

Domingo Carbajo Vasco
*Inspector de Hacienda en la Oficina
Nacional de Inspección, Madrid.*

LOS BENEFICIOS FISCALES DEL MECENAZGO

Domingo Carbajo es licenciado en Ciencias Políticas, Diplomado en Derecho Comunitario e Inspector de Hacienda en la Oficina Nacional de Inspección.

RESUMEN

El artículo describe, comenta, analiza y hace un análisis comparativo con la situación anterior, del tratamiento tributario del denominado “Mecenazgo” en España, es decir, los incentivos a la participación privada en actividades de interés general, tras la entrada en vigor de la Ley 49/2002. Asimismo, proporciona alguna información cuantitativa sobre la incidencia recaudatoria de los beneficios fiscales correspondientes.

PALABRAS CLAVE

beneficios fiscales, mecenazgo, entidades sin fines de lucro, Ley 49/2002.

ABSTRACT

This paper describes, comments, criticizes and compares with former regulations, the fiscal treatment in Spain of the so-called “Mecenazgo”, i.e. the incentives established by the Tax Law in order to increase private gifts, donations and other private expenditures and investments in non-profit organizations’ activities

to bolster social activities with a public service aim. Additionally, it encompasses some statistical information about the impact in terms of fiscal revenue losses of the fiscal expenditures linked with such regulation.

KEYWORDS

fiscal expenditures, sponsoring, corporate donations, non-profit organizations, Act 49/2002

1. INTRODUCCIÓN

El régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos se encuentra regulado en España, básicamente, en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (“Boletín Oficial del Estado”; en adelante, BOE, de 24 de diciembre) y en su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 23); ahora bien, la finalidad de las páginas que siguen no es centrarse en la fiscalidad de estas entidades sino en lo que se conoce como “mecenazgo”.

Se trata, por lo tanto, de abandonar la óptica subjetiva, es decir, la descripción y el estudio del régimen fiscal especial, característico de las entidades sin fines lucrativos (las conocidas, en términos de Contabilidad Nacional como “instituciones sin fines de lucro”; en adelante, IPSFL), tanto en su vertiente del régimen fiscal especialísimo regulado por el Título II, artículos 2 a 15, ambos inclusive, de la citada Ley 49/2002 y en los artículos 1 a 5, ambos inclusive, del mencionado Real Decreto 1270/2003, así como el análisis del régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas, desarrollado en los artículos 120 a 122, ambos inclusive, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), para adentrarnos en el conocimiento de los beneficios fiscales otorgados a los donativos, donaciones y aportaciones recibidas por las IPSFL, las cuales gozan del régimen fiscal “especialísimo”, tal y como ya lo denomina la doctrina (Cruz y López Ribas, 2004; Cruz, 2003; Pedreira, 2003), normado por la Ley 49/2002, cuyo contenido figura regulado en el artículo 17 de la precitada Ley 49/2002.

En otro orden de cosas, la regulación de estos negocios jurídicos, que conforman el “mecenazgo”, se desarrolla procedimentalmente en el Capítulo II del Real Decreto 1270/2003, artículo 6 y en el Capítulo III, artículos 7 a 12, ambos inclusive, en lo que se refiere al “mecenazgo prioritario” y los “programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

Este mecanismo de fomento fiscal a las colaboraciones de personas físicas y jurídicas, residentes o no residentes, con estas IPSFL, tratando de impulsar la colaboración de las mismas con entidades que representan un “interés general”, es decir, que suponen una función social en la sociedad española, es definido, aunque solamente sea “a los efectos de esta Ley” 49/2002, como “Mecenazgo”.

Por lo tanto, el “mecenazgo” consiste en “... la participación privada en la realización de actividades de interés general”, artículo 1.1, segundo párrafo, “in fine”, Ley 49/2002. y viene hoy a simbolizar la necesidad y el convencimiento que tienen las personas, físicas o jurídicas, particulares, empresarios o profesionales, de no limitarse en sus actividades a la búsqueda de su bienestar o beneficio personal, sino de trasladar hacia la sociedad, apoyando a entidades surgidas de la misma, articuladoras de su sociedad civil, sus inquietudes sociales, educativas, culturales, científicas, deportivas, de defensa del Medio Ambiente, del voluntariado o de cualquier otra finalidad de interés general, tal y como se desarrollan tales finalidades, con carácter abierto, por otra parte, en el artículo 3. 1º de la Ley 49/2002.

El carácter abierto de lo que constituyen “fines de interés general”, viene reforzado por la enunciación, muy amplia e imprecisa, que de tales fines hace el punto 1º del artículo 3 de la Ley 49/2002 y tiene un efecto expansivo, como demuestra el sorprendente hecho de que la “gestión forestal sostenible” se haya incorporado a los precitados fines por la disposición adicional novena de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes (BOE de 22).

La finalidad fundamental, en consecuencia, de este texto, en el marco general del estudio del régimen tributario de las IPSFL, especialmente de aquéllas beneficiadas por el “mecenazgo”, sería exponer e interpretar el tratamiento fiscal de los donativos y negocios asimilados, realizados a favor de las mencionadas IPSFL, dentro del marco normativo de la Ley 49/2002 y de su Reglamento, Real Decreto 1270/2003, siempre desde la perspectiva de que estas dos disposiciones, a pesar de sus pretensiones de configurar las normas-marco del Mecenazgo en España, no completan, ni mucho menos, todo el análisis fiscal de las relaciones y negocios jurídicos que pueden darse entre personas o entidades privadas e IPSFL.

Asimismo, conviene señalar que en el desdichado proceso de motorización legislativa que vive nuestro Derecho, en particular, el Derecho Financiero, proceso que “chirría” con el principio de “seguridad jurídica”, proclamado en la Constitución Española, las disposiciones mencionadas están siendo objeto de alteraciones posteriores, tal y como sucede con la introducción de una nueva disposición adicional decimoctava en la Ley 49/2002 por la disposición final cuarta de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado (BOE de 26), por la que el Museo Nacional del Prado se constituye expresamente como entidad beneficiaria del mecenazgo.

Dentro del Título III de la Ley 49/2002 se exponen, de forma específica, los “Incentivos fiscales al mecenazgo”, diferenciando entre el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones, lo que sería el “mecenazgo puro”, de carácter esencialmente liberal y lucrativo realizado a favor de las IPSFL, cuyas características e

identificación señala la propia Ley 49/2002, tanto en su Título II, artículo 2, como en el artículo 16 y en una serie de disposiciones adicionales, regulación que se extiende a lo largo del Capítulo II del Título III de la Ley 49/2002, siguiendo por el Capítulo III, donde figura el régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, (en estas últimas aparece un fuerte componente empresarial en los negocios jurídicos mencionados) para terminar con una serie de modificaciones legislativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y en el IS, vinculadas a estas aportaciones.

Una estructura paralela adopta, como hemos señalado *ut supra*, el Real Decreto 1270/2003, pues su Capítulo II se refiere al “Procedimiento para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo”, artículo 6 y el Capítulo II, artículos 7 a 12, ambos inclusive, los destina a exponer el “Procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

En suma, la finalidad de las páginas que siguen es describir, comentar y analizar los “incentivos tributarios al mecenazgo”, regulados, sustancialmente, en el Título III de la Ley 49/2002, artículos 16 y siguientes y en los Capítulos II y III del Real Decreto 1270/2003.

2. CONSIDERACIONES GENERALES: ¿ES LA LEY 49/2002 UNA LEY DEL “MECENAZGO”?

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE, de 24), deroga en su disposición derogatoria única el Título II y diversas disposiciones adicionales (concretamente, la cuarta a séptima, novena a duodécima y decimoquinta y decimosexta) a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y constituye, sin ningún género de dudas, una nueva etapa en el desarrollo de lo que se conoce popularmente como “mecenazgo”, es decir, el fomento, mediante incentivos fiscales, de la participación privada en actividades de interés general.

Esta etapa ha sido continuada por el Reglamento de la mencionada Ley, el Real Decreto 1270/2003 y no puede darse por concluida, como demuestran las modificaciones, siquiera leves, que la propia Ley 49/2002 ha sufrido y la introducción de palabras como “esponsorización” (identificada con patrocinio) en normativa como es el artículo 17.1, g) de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado.

De hecho, la Ley 49/2002 define, por primera vez en nuestro Derecho Fiscal y, posiblemente, en toda nuestra legislación (lógicamente, existían otras definiciones, gramaticales, por ejemplo)¹, el mecenazgo como: "... la participación privada en la realización de actividades de interés general". De acuerdo con lo dispuesto en su artículo 1.1, segundo párrafo, "in fine".

Ahora bien, frente a lo pretendido en el texto legal², esta delimitación, en realidad, no supone ninguna novedad sustantiva, ni tampoco originalidad alguna, respecto a lo que la doctrina consideraba como mecenazgo, ni en relación con la normativa anterior.

De hecho, como dice la doctrina, "...la nueva norma no resulta sustancialmente diferente de la derogada en lo que al tipo de incentivos fiscales al mecenazgo se refiere, si bien, incorpora en su regulación, de una parte, mejoras técnicas que eran necesarias para adaptar la regulación fiscal del mecenazgo a la evolución experimentada por el sistema tributario desde 1995 y, por otra, doctrina administrativa derivada de la aplicación de la Ley 30/1994" (Cruz y López Ribas, 2004, p. 172).

En todo caso, estos criterios y el propio concepto de "mecenazgo" se consolidan en otros textos legales, supuesto de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes (BOE de 22).

Nótese sobre este asunto que la citada definición no hace sino incluir en el cuerpo de la Ley 49/2002 parte de la rúbrica de la anterior Ley 30/1994, es decir, el fomento de la "participación privada en actividades de interés general" y éste se equipara al mecenazgo.

Es más, como la propia Ley 49/2002 se encarga de afirmar, la definición resulta válida exclusivamente "A efectos de esta Ley..."; reconociéndose explícitamente que existen otras delimitaciones e, incluso, que los beneficios fiscales a la participación privada en actividades de interés general no aparecen exclusivamente en la misma, aunque solamente sea porque se centra en los tributos directos sobre la renta: el IRPF y el IS y, por asimilación a este último, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) para los establecimientos permanentes en España, pero nada dice, por ejemplo, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en el cual sí existen reglas aplicables a las entidades sin fines de lucro o en diferentes tributos locales o tasas.

¹ El Diccionario de la Real Academia Española define el término "mecenazgo" en su vigésima edición como: "m. Calidad de mecenas //2. Protección dispensada por una persona a un escritor o artista".

² La "Memoria Jurídica del Anteproyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo", de 28 de febrero de 2002, dice expresamente sobre este particular en su página 1: "Esta referencia expresa al mecenazgo, así como el que se defina, constituyen una novedad respecto a la Ley 30/1994".

Si acaso, la única ventaja que encontramos a esta definición legal de "mecenazgo", es que puede delimitar mejor el término respecto de otras expresiones que suelen acuñarse, para hablar del desarrollo de las actividades de lo que se conoce como Tercer Sector, concretamente, en lo que hace referencia a las relaciones entre este sector, de carácter no lucrativo, al menos, en sus fines y el sector privado; pues tales relaciones son complejas, desde las puramente mercantiles a otras, donde se interconectan elementos mixtos, de intervención del mercado, con la aparición de contraprestaciones y el desarrollo de transacciones no lucrativas, liberales (de hecho, un ejemplo, en nuestra opinión, de este carácter mixto se da en los conocidos como "convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general", regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002; sin embargo, no ha sido ésta la tesis de la Dirección General de Tributos; en adelante, DGT, ni, obviamente, la posición reflejada en la nueva legislación, la cual los ubica dentro del "mecenazgo", aunque con matices), hasta llegar a las relaciones puramente liberales, con "animus donandi", donde se encontraría el "mecenazgo" en sentido puro.

El propio legislador es consciente, insistimos, del desenvolvimiento de formas mixtas, al acoger, verbigracia, a los mencionados "convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general" bajo la rúbrica "otras formas de mecenazgo", por lo que acepta un matiz distintivo respecto del mecenazgo puro.

Ello es así, además, porque una separación tan prístina entre el altruismo puro y la contraprestación dineraria o en especie para retribuir las relaciones entre el Tercer Sector y las personas privadas no se da en la realidad social, ni tampoco en la normativa y, precisamente, lo bueno de que la Ley 49/2002 mencione, defina y regule el mecenazgo, aunque sólo sea a efectos fiscales y en el marco de la misma, es que las operaciones entre el sector privado y las IPSFL que no se encuentren cubiertas en el articulado de la Ley, serán calificadas de otra forma: patrocinio publicitario, esponsorización, promoción, etc.; pero no podrán utilizar el término "mecenazgo", aunque el terreno delimitado por la Ley 49/2002 nos parece demasiado abierto y amplio (véase Álvarez, 1989).

Es más, las dificultades para diferenciar entre el altruismo puro y otras operaciones mixtas se han visto agravadas recientemente por el desarrollo de la conocida como doctrina de la "responsabilidad social corporativa", al convertir a la empresa, unidad económica que, tradicionalmente, sólo buscaba el lucro en un centro de imputación de responsabilidad sociales muy complejas desde la protección del medio ambiente hasta la cooperación internacional para la ayuda al desarrollo.

En esta falta de delimitación inciden, asimismo, normas como la citada Ley 43/2003, de Montes, donde gestiones que se califican en el propio texto legal como "privadas", por mucho que puedan favorecer el desarrollo sostenible, son

equiparadas legalmente al mecenazgo de la Ley 49/2002 (disposición adicional novena) (Botella, 2003).

3. MECENAZGO Y ESTRUCTURA DE LAS LEY 49/2002 Y DEL REAL DECRETO 1270/2003

Tampoco en su estructura³, la Ley 49/2002 se separa radicalmente de la correspondiente al Título II de su antecesora, la Ley 30/1994⁴, así, dentro de ella aparecen dos partes bien diferenciadas: a) el Título II. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, que comprende los artículos 2 a 15, ambos inclusive.

El Título I, de carácter introductorio y general, solamente consta de un artículo, el primero, el cual se limita a señalar el objeto y ámbito de la aplicación de esta Ley.

El Título II de la Ley, por su parte, es objeto de desarrollo reglamentario en el Capítulo I, artículos 1 a 5, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003, cuya rúbrica es significativa: "Procedimiento para la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, memoria económica y acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener e ingresar a cuenta".

También corresponden a esta idea de desarrollo del Título II de la Ley la disposición derogatoria única, la disposición adicional única y la disposición transitoria única del precitado Real Decreto y b) el Título III. Incentivos fiscales al mecenazgo, cuya extensión incluye los artículos 16 a 27, ambos inclusive.

Tienen, sin embargo, una enorme importancia (como también sucedía en la Ley 30/1994), las disposiciones adicionales, hasta dieciocho (tras la incorporación del Museo Nacional del Prado en el listado de entidades que pueden gozar del Mecenazgo, disposición final cuarta de la Ley 46/2003), pues en ellas se contienen aspectos esenciales para el régimen fiscal de las IPSFL.

Por poner un ejemplo significativo, la disposición adicional segunda, además de introducir alteraciones relevantes en la normativa del IS (en aquel momento, la Ley

³ De todas formas, la Memoria del Anteproyecto de Ley intenta, nuevamente, dar visos de originalidad a la Ley 49/2002, al decir:

"El Título III del Proyecto se refiere a los incentivos fiscales al mecenazgo... conteniendo una estructura y organización radicalmente distinta a la del Capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, regulador de este aspecto de dicha Ley".

⁴ Un comentario general de la Ley 30/1994 en: Lorenzo, Rafael de; Cabra de Luna, Miguel Ángel; Caffarena, Jorge; Cobo Gálvez, Pablo; Giménez-Reyna, Enrique; Piñar Miñas, José Luis; Zurdo y Ruiz Ayúcar, Ignacio y Juan. Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, Ed. Marcial Pons, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1995, dos tomos.

43/1995, de 27 de diciembre, o LIS), cambia, prácticamente en su totalidad, el otro régimen fiscal especial que en el IS es propio de las IPSFL: el régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas, artículos 120 a 122, ambos inclusive, del TRLIS.

Precisamente esta proliferación de disposiciones adicionales en el seno de la Ley 49/2002 es, al igual que bajo la vigencia de la Ley 30/1994 (y en esto no hemos mejorado), francamente criticable, pues está generando algunos problemas interpretativos, similares, en muchos casos, a los desarrollados bajo la égida de la Ley 30/1994; por poner, nuevamente, un ejemplo significativo, el tratamiento tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas con acuerdos de cooperación con el Estado se compone, sencillamente, de una amplia remisión a otras disposiciones, algunas de Derecho Internacional (Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede), por lo que siguen sin resolverse muchas de las dudas ya expuestas durante la vigencia de la Ley 30/1994 (Martín Dégano, 2001).

En cualquier caso, la disposición adicional única del Real Decreto 1270/2003 se ha esforzado en señalar la peculiaridad de estos sujetos de Derecho Internacional, a la hora de cumplir los requisitos para la aplicación del régimen fiscal "especialísimo" de las IPSFL que integran la Ley 49/2002.

Por su parte, el desarrollo reglamentario de este Título III se encuentra ubicado, tal y como hemos señalado anteriormente, en los Capítulos II y III, artículos 6 a 12, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003, a los que se puede añadir la disposición final segunda, cuyo tenor modifica la redacción del artículo 66.2 del Reglamento del IRPF, (Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero) relativo a la declaración informativa que las entidades IPSFL beneficiarias han de presentar de los donativos recibidos con derecho a deducción en la cuota del IRPF del donante; ahora ubicado en el artículo 68.2 del nuevo Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (en adelante, RIRPF).

En suma, formalmente y en cuanto a su estructura, la Ley 49/2002 sigue, con bastante aproximación, el Título II de la Ley 30/1994 y, por ello, al igual que sucede con su disposición hermana: la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE de 27); resulta, incluso, pueril el intento del legislador por demostrar la existencia de una ruptura radical de la nueva legislación con respecto a la Ley 30/1994; pretensión manifestada, por ejemplo, en el siguiente cuarto párrafo del apartado I de la Exposición de Motivos (en adelante, EM) de la Ley 49/2002:

"La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos ya que, como su propio

título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contiene ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada”.

Con independencia de que la última expresión es, cuando menos, discutible⁵, lo cierto es que, formalmente, la Ley 49/2002 regula en dos Títulos lo que ya hacía la Ley 30/1994 dentro de su Título II y, por ello, el único cambio, al menos en apariencia, es que el otrora Título II de la Ley 30/1994, artículos 40 y siguientes, se independiza normativamente, convirtiéndose en una Ley autónoma.

De esa forma, la Ley 49/2002 es coherente con la decisión gubernamental de separar en dos textos legales diferenciados, concretamente esta Ley y la citada Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE de 27), los contenidos de la anterior legislación; así, el Título I de la derogada Ley 30/1994, el cual exponía el régimen sustantivo de una de las entidades más características del conocido como Tercer Sector o, en términos de Contabilidad Nacional, IPSFL, pasa a ser, ahora, la Ley 50/2002 y el Título II se transforma en la Ley 49/2002.

En todo caso, nos parece significativo, asimismo, el orden de las dos nuevas Leyes: la primera es una disposición de contenido fiscal y la segunda recoge el derecho sustantivo de las fundaciones.

Dejemos, en consecuencia, juzgar al lector la calidad de un marco legislativo para el Tercer Sector donde priman los asuntos tributarios sobre la normación de la naturaleza de uno de sus componentes paradigmáticos: las fundaciones.

Esta decisión de separar en dos textos legales, lo que anteriormente figuraba en una Ley unitaria, responde, a nuestro entender, por una parte, a las críticas formuladas por la doctrina a la Ley 30/1994, donde los orígenes diferenciados, incluso, en lo que respecta a los Ministerios que los patrocinaban, de sus Títulos I y II habían causado importantes problemas de interpretación. Por ejemplo, si la “dotación patrimonial para la constitución de las fundaciones” era equiparable a un donativo, a efectos de deducciones o si el requisito de afectación del 70% de sus rendimientos netos se definía de la misma forma en ambos Títulos o era más restrictivo a la hora de desarrollar el tratamiento fiscal de las fundaciones.

⁵ Tanto la “Memoria Económica para el Anteproyecto de Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, de 28 de febrero de 2002 como el informe de la Dirección General de Tributos titulado. “Memorándum sobre la aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general y sus aspectos fiscales”, Madrid, 14 de febrero de 2000, mimeo, reconocen el fuerte crecimiento del denominado Tercer Sector en paralelo con el desarrollo de la Ley 30/1994.

De esta manera, la delimitación del término “mecenazgo” (voz que deriva de las actividades del patricio romano Mecenaz, de la época augusta, munificente proveedor de personas como Virgilio y Horacio) viene, en parte, obligada por la técnica legislativa seguida ahora en el momento de regular estas materias, consistente en separar los dos cuerpos legislativos: el que norma la institución prototípica de la realización del interés general, como es la fundación (artículo 34.1 de la Constitución Española)⁶ y el que desarrolla el tratamiento tributario de esta entidad y de las IPSFL asimiladas y los incentivos tributarios para su fomento, el llamado “mecenazgo”.

Sobre la oportunidad y acierto de este desglose de normas, se puede discutir; por un lado, cierto es que las “fundaciones” son solamente una de las modalidades de IPSFL a incentivar, tal y como se manifiesta expresamente en la letra a) del artículo 2 de la propia Ley 49/2002, cuando menciona a las “entidades sin fines lucrativos” a efectos de la Ley. También es verdad que la especialidad tributaria de la Ley 49/2002, frente al carácter sustantivo y al predominio del Derecho Común en la regulación de la Ley 50/2002, plantea razones para esta autonomía; pero también es verdad que determinados aspectos de la Ley 49/2002 (muy similares, por otra parte, a la problemática de la Ley 30/1994) sólo pueden comprenderse bajo la interpretación de materias normadas por la Ley 50/1992 y la regulación de las fundaciones, supuesto de la delimitación de los “fines de interés general”, artículo 3.1º Ley 49/2002 o el destino a estos fines del 70% de sus rentas, artículo 3.2º; por lo que la necesidad de interpretar conjuntamente las dos Leyes, no solamente para tratar el régimen fiscal de las fundaciones, sino el de otras IPSFL, va a seguir dándose (Pedreira, 2003).

Ahora bien, en nuestra opinión, la separación de las dos Leyes refuerza una interpretación autónoma de las mismas y, por lo tanto, no siempre cabe acudir a lo dispuesto en la Ley 50/2002 para aclarar el sentido de unas disposiciones de carácter especial, puramente fiscal, como son las de la Ley 49/2002, ya que en estas últimas predominará, para interpretarlas e integrarlas, la conexión con el resto del sistema tributario español, guión interpretativo que viene reforzado por el propio artículo 1.2 de la Ley 49/2002.

En suma, como segunda causa para este desglose legislativo no encontramos tanto razones de técnica legislativa, como de oportunidad política, el intento del Gobierno de turno de aparentar que dispone de una nueva visión en su tratamiento del Tercer Sector con respecto al Gobierno anterior⁸. Sin embargo, analizando el fondo del asunto, no se corresponde con la realidad, aunque, lógicamente, existen cambios significativos en el tratamiento tributario de las IPSFL, precisamente en lo que respecta al propio régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos cita-

das en el artículo 2 de la Ley 49/2002 o asimiladas a las mismas en otras normas de esta Ley, que en lo referente al mecenazgo.

En cualquier caso, el propósito de este trabajo se limita al “mecenazgo”, es decir, a la regulación del Título III de la Ley 49/2002, el área, por lo tanto, que menos alteraciones sufre en relación a su antecedente: la Ley 30/1994.

Ahora bien, conviene no empezar olvidando que el mecenazgo supone la relación entre un particular, persona física o jurídica, residente o no residente, y una entidad sin fines de lucro, en atención a los fines de interés general a los que esta última responde; por ello, el estudio del “mecenazgo” no podrá separarse de otros aspectos de esta Ley, empezando por la propia definición de IPSFL.

De hecho, la propia estructura del Título III de la Ley 49/2002 nos da una buena guía de los diferentes ámbitos que han de analizarse bajo la rúbrica de “mecenazgo”:

-Capítulo I. Entidades beneficiarias, artículo 16, es decir, el aspecto subjetivo del mecenazgo, con qué entidades puede realizarse.

-Capítulo II. Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones, artículos 17 a 24, ambos inclusive; donde se encuentra la regulación del componente objetivo del “mecenazgo”, es decir, las transacciones beneficiadas por este régimen fiscal especial.

De hecho este Capítulo es el regulado, a su vez, por el artículo 6 del Real Decreto 1270/2003.

Nótese, al igual que ya sucedía con la Ley 30/1994, que los impuestos afectados por esta norma son, en principio, el IRPF, el IS y el IRNR (esto, por cierto, tampoco es ninguna novedad respecto de la Ley 30/1994, simplemente, el IRNR aparece en nuestro Ordenamiento Tributario el 1 de enero de 1999, al convertirse en normativa autónoma la antigua regulación de la “obligación real de contribuir” contenida en el IRPF y el IS).

Ciertamente, la definición dada al mecenazgo por la Ley, ver supra, conduce a que estos tributos sean los protagonistas de las relaciones entre particulares e IPSFL, pero como demostró bajo la vigencia de la Ley 30/1994 la problemática del IVA en los “convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general”, artículo 25 de la Ley 49/2002, otros gravámenes afectan, asimismo, a estas operaciones, incluyendo diferentes tasas.

La Ley 49/2002 altera, en este sentido, la normativa de las exenciones (con escaso acierto, dicho sea de paso, pues, por ejemplo, sigue utilizando el ambiguo y obsoleto término de “establecimientos de beneficencia, cultura,...”), para una serie de sujetos, incluyendo las IPSFL, contenida en el artículo 45.1, A),a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), pero nada dice sobre el IVA.

Por su parte, la disposición final primera del Real Decreto 1270/2003 modifica, para completar el mencionado cambio legislativo, la redacción de los artículos 89 y 90 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo e incorpora un nuevo apartado, el 8, a su artículo 95.

Estas circunstancias, junto con la reforma de las Haciendas Locales llevada a cabo por la Ley 51/2002 (e incorporada actualmente al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; en adelante, TRLRHL), refuerzan nuestra opinión, ya expresada bajo la égida de la Ley 30/1994 (Carbajo, 2002) de que la Ley 49/2002 no regula todo el “mecenazgo”, salvo si entendemos que sólo es “mecenazgo” (a lo que se opone la dicción literal de la propia Ley) las actividades mencionadas en este Capítulo II. -Capítulo III. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, artículos 25 a 27, ambos inclusive, donde se exponen negocios jurídicos peculiares que la Ley engloba como “mecenazgo”, pero que escaparían de una visión totalmente liberal y sin contraprestación para las relaciones entre las personas privadas y las IPSFL.

De hecho, el carácter “mixto” de los negocios jurídicos incluidos en este Capítulo podría, perfectamente, responder a lo que alguna doctrina conoce o ha planteado como “mecenazgo empresarial”, expresión sin concretar normativamente en España (Lorenzo y Cabra de Luna, 1993).

El desarrollo reglamentario de este Capítulo comprende, a su vez, los artículos 7 a 12, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003. Asimismo, nuestro comentario debe englobar las distintas disposiciones adicionales de la Ley, 49/2002, vinculadas al tratamiento fiscal del mecenazgo.

4. ENTIDADES BENEFICIADAS POR EL MECENAZGO

La existencia de un régimen tributario beneficioso, tanto para la propia entidad, como para ciertas actividades privadas vinculadas a IPSFL, el “mecenazgo”, se

justifica en atención a la naturaleza de estas entidades y a sus fines de interés general, citados en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002¹⁰ y ampliados, particularmente, a la gestión forestal, siempre que estas entidades cumplan determinados requisitos formales y materiales, para asegurar su carácter no lucrativo y el servicio de tales fines; por lo que la delimitación del “mecenzago” requiere, en principio, precisar qué IPSL pueden gozar de él.

En este sentido, el artículo 16 concreta este aspecto subjetivo del mecenzago, citando una lista cerrada (“... mediante una enumeración cerrada...”, afirma la EM, apartado III, primer párrafo), de entidades no lucrativas que pueden beneficiarse de determinados negocios de “mecenzago”, en principio, los donativos, donaciones y aportaciones (ver artículo 17 siguiente).

Dentro de la clasificación de estas entidades, podemos establecer tres grupos:

- a) Aquellas IPSFL que disponen, a su vez, del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos desarrollado en el Título II de la Ley y citadas en su artículo 2.

Tales entidades son las siguientes:

- Las fundaciones.
- Las asociaciones declaradas de utilidad pública. En este ámbito, se recuerda que la Organización Internacional de Comisiones de Valores, IOSCO en su denominación inglesa, goza de la condición de asociación de utilidad pública por mandato expreso de la Ley y, por lo tanto, resulta apta para gozar de estos beneficios fiscales (disposición adicional; en adelante, DA, tercera de la Ley 55/1999).
- Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, a las que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional

¹⁰ “Que persigan fines de interés general como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de la asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información o de investigación científica y desarrollo tecnológico.”

A este listado enunciativo se han de añadir otros fines incluidos en modificaciones legislativas posteriores, por ejemplo, las actividades de gestión forestal que colaboren en el desarrollo sostenible, de acuerdo con la Ley 43/2003, de Montes.

para el Desarrollo, “... siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores”, es decir, sean fundaciones o asociaciones de utilidad pública.

Se trata, a nuestro entender, de una precisión relevante¹¹, pues el concepto de “organización no gubernamental”, (ONG), es de uso común e, incluso, se citan como en normas de los más disperso, fundamentalmente, ligadas a la cooperación al desarrollo, asistencial social y voluntariado y, sin embargo, sólo en la precitada Ley 23/1998 y disposiciones conexas se precisan alguno de sus rasgos, por lo que no se trata, frente a lo que pudiera parecer, de una modalidad de la personalidad jurídica diferente o diferenciada de las clásicas asociaciones o fundaciones.

De acuerdo con la Ley 23/1998, son ONG de desarrollo:

“... aquellas entidades de Derecho privado legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación al desarrollo.

Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo habrán de gozar de plena capacidad jurídica y de obrar, y deberán disponer de una estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos”.

-Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, requisito imprescindible para gozar de la denominación de “fundación” (artículo 7.3 de la Ley 50/2002).

-Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

-Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

Podríamos calificar a estas entidades como el “núcleo duro” de las IPSFL, aquéllas a las cuales, por ejemplo, se les exigen en puridad todos los requisitos del art-

¹¹ Este matiz, por ejemplo, no figura en el “proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenzago”, publicado en el “Boletín Oficial de las Cortes Generales”, de fecha 20 de agosto de 2002.

culo 3 de la Ley 49/2002, regulados procedimentalmente en los artículos 1 a 5, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003 y cuyo punto en común puede centrarse en el carácter privado de su constitución y funcionamiento, sin perjuicio del sometimiento, en mayor o menor medida, a regulaciones públicas.

Entre estas entidades no se citan ni a los partidos políticos, ni a los sindicatos, aunque sí podrían gozar de estos beneficios las fundaciones vinculadas a estas instituciones de relevancia constitucional (sobre el particular, ver la DA séptima de la Ley 50/2002).

b) Entidades a las cuales, expresamente, el artículo 16 extiende el régimen fiscal del mecenazgo:

-El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos Autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

Nótese que no se citan expresamente a las fundaciones públicas, a pesar de que la propia Ley 50/2002 pretende crear un marco general para las mismas y, por lo tanto, puede dudarse de la aplicación del mecenazgo a estas fundaciones; en mi opinión, por la vía de su calificación como “fundaciones”, sí estarían incluidas, si reunieran, con sus especialidades propias, los requisitos de las fundaciones privadas para gozar de este régimen fiscal especial, además, su normativa subsidiaria es la de la Ley 50/2002.

De paso, obsérvese, asimismo, que este problema de interpretación y “olvido” del legislador refleja que la separación en dos normas de la regulación anteriormente cubierta por la Ley 30/1994 no es siempre beneficiosa para la seguridad jurídica. Otro tema importante es que, al contrario que bajo la Ley 30/1994, todos los Organismos Autónomos del Estado están cubiertos por el “mecenazgo”, sin necesidad de citar expresamente a cada uno de ellos, mediante el desarrollo reglamentario oportuno; pero se pueden plantear problemas con aquellos organismos públicos que no entran en esta categoría, por ejemplo, la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria o los organismos reguladores.

En este caso, además, no hay posibilidades, como sucedía en la Ley 30/1994, de remitir a un posterior desarrollo reglamentario la concreción de las instituciones beneficiadas.

De hecho, el cambio de personalidad jurídica del Museo Nacional del Prado, el cual, en virtud de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo

Nacional del Prado (BOE de 26), deja de ser Organismo Autónomo, para transformarse en “... organismo público, de los previstos en la disposición adicional séptima, 2, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, pública y privada, para el cumplimiento de sus fines”, artículo 1.1 de la Ley 46/2003, ha obligado al legislador a añadir una nueva DA decimotercera a la Ley 49/2002 para establecer específicamente que el Museo Nacional del Prado “... será considerado entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley”.

De todas formas, como un nuevo ejemplo de la penosa técnica legislativa que sufre nuestro Derecho Financiero, cabe citar al respecto que no hubiera sido necesaria la introducción de una nueva DA en la Ley 49/2002, ya que la propia disposición final quinta de la Ley 46/2003 se encarga de asimilar el régimen fiscal del Museo Nacional del Prado al del Estado y, en consecuencia, hubiera gozado por remisión directa del artículo 16,b) de la Ley 49/2002, del régimen fiscal del mecenazgo.

De todas maneras, los Organismos Autónomos administrativos, a los que se refería la DA primera del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE de 24 de mayo), el cual desarrollaba la derogada Ley 30/1994 (derogado, a su vez, por la disposición derogatoria única del Real Decreto 1270/2003), siguen gozando del mecenazgo, pues disponen de esta forma de personalidad jurídica pública.

Se recuerda, a efectos informativos, que estos Organismos Autónomos eran:

- La Agencia Española de Cooperación Internacional.
- El Consejo Superior de Deportes.
- El Museo del Ejército.
- El Centro de Arte Reina Sofía.
- La Biblioteca Nacional.
- El Museo del Prado (hoy transformado, como hemos indicado con anterioridad, en organismo público).
- El Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
- El Instituto Cervantes, incorporado a la lista anterior, por obra del Real Decreto 536/1997, de 14 de abril y el cual aparece, por Derecho propio, como institución beneficiada del mecenazgo, artículo 16,d) Ley 49/2002.

Seguidamente, el artículo 16, c) y d) de la Ley 49/2002 señala expresamente a:

- Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

-El Instituto Cervantes, el "Institut Ramon Llull" y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

Por su parte, el antiguo "Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalías" ha sido sustituido por el "Real Patronato sobre Discapacidad", el cual tiene naturaleza de Organismo Autónomo, por lo que, junto con los organismos públicos de investigación (Organismo Autónomos, de acuerdo con el artículo 61 de la Ley 50/1998, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), entran directamente en el campo de las entidades beneficiadas por el mecenazgo.

Parece, en consecuencia, que la razón común a estas instituciones es el carácter público de su constitución y regulación por el Derecho Administrativo.

c) Un tercer bloque de entidades asimiladas a las anteriores, a las cuales, la Ley, sin reconocerlas expresamente su carácter de "entidad no lucrativa" y, en consecuencia, sin concretar los requisitos que deben cumplir para lograr el régimen fiscal especial, las atribuye el derecho a gozar el "mecenazgo".

El listado de estas entidades aparece en las DA de la Ley 49/2002 y son las siguientes:

-La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles, conforme a la DA quinta, segundo párrafo. Esta añade, dicho sea de paso, un requisito específico a cumplir por estos entes con la inclusión de un nuevo requisito legal, relativo al último párrafo del número 5 del artículo 3 de la propia Ley, cuyo tenor no se comprende, pues este párrafo afirma:

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

Obviamente, existe un error en la redacción de la DA, aunque sólo sea porque este párrafo tiene sentido si se le liga con el anterior, al cual debe referirse el matiz. Es decir, cuando se refiere al carácter de las retribuciones percibidas por las personas designadas por las entidades no lucrativas como administradores de sociedades mercantiles, exigiendo que las retribuciones percibidas en esta condición "...se reintegren a la entidad que representen"

Refuerza este planteamiento la redacción del artículo 5 del Real Decreto 1270/2003, referida a la acreditación de las retribuciones de estos administradores en representación de las IPSFL, supuesto en el cual, normalmente, se encontrará la ONCE.

-La Obra Pía de los Santos Lugares, DA sexta, demandando a esta entidad, asimismo, el cumplimiento de algún requisito peculiar y propio de las IPSFL puras, en este supuesto, todo el artículo 3. 5º de la Ley.

-Los Consorcios "Casa de América", "Casa de Asia" e "Institut Europeu de la Mediterrànea", DA séptima, a los cuales debe añadirse el Museo Nacional de Arte de Cataluña, incluido expresamente por la DA séptima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (artículo 6) (BOE de 31).

-Las fundaciones de entidades religiosas, sean de la Iglesia Católica o de las otras instituciones con las cuales el Estado Español ha firmado Acuerdos de Cooperación, es decir, la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (Ley 24/1992, de 10 de noviembre); la Federación de Comunidades Israelitas de España (Ley 25/1992, de 10 de noviembre) y la Comisión Islámica de España (Ley 26/1992, de 10 de noviembre), siempre que presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia y cumplan el requisito del apartado 5º del artículo 3 de la propia Ley, DA octava.

Obsérvese que ha de tratarse de fundaciones "propias" de estas Iglesias, confesiones y comunidades religiosas, es decir, reconocidas por la entidad religiosa (Botella, 2003, p. 15).

-La Iglesia Católica y las otras entidades religiosas con las que el Estado Español ha firmado Acuerdos de Cooperación, citados en el párrafo anterior.

Nótese que la DA novena.2 pide a estas instituciones religiosas el cumplimiento de los mismos requisitos que para las entidades no lucrativas, artículo 3 de la Ley 49/2002.

Esta remisión genérica nos plantea, inmediatamente, problemas, sobre todo en lo relativo a la llamada "Iglesia pura", las entidades citadas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Estado Española; es más, la mención separada e, incluso, reiterativa en el apartado 3 de esta DA de la iglesia Católica y de las asociaciones católicas del apartado V de ese Acuerdo, además, de innecesaria, confunde. ¿Quiere decir (lo que, además, es imposible)

que la Iglesia Católica ha de destinar un porcentaje específico de sus rentas a las actividades del apartado 2º del artículo 3º? ¿Qué contabilidad ha de llevar la Iglesia Católica?

En este sentido, el Real Decreto 1270/2003 ha tratado de aclarar alguna de estas materias. Su DA única.1 señala expresamente que la Iglesia "pura" (entidades citadas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos) no tendrá que efectuar las comunicaciones de los artículos 1 y 2 que el mismo Reglamento obliga para gozar de los beneficios del régimen fiscal especialísimo; es decir, la opción por la aplicación de este régimen fiscal y la presentación ante las entidades locales de una serie de comunicaciones para obtener los beneficios de este régimen.

También su acreditación para la exención de retención, artículo 12 Ley 49/2002, será automática y de vigencia indefinida, por medio de un certificado emitido por el órgano competente de la Agencia Tributaria. En cambio, a las entidades del apartado V se las asimila a las restantes entidades beneficiarias del mecenazgo (DA única.2).

Lo que sí resulta claro de la redacción reglamentaria es que ni la Iglesia Católica, ni las otras entidades religiosas con acuerdos de cooperación firmados con el Estado, ni las entidades del artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, han de llevar la Memoria Económica exigida en el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, situación que, nuevamente, deja en el aire conocer cuál es el sistema contable al que están sometidas tales entidades.

También entran en este régimen fiscal las asociaciones de las mencionadas instituciones religiosas (lo que ya sucedía bajo la Ley 30/1994, ver sobre el particular la consulta de la DGT de 8-3-1993), aunque no necesitarán para obtenerlo la declaración de "utilidad pública", debiendo estar inscritas en el Registro de Entidades Religiosas (Botella, 2003, p. 16).

En suma, el tratamiento de las entidades religiosas y, en particular, de la Iglesia "pura", apartado IV del Acuerdo Económico Iglesia-Estado, vuelve a quedar sometido a ciertos problemas de interpretación, sin duda, por la especialidad jurídica de las mismas y, en el supuesto de la Iglesia Católica, por la naturaleza de Convenio Internacional de los Acuerdos Iglesia-Estado, los cuales priman sobre el Ordenamiento Interno, artículo 96.1 de la Constitución Española, tal y como reconoce expresamente el artículo 7.1, b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/2003).

En cualquier caso, las otras entidades religiosas que, por carecer de "notorio arraigo" en España, no hayan firmado con el Estado Español los Acuerdos de

Cooperación a los que remite el artículo 16.3 de la Constitución Española, no pueden gozar del régimen fiscal del mecenazgo y, en consecuencia, los donativos y las aportaciones a las mismas no tendrán derecho a ningún incentivo fiscal (DGT 31 de marzo de 2000).

-El Instituto de España, las Reales Academias integradas en el mismo y las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a la Real Academia Española, DA décima.

Negativamente, la DA decimotercera establece que el régimen del mecenazgo no será aplicable a las entidades benéficas de construcción, reguladas por la Ley de 15 de julio de 1954.

-Por último, recuérdese que la nueva DA decimotava de la Ley 49/2002 incorpora expresamente al organismo público Museo Nacional del Prado entre estas entidades.

5. APORTACIONES DE LAS PERSONAS PRIVADAS QUE SE CALIFICAN COMO "MECENAZGO"

5.1. Negocios jurídicos que dan derecho al "mecenazgo"

Nos encontramos con el aspecto objetivo de este régimen especial, regulado en el artículo 17 de la Ley 49/2002. En principio, se incluyen los siguientes negocios jurídicos de carácter, fundamentalmente, no lucrativo:

a) Donativos y donaciones dinerarias de bienes o de derechos. Se trataría de las donaciones clásicas, reguladas en nuestro Derecho Civil, artículos 618 y ss. del Código Civil (en adelante, CC), en sus dos vertientes: la donación dineraria, de uso, de dinero o signo que lo represente y la donación de bienes o derechos, es decir, "in natura", en especie.

En principio, esta donación puede ser de dinero, de bienes o derechos, mas lo esencial es que han de ser "... irrevocables, puros y simples...", por lo que se excluyen del incentivo fiscal a las donaciones modales o remuneratorias. Las que siguen siendo no deducibles son las donaciones de puro trabajo o de servicios (DGT 5 de mayo de 1997).

No se exige, contra lo dispuesto en la Ley 30/1994, que estos negocios liberales se dediquen a determinadas actividades de las IPSFLL, por lo cual, se pueden

dedicar a la ejecución de actividades no exentas en el IS (DGT de 5 de septiembre y 2 de octubre de 2003).

Otra cuestión es qué sucede en este último caso para la entidad donataria. Es decir, si puede gravarse o no el posible incremento patrimonial. En nuestra opinión, si el legislador no ha querido condicionar el destino de lo donado, el tratamiento de la ganancia patrimonial ha de ser equivalente en los dos casos y, conforme a lo regulado en el artículo 6 Ley 49/2002, debería quedar exento, con independencia de a qué tipo de actividad se destinase por la IPSFL el bien o derecho donado (Véase para un debate más amplio, Gil Maciá, 2005).

En otro orden de cosas, a pesar de la pretendida novedad legislativa que supondrían incorporar las donaciones de derechos, por ejemplo, de un usufructo de un local, lo cierto es que ya la doctrina administrativa, bajo la vigencia de la Ley 30/1994 (DGT de 31 de marzo de 2002), las consideraba incluidas en el ámbito de la exoneración; de esta forma, las donaciones de derechos tienen idéntico tratamiento fiscal que las correspondientes a bienes o dinero.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

Esta circunstancia ya había sido reconocida por la doctrina de la DGT para rechazar, por ejemplo, la deducibilidad de unas cuotas de afiliación a una asociación que, a cambio, daban derecho a un servicio de vigilancia de un aparcamiento (DGT 30 de junio de 1997).

De todas formas, la redacción no es equivalente a la del artículo 6.1º.b) de la Ley 49/2002, donde figuran las rentas exentas de las IPSFL, ya que para gozar de esta exoneración se requiere que tales cuotas "... no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta", lo que plantea, inmediatamente, el problema de determinar qué sucede si la contraprestación por este servicio está ligada a una actividad exonerada de imposición directa, por ejemplo, la actividad de enseñanza.

c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación; la EM, apartado III, segundo párrafo, señala la novedad de este incentivo tributario, tal y como hemos mencionado con anterioridad.

Ahora bien, si la originalidad podría predicarse de la "constitución", separando de la propiedad al usufructo y a la nuda propiedad, no puede decirse lo mismo de las cesiones de los usufructos (las cuales, por otra parte, entran plenamente en la

categoría de las donaciones de derechos mencionadas en la letra a) anterior), ya que bajo la legislación anterior se habían aceptado plenamente la consideración como deducibles de las cesiones de usufructos temporales, sin contraprestación, sobre bienes inmuebles (DGT 20 de abril de 1998 y 1 de febrero de 2000) (ver supra).

d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español (en adelante, PHE), los cuales estén inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural o incluidos en el inventario general mencionado en la Ley 16/1985, de 23 de junio, del PHE.

Evidentemente, se trata de donaciones de bienes, cuya única especialidad es la naturaleza de los elementos donados que han de estar clasificados como bienes del PHE, de acuerdo con su legislación propia; con posterioridad, estas características objetivas tienen otras consecuencias en la Ley 49/2002, por ejemplo, a efectos de las valoraciones, artículo 18.f) Ley 49/2002 (ver infra).

Asimismo, de acuerdo con la remisión efectuada por la DA cuarta, este régimen se extiende a las donaciones de bienes integrantes en el Patrimonio Histórico de las CCAA, bienes culturales que hayan sido declarados como tales, conforme a los procedimientos regulados en la legislación del patrimonio histórico-artístico de cada CCAA.

e) Donativos o donaciones de los llamados "bienes culturales (antes "obras de arte", sin duda, se trata de extender esta posibilidad a otros bienes no calificados tradicionalmente como de "arte") de calidad garantizada", siempre que se efectúen a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico-artístico.

Tradicionalmente, bajo la Ley 30/1994, se entendía que, mientras el incentivo de la letra d) anterior hacía referencia a las donaciones de obras de arte de autores antiguos, pues, generalmente, la legislación del PHE requiere que los bienes afectados por la misma tengan más de cien años, el arte y, ahora, la producción cultural moderna quedaban cubiertas por este segundo tipo de donativos. Ahora bien, para evitar fraudes se exigía una "calidad garantizada" a la obra "cultural" que se desease aportar. Calidad que se establece mediante un certificado de suficiencia, emitido por la Junta de Calificación, Valoración o Exportación, artículo 18.1.f) de la Ley 49/2002. Además, se requiere la cesión de estos bienes culturales "de calidad garantizada" a unas instituciones, cuya finalidad queda determinada en forma muy imprecisa por la Ley 49/2002, al igual que con la Ley 30/1994. Ahora bien, en esta última norma se exigía que las "obras de arte de calidad garantizada" entregadas

a estas entidades, se hicieran si las mismas se comprometían expresamente a destinarlas a la exposición pública.

Nos parece que tampoco ha existido un cambio significativo sobre la situación anterior, al resultar imposible que las actividades museísticas y de difusión y fomento del patrimonio histórico-artístico no se hagan en exposición pública.

Si las donaciones anteriormente mencionadas fueran objeto de revocación, de acuerdo con las reglas del CC, artículos 644 y siguientes; entonces, se incumplirían los requisitos para gozar del “mecenazgo” y el donante tendría que ingresar en el período impositivo en el cual la revocación produjese sus efectos, las cuotas correspondientes a las deducciones practicadas con anterioridad, más el correspondiente interés de demora (la expresión “... sin perjuicio de los intereses de demora que procedan”, se encuentra mal formulada, gramatical y jurídicamente hablando, ya que en nuestra legislación tributaria siempre proceden intereses de demora en estos casos).

Por su lado, el artículo 6.1.f) del Real Decreto 1270/2003 exige que en el certificado a entregar por la entidad beneficiaria al donante se indique expresamente el carácter irrevocable de la donación, “... sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones”. En todo caso, esta redacción ya figuraba en el artículo 66, último párrafo, de la Ley 30/1994.

Este mecanismo ha de utilizarse, asimismo, en los supuestos mencionados en el artículo 23.2 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, (BOE de 26) reguladora del Derecho de Asociación, es decir, cuando se produzca la separación voluntaria de los asociados y éstos soliciten su participación inicial y las restantes aportaciones económicas realizadas, salvo las cuotas de pertenencia a la asociación que hubiesen sido abonadas.

5. 2. Base y valoración de los negocios jurídicos anteriores.

Dada la diversidad de negocios beneficiados por el mecenazgo, el artículo 18 de la Ley 49/2002 procede a valorar los mismos.

La importancia de estos sistemas de valoración se ha visto reforzada porque la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE de 19), ha establecido específicamente que la valoración de los bienes y derechos aportados al patrimonio protegido del discapacitado, tanto por sujetos pasivos del IS como por contribuyentes del IRPF, se regirá por este artículo 18 (artículos 59 TRLIRPF y 43 TRLIS).

Las reglas de valoración se estructuran de la forma siguiente:

- a) En los donativos dinerarios por su importe.
- b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable (valor neto contable) que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto (por ejemplo, si se trata de un particular que no lleva contabilidad), el valor determinado conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), lo que nos remite a los artículos 10 y ss. de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP.

En el caso, bastante improbable, de que el bien hubiese sido producido por la propia persona o entidad, entendemos, sin embargo, que su valoración debe ser equivalente a la de su “coste de producción”, ya que ésta será su valoración contable.

Los criterios de valoración en este supuesto se encuentran en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (BOE de 15 de junio).

- c) En la constitución del derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el resultado de aplicar, para cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2% al valor catastral (que será, asimismo, el correspondiente al período de cómputo).

Cuando la duración sea inferior a un año o resulte partida por cualquier causa, el valor del usufructo temporal se estimará proporcionalmente al número de días que correspondan en cada ejercicio.

- d) Si el usufructo real reza sobre valores (nótese que la Ley 49/1992 parte de que el “mecenazgo” requiere que el usufructo sea temporal y recuérdese que en nuestro CC, artículo 515, el usufructo constituido sobre personas jurídicas, lo que es el caso, no puede superar los 30 años), será equivalente al importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada período impositivo.

A este respecto, anótese que, si bien la deducción por doble imposición interna de dividendos la practica el usufructuario (DGT de 20 de marzo de 2001), no es aplicable en estas circunstancias, porque la IPFSL no integra la renta percibida en la base imponible del IS, no existiendo, por lo tanto, ninguna “doble imposición” a resolver.

e) Si el usufructo se constituye sobre otros bienes y derechos, para evaluar el importe anual se multiplicará el interés legal del dinero de cada ejercicio respecto del valor del mismo, calculado de acuerdo con las reglas del ITP y AJD.

f) En los donativos de bienes del PHE, la valoración al efectuará la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, la cual, asimismo, determinará la suficiencia de la obra cultural en los casos de “bienes culturales de calidad garantizada”.

Si se trata de bienes del patrimonio cultural y artístico de las CCAA, la valoración se efectuará por el organismo de la CCAA con funciones similares a la mencionada Junta (DA cuarta, segundo párrafo).

Para impedir posibles fraudes fiscales, ya que el importe del incentivo fiscal depende proporcionalmente del valor de la base de lo aportado, se introduce como límite de esa base, el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de la aportación.

De todas formas, recuérdese que en los bienes culturales, cuando sean utilizados para pagar impuestos, se considera su valor de mercado¹².

¹² En el mismo sentido, se pronuncia, Casero Barón, R. (1995): “Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de Incentivos a la Participación en Actividades de Interés General”, Impuestos, n.º 6, p. 65.

6. BENEFICIOS FISCALES PARA EL “MECENAZGO”

6. 1. Inexistencia de ganancia patrimonial o de rentas en el momento de realizar estos negocios jurídicos

En el supuesto de que la transmisión de los bienes o derechos sobre los cuales se constituye el “mecenazgo”, sea susceptible de generar, bien una ganancia patrimonial (de cualquier clase, a corto o a largo plazo) para el donante, lo que sucede cuando se trata de una persona física o una “renta positiva”, cuando el aportante sea una persona jurídica o sujeto pasivo del IS; la Ley 49/2002, para reducir las cargas tributarias vinculadas a estas transmisiones, incorpora una exención para esta modalidad de rentas.

De esta forma, el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 regula esta exoneración en los tres tributos que recaen sobre el donante y potencialmente afectados por la transmisión: IRPF, IS e IRNR.

En realidad, en el IRPF esta exoneración ya existía en el artículo 31.4.a) de la Ley 40/1998 para el supuesto de las donaciones del artículo 55.3 de la misma Ley (ver infra), manteniéndose ahora por el artículo 31.4, a) TRLIRPF.

Asimismo, la exención se extiende para el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuando las transmisiones o la constitución y transmisión de derechos reales, regulados en el artículo 17, genere incrementos sometidos a este tributo.

De forma similar, en las donaciones y aportaciones al patrimonio protegido del discapacitado, la Ley 41/2003 reguladora de esta figura (ver supra) señala la inexistencia de ganancia patrimonial, en el IRPF o de renta positiva, en el IS, para la persona donante o que aporta a la constitución o ampliación de este patrimonio afecto, lo que conserva, nuevamente, el artículo 59.3, segundo párrafo, TRLIRPF.

La DA decimosexta se encarga, por su parte, de no aplicar ninguna compensación por parte del Estado a la pérdida recaudatoria que en este y en otros tributos locales producen los incentivos tributarios incluidos en la Ley del Mecenazgo.

6. 2. Créditos fiscales vinculados a la transmisión, aportación o donación y otros incentivos del mecenazgo en el IRPF

Son los siguientes:

1º) Sobre la base de los negocios jurídicos del artículo 17 de la Ley 49/2002, el donante, persona física, tendrá derecho a una deducción del 25% (bajo la Ley 30/1994, el porcentaje era del 20%).

Esta deducción se engloba dentro de la llamada “deducción por donativos” (aunque las operaciones mencionadas en el artículo 17 no tengan, exclusivamente, esta naturaleza, lo cual genera ciertos problemas semánticos, reiterados en el Real Decreto 1270/1993, ya que se sigue hablando de declaraciones informativas sobre “donativos”, artículo 68.2 del RIRPF, cuando los negocios susceptibles de beneficiarse del mecenazgo y, por lo tanto, de gozar de este incentivo fiscal, son más amplios, ver supra. Por ejemplo, los donativos de una colección de rosas gozarían, asimismo, de esta ventaja fiscal, DGT consulta n.º 1235-03) del artículo 69.3 TRLIRPF.

En realidad, lo que se produce, debemos reiterar, a pesar de la errónea terminología que se mantiene en el TRLIRPF y en el RIRPF, no es solamente un incremento porcentual de cinco puntos en el porcentaje de la deducción, sino que, ahora, la deducción por donativos engloba en la letra a) del artículo 69.3. a) TRLIRPF, tanto a los donativos, como a las donaciones de bienes y otros negocios relacionados en el artículo 17 de la Ley 49/2002; en cambio, la letra b) de ese mismo artículo sólo es aplicable a los donativos de dinero o signo que lo represente (se habla de “... cantidades donadas...”).

Esta letra b) supone la deducción del 10% de las cantidades donadas a “...fundaciones reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como las asociaciones declaradas de utilidad pública...”, pero que, por cualquier incumplimiento del artículo 3 de la Ley 49/2002 o de las normas del Real Decreto 1270/2003 para gozar del régimen fiscal “especialísimo”, salvo el de rendir cuentas, no pueden gozar de los beneficios de la letra a).

En cualquier caso, la mejora de cinco puntos en las deducciones en la cuota vinculadas a las donaciones, aportaciones y negocios jurídicos del “mecenazgo”, realizadas por personas físicas, no supone, ni mucho menos, una elevación tan significativa, como pueda parecer a simple vista, del fomento fiscal para estas operaciones, al establecer el artículo 19.2 de la Ley 49/2002 que esta base de la donación computa, a efectos de la limitación del artículo 70. 1 TRLIRPF, es decir, que las bases de las deducciones por donativos del artículo 69.3 y las que, posteriormente, veamos del artículo 69.5 TRLIRPF, no podrán exceder del 10% de la base liquidable (general más especial, en su caso) del contribuyente¹³.

¹³ La Memoria Económica del Anteproyecto de Ley estima el coste de este incremento, para el Estado, en 13,8 millones de euros.

2º) Ahora bien, en lo que respecta a la anterior “deducción por inversiones y gastos en bienes de interés cultural”, artículo 69.5 TRLIRPF, las modificaciones son más significativas:

1º) Se redacta nuevamente la rúbrica de la deducción: ahora denominada “Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial”.

2º) La anterior deducción del 15% para las adquisiciones de bienes del PHE, inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural y “... siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años y se formalice la comunicación de la transmisión a dicho Registro de Bienes de Interés Cultural” se restringe, ahora, a la adquisición de bienes de esta naturaleza, pero siempre que se ejecute fuera del territorio español, para su introducción en el mismo y permanezcan en él y dentro del patrimonio del titular durante al menos tres años.

La base de la deducción requiere la pertinente valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

3º) Se mantiene la deducción para los gastos de conservación, reparación, restauración y difusión de los bienes de propiedad del contribuyente, que estén declarados Bienes de Interés Cultural, conforme a la normativa del PHE y de las CCAA, si cumplen sus exigencias y, en particular, los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Al no decirse nada sobre la compatibilidad de esta deducción con la posible deducibilidad de estos gastos de los rendimientos netos de la explotación económica que, en su caso, tuviera el contribuyente en estos bienes; por lo que pueden ser compatibles.

4º) Se introduce una nueva deducción para los gastos e inversiones destinados, letra d) del artículo 69.5 TRLIRPF, a:

-rehabilitación de edificios,

-mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas,

-mejora de infraestructuras de su propiedad, situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajis-

ticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO, sitios en España.

De acuerdo con la propia DA decimoquinta de la Ley 49/2002, las ciudades españolas y los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO, sitios en España, figuran en un Anexo a esta Ley.

Aparece la duda de, si los bienes del Patrimonio Cultural de las CCAA, de acuerdo con su propia legislación y cumpliendo las restricciones mencionadas en las letras a) y b) del artículo 69.5 TRLIRPF, podrían gozar de estos beneficios fiscales.

Aunque la redacción de la DA cuarta es poco clara al respecto, entendemos que la remitirse al "... régimen establecido en esta Ley.", lo hace a la Ley 49/2002, pero no a las modificaciones en otras Leyes, por ejemplo, de la Ley 40/1998 incluidas en aquélla, si además añadimos la interpretación restrictiva que, de acuerdo con el artículo 14 LGT/2003, ha de darse a todo incentivo fiscal, nuestra postura es contraria a la extensión del gasto fiscal.

5 ^o) En otro orden de cosas, no conviene olvidar que las CCAA, en aplicación de sus competencias normativas derivadas del régimen de financiación autonómica, disponen de competencias para introducir en su tramo o gravamen autonómico del IRPF deducciones en la cuota por "inversiones no empresariales" y, de hecho, algunas de ellas, supuesto de la CCAA de Valencia o de la Junta de Castilla y León, han aplicado incentivos fiscales para la protección de su patrimonio histórico-artístico o a favor de las fundaciones y otras IPSFL; apareciendo, nuevamente, una idea que ya hemos citado en páginas anteriores; los incentivos fiscales al "mecenazgo" no pueden limitarse a los que existen en esta Ley 49/2002.

Es más, el conocimiento de esta legislación autonómica es relevante para el beneficiario, ya que en la declaración anual de los donativos y aportaciones con derecho a deducción, debe aparecer, artículo 6.2.f) del Real Decreto 1270/2003, la indicación de a qué deducciones autonómicas tiene derecho esta donación o negocio asimilado del artículo 17 de la Ley 49/2002. En el mismo sentido, véase el artículo 68.2, d) RIRPF.

6. 3. Regla de imputación para las ayudas públicas otorgadas a titulares de bienes integrantes del PHE

La DA primera.1 de la Ley 49/2002 añade una nueva regla de imputación temporal de rentas en el IRPF, consistente en la introducción de un nuevo párrafo, ahora, artículo 14.2, j) TRLIRPF.

Conforme a esta regla, las ayudas públicas, de cualquier clase, concedidas por las Administraciones Públicas a los titulares de bienes del PHE, inscritos en el Registro de Bienes de Interés General, siempre que se destinen exclusivamente a la conservación o rehabilitación, podrán imputarse, no al período impositivo en el cual se genere el derecho, sino por cuartas partes: en el año durante el cual se obtengan y en los tres siguientes; siempre que se cumplan los requisitos de la mencionada Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en particular, respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

6.4. Crédito fiscal en el Impuesto sobre Sociedades para los negocios del artículo 17 de la Ley 49/2002 y asimilados

El gran cambio, respecto de la Ley 30/1994, consiste en sustituir los incentivos sobre la base imponible del tributo (reducciones) por beneficios fiscales vinculados a las deducciones en la cuota íntegra del impuesto.

Este nuevo sistema de fomento fiscal, vía deducciones en la cuota, es más coherente con la estructura de los beneficios fiscales del IS, pero supone, asimismo, claramente, una posible subvención para la entidad donante.

La razón es evidente. Conforme al artículo 20 de la Ley 49/2002, los sujetos pasivos del IS podrán, si efectúan las aportaciones y negocios jurídicos mencionados en el artículo 17 de la Ley 49/2002, deducir sobre la cuota íntegra del IS, minorada por las deducciones de doble imposición y bonificaciones en la cuota, el 35% de la base de estos negocios, estimada conforme a las reglas del artículo 18 de la Ley 49/192002.

En nuestra opinión, si bien el modelo de incentivo tributario para las actividades de mecenazgo de los sujetos pasivos del IS bajo la égida de la Ley 30/1994 era complejo de estimar, lo cierto es que tenía toda su lógica, pues partía de la diferencia entre un impuesto, el IS, sometido a tipos proporcionales y otra exacción, el IRPF, sujeta, al menos en parte, a tarifa progresivas.

Con el nuevo mecanismo de fomento fiscal en cuota, las posibilidades de subvencionar a determinados donantes se acrecientan, lo que daña tanto a la neutralidad

del IS, como a la asignación de recursos, además, del atentado a la equidad tributaria que produce; aunque, sin duda, esto último es, precisamente, lo que se pretende. Si tenemos en cuenta que el tipo efectivo del IS se sitúa en el 26%, resulta que estas aportaciones gozan de una subvención estimada en la diferencia entre el importe de la deducción en la cuota, 35%, y el tipo de gravamen efectivo del IS que soporta la entidad donante o aportante.

Este gap resulta todavía más aparente, si añadimos que el tipo de gravamen en el IS para las empresas de reducida dimensión puede ser del 30% para el tramo de base imponible hasta 90.151, 81 euros (artículo 114, a) TRLIS).

En otro orden de cosas, se establece que las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez ejercicios siguientes y sucesivos.

Es lógico pensar que se pusiera coto a esta subvención, totalmente absurda y, por ello, el artículo 20.2 de la Ley 49/2002 afirma:

“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”.

Este límite ya aparecía en la Ley 30/1994 (como se observa, la originalidad de los redactores de la Ley 49/2002, en lo que respecta al mecenazgo, es casi nula), habiéndose eliminado, sin embargo, el límite alternativo que figuraba calculado sobre las ventas de la entidad donante, el cual permitía una mayor flexibilidad en las aportaciones de la sociedad a la IPSFL, sobre todo en el supuesto de empresas con bases impositivas negativas¹⁴.

Asimismo, y en el mismo sentido que en el IRPF, ver supra, la DA segunda. 3 de la Ley 49/2002 altera la redacción del artículo 35.1 de la LIS, el cual pasa de denominarse “Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, así como por inversiones en producciones cinematográficas y en edición de libros”, aunque el contenido de este artículo es muy superior en modalidades de incentivo tributario de lo que dispone la rúbrica.

Por ello, hubo que, nuevamente, cambiar la redacción de esta rúbrica, aunque con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 27 de abril de 2003,

¹⁴ El coste recaudatorio se cuantifica, diferencialmente, en 10,6 millones de euros.

dejándola como: “deducción por inversiones 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 los hijos de trabajadores”, creándose un nuevo artículo en la LIS, el artículo 35 bis, destinado exclusivamente a “deducciones por inversiones medioambientales” (ver artículo decimotercero de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE de 12).

Posteriormente, el TRLIS, artículo 38, conserva la rúbrica, el contenido y las características de la deducción del artículo 35.1 LIS.

Bajo ella, se permite deducir el 15% del importe de una serie de inversiones y gastos en bienes y actividades idénticas a las reguladas en el artículo 69.5 TRLIRPF; en consecuencia, nos remitimos para el análisis al apartado 6.2 anterior.

6.5. Créditos tributarios para los donantes o aportantes que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

De acuerdo con el artículo 21.2 de la Ley 49/2002, tendrán derecho a unos beneficios fiscales equivalentes a los sujetos pasivos del IS (ver párrafos anteriores), los contribuyentes del IRNR que realicen actividades en el territorio español por medio de establecimiento permanente.

Esta asimilación es lógica, tanto con la naturaleza del establecimiento permanente como con la filosofía de su tratamiento, el cual parte de la idea de “personalización”, es decir, de considerarlo, a todos los efectos, como una persona jurídica residente en España.

Para los contribuyentes del IRNR que no actúen en España mediante establecimiento permanente, en cambio, el artículo 21.1 de la Ley 49/2002 les permite aplicar la deducción por donativos en el IRPF (artículo 69.3, a) TRLIRPF, ver 6.1. arriba), en las declaraciones que presenten por hechos impositivos acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación y con el límite del 10% de la base imponible del conjunto de sus declaraciones en ese año. Esta suma de declaraciones se sustenta en el carácter del IRNR para estos contribuyentes, configurado como un tributo de devengo instantáneo, operación por operación. Asimismo, no es de extrañar tampoco que se les conceda este incentivo fiscal, pues se entiende beneficioso para el interés general español, al venir vinculado a las actividades realizadas por una IPSFL con domicilio fiscal en España. Mas tampoco es una novedad, ya que estaba regulado de esta forma por el artículo 25,a) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del IRNR, por lo que tal mención es redundante¹⁵.

¹⁵ El impacto recaudatorio se evalúa muy escaso, de apenas 62.402 euros

En la actualidad, el reconocimiento íntegro, para los establecimientos permanentes, de las bonificaciones y deducciones a las que se refieren los artículos 30 al 44 TRLIS, se reproduce en el artículo 19.4, a) del Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 11).

7. DISPOSICIONES COMUNES PARA LOS BENEFICIOS FISCALES VIN- CULADOS AL “MECENAZGO”

7.1. Justificación de los negocios jurídicos deducibles

Como ya sucedía con la Ley 30/1994, el artículo 24 de la Ley 49/2002 establece de manera específica la justificación de los donativos, donaciones y aportaciones efectuadas.

Es discutible esta especialidad; en general, todo beneficio tributario ha de ser probado por el contribuyente que desee aplicarlo en sus declaraciones tributarias, de acuerdo con las reglas generales del Derecho probatorio, artículos 105 a 108, ambos inclusive, de la LGT/2003.

Por si esta base legal fuera insuficiente, las Leyes propias de cada tributo suelen reiterar esta exigencia, así, el artículo 97.6, tercer párrafo, TRLIRPF, ya demanda a los contribuyentes, como una obligación básica, el aportar los justificantes y pruebas de todas las reducciones, deducciones o beneficios fiscales que se atribuyan. Por su parte, el artículo 67.1 del RIRPF añade la conservación de estos justificantes y documentos durante el período de prescripción tributaria como nuevo requisito.

En otro orden de cosas, en el IRPF, a partir de lo dispuesto en el artículo 68.2 del RIRPF, las entidades donatarias se ven obligadas a informar periódicamente a la Administración Tributaria de los donativos recibidos, a efectos de la deducción por donativos del artículo 69.3, b) TRLIRPF y existe, incluso, un modelo de declaración informativa, anual, el modelo 182, el cual obliga a los donatarios a informar sobre los donativos, a efectos del artículo 69.3 TRLIRPF y, además, a emitir certificados a favor de los donantes, que permita a estos sustentar el correspondiente beneficio fiscal.

Este modelo, precisamente, ha sido objeto de transformaciones decisivas por efectos de la Ley 49/2002 y de su Reglamento. Nótese, por cierto, que la redacción del TRLIRPF cuida mucho de mantener la especialidad de las declaraciones informativas de las deducciones por donativos del artículo 69.3, a) TRLIRPF, es decir, precisamente las reguladas en la Ley 49/2002.

De esta manera, puede sustentarse la especificidad del artículo 24 de la Ley 49/1992, además, como hemos señalado de la complejidad de los negocios jurídicos incorporados en su artículo 17, los cuales exceden, con mucho, a los donati-

vos dinerarios o in natura; de hecho, una contradicción evidente es que, en sus orígenes, tanto el artículo 66. 2 del Reglamento del IRPF, como el modelo 182 de declaración informativa de estos donativos, estaba pensado exclusivamente para los donativos dinerarios, ciertamente, los más comunes a las personas físicas, pero no los únicos con derecho a un beneficio fiscal, como reconoce el artículo 17 de la Ley 49/2002.

Asimismo, la necesidad de justificar la donación o el negocio asimilado en el caso de tratarse de personas jurídicas, obligaba a replantearse la existencia de un modelo informativo similar o incluir en el modelo 182 a los donantes personas jurídicas.

La redacción incluida al respecto en el TRLIRPF permite diferenciar, en consecuencia, entre las dos obligaciones de información en el supuesto de donativos: entidades de la Ley 49/2002, obligación contenida en esta Ley propia y remisión del artículo 69.3, a) TRLIRPF e IPSFL del artículo 69.3, b) TRLIRPF, a cuya obligación de información se refiere expresamente el RIRPF, además, de limitarse el crédito fiscal a los donativos dinerarios.

7. 2. Certificación del negocio jurídico con derecho a la deducción

En principio, se solicita una certificación (no hay modelo oficial) emitida por la entidad beneficiaria sobre la realidad del mecenazgo, el cual debía coheretarse con la regulación del modelo 182 del IRPF, para lo cual se establecía la habilitación al Reglamento en el apartado 2 del citado artículo 24.

La certificación que avala al donante para aplicar el incentivo, deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- a) El Número de Identificación Fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas por el artículo 16 de la Ley 49/2002.
- c) Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado, cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la entidad donante dará al objeto donado, en cumplimiento de su finalidad específica.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones (recuérdese al respecto, el efecto producido por la revocación en el cómputo del beneficio fiscal, artículo 17.2 de la Ley 49/2002, ver supra).

Estas reglas son, prácticamente, idénticas a las contenidas en el artículo 66 de la Ley 30/1994 y suponen sus mismos problemas, así, la norma sobre la revocación de las donaciones choca con lo dispuesto imperativamente por el CC, artículo 644, que parece han de primar sobre cuestiones de Derecho Tributario. En otro orden de cosas, la constancia de la entrega del bien donado ha de seguir, asimismo, las disposiciones del CC, por ejemplo, el artículo 633 exige que las donaciones de bienes inmuebles se efectúen en escritura pública para que sean válidas, debiendo constar de la misma forma la aceptación; por ello, el documento público al que hace referencia la letra d) anterior solamente tiene sentido en este contexto y en el de los restantes negocios jurídicos del “mecenazgo” vinculados a aportaciones de bienes o derechos inmobiliarios.

El artículo 6. del Real Decreto 1270/2003 desarrolla la previsión legal anterior y en su apartado 1 no hace sino reproducir los contenidos informativos que debe reunir el citado certificado, de acuerdo con la Ley 49/2002, artículo 24.3, “... por lo que cabe preguntarse cuál sería la intención del legislador al encomendar al desarrollo reglamentario el establecimiento de los requisitos exigibles para la expedición de estas certificaciones” (Botella, 2003, p. 56). La clave se encuentra, sin embargo, en el artículo 6.2 del Real Decreto 1270/2003, al introducir para dar cumplimiento a lo regulado en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002, la posibilidad de que por parte de la Administración Tributaria se aprobase una declaración informativa anual, a presentar en el mes de enero de cada año, incluso por medios telemáticos, por parte de las entidades beneficiarias, sujetos pasivos del IS, donde figuren los datos anteriores y otros de relevancia fiscal entre los que destacamos:

- La valoración de lo donado, si no se trata de dinero o signo que lo represente.
- Referencia a si el donativo o la aportación se ubican en el “mecenazgo prioritario” (ver infra).
- Revocaciones, en su caso, de los donativos e
- indicación de si existe algún beneficio fiscal en la legislación autonómica.

Coordinando esta propuesta con lo dispuesto en RIRPF, se explica la opción del legislador (incorporada por la ORDEN HAC/ 3219/ 2003, de 14 de noviembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 182 de declaraciones informativas sobre donativos, donaciones y aportaciones recibidas, BOE de 21), donde se establece como novedad radical que, dentro de la relación de donantes del modelo 182, se incluyen todos los contribuyentes y sujetos pasivos beneficiarios de la deducción por donativos, es decir, personas físicas y sujetos del IS¹⁶, aunque con dos orígenes legislativos distintos.

7. 3. El “mecenazgo prioritario”

La Ley 30/1994 introdujo la figura del “mecenazgo prioritario”, con la intención de fomentar con un “plus” de incentivos fiscales determinadas actividades o programas que el Gobierno considerase como de interés relevante; esta importancia se completaba con la flexibilidad otorgada a la figura, al afirmarse que la relación de actividades y programas que se calificasen como “prioritarios”, aparecería cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (en adelante, LPGE).

Si, de verdad, la Ley 49/2002 hubiera partido de un análisis de la aplicación de la Ley 30/1994, constatando, como afirma su EM, apartado I, párrafo cuarto, que “... su eficacia ha sido limitada...”, la figura del “mecenazgo prioritario” hubiese sido objeto de una profunda reconsideración, por, al menos, dos razones:

- a) No puede pretenderse que sea “prioritario” un listado de actividades y programas que, rutinariamente, se repiten año tras año en las LPGE, con el agravante de que también, ejercicio a ejercicio, se van incluyendo nuevos supuestos a esta “prioridad” (Cruz y López Ribas, 2004, p. 199).

Lo prioritario ha de ser excepcional y específico, no constante y plural. La proliferación de casos de “mecenazgo prioritario” conduce a su propia irrelevancia.

- b) No existe información, ni la proporciona la Memoria económica del proyecto de Ley que devino en Ley 49/2002 sobre la eficacia, la importancia de esta figura, sus costes recaudatorios, el número de entidades, actividades o personas beneficiadas, etc.; ello a pesar de las profusas obligaciones formales que existían al respecto.

¹⁶ La paupérrima Memoria justificativa del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo y por el que se modifican otras normas tributarias, de 30 de abril de 2003, nada señala sobre las razones que movieron al legisladora a introducir esta opción.

Precisamente, el legislador parece ser consciente de la necesidad de suplir tales carencias, ya que entre los requisitos incluidos en la obligación informativa del modelo 182 (ver supra), se incluye expresamente (artículo 6.2, d) del Real Decreto 1270/2003), si la donación o aportación se incluye entre las de mecenazgo prioritario que se señalan en la LPGE.

En el mismo orden de cosas, el artículo 12 del mismo Real Decreto 1270/2003 prevé normas específicas de información para la aplicación del “mecenazgo prioritario” a los “programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

En suma, sólo cabe esperar que con el modelo 182 podamos disponer en fechas próximas de información cuantitativa relevante sobre esta figura¹⁷, ver infra.

Por su parte, con la evidente falta de novedad que la caracteriza en lo que respecta al “mecenazgo”, la Ley 49/2002 se refiere al mecenazgo prioritario en su artículo 22, limitándose a señalar que serán las LPGE las que determinen, anualmente, las actividades de interés general y las entidades beneficiarias de unos incentivos consistentes, al igual que bajo la Ley 30/1994, en elevar hasta un máximo de cinco puntos porcentuales, tanto los porcentajes como los límites de deducción de los incentivos fiscales al mecenazgo citados en los artículos anteriores de la propia Ley (ver supra) y que, hasta la fecha, se han limitado a incrementar en 5 puntos porcentuales la cuantía de la deducción, es decir, hasta el 30% de la cuota íntegra del IRPF y del 40% de la cuota íntegra minorada del IS; esto último conlleva el absurdo de que: “... la renta obtenida por la entidad que sea posteriormente donada a una EPSFL en el marco de una actividad prioritaria de mecenazgo tribute a un tipo de gravamen inferior al porcentaje al que se deducirá de la cuota, es decir, genera menos impuestos de los que posteriormente deduce por su donación.” (Cruz y López Ribas, 2004, p. 202).

8. EL RÉGIMEN FISCAL DE OTRAS “FORMAS DE MECENAZGO”

8.1. Nota previa

Como hemos señalado con anterioridad, en el Capítulo III del Título II de la Ley 49/2002 se incluyen una serie de negocios o actividades que el legislador “asimila” al mecenazgo. Sin duda, porque su contenido, en muchos casos basado en la existencia de contraprestación, impediría calificarlos como actividades altruistas, propias del “mecenazgo” puro.

¹⁷ Aunque la Administración Tributaria sí dispone de evaluaciones sobre la aplicación de este régimen de “mecenazgo prioritario”, ver Memorándum sobre la aplicación de la Ley 30/1994,;: op. cit., pp. 25-27.

Estos negocios son los siguientes:

- a) Los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, artículo 21.
- b) Gastos en actividades de interés general, artículo 22.
- c) Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, artículo 23.

Si se compara este listado con lo regulado en la Ley 30/1994, parecería, a simple vista que, por un lado, la letra c) supone una novedad y que, por otra parte, ha desaparecido al antigua “adquisición de obras de arte para oferta de donaciones”, mencionada en el artículo 69 de la Ley 30/1994.

Respecto a la segunda figura, de orígenes netamente franceses, cierto es que no existe en la Ley 49/2002, con lo que las críticas respecto a la carencia de instrumentos fiscales protectores de la adquisición de arte moderno arrecian, ya que este incentivo estaba construido para favorecer tales adquisiciones.

Ahora bien, su regulación, casuística y compleja, basada en compromisos de donación futura y vinculada a un intrincado proceso de actuaciones, donde el empresario adquirente de la obra de arte era un puro intermediario o, mejor dicho, un depositario de la obra, a la espera de transmitirla a la IPSFL que, finalmente, recibía el bien como donación, la hicieron prácticamente inaplicable (de hecho, no conocemos ningún caso que se atribuyese ese incentivo).

Respecto a la primera figura, lo primero que cabe decir es su carencia de novedad; en realidad, se pretende dotar de un cierto aspecto de norma marco, de regulación uniforme, a una serie de incentivos fiscales que, de manera prácticamente anual, se han ido desarrollando en nuestras LPGE, al hilo de acontecimientos de contenido de lo más variopinto y que respondían, en el fondo, a un patrón común.

Aunque solamente fuera porque para estos acontecimientos estaba siempre asegurada la concesión de la categoría de “mecenazgo prioritario”, resulta una buena idea crear un marco común, a cuyas reglas se acomode la regulación anual, por medio de las LPGE, de los mismos, los últimos, conforme a la prevista LPGE para el año 2006 serían: “Año Santo Lebaniego 2006” y “Exposición Universal de Zaragoza 2008”, estando, además, en pleno proceso de desarrollo otros, la “Copa América” o el “IV Centenario de la edición de “El Quijote”¹⁸.

¹⁸ La cita de la mayoría de estos acontecimientos puede encontrarse en. Botella (2003, p. 59)

Esta regulación uniforme y coherente se completa adecuadamente en el Capítulo III, artículos 7 al 12, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003, y hubiera permitido disponer de un marco completo y uniforme para regular los diferentes acontecimientos que reúnan esta calificación.

Ahora bien, esta circunstancia hubiese requerido que la creación del acontecimiento en la correspondiente LPGE o Ley propia remitiese de forma expresa a la Ley 49/2002 y a su desarrollo reglamentario.

Desgraciadamente, no parece ser esta la voluntad del legislador, el cual sigue optando por regulaciones individualizadas de cada uno de estos “programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”; encontrándose, actualmente, en pleno desarrollo (Ley 62/2003, de 30 de diciembre) los siguientes:

-XV Juegos del Mediterráneo, Almería 2005.

-Cuarto Centenario de “El Quijote”, extendida su vigencia hasta mediados del ejercicio 2006.

-Copa América 2007 en Valencia, que cuenta, asimismo, con una normativa tributaria especialísima que excede con mucho todos los beneficios fiscales imaginados.

Es importante indicar también que el Capítulo III del Real Decreto 1270/2003 no solamente plantea esta materia, sino que en su artículo 8 desarrolla los “requisitos de las inversiones, gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación”.

8. 2. Convenios de colaboración empresarial.

La figura de los “convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general” a la que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, aparece con rasgos prácticamente idénticos a los de su antecedente: los “convenios de colaboración empresarial” del artículo 68 de la Ley 30/1994, por lo que no existen novedades en la naturaleza de este negocio jurídico, aunque sí se producen cambios en su tratamiento fiscal, tal y como señala la EM, apartado III, párrafo quinto.

Esta figura, tal y como hemos indicado en aportaciones anteriores (Carbajo, 2003, p. 59), nos parece un *tertium genus*, entre el contrato de patrocinio publicitario, oneroso, de carácter mercantilista y dominado por el mercado, siendo su contraprestación un precio y la figura del “mecenazgo” puro, negocio jurídico presidido por la liberalidad, no lucrativo, con ausencia de contraprestación.

Otras diferencias pueden venir dadas, por un lado, por su ámbito subjetivo, pues el “convenio de colaboración” sólo puede producirse con las entidades beneficiarias del mecenazgo, citadas en el artículo 16 de la Ley 49/1992 y, en lo que respecta al ámbito objetivo, ya que su finalidad puede ser más amplia que la del contrato publicitario de patrocinio.

El “convenio de colaboración” es un acuerdo, sin forma preestablecida, por medio del cual las entidades beneficiarias del mecenazgo y mencionadas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, a cambio de una ayuda económica - de cualquier clase, aunque alguna doctrina siga considerando que tal “ayuda” sólo puede ser monetaria (Vid., al respecto, Cruz y López Ribas, 2004, p. 216), para la realización de las actividades de interés general que constituyen el objeto o finalidad específica de tales entidades (artículo 3.1º Ley 49/2002), “...se comprometen por escrito a difundir por cualquier medio la participación del colaborador en dichas actividades”.

Resulta relevante, sin embargo, la eliminación de una de las restricciones del anterior artículo 68 de la Ley 30/1994, el que el citado compromiso no pudiera consistir en una participación en el porcentaje de ventas o de beneficios de la entidad que conviene.

La otra novedad más significativa de esta regulación es que, frente a las limitaciones contenidas en el artículo 68 de la Ley 30/1994, las cantidades satisfechas o los gastos realizados por este concepto son totalmente deducibles para calcular la base imponible del IS de la entidad colaboradora o del IRNR de los contribuyentes que operen en el territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de aquellos contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa en el IRPF, lo que equivale a negar la utilización de este negocio por los empresarios en estimación objetiva.

En estas condiciones, la figura de los “convenios” adquiere perfiles propios y, prácticamente indiferentes, salvo cuestiones de “imagen”, al patrocinio publicitario (en el mismo sentido, los ingresos por los dos conceptos siguen resultando exentos, artículo 6, 1, a) Ley 49/2002); lo que hace todavía más incomprensible el tratamiento del verdadero problema fiscal de estos negocios durante la vigencia de la Ley 30/1994; su sometimiento al IVA.

En principio, en atención a su naturaleza publicitaria, la DGT los calificó como prestaciones de servicios onerosas sometidas al IVA, DGT 20 de marzo de 1996, por ejemplo; lo que obligó a una posterior rectificación oficial, por razones simplemente de oportunidad política.

Este cambio de criterio se plasmó en la Resolución de 9 de marzo de 1999, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación del IVA en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general, regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (BOE de 23 de diciembre), donde se interpretó lo contrario, la ausencia de la “onerosidad”, propia del hecho imponible del IVA, así como la carencia de un consumo gravable por parte del colaborador.

De esta forma, la DGT entendía que la ayuda económica percibida por la entidad beneficiaria del colaborador, en atención a este “convenio”, no suponía contraprestación alguna y, por lo tanto, la operación no estaba sujeta al IVA.

Aunque el tema es debatible y, mucho más, con la redacción del artículo 25 de la Ley 49/2002, donde la aproximación entre el tratamiento fiscal de los “convenios” y el contrato de “patrocinio publicitario” es superior, lo cierto es que se mantiene la no sujeción de los “convenios” al IVA, aunque de una forma siquiera singular, afirmando que:

“La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios”.

Por último, el apartado 3 del artículo 25 establece la incompatibilidad para las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios con los demás incentivos fiscales que prevé esta Ley.

8. 3. Gastos en actividades de interés general

Al contrario que los anteriores incentivos, la característica diferencial de estos gastos es que los efectúa la propia entidad; en los anteriores negocios jurídicos del mecenazgo o asimilados, las personas o entidades colaboradoras ejecutaban los negocios a favor de entidades beneficiarias, pero sin realizar por sí mismas ninguna actividad de interés general.

Asimismo, aunque con menor importancia que en sus orígenes históricos (donde la diferencia entre gasto “necesario” y gasto simplemente “conveniente” constituía la clave a la hora de establecer cuándo un gasto era o no deducible de los impuestos sobre la renta), estos gastos tenían la virtud de ser deducibles aunque no se correspondieran con el objeto social o la actividad económica de la entidad. En los momentos actuales el criterio de correlación de ingresos y gastos impediría deducir determinadas partidas realizadas por empresas, cuya conexión con su

actividad económica y sus ingresos futuros no fuera directamente perceptible; por esta razón, puede seguir teniendo sentido una norma como la del artículo 26 de la Ley 49/2002,

Por lo tanto, los gastos realizados por los sujetos pasivos del IS y por los empresarios o profesionales personas físicas que determinen sus rendimientos netos en el régimen de estimación directa (modalidades normal o simplificada) en el IRPF, podrán ser deducibles para establecer sus bases imponibles o sus rendimientos netos, respectivamente, si se realizan para los fines de interés general mencionados en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002.

No hay límites para esta deducibilidad (y esto si es un cambio con relación a la Ley 30/1994). La deducción por estos gastos en actividades de interés general será incompatible, para los mismos gastos, con los restantes incentivos fiscales de la Ley.

8. 4. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

A pesar de las apariencias, no se trata de ninguna novedad jurídica, sino, tal y como afirma la propia EM de la Ley 49/2002, apartado III, último párrafo, de:

“La creación del marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecer por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas”.

Se trataría, en suma, de acabar con una situación jurídicamente reiterada en todas las LPGE, consistente en la configuración, ex novo, normalmente, con duración anual, de una retahíla de acontecimientos, de variado tenor: religiosos y culturales, especialmente, vinculados a una serie de beneficios fiscales.

Se conseguiría, de esta forma, dotar de un marco legislativo coherente y uniforme a tales acontecimientos.

La misma idea subyace en la regulación del Capítulo III del Real Decreto 1270/2003, artículos 7 a 12, ambos inclusive, destinados a esta materia.

Por poner un ejemplo sobre la necesidad de una regulación uniforme de estos acontecimientos¹⁹, todas las ciudades españolas que han sido designadas “Capitales Europeas de la Cultura” han gozado de este marco de beneficios, cuyo contenido, por otra parte, ya responde a unos estándares preestablecidos.

¹⁹ En idéntico sentido se pronuncia Botella (2003, p. 60)

Por lo tanto, parecía haber llegado el momento de fijar, legislativamente hablando, los contenidos comunes para el fomento fiscal de estos acontecimientos y el procedimiento para su aplicación.

El artículo 27 de la Ley 49/2002 define, en principio, estos programas, como "... el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley".

Como se observa con esta redacción, tal y como sucede actualmente, la regulación de estos programas queda, prácticamente, en manos de la citada Ley, la cual incluirá, en principio, los siguientes extremos:

- a) La duración del programa que llegará hasta un máximo de tres años.
- b) La creación de un consorcio u órgano administrativo, encargado de gestionar el programa y de certificar la adecuación de los gastos e inversiones que van a resultar beneficiados fiscalmente a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio estarán representadas las Administraciones públicas interesadas y, en todo caso, el Ministro de Hacienda, siendo necesario para la emisión de la certificación el voto favorable del Ministerio de Hacienda.

- c) Las líneas básicas de las actuaciones en las que vaya a consistir el programa.
- d) Los beneficios aplicables a las actuaciones anteriores.

Estos beneficios fiscales serán, como máximo, los siguientes:

1º) Los sujetos pasivos del IS, los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del IRNR que actúen en España por medio de establecimientos permanentes podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% de los gastos e inversiones que ejecuten en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidas por el consorcio u órgano administrativo gestor del programa, por los siguientes conceptos:

1. Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos y excluyendo, en todo caso (exclusión derivada de la negativa experiencia del programa "Año Santo Jacobeo"), la instalación o ampliación de redes de servicios de tele-

comunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de aguas y otros suministros.

2. Rehabilitación e edificios y otras construcciones "... que contribuyan a realzar el espacio físico afectado en su caso por el respectivo programa".

Estas obras han de cumplir las normas sobre actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que, en este terreno, establezcan los Ayuntamientos o el consorcio regulador del acontecimiento.

3. Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento. Si el contenido de la promoción se refiere, de modo esencial, al acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada; en caso contrario, la base equivaldrá al 25% de la inversión.

La DGT, en 9 de octubre de 2003, consideró que los contratos publicitarios de patrocinio, que contengan una cláusula donde se establezca que las cantidades aportadas deberán ser destinadas exclusivamente a la publicidad del acontecimiento, darán derecho a esta deducción.

La calificación de la esencialidad de la promoción del acontecimiento ha de realizarse de forma conjunta y a la vista de las propias características del evento (DGT de 9 de octubre de 2003).

Esta deducción, conjuntamente con todas las deducciones por inversión del IS, no podrá exceder del 35% de la cuota íntegra del gravamen, minorada por las deducciones por doble imposición y las bonificaciones, siendo, asimismo, incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones previstas en el TRLIS.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de estos plazos podrá diferirse hasta el primer ejercicio que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en dos casos: en las entidades de nueva creación y en las entidades que saneen pérdidas de ejercicio anteriores, mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la ampliación o capitalización de reservas.

2 º) Los contribuyentes del IRPF, los sujetos pasivos del IS y los contribuyentes del IRNR que ejecuten actividades en España por medio de establecimiento perma-

nente, tendrán derecho a las deducciones por donativos y otros negocios jurídicos que constituyan el mecenazgo, de acuerdo con las reglas de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, siempre que se realicen a favor del consorcio u órgano administrativo que gestione el acontecimiento.

El régimen de “mecenazgo prioritario” (consistente, como sabemos, ver supra, en incrementar en cinco puntos como máximo los porcentajes de deducción por mecenazgo) se otorga y, en este supuesto, en su cuantía máxima: cinco puntos más los porcentajes y los límites (frase ambigua, pues parece indicar que, por ejemplo, en este caso el límite del 10% sobre la base liquidable del contribuyente, al cual, como máximo, tiene derecho la deducción por donativos en el IRPF, artículo 70 TRLIRPF y 19.2 de la Ley 49/2002, se elevaría al 15%) de las deducciones reguladas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley 49/2002.

3 °) Las transmisiones sujetas al ITP y AJD, gozarán de una bonificación del 95%, cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a la deducción por inversiones y gastos citada en el punto 1 °) anterior.

4 °) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95% de las cuotas (parece que de todo tipo: local, provincial y nacional) y recargos que correspondan a “... las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que tengan lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente”.

5 °) Las empresas que desarrollen las actividades del programa, gozarán de una bonificación del 95% en los impuestos y tasas locales que recaigan sobre los objetivos del programa, sin que el Estado tenga que compensar a la Hacienda Local por este beneficio tributario.

Se concluye, lógicamente, con que la Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para gozar de estos beneficios fiscales, cuya regulación será objeto del correspondiente desarrollo reglamentario.

Ahora bien, el efecto beneficioso que tendría esta regulación marco ha quedado reducida a la nada, porque el artículo 7 del Real Decreto 1270/2003 se encarga de recordarnos que la aplicación de los beneficios fiscales quedará condicionada a la normativa específica del “programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés”, por lo que las posibilidades de desarrollos legislativos independientes es

un hecho e, inmediatamente, surge la pregunta: ¿para qué se incluyó el artículo 27 en la Ley 49/2002?

Respecto al artículo 8 ya citado, los requisitos allí señalados tienen una naturaleza muy diversa²⁰, en el caso de las inversiones realizadas para la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos y en obras de rehabilitación, se indica un requisito temporal para su entrada en vigor; para los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual (concepto de ardua delimitación), lo que se hace es, precisamente, definir estas actividades y así sucesivamente.

En cuanto al procedimiento para gozar de estos beneficios, artículos 9 al 12, ambos inclusive, resulta que:

-Siempre se requiere el reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria a los incentivos fiscales del programa; así, los relativos al IRPF, IS e IRNR suponen la autorización del órgano competente de la Agencia Tributaria, previa solicitud del interesado, la cual incluirá el certificado emitido por el consorcio u órgano administrativo correspondiente, donde se acredite expresamente que los gastos e inversiones se han ejecutado en cumplimiento de los planes y actividades de estas entidades.

En el supuesto de ITP y AJD el reconocimiento se solicitará mediante la presentación de la declaración-liquidación del tributo, a la que se unirá la respectiva certificación del consorcio u órgano administrativo, así como la copia de la solicitud del incentivo fiscal que se haya solicitado para la inversión ante la Agencia Tributaria. También se indica el procedimiento para obtener las bonificaciones propuestas en los impuestos y tasas locales.

-Se regula la certificación que ha de emitir el consorcio o el órgano administrativo creado para gestionar y dirigir el correspondiente “programa”. El certificado es el documento que acredita que la persona o entidad a la que la misma se refiere colabora con la actividad o el fin del acontecimiento.

El certificado es esencial para obtener el derecho a los beneficios fiscales mencionados en el artículo 27 de la Ley 49/2002 o en la LPGE donde se regule este programa.

Para lograr estos certificados, artículo 10.1 del Real Decreto 1270/2003, los interesados deberán presentar una solicitud ante el consorcio u órgano administrativo correspondiente, a la cual se adjuntará la documentación relativa a las caracterís-

²⁰ Ver nota 19.

ticas y finalidad del gasto, inversión o actividad que se proyecta, así como el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de estas solicitudes terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento.

Recuérdese que en este consorcio u órgano, siempre existirá un representante del Ministerio de Hacienda, para asegurar el control de los incentivos tributarios otorgados. Por su parte, el artículo 10.2 del Real Decreto 1270/2003 detalla el contenido mínimo del certificado.

Finalmente, el artículo 10.3 del Real Decreto 1270/2003 señala que el plazo máximo para la notificación de estas certificaciones es de dos meses desde la entrada de la solicitud en el registro del consorcio.

Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa para corregir o ampliar la solicitud, se entenderá cumplido el requisito, es decir, funcionará el silencio administrativo positivo, confirmándose el carácter administrativo de este procedimiento, a efectos de los pertinentes recursos.

Por su parte, el artículo 11 del Real Decreto 1270/2003 establece que el consorcio u órgano administrativo correspondiente remitirá al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada ejercicio, copia de las certificaciones emitidas en el trimestre anterior para su remisión a los órganos de gestión fiscal.

-En otro orden de cosas, el artículo 12 del Real Decreto 1270/2003 y, dado que estos “programas” gozan del régimen fiscal del “mecenazgo prioritario” (ver supra), regula la emisión de las certificaciones a petición de las entidades o instituciones beneficiarias.

Una vez obtenida esta certificación, las entidades o instituciones procederán, a su vez, a expedir a los aportantes las correspondientes certificaciones de donaciones a que se refiere el artículo 24 de la Ley 49/2002 (y darán cumplimiento a la información anual exigida por el modelo 182, ver supra).

Asimismo, remitirán al consorcio u órgano administrativo correspondiente, dentro de los dos meses siguientes a la finalización de cada ejercicio, una relación de las actividades financiadas con cargo a dichas aportaciones, así como copia de las certificaciones expedidas.

El Consorcio u organismo, a su vez, procederá a remitir copia de las certificaciones recibidas, dentro de los dos meses siguientes a su recepción, al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria.

9. INCIDENCIA RECAUDATORIA DE ESTOS INCENTIVOS

Aunque las fuentes estadísticas al respecto sean escasas, proviniendo de la “Memoria de la Administración Tributaria”, la cual recoge la información derivada de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes, siendo los últimos datos los correspondientes al período impositivo 2003²¹; lo cierto es que solamente abarcan hasta el citado ejercicio; por ello, para dar cuenta, aunque sean una estimación o previsión de la pérdida recaudatoria que la existencia de tales incentivos al mecenazgo supone, con mayor actualidad de este dato estadístico, acudimos al último Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF) que acompaña, de acuerdo con el artículo 134.2 “in fine” de la Constitución Española, al PGE del año 2006²².

Advertimos previamente que este PGF sólo incluye los datos correspondientes a la recaudación del Estado Central y, en consecuencia, las estadísticas que, seguidamente publicamos, han sido corregidas por el autor para incorporar la porción recaudatoria de las CCAA y, en su caso, de los Ayuntamientos, derivada de la aplicación de la Ley 21/2001, de Cesión de Tributos a las CCAA, ya que la información derivada de los propios PGF editados por las CCAA, cuando presentan sus propios Presupuestos Generales del Estado, ni es homogénea, ni tiene una calidad suficiente para poder sumarla a la derivada de la Memoria de Beneficios Fiscales.

²¹ Tal información aparece en el Anexo de la mencionada Memoria, a cuya serie histórica puede accederse a través de los portales de Internet tanto del Ministerio de Economía y Hacienda, www.meh.es, como de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, www.agenciatributaria.es. Asimismo, los datos estadísticos sobre tributos del Estado se encuentran publicados en la Base de Datos conocida como BADESPE, a la cual puede accederse desde el portal del Internet del Instituto de Estudios Fiscales, www.ief.meh.es.

²² Los conceptos, características, metodología de cálculo y otra información relevante respecto del PGF del Estado aparecen anualmente como tomo II de la Memoria Económico-Financiera que acompaña a la LPGE anual, bajo el título Memoria del Presupuesto de Beneficios Fiscales, de la cual tomamos la información que adjuntamos a este texto.

Tabla 1. Importe de los beneficios fiscales para el mecenazgo²³ año 2006. (Cifras en millones de €).

	Beneficiarios	Importe
IRPF		
Deducción donativos	1.406.831 ²⁴	85,44
Deducciones PHE	34.797	1,42
Exención premios literarios, artísticos	441	1,03
IS		
Bonificación producciones cinematográficas, audiovisuales y editoriales	405	73,71
Deducción producciones cinematográficas	44	11,36
Deducción PHE	57	2,29
Edición libros	107	2,28
Deducción donativos	2.443	146,53
Acontecimientos excepcional interés público	13	20,90

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos del PGF para el año 2006.

Desgraciadamente, se carece de datos en lo que respecta a la imposición indirecta y en otros gravámenes directos, caso del IP, totalmente cedidos a las CCAA.

²³ Inmediatamente, el lector advertirá que en el Cuadro no sólo hemos incluido los beneficios fiscales mencionados en la Ley 49/2002 para los cuales existen datos, sino los relativos a otras actividades artísticas, culturales, etc., que entendemos forman parte de una visión amplia del "Mecenazgo".

²⁴ Este dato se proporciona por primera vez en la historia de nuestros PGF en el correspondiente al ejercicio 2006.

BIBLIOGRAFIA

Álvarez Arza, M. (1989): "Patrocinio y mecenazgo", Carta Tributaria, colección Monografías, n° 105/1989.

Botella García-Lastra, C. (2003): Fundaciones y Mecenazgo. Estudio de la nueva legislación, mimeo.

Carbajo Vasco, D. (2003): "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, n° 10, pp. 15-44.

Carbajo Vasco, D. (2002): "El régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos en la Ley 30/1994, de Fundaciones", en Universidad Nacional de Educación a Distancia/ Fundación Luis Vives. Programa de Gestión de Entidades sin ánimo de lucro, Curso 2001/2002, pp. 18-29.

Cruz Amorós, M. (2003): "Régimen de las entidades no lucrativas y del Mecenazgo", en Manual del Impuesto sobre Sociedades, Ed. Escuela de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, colecc. Manuales de Hacienda Pública, Madrid, pp. 1066-1099.

Cruz Amorós, M. y Ribas López, S. (2004): La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada, Ed. CIDEAL-PriceWaterhouseCoopers, Madrid.

Gil Maciá, L. (2005): "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, n° 12, pp. 7-34.

López Ribas, S. (2002): "Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002", Quincena Fiscal, Aranzadi, n° 5.

Lorenzo García, R; Cabra de Luna, M.A (1993) : "Las fundaciones de empresa", Derecho de los Negocios, n°. 39, pp. 18-29.

Martín Dégano, I. (2001): "Consideraciones acerca de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", Carta Tributaria, n° 97, pp. 79-102

Pedreira Menéndez, J. (2002): "El nuevo régimen fiscal del sector no lucrativo", Gaceta Fiscal, n ° 214, pp. 41-55.

Pedreira Menéndez, J. (2003): El régimen fiscal del sector no lucrativo y del Mecenazgo, Ed, Thomson, Civitas, Madrid.

VVAA (2004): Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo, Ed. ONCE, Madrid.