos efectuados por un residente español en favor de una entidad extranjera, siempre que la naturaleza de la misma sea equivalente a las entidades nacionales que originan el derecho a la deducción: asociaciones declaradas de utilidad pública, asociaciones para la cooperación internacional, fundaciones y entidades religiosas con acuerdos suscritos con el Estado Español.

En cuanto a las donaciones efectuadas por extranjeros en favor de entidades españolas, podemos extrapolar la misma conclusión, siempre que el domicilio del donante radique en un país de la Unión Europea.

Entendemos que mucho más difícil es aplicar esta solución en el caso de donaciones a entidades establecidas en países que no pertenezcan a la Unión o Europea o de donaciones a entidades españolas que procedan de residentes en países externos a la UE.

Como decimos, en base a la jurisprudencia comunitaria, la solución teórica a esta cuestión es evidente. Ahora bien, ¿la Agencia Tributaria compartirá esta solución? O por el contrario, ¿denegará la deducción incorporada al IRPF (o al Impuesto sobre Sociedades si el donante es una persona jurídica), al no constarle ninguna declaración de donativos percibidos por parte de la entidad beneficiaria de la donación? A estos efectos, debemos recordar que las entidades que dan derecho a deducción por los donativos percibidos, deben presentar al final de cada ejercicio el modelo 182 de Declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas. En el caso de una entidad extranjera, la misma no presentará el citado modelo ante la Administración Tributaria española, con independencia de que pueda presentar un modelo similar en su país de residencia. Tal circunstancia supondrá, por el cruce de datos que efectúa la Agencia Tributaria, que a la Administración no le constará la entidad beneficiaria del donativo y conllevará que "salte" el correspondiente requerimiento dirigido al contribuyente para que acredite el donativo efectuado y si la entidad beneficiaria cumple los requisitos para generar derecho a deducción en el impuesto personal del donante. Y será en este punto donde conoceremos si la Administración Tributaria admite o no la deducción por donativos a una entidad extranjera, en base a la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en caso negativo, se nos desplegarán las distintas reclamaciones y recursos que frente a esta denegación proceden. En todo caso, y utilizando una figura retórica, "la vida está hecha para valientes".