

A pesar de las últimas reformas legislativas en el régimen fiscal del mecenazgo, la Fundación Impuestos y Competitividad ha considerado que era el momento oportuno para reflexionar sobre el estado de situación del régimen especial de las entidades sin fin de lucro, incluido el propio del patrocinio y mecenazgo, de cara a la evolución que pueda tomar el programa legislativo de la nueva legislatura, atendido el fortalecimiento del sector no lucrativo y su creciente responsabilización en la solución de los problemas sociales, educativos o culturales que la crisis económica, todavía no superada, ha dejado en España.

Para ello la Fundación tras constituir un grupo de trabajo “interno”, ha invitado a una serie de expertos de muy distinta procedencia a participar en una reflexión abierta sobre las cuestiones pendientes en la regulación y aplicación del régimen y la ubicación del mismo en la perspectiva del Derecho comparado.

Se trataba de obtener así una visión informada, experimentada, comparada y discutida de lo que es el régimen especial y sus fortalezas y debilidades, para ponerla al servicio del sector no lucrativo en orden a la elaboración de posibles propuestas e iniciativas de mejora del mismo.

A las dos líneas de trabajo básicas: valoración del régimen y realidad comparada, explicables por sí mismas, se sumó una tercera relativa a las denominadas Fundaciones Bancarias, surgidas tras la crisis del sistema financiero como transformación de las Cajas de Ahorros. La importancia de su actividad y la singularidad de su régimen fiscal, fuera del especial de la Ley 49/2002 aconsejaban una evaluación sobre su estado y perspectivas.

El desarrollo del proyecto ha puesto de manifiesto que en el ámbito del mecenazgo y su fiscalidad, junto a problemas nunca resueltos, aparecen otros nuevos o mutan soluciones aparentemente establecidas, lo que confirma la oportunidad de que la Fundación Impuestos y Competitividad haya impulsado y posibilitado esta reflexión conjuntamente con la Fundación Ramón Areces, que no dudó en incorporarse al Proyecto.

ISBN: 978-84-697-3113-0



Editor:

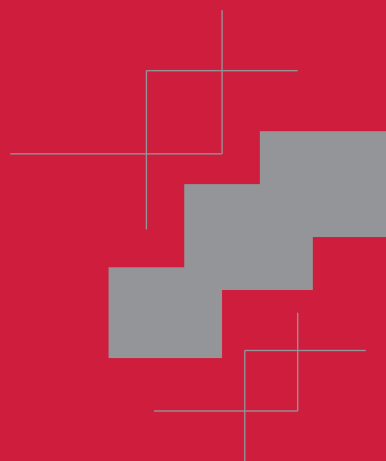


**P.V.P.: 20 euros
(IVA incluido)**



Fundación
Impuestos y
Competitividad

FISCALIDAD DEL MECENAZGO



FISCALIDAD DEL MECENAZGO

EDITA: **Fundación Impuestos y Competitividad**
Pº de la Castellana 135, 7ª Planta, 28046 Madrid
info@fundacionic.com

CON LA COLABORACIÓN de la Fundación Ramón Areces **FUNDACIÓN
RAMÓN ARECES**

Edición: **Mayo 2017**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-697-3113-0**

Depósito Legal: **M-14443-2017**

AUTOR

PwC Tax & Legal Services

El presente documento refleja el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante la autoría del mismo corresponde a las personas o entidades arriba mencionadas, a las que resultan imputables en exclusiva las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora.

ÍNDICE

PROLOGO GENERAL	11
<i>Miguel Cruz Amoros (Landwell-PwC/ Coordinador general del trabajo)</i>	

PRIMERA MESA

ASPECTOS DESTACADOS RELATIVOS AL RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO

ENFOQUE GENERAL	17
<i>Isidoro Martin Dégano (UNED/Coordinador general de la mesa)</i>	

Entidades Beneficiarias

PONENCIA PRIMERA

Guillermo Vidal Wagner, Héctor Gabriel de Urrutia Coduras y Carles Esquerra Miramunt (Cuatrecasas)

Las Organizaciones No Gubernamentales (ONG's) con forma jurídica de asociación, ¿necesidad de ser declaradas "de utilidad pública"?	
Posibilidad de revisar la exigencia de la declaración de utilidad pública	27
• Planteamiento de la cuestión	29
• La ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.	31
• Antecedentes parlamentarios de la Ley 49/2002	32
• Criterio de la Dirección General de Tributos	34
• Jurisprudencia.....	35
• Propuesta	36

PONENCIA SEGUNDA

Jose M^a Utande San Juan (Letrado del Tribunal Constitucional)

Donaciones desde o hacia territorios forales, ¿aplicación de los incentivos fiscales de la Ley 49/2002?.....	41
• El regimen fiscal de las ENL y del mecenazgo.....	43
• El mecenazgo interterritorial: casos y soluciones	46
• Aspectos interterritoriales de la tributación de las ENL.....	60
• La doctrina del TJUE y su aplicación al ámbito foral	63
• Referencia a las Comunidades Autónomas de regimen común	67
• Propuestas	69
Bibliografía	72

PONENCIA TERCERA

Juan Antonio Cívico Maldonado y Susana Abad Gurumeta (Baker Mckenzie)

La fiscalidad de las actividades sin ánimo de lucro con componente internacional	75
• Introducción	77
• Antecedentes	79
• Entidades sin ánimo de lucro extranjeras con presencia en España. Análisis de los supuestos problemáticos al hilo de la regulación actual	83
• Donaciones transnacionales	90
• Propuestas de reforma	94

PONENCIA CUARTA

Itziar Galindo Jiménez, Alvaro Marín Gómez (KPMG) /

M^a Teresa González Martínez (EY)

Persecución de fines de interés general de forma directa o indirecta por parte de las entidades sin fines lucrativos.....	97
• Antecedentes	99
• Punto de inflexión : SAN de 1 de octubre de 2015, rec. Núm. 487/2012 y TEAC de 8 de septiembre de 2016, rec.769/2015.....	103
• Postura actual de la Dirección General de Tributos	104
• Conclusiones	108
Consecuencias para el donante del incumplimiento de los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 por parte de las entidades no lucrativas	110
• Antecedentes	110
• Regularización tributaria en sede del mecenazgos	113
• Resarcimiento del daño causado al mecenazgos por la inaplicabilidad del régimen especial	117
• Conclusiones	120
Bibliografía	122

Concepto de Donación**PONENCIA QUINTA***Isidoro Martín Dégano. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (UNED)*

El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo	123
• Introducción	125
• Las donaciones con derecho a deducción en la Ley 49/2002	126
• Supuestos especiales de mecenazgo que generan problemas en la práctica	137
• Resumen de las propuestas de mejora	146
Bibliografía	146

Convenios de Colaboración**PONENCIA SEXTA***Felix Plaza Romero (Garrigues) Ana Suarez Capel (Uría Menéndez)*

Convenios de colaboración empresarial. La aclaración de diversas cuestiones	149
• Convenios de colaboración empresarial	151
• La entidad beneficiaria de la ayuda económica	152
• La entidad colaboradora	154
• Convenios de colaboración empresarial frente a contratos de patrocinio: diferenciación y fronteras	156
• Difusión de su participación por el propio colaborador	159
• ¿Se puede materializar la ayuda económica en una prestación de servicios?	161

Beneficios Fiscales al Mecenazgo**PONENCIA SÉPTIMA***Antonio López Díaz. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (Universidad de Santiago de Compostela)*

Estudio de las grandes donaciones	165
• Introducción	167
• La realidad de las grandes donaciones en España: análisis del régimen fiscal y de su incidencia sobre el fomento de este tipo de donaciones	168
• Principales ineficiencias del régimen actual para las grandes donaciones	171
• Propuestas de mejora.....	178
• Anexos: Estadísticas por partidas del Impuesto sobre Sociedades....	179

PONENCIA OCTAVA

Paula Pérez Fernández, (Deloitte)

Priorización de ciertas actividades de interés por Ley	191
Donaciones en especie, la valoración de las donaciones en especie.....	
• Los problemas de aplicación práctica en la priorización de ciertas actividades de interés por ley.....	193
• Valoración de las donaciones en especie.....	204
• Donaciones en especie e I.V.A.: el autoconsumo. Donaciones al banco de alimentos.....	210
• Anexo. Actividades prioritarias	214
Bibliografía	216

Obligaciones Formales

PONENCIA NOVENA

Alicia Roig Gómez Directora Financiera del Comité Español (UNICEF)
y Carmen Rodríguez Gil (Abogada- Asesora Fiscal)

La gestión práctica del modelo 182 y su régimen sancionador	219
• Objeto de la ponencia	221
• Gestión práctica de las obligaciones formales: breve análisis de la normativa aplicable	222
• Cuestiones de índole práctica: problemas prácticos.....	226
• Propuestas de futuro	231

SEGUNDA MESA

DERECHO COMPARADO

COMENTARIO GENERAL.....	235
-------------------------	-----

*Alejandro Blazquez Lidoy(Universidad Rey Juan Carlos/
 Coordinador general de la mesa)*

PONENCIA PRIMERA

Manuel Lucas Durán (Universidad de Alcalá)

Francia	243
• Introducción	245
• El concepto francés de entidad sin ánimo de lucro	246

• Fiscalidad de las entidades sin ánimo lucrativo	250
• Fiscalidad del mecenazgo: deducción fiscal por aportaciones a entidades sin fines lucrativos.....	251
• Cuestiones particulares sobre la fiscalidad de las donaciones y el mecenazgo	259
• Consideraciones finales: comparativa entre los regímenes fiscales francés y español	262

PONENCIA SEGUNDA

Rosa Gallego García, Isabel Peñalosa Esteban (Asociación Española de Fundaciones)

Reino Unido	265
• Entidades sin fin de lucro reconocidas fiscalmente	267
• Donaciones realizadas por personas físicas: gift aid y payroll giving scheme	270
• Donaciones realizadas por empresas: deducciones en el impuesto sobre la renta de personas jurídicas	277
Fuentes	280

PONENCIA TERCERA

Alejandro Blázquez Lidoy (Universidad Rey Juan Carlos)

Estados Unidos	283
• Caracteres generals del mecenazgo en Estados Unidos para las personas físicas.....	285
• Caracteres generals del mecenazgo en Estados Unidos para las personas jurídicas.....	288
• Entidades beneficiarias del mecenazgo.....	288
• El concepto de donación y el desdoblamiento de los negocios en gratuitos y con contraprestación	291
• El tratamiento de las donaciones en especie	294
• La no deducción por mecenazgo de servicios prestados.....	298
• Obligaciones formales para la deducción fiscal de las donaciones ..	299

PONENCIA CUARTA

Andrés Baez Moreno (Universidad Carlos III)

Alemania	301
• Introducción	303
• Requisitos para la calificación como entidad sin fines lucrativos (los §§ 51 a 68 de la Abgabenordnung)	304
• Régimen fiscal privilegiado.....	313
• Incentivos fiscales al mecenazgo	315

TERCERA MESA

APARICIÓN DEL MODELO DE MECENAZGO DE LAS FUNDACIONES BANCARIAS

PONENCIA ÚNICA

Antonio López Poza (Jubilado: "ex" Responsable Fiscal de CECA y miembro de la Asesoría Fiscal de Bankia/Coordinador general de la mesa)

Con la colaboración de Juan de Villota Marcos (Confederación Española de Cajas de Ahorros) y Javier Paso Luna (Fundación Bancaria Caixa)

Fundaciones Bancarias	321
• Antecedentes : la actividad social de las cajas	323
• Fundaciones bancarias: origen, concepto y regulación	325
• Normativa fiscal específica de fundaciones bancarias.....	327
• Cuestiones que han suscitado oroblemas fiscales en las fundaciones bancarias y propuestas de mejora	330
RELACIÓN DE PROPUESTAS DE MEJORA	337

PRÓLOGO

Miguel Cruz Amorós
(PwC)

Madrid, 9 de marzo de 2017

A pesar de las últimas reformas legislativas en el régimen fiscal del mecenazgo¹, la Fundación Impuestos y Competitividad ha considerado que era el momento oportuno para reflexionar sobre el estado de situación del régimen especial de las entidades sin fin de lucro, incluido el propio del patrocinio y mecenazgo, de cara a la evolución que pueda tomar el programa legislativo de la nueva legislatura, atendido el fortalecimiento del sector no lucrativo y su creciente responsabilización en la solución de los problemas sociales, educativos o culturales que la crisis económica, todavía no superada, ha dejado en España.

Para ello la fundación tras constituir un grupo de trabajo “interno” con representación de todas las entidades que integran el Patronato, ha invitado a una serie de expertos de muy distinta procedencia –académica, profesional, en la Función Pública y del propio Sector no lucrativo– a participar en una reflexión abierta sobre las cuestiones pendientes en la regulación y aplicación del régimen y la ubicación del mismo en la perspectiva del Derecho comparado. Se trataba de obtener así una visión informada, experimentada, comparada y discutida de lo que es el régimen especial y sus fortalezas y debilidades, para ponerla al servicio del sector no lucrativo en orden a la elaboración de posibles propuestas e iniciativas de mejora del mismo.

(1) Me refiero a la entrada en vigor de los nuevos incentivos fiscales al micromecenazgo en virtud de la reforma fiscal del 2014 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Especial agradecimiento merece, en particular, la participación en las mesas de debate de Manuel de Miguel Monterrubio, Subdirector General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Begoña García Rozado y Beatriz Parejo García, subdirectora y coordinadora, respectivamente, de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas (DG de Tributos MINHAFP), así como la de Blanca Entrena Palomero, Notaria del ilustre colegio de Madrid.

Obvio es decir que la participación en el proyecto de todos los “colaboradores” se ha hecho a título particular, sin que las opiniones vertidas en el mismo, ni las conclusiones con pretensión de generalidad que el libro recoge, representen la opinión unánime de todos los participantes, ni desde luego de la institución en la que cada uno de los participantes presta sus servicios.

A las dos líneas de trabajo básicas: valoración del régimen y realidad comparada, explicables por sí mismas, se sumó una tercera relativa a las denominadas Fundaciones Bancarias que surgidas de la reestructuración del sistema financiero destinaban en 2015² más de 625 millones de euros a Obra Social. La importancia de su actividad y la singularidad de su régimen fiscal, fuera del especial de la Ley 49/2002³ aconsejaba una evaluación sobre el estado y perspectivas de las Fundaciones Bancarias.

Como puede verse en las páginas siguientes, la respuesta a la invitación de la Fundación Impuestos y Competitividad no ha podido ser más generosa y productiva. En sendas sesiones de trabajo se presentaron y discutieron los temas desarrollados en las comunicaciones que configuran este libro, de las que resulta un conjunto de propuestas que la sociedad y sus poderes decisorios podrán valorar en el marco de sus necesidades y objetivos.

Dada la trascendencia que tiene en todos los países que han abordado la regulación del sector no lucrativo y del patrocinio y mecenazgo, el discurso político sobre estas cuestiones, pensamos en incorporar a este estudio un intento de análisis de lo que ha sido y es el discurso político español en este ámbito, si bien al final optamos por diferirlo ya que consideramos que la anticipación del debate político, sin disposición de los materiales técnicos

(2) Ver El Periódico de las Fundaciones, Año IX – Número 72/Mayo-Junio 2015.

(3) Tributan en régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no les resulta de aplicación el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002 (art. 49 de la Ley 26/2013, declarado vigente por la Disposición Derogatoria 2aa) de la Ley 27/2014, de 28 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades).

y empíricos que aquí, se han generado, podría dar resultados incompletos, así que anotamos esta faceta como pendiente y desde luego conveniente.

Los coordinadores generales de las tres mesas de trabajo: Isidoro Martín Dégano (Aspectos destacados); Alejandro Blázquez Lidoy (Derecho Comparado) y Antonio López Poza (Fundaciones Bancarias) han hecho un trabajo excelente de orientación, impulso y definición. No tendría sentido reiterar aquí sus acertadas síntesis y comentarios sobre los trabajos que han coordinado. A los mismos me remito, con mi más cordial enhorabuena y expresándoles el agradecimiento de la Fundación Impuestos y Competitividad por su colaboración.

Sí quisiera, sin embargo, extraer algunas reflexiones personales de todo lo leído y hablado.

En primer lugar, se acepta de forma bastante pacífica que el régimen particular de las entidades sin fin de lucro se encuentra consolidado y, por ende, que los esfuerzos deben dirigirse al patrocinio y mecenazgo. Esta investigación pone de manifiesto, sin embargo, que el régimen merece al menos una revisión subjetiva (personas jurídicas acogibles), objetiva (fines de interés general y actividades económicas) y territorial (tratamiento de las entidades no lucrativas extranjeras).

En segundo lugar, en cuanto al patrocinio y mecenazgo, lo más relevante es el debate sobre la conveniencia o no de incentivar las grandes donaciones de personas físicas, cuestión superada sin complejos por países como Estados Unidos, en que la aportación social del mecenazgo es intensísima. En esta cuestión, por ejemplo, el discurso político será determinante. De aquí, el interés en escucharle.

Tercero, las donaciones de servicios personales (voluntariado) o empresariales (servicios profesionales p. ej.) son auténticos huérfanos en la regulación vigente, pero su realidad social es evidente así como su potencial, por lo que necesitan estímulo y reconocimiento dentro del régimen especial.

Cuarto, las fórmulas modernas de patrocinio y mecenazgo como la economía colaborativa o el *“crowdfunding”*, carecen hoy por hoy de consideración en perspectiva de contribución a fines generales, objetivo que impregna todo el régimen especial, por lo que hay que ponerlas en el listado de cuestiones a considerar o descartar. A lo mejor, se trata simplemente de adaptar a las nuevas realidades el régimen tributario general.

Quinto, la gran utilidad de revisar el Derecho Comparado, es comprobar que el mismo ofrece soluciones para muchos de los problemas que en España consideramos pendientes. No quiere decir esto que debamos importar miméticamente sus soluciones, pero sí que hay solución practicable para cualquier problema desde la técnica normativa y la reglamentación administrativa. Es posible buscar y encontrar soluciones satisfactorias. Estados Unidos y Francia lo han hecho.

Mi última reflexión sería sobre la flexibilidad que requerirá del legislador el régimen de las Fundaciones Bancarias, atendida la importancia de asegurar el mantenimiento de la obra social de las antiguas Cajas de Ahorro mediante la incorporación de nuevos medios de impulso a los tradicionales.

En definitiva, que junto a problemas nunca resueltos, aparecen otros nuevos o mutan soluciones aparentemente establecidas, lo que confirma la oportunidad de que la Fundación Impuestos y Competitividad haya impulsado y posibilitado esta reflexión conjuntamente con la Fundación Areces, que no dudó en incorporarse al Proyecto cuando Ginés Navarro y yo le expusimos a través de su Director General, Raimundo Pérez-Hernández y Torra, sus líneas maestras.

Y aquí procede un reconocimiento especial a Ginés Navarro, Director General de la Fundación Impuestos y Competitividad, sin cuya *“tracción”* hubiera sido difícil llevar a puerto este barco en los plazos acordados y con la carga prácticamente completa.

En fin, gracias a las dos Fundaciones patrocinadoras por la oportunidad de dirigir esta investigación y gracias, muchas gracias, a todos los participantes por su disponibilidad para trabajar sin fin lucrativo y su capacidad para contrastar opiniones tan constructivamente. En particular, quiero subrayar que sin la ayuda de Carmen Rodríguez Gil, Xandra Martínez Gavira y Amaya Prado Fernández me hubiera sido imposible cumplir las obligaciones propias del encargo.

Por la labor de coordinación y por el protagonismo en la redacción de las conclusiones y propuestas se atribuye la autoría de este trabajo a PWC Tax & Legal Services, sin perjuicio del reconocimiento a la labor de los distintos ponentes y colaboradores.

PRIMERA MESA

ASPECTOS DESTACADOS RELATIVOS AL RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO

ENFOQUE GENERAL

Isidro Martín Degano

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

UNED

FISCALIDAD DEL MECENAZGO

Como su propio título indica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo tiene dos partes claramente diferenciadas. Cada una dedicada a distintos sujetos: las propias entidades y sus mecenas. La atención de la doctrina científica y administrativa y también de la jurisprudencia se ha centrado fundamentalmente en la primera de ellas. Ello se explica por diferentes causas pero, entre todas, destacan las novedades que se introdujeron respecto de la legislación anterior y el propio alcance de las nuevas exenciones. Sin embargo, este menor interés no se corresponde con la importancia que tienen los incentivos fiscales al mecenazgo en el sector no lucrativo. En efecto, estos beneficios constituyen un aspecto fundamental en la vida de las entidades sin fin de lucro pues promocionan una de sus principales fuentes de ingresos. Por ello, en los últimos tiempos este tipo de entidades demanda a la sociedad cada vez más estos recursos. Al mismo tiempo los particulares los emplean en mayor medida –y de muy variadas formas– atraídos por su favorable tributación. Este mutuo interés ha hecho que el mecenazgo se haya incrementado notablemente y, a su vez, se haya producido un correlativo aumento de los problemas interpretativos derivados de su aplicación en la Ley 49/2002.

El presente estudio trata de afrontar algunos de estos conflictos centrándose básicamente en las cuestiones con las que conviven habitualmente las entidades sin fin de lucro y sus mecenas en la aplicación práctica de los incentivos.

Los trabajos que presentamos se agrupan en tres grandes bloques: (i) la identificación de algunas de las entidades destinatarias del mecenazgo; (ii) los problemas que suscitan las donaciones y los convenios de colaboración

empresarial; y (iii) las obligaciones formales de informar a la Administración tributaria sobre los mecenazgos.

En la Primera parte **GUILLERMO VIDAL, HÉCTOR GABRIEL DE URRUTIA y CARLOS ESQUERRA** comienzan analizando si las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo –a las que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo– deben estar declaradas de utilidad pública cuando están constituidas como asociaciones. La ausencia de esta declaración colocaría a estas asociaciones en una situación especial respecto del resto de entidades con la misma forma jurídica lo que ha dado lugar a posiciones enfrentadas e, incluso, a que la propia Dirección General de Tributos las haya mantenido –en diferentes momentos– en contestaciones a consultas.

Los dos trabajos siguientes se dedican al estudio de materias relacionadas con la aplicación de la Ley en el espacio. Desde diferentes perspectivas (la nacional y la europea) se analizan las donaciones interterritoriales. Es decir, las realizadas a entidades no lucrativas que no se han constituido en el territorio de aplicación de la Ley 49/2002. En ambos casos, la cuestión principal se centra en determinar si deben cumplir los requisitos exigidos por el artículo 3 de esta Ley.

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN centra su estudio en las donaciones efectuadas desde el territorio común a entidades constituidas en los forales o a la inversa. En el caso de las donaciones las Administraciones tributarias afectadas han aceptado la deducción dado que los requisitos exigidos por sus correspondientes normativas coinciden. Además a esta solución ha contribuido la implementación de mecanismos de colaboración a través del intercambio de información sobre los donantes. Sin embargo, todavía sigue pendiente que se llegue a una solución coordinada cuando se trate de incentivos que no coinciden plenamente –o bien no existen– en el territorio del donante pero sí en el de la entidad no lucrativa. Es el caso de la donación de servicios, las actividades prioritarias de mecenazgo o los Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. La supresión de barreras también en este terreno favorecería el desarrollo del mecenazgo dentro de nuestro país. La reciprocidad en la aplicación de estos beneficios fiscales podría ser una de las soluciones más adecuadas.

El trabajo de **SUSANA ABAD y JUAN ANTONIO CIVICO** complementa el anterior pues analiza las donaciones efectuadas desde España a entida-

des sin fin de lucro no residentes. La dimensión internacional de las entidades sin fin de lucro se ha incrementado exponencialmente en un mundo tan globalizado y relacionado como el actual. Sin embargo, nuestra legislación restringe la deducción a las donaciones realizadas a las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro. Estos autores analizan, en primer lugar, las distintas posibilidades de actuación de las entidades no residentes en nuestro país. Su presencia en España puede realizarse de diversas formas: limitándose a captar fondos, ser un centro de gasto o tener una actividad que genere ingresos y gastos. Analizadas las distintas posibilidades en las que nuestro Derecho positivo acepta la deducción fiscal en el caso de entidades no residentes se plantean si existe algún tipo de discriminación que vulnere la normativa comunitaria. Y a este respecto hay que tener presente que ya hay sentencias del Tribunal Europeo –referidas a otros países– que consideran contraria la prohibición de deducirse las donaciones realizadas a una entidad no lucrativa constituida en un estado miembro de la Unión Europea distinto del estado del donante. Por ello, la Comisión Europea solicitó a España en noviembre de 2015 la modificación de su normativa interna. El nuevo Gobierno debe enfrentarse a este problema que, por otra parte, ya está siendo solucionado por cierta jurisprudencia admitiendo la deducción fiscal.

El último trabajo sobre las entidades beneficiarias del mecenazgo lo realizan **ITZIAR GALINDO, ÁLVARO MARÍN Y M^a TERESA GONZÁLEZ** acerca de las denominadas fundaciones patrimoniales, aquellas que al no disponer de personal suficiente para llevar a cabo directamente sus fines los cumplen ayudando a otras entidades no lucrativas. Problema de reciente actualidad que afecta a un gran número de fundaciones. Este es un asunto que atañe tanto a la propia entidad –pues se pone en duda que pueda estar acogida a la Ley 49/2002–, como a sus mecenas –ya que tendrían que regularizar los donativos efectuados a la mismas–. Las autoras hacen un seguimiento de toda esta polémica desde que en un principio las consultas de la DGT y el TEAC negaron la posibilidad de conseguir los fines de interés general de un modo indirecto, hasta que la Audiencia Nacional se pronunció en contra de tal interpretación restrictiva y el TEAC cambió de criterio. Asimismo, pero ya con un carácter más general, analizan los problemas derivados de haber efectuado una donación a una entidad sin fin de lucro que incumpliese alguno de los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002. En este sentido se estudian, por un lado, los mecanismos de regularización previs-

tos para estos incentivos indebidamente aplicados. Y, también, las posibilidades que tiene el mecenas de resarcirse el daño sufrido por la inaplicabilidad del régimen fiscal especial. A este respecto resultan de especial interés las propuestas de *lege ferenda* para que la falta de diligencia de la entidad sin fin de lucro no repercuta finalmente en sus mecenas.

La Segunda parte de esta monografía comienza analizando el primer tipo de mecenazgo que fue incentivado fiscalmente y, a la vez, el más utilizado: la donación.

En el primer trabajo nos planteamos el alcance del concepto de donación empleado por el art.17 de la Ley 49/2002. En particular, si cabrían otros negocios o contratos caracterizados por el *animus donandi* en los que existe un empobrecimiento de una de las partes con una correlativa ventaja o enriquecimiento de la otra (condonación y asunción de deudas, cesión de créditos, comodatos...). Fuera de esta posible solución interpretativa quedarían los servicios *pro bono* que requieren de una modificación legislativa para que se acepte su deducción. La falta de beneficios fiscales para la prestación gratuita de esos servicios a las entidades no lucrativas obedece a un temor del legislador a un posible abuso o fraude y, en su caso, a las dificultades de control y cuantificación. Tanto uno como las otras no parecen obstáculos insalvables para que tenga lugar una reforma en tal sentido como ya existe en la legislación de los territorios forales.

Al igual que los servicios *pro bono* también empieza a ser muy frecuente el ofrecimiento y concesión de determinadas ventajas patrimoniales a los donantes (rebajas en las entradas a las exposiciones, visitas gratuitas o preferenciales...). En este estudio nos planteamos si, en primer lugar, estamos ante donaciones; argumento que ha sido rebatido por las consultas de la Dirección General de Tributos. En nuestra opinión sí lo son por lo que, a continuación, analizamos si cumplen con los requisitos exigidos por el art. 17 para que sean deducibles: que sean puras, simples e irrevocables.

También **ANTONIO LÓPEZ** dedica su trabajo a esta clase de mecenazgo, en concreto a las grandes donaciones. Una de las dos últimas reformas en este aspecto de la Ley 49/2002 ha sido la de incentivar el denominado micromecenazgo (las donaciones inferiores a 150 euros) que es el habitual en nuestro país. En la otra cara se encuentran las grandes donaciones tanto de personas físicas como de personas jurídicas, casi inexistentes (salvo honrosas excepciones) a diferencia de lo que ocurre en otros países, particular-

mente en los Estados Unidos. Ello puede deberse sin duda a razones culturales –a la idiosincrasia de nuestro donante– pero habría que plantearse si la normativa fiscal española tiene alguna incidencia en esta materia en tanto puede frenar este tipo de iniciativas bien en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades. Esto es lo que hace el citado autor acompañando su disertación con datos estadísticos –algo infrecuente en el ámbito jurídico y que se echa en falta– lo que supone un valor añadido pues permite situar la realidad de las cosas sobre las que se está comentado.

El trabajo de **PAULA PÉREZ** se centra en las donaciones en especie contemplando dos problemas: uno general y otro más específico. El primero es el relativo a su valoración: ¿Cuáles deben ser los criterios empleados? y ¿qué participación deben tener las entidades no lucrativas en la fijación del valor? Resulta evidente la transcendencia que tienen estas dos cuestiones en la aplicación del beneficio fiscal. Sin embargo, no parecen bien resueltas pues el empleo de criterios de valoración que buscan la automaticidad y simplicidad hace que, en muchas ocasiones, se pierda el atractivo que supone el incentivo fiscal por donar. La otra cuestión es más concreta pues atañe a las donaciones en especie que se realizan a los Bancos de alimentos de existencias a punto de caducar por lo que no tienen salida en el mercado. En estas ocasiones se produce un autoconsumo en el IVA que el donante debe soportar lo que supone un claro desincentivo para esta clase de donaciones. O lo que es peor que la actual regulación pueda llevar al donante a la destrucción de los productos por resultarle más económica que la donación. Esta situación es inaceptable en todo momento, pero más aún en una situación de crisis económica, por lo que urge encontrar una solución. En nuestra opinión, las posibilidades pasarían por modificar la LIVA (por ejemplo, aplicando un tipo cero o bien considerando que no está sujeta la operación) pero al tratarse de un impuesto armonizado resulta complejo. Nos parece más oportuno conseguir que no se pierda el incentivo a la donación para el donante permitiéndole aplicar una base de deducción más elevada que la que corresponde al valor neto contable o al coste de producción de esos alimentos a punto de caducar.

Además, en esta ponencia se afronta otro incentivo relacionado directamente con las donaciones: el *mecenazgo prioritario* fijado anualmente en la Ley de Presupuestos que supone un aumento en los porcentajes de deducción y sus límites respecto de determinadas donaciones. Con esta medida el legislador tiene la facultad de impulsar proyectos y actividades que cada año

estime adecuados por distintos motivos. La clave está, lógicamente, en cómo determinar qué es lo prioritario lo cual queda dentro de un ámbito discrecional. Pero el hecho de que los proyectos y actividades se vayan repitiendo año tras año (con escasas incorporaciones y casi ninguna baja) hace dudar de ese carácter excepcional o extraordinario que justifica el mayor incentivo. Por otra parte, la mayoría de las entidades beneficiarias de este mecenazgo prioritario son públicas, aun cuando las privadas sin fin de lucro también las realizan. No parece que esta exclusión pueda justificarse una vez que se ha calificado a la actividad a promocionar como prioritaria.

Una de las “otras formas de mecenazgo” contempladas en la Ley 49/2002 son los convenios de colaboración empresarial del art. 25, que son analizados por **ANA SUÁREZ y FÉLIX PLAZA**. Estamos ante un tipo de mecenazgo en el que no existe un ánimo de liberalidad puro pues se impone a la entidad no lucrativa la carga de difundir la ayuda económica recibida del mecenazas. Con ello se abren nuevas posibilidades a los empresarios, ya sean personas físicas o jurídicas, para los que la donación pura y simple puede llegar a considerarse contradictoria con sus intereses. Durante años el principal problema que suscitó este contrato fue la sujeción al IVA de la citada difusión. Pero una vez resuelto por el legislador en la Ley 49/2002, declarando su no sujeción, se ha incrementado su utilización. Si se es consecuente con esta norma tampoco estarían sujetos los convenios celebrados con entidades no lucrativas a las que no se aplica la Ley 49/2002; hipótesis que no goza de especial aceptación. Otro problema que pervive desde el origen de esta figura en la Ley 30/1994 es su distinción con el contrato de patrocinio publicitario. Los perfiles entre ambos contratos son muy difusos llegando a plantear la imposibilidad de diferenciarlos. Más novedosas son otras dos cuestiones, también tratadas en este estudio. En primer lugar, si es posible que sea el mismo empresario quien difunda su colaboración con la entidad no lucrativa. Y, en segundo, si se puede materializar la ayuda económica a la entidad sin fin de lucro en una prestación de servicios. Como analizan estos autores no existe unanimidad al respecto, ni siquiera por parte de las consultas de la DGT. Pero no cabe duda de que si se diera una respuesta positiva las posibilidades de estos convenios se ampliarían en gran medida.

La presente monografía finaliza con una cuestión de no tanta trascendencia conceptual o dogmática como algunas de las anteriores pero de una gran importancia en la actividad diaria de las entidades sin fin de lucro: los problemas derivados de las obligaciones formales por ser entidades benefi-

ciarias del mecenazgo (art. 24 de la Ley 49/2002). **ALICIA ROIG y CARMEN RODRÍGUEZ** analizan el modo de cumplir con esta obligación (fundamentalmente, las dificultades en identificar a los donantes incrementadas con los nuevos incentivos a la denominada fidelización de las donaciones); los reducidos plazos para llevarla a cabo y las responsabilidades por su cumplimiento incorrecto o incumplimiento. Sin duda alguna las obligaciones de información constituyen uno de los pilares del actual sistema de aplicación de los tributos y, además, en estos casos facilitan la práctica de la deducción para el donante. No obstante, hay que reconocer el coste indirecto que siempre suponen. En especial, para un sector como el no lucrativo que –en muchas ocasiones– no dispone de personal suficiente o preparado para atenderlas correctamente en plazo o, simplemente, de medios materiales. Se impone, por tanto, encontrar un equilibrio en esta tensión entre intereses contrapuestos. Tal y como proponen estas autoras tales dificultades de gestión podrían solventarse, en gran medida, con una mayor comunicación entre las entidades no lucrativas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contribuya a la detección de problemas e ineficiencias y a su mejora.

PONENCIA PRIMERA

**LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES CON FORMA
JURÍDICA DE ASOCIACIÓN, ¿NECESIDAD DE SER DECLARADAS
“DE UTILIDAD PÚBLICA”?
POSIBILIDAD DE REVISAR LA EXIGENCIA DE LA DECLARACIÓN
DE UTILIDAD PÚBLICA**

**Guillermo Vidal Wagner
Héctor Gabriel de Urrutia Coduras
Carles Esquerra Miramunt
(Cuatrecasas)**

1. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

La cuestión debatida versa sobre si es necesario que las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (“**ONGD**”) con forma jurídica de asociación, sean declaradas “de utilidad pública” para poder acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002⁴, o bien, si solamente con tener la forma jurídica de asociación ya pueden ser susceptibles de tener acceso a este régimen, siempre y cuando cumplan en ambos casos con los diez requisitos previstos en el artículo 3 de dicha Ley.

Los principales focos de discusión han sido dos:

- Por un lado, las diferentes interpretaciones que ha recibido el actual redactado del apartado c) del artículo 2 de la Ley 49/2002, y
- Por otro lado, si la declaración formal de utilidad pública es imprescindible para las ONGD, con forma de asociación, inscritas en el Registro de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo, de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (“**AECID**”).

En relación con la primera cuestión, tal y como hemos comentado, ésta se genera por las diferentes interpretaciones que recibe el actual redactado del artículo 2 de la Ley 49/2002, en su apartado c), el cual determina lo siguiente (el subrayado es nuestro):

(4) Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

“Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.*
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores. [...]*

Si bien por el contexto del precepto parece que la referencia del apartado c) hacia los párrafos anteriores es hecha a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, una interpretación literal de la disposición puede también dar a entender que la referencia solamente se efectúa a las formas jurídicas de los apartados a) y b), entendiendo como tales las de fundación y asociación, sin que esta última incluya necesariamente la declaración de utilidad pública.

En efecto, cabe señalar que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 32 y siguientes de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, la “utilidad pública” es una declaración o estatus otorgado por la ley o por el ente público competente y que se obtiene por el cumplimiento de una serie de requisitos tasados. Es decir, la figura de “asociación declarada de utilidad pública” no es una forma jurídica *per se*.

En relación con la segunda cuestión, lo que se discute de fondo es si la utilidad pública de las ONGD a que se refiere la Ley 23/1998⁵, con forma jurídica de asociación, está suficientemente garantizada cuando han sido inscritas en el Registro de la AECID y cumplen con los diez requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002.

Para llegar a una conclusión se analizará lo que preveía la Ley 30/1994, antecesora de la actual Ley del mecenazgo sobre esta cuestión, los anteceden-

(5) Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo.

tes parlamentarios de la Ley 49/2002, la postura de la Dirección General de Tributos y los pronunciamientos jurisprudenciales más recientes al respecto.

2. LA LEY 30/1994, DE 24 DE NOVIEMBRE, DE FUNDACIONES Y DE INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACIÓN PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

El artículo 41 de la Ley 30/1994, al definir las entidades sin fines lucrativos susceptibles de aplicar el régimen tributario especial, establecía lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“Son entidades sin fines lucrativos a efectos de este Título las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en este Título.”

Como puede comprobarse, la Ley 30/1994 no contemplaba expresamente a una ONGD como una entidad sin finalidad lucrativa susceptible de acogerse al régimen fiscal especial. Tampoco en las disposiciones adicionales de la norma se disponía nada al respecto, pero con posterioridad a dicha norma tuvo lugar la aprobación de la ya citada Ley 23/1998, que en su artículo 35.1 establece literalmente lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“1. El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos regulado en el capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, resultará aplicable a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo inscritas en los Registros a que se refiere el artículo 33 de la presente Ley, siempre que revistan la forma jurídica y cumplan con los requisitos exigidos en el mismo.”

En relación con lo anterior, el citado artículo 33 establece que las ONGD que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 32 podrán inscribirse en un Registro abierto de la AECID. ¿Cuáles son los requisitos? Uno de ellos es ser una entidad de derecho privado, legalmente constituida y sin ánimo de lucro, pero el artículo nada dispone acerca de la declaración de utilidad pública.

Así las cosas, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 49/2002 una interpretación posible era entender que una ONGD no necesitaba ser una asociación declarada de utilidad pública para poder disfrutar del régimen fiscal especial previsto en la Ley 30/1994.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos (“DGT”) adoptó otra interpretación. En la consulta número 0529-00⁶, de 10 marzo, este centro directivo estableció que los incentivos fiscales previstos en la Ley 30/1994 solamente eran accesibles para aquellas ONGD que fuesen fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública u otras entidades a las que resultase aplicable la citada Ley.

3. ANTECEDENTES PARLAMENTARIOS DE LA LEY 49/2002

La redacción inicial del proyecto de la Ley 49/2002 preveía que todas las ONGD a que se refiere la Ley 23/1998 tuvieran la consideración de entidades sin fines lucrativos y, por lo tanto, que tuvieran acceso a su régimen fiscal especial:

“Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.*
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo. [...]”*

Sin embargo, posteriormente el propio grupo Parlamentario Popular en el Congreso (recordemos, el propio impulsor de la norma y que contaba con

(6) Esta consulta trataba el caso de una compañía que realizaba el patrocinio de obras sociales para organizaciones no gubernamentales con contraprestación publicitaria por la compañía. En ella se discutía si procedía la aplicación del incentivo fiscal previsto en el artículo 68 de la Ley 30/1994 relativo a los convenios de colaboración en actividades de interés general. Al respecto, la DGT argumentó que la Ley 30/1994 regulaba en su Título II una serie de incentivos fiscales en favor de las entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 41, es decir, fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y asociaciones declaradas de utilidad pública. Por esta razón, la DGT entendió que solamente resultaba aplicable dicho incentivo fiscal en la medida en que las ONGD a las que se refería el escrito de consulta fuesen, principalmente, fundaciones o tuviesen la consideración de asociaciones declaradas de utilidad pública.

mayoría absoluta en el Parlamento), a través de la enmienda nº 141 solicitó la modificación de dicho apartado c) en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

“Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) *Las fundaciones.*
- b) *Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) *Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren las letras anteriores. [...]”*

Esta modificación se justificó argumentando que era necesario recoger en este apartado el requisito previsto en el artículo 35 de la Ley 23/1998, apartado 1. El grupo Parlamentario Popular entendió que este precepto constituía una limitación del acceso por parte de las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo al régimen fiscal especial de la Ley 30/1994 y, por lo tanto, debía aclararse que solamente podían acogerse al de la futura Ley 49/2002 las ONGD con forma jurídica de fundación o que tuviesen la consideración de asociación declarada de utilidad pública.

Posteriormente, el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió, en el Senado, presentó otra enmienda (nº 86) con la intención de que se mantuviera la redacción inicial de dicho apartado, por considerarse más adecuada.

Esta última proposición fue rechazada por la Comisión de Hacienda al considerar lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“La enmienda número 86 no se aceptaría porque el proyecto de ley exige que todas las ONG sean de utilidad pública.”

Así las cosas, de la tramitación parlamentaria de la norma podemos extraer la conclusión de que la intención del Legislador es que el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 solamente sea aplicable a las ONGD que, en caso de tener la forma jurídica de asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

4. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

En la actualidad, con el vigente redactado de la Ley 49/2002, para la DGT se trata también de una cuestión controvertida, no siendo su criterio uniforme en el tiempo. En un primer momento se exigió la declaración de utilidad pública para las ONGD que no fueran fundaciones (véase la consulta vinculante V2469-05, de 7 de diciembre). Posteriormente se aceptó que no fuera necesaria dicha calificación (véanse las consultas vinculantes V0098-06, de 18 de enero, V0071-08, de 14 de enero, V0126-09, de 22 de enero y V0614-13, de 28 de febrero), y finalmente parece que este centro directivo ha vuelto a su criterio restrictivo originario (véase la consulta vinculante V2168-14, de 6 de agosto).

4.1 CONSULTAS VINCULANTES DE LA DGT EN CONTRA DE EXIGIR LA UTILIDAD PÚBLICA

En las dos primeras consultas, la V0098-06, de 18 de enero y V0071-08, de 14 de enero, si bien no se establece literalmente que no es necesaria la declaración de utilidad pública, no aparece como uno de los requisitos imprescindibles para la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002. Al respecto, ambas consultas argumentan que las asociaciones que tengan la consideración de ONGD a que se refiere la citada Ley 23/1998 y que cumplan todos los requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, entre los que se encuentran el de inscripción en el Registro correspondiente, serán consideradas a los efectos de dicha Ley como entidades sin fines lucrativos y, por lo tanto, podrán aplicar el régimen fiscal especial.

Las consultas V0126-09, de 22 de enero y V0614-13, de 28 de febrero, van un paso más allá y confirman literalmente que si la consultante es una ONGD a que se refiere la Ley 23/1998 y está inscrita en el Registro de la AECID, no será necesario que obtenga la declaración de utilidad pública para tener la consideración de entidad sin fines lucrativos del artículo 2 de la Ley 49/2002.

Estas dos últimas consultas parecen indicar que el elemento clave para prescindir de la declaración formal de utilidad pública es su inscripción en el Registro de la AECID, que de alguna forma podría llevar implícita dicha declaración dada la finalidad de este tipo de organizaciones.

4.2 LA CONSULTA VINCULANTE NÚMERO V2168-14 DE LA DGT: ¿A FAVOR DE EXIGIR LA UTILIDAD PÚBLICA?

Por último, la consulta vinculante de la DGT más reciente que se ha podido localizar, la número V2168-14, de 6 de agosto, supone un cambio de criterio respecto la postura anterior. Este centro se manifiesta en los siguientes términos ante el mismo supuesto analizado en las consultas anteriores (el subrayado es nuestro):

“En definitiva, en la medida en que la organización No Gubernamental para el Desarrollo consultante revista la forma jurídica de fundación o de asociación declarada de utilidad pública y cumpla con todos los requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, será considerada, a efectos de dicha Ley, como entidades sin fines lucrativos y por tanto podrá optar por la aplicación del régimen fiscal especial.”

En este caso, del texto transcrito parece razonable entender que la DGT considera necesaria ahora la declaración de utilidad pública en el caso de una ONGD constituida con forma jurídica de asociación.

5. JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia sobre este tema es más bien escasa. La sentencia más relevante es la del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 17 de Barcelona, de 16 de octubre de 2015.

En dicha sentencia se discute si es aplicable el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002 a una ONGD con forma jurídica de asociación cuya declaración de utilidad pública no ha sido solicitada. El citado Juzgado llega a la conclusión de que dicha declaración sigue siendo un requisito existente, válido y exigible y, por lo tanto, debe cumplirse si se aspira a acogerse al régimen fiscal especial. Es relevante la posición del Juzgado ante las diversas consultas vinculantes de la DGT que aporta la parte actora (la ONGD), contrarias a considerar la citada declaración como un requisito imprescindible, pues argumenta el Juzgado que éstas no respetan la literalidad de la norma y que dicha declaración constituye un requisito formal que opera como un plus para obtener la exención que solicita la actora y que no puede obviarse su necesidad para tal fin.

6. PROPUESTA

De los antecedentes legislativos y de tramitación parlamentaria que se han expuesto en el presente análisis es razonable concluir que la intención del Legislador fue la de exigir la utilidad pública a las ONGD con forma jurídica de asociación.

No obstante, del criterio de la Dirección General de Tributos en relación a esta cuestión, que ha sido errático en el tiempo, así como de la escasa jurisprudencia de tribunales inferiores, no se puede extraer tan claramente una conclusión.

De cara al planteamiento de la siguiente propuesta es cierto que uno de los argumentos que podría darse en el caso de las ONGD, con forma de asociación y no declaradas de utilidad pública, para negarles el acceso al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 sería, en su caso, la falta de supervisión y control de la gestión interna por parte de la AECID. La única excepción a este argumento la deberíamos encontrar, como algún autor señala, en las denominadas “ONGD calificadas”, que tienen una trayectoria y capacidad acreditadas por la AECID y deben cumplir requisitos específicos para poder acceder a la concesión de subvenciones de cooperación internacional para el desarrollo con mayor duración y volumen de fondos⁷.

Sin embargo, con el cumplimiento de los diez requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 consideramos que la supervisión y control de las ONGD no declaradas de utilidad pública, sean o no “calificadas”, debería estar suficientemente garantizada. Es más, al amparo del requisito del artículo 3.9º de la Ley 49/2002 también se podría regular expresamente que la tutela y garantía de dichas ONGD fuese llevada a cabo por otra Administración pública diferente de la AECID (una opción a proponer sería, por ejemplo, por el propio Registro de Asociaciones, que ya tutela y supervisa a las asociaciones declaradas de utilidad pública que no son ONGD).

Es por ello que la propuesta que a continuación se plantea tiene como intención clarificar y eliminar este requisito a las ONGD con forma de asociación:

(7) Véase la Orden AEC/2909/2011, de 21 de octubre.

Redactado vigente

- c) *Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores."*

Redactado propuesto

- c) *Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, debidamente inscritas en el Registro de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo, de la Agencia Española de Cooperación Internacional, o en el registro que con idéntica finalidad se haya creado en la Comunidad Autónoma correspondiente."*

Por otra parte, y adicionalmente a flexibilizar la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 a las ONGD con forma jurídica de asociación, tras prácticamente 15 años de la entrada en vigor de dicha Ley parece también aconsejable ampliar el campo de actuación de la misma a otro tipo de entidades, cuya naturaleza no lucrativa merece idéntico tipo de tributación. Fundamentalmente entendemos que el espectro de entidades podría incluir a las siguientes:

- 1) Consorcios cuya mayoría de derechos de voto sean titularidad de entes totalmente exentos del Impuesto sobre Sociedades.

La figura de los consorcios no es desconocida para la propia Ley 49/2002, toda vez que la misma ya recoge expresamente a determinados consorcios como susceptibles de tributar bajo el paraguas de la Ley 49/2002.

Lo ideal sería aplicar la Ley 49/2002 a todos aquellos consorcios cuya titularidad sea mayoritariamente de entes totalmente exentos del Impuesto sobre Sociedades, circunstancia que fundamentalmente tendrá lugar en los entes públicos territoriales (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales).

La propia naturaleza jurídica del ente y de la mayoría de sus *stakeholders* es garantía suficiente de su carácter no lucrativo y permite evitar discriminaciones meramente nominales como ocurre en la actualidad con consorcios expresamente citados en la norma.

- 2) Federaciones Deportivas Autonómicas integradas en una Federación Deportiva Internacional reconocida por el Comité Olímpico Internacional.

Existen determinadas modalidades deportivas que carecen de federación española, pero sí existe federación deportiva autonómica. En este caso, la federación deportiva autonómica debería poder tributar bajo la Ley 49/2002, si, a su vez, está integrada en una federación deportiva internacional reconocida por el Comité Olímpico Internacional. Al igual que ocurre con las federaciones deportivas autonómicas integradas en una federación deportiva española, en este caso los organismos “garantes” serían los internacionales al no existir los españoles.

- 3) El Comité Olímpico Internacional y las federaciones deportivas internacionales en las que esté integrada una federación deportiva española.

Al igual que expresamente se citan el Comité Olímpico Español y las federaciones deportivas españolas, parece conveniente mencionar al Comité Olímpico Internacional y a las federaciones deportivas internacionales. En el caso de que estas entidades tuviesen su sede en España quedarían automáticamente equiparadas a las anteriores. En caso de no tener su sede en España podrían aplicar el régimen de la Ley 49/2002 por aquellos rendimientos obtenidos en España.

- 4) Delegaciones de Entidades No Lucrativas extranjeras residentes en países o territorios con los que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición y que cumplan de manera equiparable los requisitos previstos en la Ley 49/2002.

Actualmente la Ley 49/2002 pueden aplicarla las delegaciones de fundaciones extranjeras. Más allá de lo discriminatorio que supone tener que aplicar el régimen cuando existe delegación en España, la experiencia muestra que el ropaje jurídico “fundación” no es igual en otras jurisdicciones. De esta forma es preferible extender la aplicación de la Ley 49/2002 a todas aquellas delegaciones de entidades no lucrativas extranjeras (no solo fundaciones) en la medida en que los requisitos del ente extranjero se cumplan de manera

equiparable a lo previsto en la Ley 49/2002. El test de equiparabilidad ha sido expresamente avalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁸ y, en su caso, puede añadirse que esa equiparabilidad será objeto de desarrollo reglamentario.

(8) Véase la sentencia de fecha 14 de septiembre de 2006, asunto C-386-04 (Centro di Musicologia *Walter Stauffer v Finanzamt München für Körperschaften*).

PONENCIA SEGUNDA

DONACIONES DESDE O HACIA TERRITORIOS FORALES, ¿APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES DE LA LEY 49/2002?

José M^a Utande San Juan
(Letrado del Tribunal Constitucional)

1. EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENL Y DEL MECENAZGO EN EL ÁMBITO FORAL

1.1. NORMATIVA REGULADORA

El régimen foral por el que se rigen las relaciones financieras y tributarias de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad foral de Navarra con el resto del Estado atribuye a los citados territorios autonomía para regular su propio sistema tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el **Concierto Económico** con el País Vasco aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en el **Convenio Económico** con Navarra regulado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

En ejercicio de dicha autonomía, las instituciones forales competentes han aprobado, junto a su normativa general del Impuesto sobre Sociedades, las normas equivalentes a la Ley 49/2002 en materia de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos (en adelante, ENL) e incentivos fiscales al mecenazgo. Tales normas son las siguientes:

Navarra:

- Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.
- Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.
- Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF (art. 62.4. Deducciones por donaciones).
- Regulación civil: Compilación de Derecho Civil Foral de Navarra (Leyes 44-47).

Territorio Histórico de Álava/Araba:

- Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las ENL y de los incentivos fiscales al mecenazgo, desarrollada por el Decreto Foral 60/2004, de 19 de octubre.
- Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF (art. 91. Deducciones por actividades de mecenazgo).

Territorio Histórico de Bizkaia:

- Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las ENL y de los incentivos fiscales al mecenazgo, desarrollada por el Decreto Foral 129/2004, de 20 de julio.
- Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF (art. 91. Deducciones por actividades de mecenazgo).

Territorio Histórico de Gipuzkoa:

- Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las ENL y de los incentivos fiscales al mecenazgo, desarrollada por el Decreto Foral 87/2004, de 2 de noviembre.
- Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF del Territorio Histórico de Gipuzkoa (art. 90. Deducciones por actividades de mecenazgo).
- Regulación civil común a los tres territorios: Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco.

Las normas anteriores siguen muy de cerca tanto el esquema como el contenido de la Ley 49/2002. La estructura de la norma navarra se aparta algo más de la Ley 49/2002, aunque, en esencia y con diferencias de matiz, los beneficios tributarios son muy parecidos en las cinco regulaciones.

1.2. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN

Las reglas para determinar cuándo es aplicable cada normativa, es decir, los **puntos de conexión**, vienen recogidos en el Concierto y el Convenio y son, sintéticamente expuestos para lo que aquí interesa, los siguientes:

En el **IRPF**, el punto de conexión es la residencia habitual del contribuyente (arts. 6 del Concierto y 9 del Convenio). Por tanto, los incentivos fis-

cales al mecenazgo realizado por personas físicas serán los previstos en la normativa del IRPF del territorio donde el mecenas tenga su residencia habitual. En caso de que este sea el territorio común, habrá que tener en cuenta no solo la regulación estatal, sino también las normas (sobre todo, deducciones por mecenazgo) aprobadas por la Comunidad Autónoma de residencia.

En el **Impuesto sobre Sociedades** la normativa es la correspondiente al territorio del domicilio fiscal (arts. 14 del Concierto y 18 del Convenio), salvo que superen el umbral de 7 millones de euros de volumen de operaciones y, teniendo domicilio fiscal en territorio foral, la entidad realice más del 75% de sus operaciones en territorio común, en cuyo caso se aplica la normativa de este territorio; o que, superando igualmente dicho umbral y teniendo domicilio fiscal en territorio común, realice el 100% de sus operaciones en territorio foral, supuesto en el que se aplica la normativa foral correspondiente.

Conviene aclarar que tanto para el IRPF como para el Impuesto sobre Sociedades se establecen puntos de conexión específicos en materia de **retenciones**, así como la obligación de seguir la normativa común para algunos tipos de retención.

En el **Impuesto sobre la Renta de No Residentes** (IRNR), cuando existe establecimiento permanente, se aplican las reglas del Impuesto sobre Sociedades, mientras que en caso contrario se establecen reglas específicas según el tipo de renta (arts. 21 del Concierto y 28 del Convenio).

En el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** (ITP y AJD), los arts. 30 del Concierto y 38 del Convenio recogen los criterios para cada hecho imponible, siendo el más importante el de ubicación de los inmuebles.

En cuanto a los **tributos locales** a que puedan estar sujetas las ENL, el punto de conexión será también la ubicación del inmueble por lo que se refiere al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; o bien el domicilio fiscal de la entidad para el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. EL MECENAZGO INTERTERRITORIAL: CASOS Y SOLUCIONES

2.1. PLANTEAMIENTO

El hecho de que los territorios forales aprueben su propia normativa en buena parte de los impuestos que afectan a las ENL y al mecenazgo hace que, aun encontrándonos dentro de un mismo Estado, se planteen también problemas de mecenazgo transfronterizo.

Naturalmente esta no es una cuestión específica de nuestro país, pues es habitual que en los Estados descentralizados las entidades subestatales dispongan de ciertas competencias para regular los tributos aplicables en sus territorios, de forma que en los países en que esto sucede, junto al mecenazgo transnacional, será necesario prestar atención al mecenazgo interterritorial, entendiendo por tal **el que tiene lugar cuando donante y beneficiario residen en territorios, aun dentro del mismo país, donde la normativa es diferente**, como sucede en España entre los territorios forales y el territorio común.

Además, en el País Vasco la normativa no es única, sino que cada Territorio Histórico tiene su propio sistema tributario, por lo que también se plantearán cuestiones de mecenazgo interterritorial cuando el donante y el beneficiario residan en Territorios Históricos distintos. Por último, habrá también casos de mecenazgo interterritorial entre los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

En todo caso, existe una diferencia crucial entre el mecenazgo transnacional y el mecenazgo interterritorial, como consecuencia de que: i) por un lado, **las divergencias de normativa** entre el territorio común y los territorios forales son mucho menores que las que puedan existir entre dos Estados; ii) por otro, la adopción de medidas dirigidas a solventar los problemas derivados de la distinta regulación será más sencilla en el mecenazgo interterritorial, como consecuencia del principio de coordinación, colaboración e intercambio de información que inspira las relaciones tributarias entre el territorio común y los territorios forales (arts. 2 y 4 del Concierto y 2 y 5 del Convenio).

A este respecto, se ha de tener en cuenta que, como ha destacado el Tribunal Constitucional, las Normas Forales vascas “no tienen la naturaleza de disposiciones autónomas, al no surgir desvinculadas de toda ley, dado que tienen como función constitucional la de configurar, de forma armonizada, **un régimen tributario foral que sustituye y replica**, en cada uno de esos te-

rritorios, la estructura del sistema tributario del Estado (STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5), tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a) EAPV] como en el extraordinario y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV]" [STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b)]. La misma valoración cabe hacer de la normativa navarra.

A su vez, el grado de integración es aún mayor entre los Territorios Históricos del País Vasco que entre estos y el territorio común o el de Navarra, por lo que la solución será más sencilla para los casos de mecenazgo desde una provincia vasca a otra. Cabe reseñar, en este sentido, que la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, creó el **Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi**, integrado por tres representantes del Gobierno Vasco y otros tres de las Diputaciones Forales, uno de cada una de ellas, como un instrumento para impulsar la armonización normativa, en el marco del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico. El hecho de que las tres normas forales de régimen fiscal de ENL e incentivos fiscales al mecenazgo sean prácticamente idénticas se debe sin duda a esta voluntad de armonización reforzada en el territorio vasco.

2.2. DONATIVOS ENTRE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO

Comenzando por este supuesto, hay que tener en cuenta que las tres normas forales reguladoras de esta materia en los respectivos territorios (art. 18) consideran como entidades beneficiarias de mecenazgo aquellas ENL a las que sea aplicable el régimen fiscal especial regulado en el Título II de cada una de ellas, es decir, las que reúnan la condición de entidades "protegidas" por este régimen especial.

Y, al regular su ámbito subjetivo de aplicación, el art. 4 de las tres normas disponen que son ENL a efectos de la respectiva norma foral las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, así como las federaciones y asociaciones de las mismas que, persiguiendo fines de interés general, se encuentren inscritas en el registro correspondiente y cumplan los **requisitos establecidos en el artículo 5** (destino de las rentas e ingresos, límites a la realización de explotaciones económicas ajenas a su finalidad, destinatarios de sus actividades, gratuidad en los cargos de patrono, reglas para la disolución y elaboración de una memoria económica), que equivalen a los del art. 3 de la Ley 49/2002.

En principio, la redacción literal de las normas apuntadas podría llevar a pensar que no solo existe una barrera externa que impediría la deducibilidad para el donante de los donativos⁹ realizados a ENL residentes en otros países, sino también una **barrera interna** que hace imposible dicha deducibilidad en los casos en que la normativa aplicable a la ENL destinataria del donativo sea la de otro Territorio Histórico, la de Navarra o la de territorio común.

Pues bien, al igual que ha mantenido el TJUE para los donativos transnacionales en el ámbito de la UE en la doctrina a que luego aludiremos, ya desde los primeros momentos de aplicación de las Normas Forales reguladoras del régimen fiscal de las ENL y del mecenazgo se puso de manifiesto la necesidad de determinar si los donativos a ENL de otros Territorios Históricos tendrían derecho al incentivo.

La solución, en el ámbito vasco, fue **admitir dicha deducibilidad**, redactando de forma acorde la normativa del IRPF, de tal suerte que las Normas Forales reguladoras de este tributo en los tres territorios, actualmente, el art. 91.1 de la Norma Foral de Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre; el art. 90.1 de la Norma Foral de Gipuzkoa 3/2014, de 17 de enero; y el art. 91.1 de la Norma Foral de Álava 33/2013, de 27 de noviembre (la normativa del IRPF anterior a la señalada se expresaba en idénticos términos) prevé que los contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas para este Impuesto en las “Normas Forales” reguladoras del régimen fiscal de las ENL y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Aunque habría sido deseable más claridad por parte del legislador foral, el empleo del término “Normas Forales” en plural parece apuntar a la solución indicada. Con buen criterio, la Administración Tributaria viene haciendo una interpretación proclive a admitir la deducibilidad de los donativos a las ENL acogidas a alguna de las otras normativas existentes en España. Cabe citar, la temprana **Instrucción 2/2005**, de 4 de febrero, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del IRPF de dicho territorio en la que se afirma que:

(9) Utilizamos el término “donativo” en sentido amplio, comprensivo de los “donativos, donaciones y aportaciones” a que se refiere el art.17 Ley 49/2002 y los preceptos equivalentes de la normativa foral.

*“La deducción por donativos no sólo será de aplicación a aquellas cantidades destinadas a ENL a las que resulte de aplicación la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, sino también a las destinadas a entidades que reúnan los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la citada Norma Foral 1/2004 y **que apliquen cualquiera de los regímenes especiales de Fundaciones y Mecenazgo**. Por tanto, las aportaciones realizadas a ENL de ámbito estatal serían deducibles por contribuyentes vizcaínos.”*

A continuación, la Instrucción cita los regímenes especiales a los que resulta de aplicación el criterio indicado, mencionando la normativa de Álava, Gipuzkoa, Navarra y del Estado.

Así pues, conforme al criterio señalado, seguido también por el resto de Territorios Históricos, un donante que sea residente en uno de ellos podrá aplicar los incentivos fiscales previstos en la Norma Foral de dicho territorio aunque la entidad donataria resida en otro Territorio Histórico, siempre que reúna las condiciones exigidas en la normativa sobre ENL del territorio del donante.

Y la citada Instrucción de la Hacienda de Bizkaia va más allá, haciendo extensivo este criterio a **Navarra y al territorio común**, adoptando una posición que ha sido compartida por la Administración Tributaria del resto de territorios, incluida la estatal, como indicaremos en el siguiente apartado. El criterio de la citada Instrucción se ha reiterado por la Hacienda Foral de Bizkaia en la **contestación de 18 de febrero de 2008**¹⁰, en la que admite la aplicación del incentivo por una Entidad mercantil que dona materiales afectos a su actividad a una entidad no lucrativa beneficiaria del mecenazgo acogida a la Ley 49/2002.

Ha de resaltarse que esta interpretación favorable a reconocer el incentivo para donativos a entidades sujetas a otros ordenamientos (o subordenamientos) llegó en 2005, antes por tanto que los pronunciamientos del TJUE sobre la materia (la Sentencia *Centro di Musicología Walter Stauffer* a la que nos referiremos más adelante es de 2006 y la Sentencia *Persche* que por primera vez aborda el caso de los donativos transfronterizos, de 2009).

(10) Texto disponible en: <http://apli.bizkaia.net/info/InfoTributaria/>

Por tanto, aunque circunscrita al ámbito español, representó un paso importante en la dirección correcta.

2.3. DONATIVOS ENTRE EL TERRITORIO COMÚN Y FORAL

Según se ha anticipado, dentro del País Vasco, y, en concreto, en la Hacienda Foral de Bizkaia se abordó, ya en 2005, el problema de los donativos a ENL sometidos a una normativa distinta a la del donante, resolviéndose en sentido favorable al reconocimiento de la deducción. Avanzando más, la Hacienda Foral de Bizkaia extendió esta posición, compartida por las demás Haciendas Forales vascas, a los otros dos regímenes vigentes en esta materia: el navarro y el del territorio común.

Era cuestión de tiempo que la duda se planteara ante la Administración Tributaria del Estado. Y así sucedió, con la elevación en 2006 de una **consulta (núm. 253/2006)**¹¹ planteada por una fundación navarra sobre varias cuestiones referidas a su régimen jurídico en lo que afectaba al Convenio Económico, siendo una de las preguntas formuladas la de si a sus benefactores, residentes o domiciliados en territorio común, le resultaban de aplicación los incentivos establecidos en los artículos 16 y siguientes de la Ley 49/2002.

Pues bien, el criterio que consensuaron la Administración del Estado y la Hacienda de Navarra fue también propicio al **reconocimiento mutuo de la deducibilidad**. Partiendo de la premisa indiscutible de que los incentivos fiscales aplicables serán los previstos en normativa por la que se rija el impuesto personal del donante (en el caso consultado, la de territorio común), y que, conforme al artículo 16 de la Ley 49/2002, los incentivos fiscales se aplicarán a las donaciones y aportaciones realizadas a las ENL a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la citada Ley, se llega a la conclusión de que para admitir la deducción son exigibles dos requisitos: i) que la fundación consultante sea una entidad sin fines lucrativos en los términos de la Ley 49/2002, lo que sucederá si **cumple con todos los**

(11) El texto de esta contestación y del resto de las que se citan está disponible en: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio_es_ES/_Menu_/Fiscalidad_Autonomica/Regimen_Foral/Resoluciones_de_las_Juntas_Arbitrales_y_Consultas/Consultas_Tributarias/Consultas_Tributarias.shtml

requisitos del artículo 3 de dicha Ley, aunque no sea residente en territorio común; y ii) que **opte por la aplicación de dicho régimen** en los términos establecidos en la Ley. Por consiguiente, si se cumplen los anteriores requisitos, las aportaciones que realicen personas residentes o con domicilio fiscal en territorio común a la fundación navarra consultante podrán beneficiarse de los incentivos previstos en la Ley 49/2002 en el impuesto personal que corresponda.

Ahora bien, en el caso de la consulta nº 253/2006 se da la circunstancia de que la entidad consultante, aunque tributaba por el Impuesto sobre Sociedades con arreglo a la normativa foral navarra, también entraba en el ámbito de la Ley 49/2002, debido a un inmueble de su propiedad que estaba sujeto al IBI en territorio común, quedando exenta de dicho impuesto con base en el art. 15.1 de la citada Ley. Por tanto, tenía que optar por la Ley 49/2002 aunque fuera solo a los efectos de su tributación local (mediante la oportuna comunicación dirigida al Ayuntamiento de que se trate, según exige el art. 15.4 de la Ley). Esto dejaba la duda de cuál habría sido la contestación en caso de que la entidad no hubiera realizado ningún hecho imponible al que fuera aplicable la normativa de ENL de territorio común.

Esta duda se despejó con otra contestación posterior, la **núm. 294/2010** en la que se daba respuesta a la consulta formulada acerca de unos donativos que una persona física con residencia habitual en Madrid, y sujeta por ello a la normativa del IRPF de territorio común, tenía intención de hacer a una fundación domiciliada en Bilbao, a la que era de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sociedades. La pregunta era, de nuevo, si los donativos a la fundación citada podrían beneficiarse de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, a la que se añadía una segunda consulta de forma condicional, para el caso de que las aportaciones a la fundación se hicieran por una entidad (que aún no estaba creada), que fuera sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades de territorio común y que se constituyese por la propia consultante.

La consulta se formuló al amparo de una de las normas de coordinación y colaboración que recoge el Concierto Económico con el País Vasco (así como el Convenio Económico con Navarra) a que antes se aludía. En concreto, de la recogida en el art. 64.b) del Concierto, según la cual corresponde a un órgano de composición mixta y paritaria entre el Estado y las instituciones vascas (la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa)

la tarea de “resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico” (de forma análoga se regula en el art. 67 del Convenio, que atribuye esta función a la Comisión Coordinadora).

Aunque la cuestión de si cabe practicar la deducción en el IRPF común o foral no sería en sentido estricto una duda sobre un “punto de conexión”, la consulta se tramitó de la forma señalada en el citado art. 64.b) del Concierto, lo que parece acertado, dada la conveniencia de alcanzar un resultado consensuado entre las Administraciones implicadas.

El acuerdo que se alcanzó fue coincidente con la posición de la Hacienda Foral de Bizkaia antes explicada. Comienza la contestación remitiéndose al artículo 18 a) de la Norma Foral 1/2004, según el cual tendrán derecho a deducción en la cuota los donativos que se hagan a favor de ENL a las que sea de aplicación el Título II de dicha Norma Foral, es decir, las entidades enumeradas en el artículo 4 que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 5 de la misma. Para, a continuación, destacar que **los requisitos que deben reunir las ENL recogidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 son idénticos a los que enumeran en el artículo 5 de la Norma Foral 1/2004**. Por tanto –continúa afirmando–, si la fundación a que se hace referencia cumple los requisitos establecidos en la Norma Foral 1/2004, **también cumplirá con los requisitos previstos en la normativa estatal, abriendo la puerta al reconocimiento del incentivo**.

Con base en lo anterior, si una persona física residente en territorio común, y que, por ello, tributa en el **IRPF** de acuerdo con la normativa común, realiza una donación a una fundación constituida al amparo de la normativa foral que reúne todos y cada uno de los requisitos exigidos por la Ley 49/2002, serán aplicables los beneficios fiscales previstos en la normativa del IRPF de territorio común, en particular, la deducción de la cuota por donativos a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

En cuanto a cuál sería la situación si el donativo lo efectuara una **persona jurídica**, (cuestión que no se había abordado en la consulta 253/2006, circunscrita a donativos realizados por personas físicas), y asumiendo que a la persona jurídica le sea de aplicación la normativa común del **Impuesto sobre Sociedades**, los donativos podrán acogerse a los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, siempre que la destinataria reúna las condiciones previstas en la citada Ley, aunque su domicilio fiscal se encuentre en

territorio foral. Por tanto, será aplicable la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

Con la mencionada contestación, queda claro que **no es necesario que la ENL destinataria de los fondos realice algún hecho imponible conectado con la Ley 49/2002** y por razón del cual pueda acogerse a la misma, sino que basta con cumplir con los requisitos establecidos en su art. 3, lo que en el caso de las ENL acogidas a la normativa foral vasca y navarra puede asegurarse puesto que las condiciones exigidas por estas coinciden con las de la Ley 49/2002.

En el caso del **IRNR sin establecimiento permanente**, a diferencia de lo que sucede en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades, los territorios forales carecen de competencias normativas (art. 21 del Concierto y 28 del Convenio). Parece claro, por tanto, que los contribuyentes, personas físicas o jurídicas, de este impuesto podrán aplicar la deducción a que se refiere el art. 23 de la Ley 49/2002 y, en términos equivalentes, el art. 23 de las Normas Forales de los Territorios Históricos (en Navarra no se regula este extremo, por lo que se aplica directamente la norma estatal) a los donativos que realicen a ENL, **con independencia de que estas sean residentes en territorio común o foral**.

2.4. OTRAS FORMAS DE MECENAZGO

Es bien sabido que, junto a las deducciones en el impuesto personal que son aplicables a los donativos a ENL, tanto la Ley 49/2002 como las normas correspondientes de los Territorios Históricos contemplan otras actuaciones que se consideran merecedoras de incentivo fiscal.

Nos referimos, en particular, a la colaboración empresarial en actividades de interés general, a los gastos en actividades de interés general y a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Cabe añadir, asimismo, algunas particularidades de la normativa foral en relación con la regulación de la Ley 49/2002, como es el caso de la admisibilidad de la donación de servicios y de la adquisición de obras de arte para su oferta en donación.

2.4.1. *Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general*

Mediante estos convenios las ENL, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o fi-

nalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

Pues bien, aunque no conocemos contestaciones referidas a este supuesto, no vemos razón para no trasladar a estas actividades el criterio mantenido para los donativos, de manera que deberían tener derecho a la deducción, que aquí opera en la base, tanto los colaboradores que tienen residencia fiscal en el mismo territorio que la ENL, como aquellos a los que resulta aplicable el régimen fiscal de algún otro territorio.

2.4.2. Gastos en actividades de interés general

Junto a los donativos, donaciones y aportaciones y a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, la normativa sobre incentivos fiscales al mecenazgo tanto de territorio común como de territorio foral fomenta también el mecenazgo directamente realizado por particulares, sin interposición de una ENL.

Tal es el caso de los gastos en actividades de interés general (relacionadas en el art. 3 de la Ley 49/2002) que realicen sujetos pasivos que tributen en el IRPF (estimación directa de actividades económicas), en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRNR con establecimiento permanente.

A diferencia de las restantes formas de mecenazgo, aquí no hay dos sujetos implicados (mecenazgos, por un lado, y entidad beneficiaria, por otro) sino que con el gasto efectuado el propio mecenazgo persigue directamente fines de interés general. Al no existir dos sujetos, no se plantean como tales los problemas interterritoriales que venimos examinando, debiendo admitirse, a nuestro juicio, el incentivo aunque los gastos acogidos a este beneficio se efectúen en otra parte del territorio español distinta de aquella en la que esté establecido el mecenazgo. Así pues, como en el caso anterior, parece que debería aplicarse lo indicado para los donativos.

2.4.3. Actividades prioritarias de mecenazgo y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

A los incentivos fiscales al mecenazgo mencionados, la normativa en vigor (salvo en el caso navarro), añade dos instrumentos específicos:

- i) La relación de actividades prioritarias de mecenazgo, que son declaradas por la Ley de Presupuestos Generales de cada año y que

dan derecho a incrementar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas para el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IRNR.

- ii) Los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, que son incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de ciertos acontecimientos determinados por ley.

La principal particularidad de ambos incentivos, en lo que aquí interesa, es el necesario reconocimiento previo por parte de la Administración, sin el cual no es posible aplicar los beneficios.

Por esta razón, y a diferencia de las otras formas de mecenazgo, en estos programas no se viene admitiendo el trasvase territorio común-territorio foral, es decir, la contribución por mecenazgo de un territorio a los programas y actividades declarados merecedores de incentivo por otro territorio.

Este es el criterio que se hizo constar en la **consulta núm. 251/2006**, formulada por un contribuyente sujeto a la normativa común del Impuesto de Sociedades que realizaba aportaciones a las actividades declaradas prioritarias por la normativa foral, y que deseaba saber si podía aplicar las deducciones previstas en la normativa común en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades a presentar en territorio común. La contestación fue negativa, en los siguientes términos:

*“Del artículo transcrito [se refiere al art. 27 Ley 49/2002, que regula estos programas] se deduce con claridad que la aplicación de beneficios fiscales relacionados con los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público exige en todo caso el previo reconocimiento del programa por Ley, que evidentemente habrá de ser estatal. Esta Ley específica deberá además concretar los beneficios fiscales que serán de aplicación a dicho programa, dentro de los máximos de la Ley 49/2002. Por tanto, una entidad domiciliada en territorio común, que se rige en consecuencia por la normativa común del Impuesto sobre Sociedades, **solo podrá disfrutar de beneficios fiscales por las actividades relacionadas con programas reconocidos expresamente por una Ley estatal.** Así pues, en el caso planteado y salvo que el programa previsto en la normativa foral al que la entidad ha realizado aportaciones también haya sido reconocido por una Ley*

estatal, tales aportaciones no podrán beneficiarse de los incentivos de la Ley 49/2002.”

En relación con esto, las Normas Forales de Bizkaia y Gipuzkoa han incluido (art. 31) una **cláusula de reciprocidad**, conforme a la cual:

*“Los beneficios fiscales reconocidos en los dos artículos anteriores para las **actividades prioritarias** [art. 29] y **programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público** [art. 30], serán de aplicación a aquellas actividades y programas que así sean declarados por los órganos competentes del Estado y de los Territorios Forales, **siempre que, en la normativa aprobada por los mismos, se reconozcan de forma recíproca**, las actividades y programas aprobados por la Diputación Foral de Bizkaia [Gipuzkoa].”*

En desarrollo de lo anterior, los Decretos Forales que aprueban el marco legal de las actividades prioritarias en cada Territorio Histórico declaran, a condición de reciprocidad, como prioritarias aquellas actividades que así sean consideradas por los órganos competentes del Estado y del resto de territorios forales. En el caso de Álava, su Norma Foral no incluye un artículo como el transcrito, pero los Decretos Forales anuales sí prevén la cláusula de reciprocidad (vid. por ejemplo, art. 2.Dos. del Decreto Foral 39/2016, del Consejo de Diputados de 17 de mayo, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2016). Puede citarse, además, la **consulta de 2 de noviembre de 2005** de la Hacienda Foral de Álava en la que se admite que varios patrocinadores alaveses apliquen el incentivo fiscal incrementado por sus contribuciones al evento *“World Series by Renault”*, actividad declarada prioritaria por Bizkaia, precisamente en atención a la reciprocidad que proclama la norma vizcaína para las actividades que declare prioritarias el Territorio Histórico de Álava (y el resto de territorios).

Sin embargo, como hemos apuntado, la normativa de territorio común no prevé la mencionada reciprocidad, lo que significa que, en la práctica, los mecenazgos a este tipo de actividades y programas sí se ven afectados por una suerte de muro entre ambos territorios. El protagonismo que juega la Administración en estos casos parece que ha llevado a priorizar el control del gasto fiscal que generan, por encima de la deseable permeabilidad en esta materia entre el territorio común y foral.

2.4.4. *Donación de servicios*

Aunque la regulación de los incentivos fiscales por donativos es bastante similar en los territorios forales y en territorio común, más allá de las diferencias en los porcentajes de deducción y en los límites aplicables, cabe reseñar una singularidad específica de la admisión como actividad incentivada, tanto en los Territorios Históricos como en Navarra, de la prestación gratuita de servicios, a diferencia del territorio común, donde no es una actividad incentivada con carácter general.

A su vez, se aprecia una diferencia entre los Territorios Históricos del País Vasco donde solo se admite para sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR con establecimiento permanente [art. 19.f) de la Norma Foral 1/2004, de Bizkaia y equivalentes de Gipuzkoa y Álava] y Navarra, que admite también la donación de servicios por personas físicas (art. 33.6 de la Ley Foral 10/1996).

Lo relevante para este trabajo es que podrá ser donataria de los servicios cualquier ENL que cumpla las condiciones ya conocidas, que son comunes a los cinco territorios, por lo que, en cuanto a los aspectos territoriales, no habrá diferencia con los donativos tradicionales. Sin embargo, podría cuestionarse si estaría incentivada una donación de servicios que un contribuyente foral haga en favor de una entidad acogida a la Ley 49/2002, al no preverse en esta dicha figura. Nos decantamos por una respuesta afirmativa, desde la óptica de hacer primar la normativa del territorio del donante, a pesar de que el donativo podría no considerarse exento para la beneficiaria. Dicho criterio llevaría a negar el incentivo en el caso inverso (contribuyente de territorio común que dona servicios a una entidad de territorio foral), si bien en tal caso la Hacienda Foral podría reconocer la exención en sede de la destinataria.

2.4.5. *Adquisición de obras de arte para su oferta en donación*

Otra particularidad destacable en el ámbito foral es el incentivo que recibe la adquisición de obras de arte para su oferta en donación, posibilidad que contemplan tanto la normativa vasca (art. 28 de las Normas Forales de régimen fiscal de las ENL e incentivos fiscales al mecenazgo de cada uno de los tres territorios) como la navarra (art. 44 de la Ley Foral 10/1996).

Lo relevante a nuestros efectos es si el incentivo se aplica también en el caso de que la entidad donataria no pertenezca al ámbito del territorio foral

del donante. En el caso de los Territorios Históricos del País Vasco así es, ya que se reconoce la posibilidad de que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, del IRNR (con establecimiento permanente) y del IRPF (actividades económicas) deduzcan de la base imponible el coste de la obra de arte cuando se done a **entidades beneficiarias de mecenazgo**, tal y como sucede con los donativos.

En Navarra la medida parece circunscribirse a donaciones destinadas a **entidades públicas**, sea la propia Comunidad Foral, el Estado y otras Administraciones Públicas, incluidas las Universidades Públicas. No obstante, a pesar de su ámbito más limitado, tampoco se establecen barreras territoriales, al admitirse que la entidad pública beneficiaria se encuentre fuera del territorio navarro.

2.5. LA CLÁUSULA GENERAL DE LA NORMATIVA NAVARRA

La Ley Foral 10/1996 prevé en su disposición adicional segunda una cláusula general de reconocimiento al trasvase de mecenazgo entre territorio navarro y el resto de territorios, al disponer que:

“1. El régimen tributario regulado en esta Ley Foral será aplicable:

1º A las fundaciones que reuniendo los requisitos y condiciones en ella establecidos se hayan constituido conforme a la normativa estatal o a la de las Comunidades Autónomas con competencia en la materia.

2º A las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos y condiciones de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, y sus normas de desarrollo o de las disposiciones de las Comunidades Autónomas sobre esta materia.

3º Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio competente en materia de Cooperación Internacional al Desarrollo y las que no estando inscritas hayan solicitado formalmente su inscripción en dicho Registro, tengan la forma jurídica de fundación o de asociación y cumplan los requisitos y condiciones previstos en esta Ley Foral.

En el caso de las no inscritas si transcurridos seis meses desde la solicitud de inscripción no se hubiera producido ésta, les serán revocados los derechos o beneficios fiscales obtenidos.

- 2. La aplicación de este régimen tributario estará condicionada a que se acredite ante la Hacienda Tributaria de Navarra que se cumplen los requisitos exigidos en cada caso conforme a lo establecido en el apartado 1 anterior, y a que las entidades a que se refiere dicho apartado cumplan con las exigencias que a las fundaciones imponen los artículos 10 y 11.”*

Debemos aclarar que, como se desprende del apartado 2 de la disposición transcrita y de los arts. 15-17 de la Ley Foral 10/1996, en Navarra el régimen especial de las ENL es **rogado**, a diferencia de lo que sucede en el País Vasco y en el resto del Estado, de manera que las ENL no establecidas en Navarra y que sean financiadas por mecenas navarros deberán solicitar el reconocimiento de su condición a la Hacienda de Navarra para que sus benefactores se puedan aplicar los incentivos fiscales previstos en la normativa de dicho territorio.

Se ha de matizar que la normativa navarra no contempla ni el mecenazgo prioritario ni los denominados acontecimientos de especial interés público, de manera que, en la práctica la situación es similar para los demás territorios, con el matiz, que merece aplauso, de que es la Ley Foral la que establece esta regla general con nitidez, mientras que en el resto de territorios ha sido precisa la interpretación administrativa.

Sin embargo, junto a la Ley Foral 10/1996, más recientemente se ha aprobado una normativa específica para el mecenazgo cultural, la **Ley Foral 8/2014**, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra. Esta ley prevé unos incentivos incrementados respecto a los de aquella (siendo ambos incompatibles), pero acota los beneficiarios de tales incentivos a ENL domiciliadas fiscalmente en Navarra (art. 4), lo que supone un paso atrás en un reconocimiento recíproco que debería ser la regla general. La razón de esta restricción parece ser la misma que la que afecta a las actividades prioritarias y a los acontecimientos de especial interés público, ya que en las actividades de mecenazgo cultural de la Ley Foral 8/2014 se exige que previamente sean declaradas de interés social por el Gobierno de Navarra (art. 2).

3. ASPECTOS INTERTERRITORIALES DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS ENL

Junto a los aspectos transfronterizos del mecenazgo, también se debe abordar qué repercusiones tiene para el régimen fiscal de las ENL la existencia de varios poderes tributarios en España con competencias en los impuestos que afectan a estas entidades. Estos tributos son el Impuesto sobre Sociedades, el IVA, el ITP y AJD y los tributos locales. En cuanto al IRPF, la existencia de varias normativas influirá en los incentivos fiscales al mecenazgo de que hemos tratado en el apartado anterior, pero no en el régimen fiscal de la ENL en sentido estricto.

3.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El punto de conexión y la normativa en este impuesto se han expuesto en el apartado 1.2. Las diferencias que puedan existir para las ENL en los cinco territorios con normativa propia en este impuesto podrán hacer esta más o menos ventajosa para las entidades afectadas, pero no plantea especiales problemas transfronterizos.

3.2. RETENCIONES

En el Concierto y en el Convenio las retenciones y demás pagos a cuenta no siguen siempre el mismo punto de conexión que la obligación tributaria principal. Esto significa que las ENL, en su faceta de obligadas a practicar retenciones, pueden estar obligadas a ingresarlas en una Administración diferente de aquella en la que están establecidas, y con una normativa diferente. Lo mismo puede sucederles como receptoras de rendimientos sujetos a retención, ya que esta puede ser la establecida en una normativa, común o foral, distinta de la que rige su Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, es interesante traer de nuevo a colación la **consulta núm. 253/2006** planteada por una fundación establecida en Navarra, que se regía por el Impuesto sobre Sociedades de dicho territorio y que, junto a la duda referente a los donativos (antes abordada), preguntaba si le era aplicable la regla del artículo 12 de la Ley 49/2002 en virtud del cual sus rentas no están sujetas a retención. En concreto, planteaba la duda respecto a los intereses cobrados de otras fundaciones cuyo domicilio fiscal estaba en territorio común.

En el procedimiento consensuado de resolución de consultas del art. 67 del Convenio (equivalente al previsto en el art. 64 del Concierto, a nos

hemos referido antes) no se alcanzó el acuerdo entre ambas Administraciones, puesto que Navarra entendía que tales intereses no debían someterse a retención, mientras que el Estado sostuvo que sí, con base en que el art. 12 de la Ley 49/2002 parte de que los rendimientos en cuestión estén exentos conforme a la normativa de territorio común, y que al ser su perceptora una fundación navarra, que no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades en territorio común sino en Navarra, no cabía aplicar el régimen de exención de la Ley 49/2002.

Elevada la discrepancia ante la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio (equivalente a la del art. 65 y ss. del Concierto), esta dictó **Resolución de 4 de abril de 2008** en el conflicto 15/2007, decantándose por la posición defendida por la Comunidad Foral, con base en la solución que en la misma consulta se había adoptado para los donativos. La Junta concluyó que si la fundación consultante cumple con las exigencias que se detallan en la Ley 49/2002 (art. 3), las personas que le satisfacen rendimientos de capital no deberán practicar retención e ingreso a cuenta. Por el contrario, si no se diesen aquellos requisitos que determinan la aplicación de la Ley 49/2002, los sujetos que satisfacen a la fundación los rendimientos objeto de la consulta, deberán ajustarse al régimen general previsto en la norma estatal que resulte de aplicación, puesto que el Convenio dispone que la retenciones por rendimientos del capital mobiliario se rigen por la normativa del que los satisface (que eran residentes en territorio común).

Esta interpretación resulta, además, coherente con la que ha prevalecido en el terreno de los donativos, en el que se considera que el domicilio fiscal de una ENL no debe ser impedimento para aplicar el régimen especial tanto a la entidad misma como a los donativos de que sea beneficiaria, siempre que cumpla los requisitos exigidos por la normativa correspondiente.

3.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El IVA es un impuesto sobre el que los territorios forales no disponen de competencias normativas, al tratarse de un tributo armonizado por la UE. Por tanto, la problemática que plantea el IVA para las ENL es la misma que en territorio común.

En cuanto a los aspectos de gestión, las ENL tendrán que cumplir con sus obligaciones fiscales por IVA ante la Administración Tributaria del Estado o de los territorios forales en atención a los puntos de conexión previstos en

el Concierto y el Convenio. Los problemas que puede originar esta separación de competencias gestoras en relación con aspectos como las devoluciones del impuesto, que han sido abordados en algunas resoluciones de la Junta Arbitral¹² y del Tribunal Supremo¹³, no presentan particularidades específicas en el caso de las ENL.

3.4. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD

La normativa del ITP y AJD prevé una exención subjetiva para las ENL, aplicable a las tres modalidades de este impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

Se han resuelto algunas consultas tributarias sobre aspectos interterritoriales de los beneficios fiscales en el ITP y AJD para las ENL como, por ejemplo, la **núm. 250/2006**, referida a una fundación constituida al amparo de la Ley 44 de la Compilación de Derecho Foral de Navarra y que preguntaba cuál era el régimen fiscal aplicable a la compra del terreno “dotacional educativo” situado en territorio común, contestándose que tanto en el supuesto de que la fundación quede obligada a satisfacer la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” o la modalidad “Actos Jurídicos Documentados” (en función de las circunstancias del transmitente y del tipo de terreno), el régimen aplicable en estos tributos será el previsto en la normativa común, dado que el inmueble sobre el que recaen está situado en dicho territorio. Dicho régimen es de exención en ambas modalidades del ITP y AJD, cuando la entidad adquirente se acoja al régimen fiscal de la Ley 49/2002, con arreglo a lo dispuesto en el art. 14 de la citada Ley. Por tanto, si la fundación cumple los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002, lo que cabe presumir porque son los mismos que los requeridos por la Ley Foral, y se acoge al régimen fiscal de dicha Ley 49/2002, formulando la correspondiente opción, la adquisición de un inmueble en territorio común estará exenta del ITP y AJD.

De nuevo puede comprobarse cómo se hace necesario acogerse a la Ley 49/2002 o a las normas forales equivalentes, aunque la ENL esté domiciliada en el otro territorio, a efectos de disfrutar de los beneficios fiscales en

(12) Entre otras muchas, la Resolución Junta Arbitral del País Vasco 9/2012, de 2 de julio de 2012.

(13) A modo de ejemplo, Sentencia del Tribunal Supremo 30 de octubre de 2013.

los tributos que pueden tener como punto de conexión una normativa distinta de la correspondiente al lugar de residencia. Así pues, en un caso como el comentado, a la autoliquidación por la modalidad que corresponda del ITP y AJD (que se debe presentar en la Comunidad Autónoma donde radique el inmueble) se acompañará una copia del certificado expedido por la AEAT señalando que la fundación navarra ha optado por acogerse al régimen de la Ley 49/2002.

Por otra parte, al hilo de una transmisión de valores encuadrada en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores en la que tomaban parte una sociedad de Bizkaia y una fundación de Gipuzkoa, la consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 19 de junio de 2009, en coherencia con pronunciamientos anteriores, entendió que la exención subjetiva en el ITP y AJD no afecta solo a las ENL sujetas a la normativa vizcaína sino a las que aplican cualquiera de los regímenes de fundaciones y mecenazgo previstos en otros territorios forales o en territorio común.

3.5. TRIBUTOS LOCALES

En relación con los tributos locales nos encontramos ante una situación similar a la apuntada para el ITP y AJD. Las fundaciones con sede en un territorio, cuyo Impuesto sobre Sociedades se registrará por la normativa del mismo (con las excepciones expuestas en el apartado 1.2.), tendrán que optar por el régimen de las ENL del otro territorio cuando sean sujetos pasivos de algún impuesto local que se rija por la normativa del mismo.

La contestación núm. 253/2006, a la que antes hemos hecho referencia, trataba precisamente un caso de este tipo, pues la fundación navarra consultante era titular de un inmueble en territorio común y, con el fin de lograr la exención en el IBI, debía optar por el régimen fiscal de la Ley 49/2002. Ahora bien, a diferencia de lo que sucede con el ITP y AJD, para el cual la opción se comunica a la Administración del Estado, en los tributos locales la opción debe manifestarse al Ayuntamiento correspondiente. Lo mismo sucederá para otros tributos locales de que pueda ser sujeto pasivo la ENL.

4. LA DOCTRINA DEL TJUE Y SU APLICACIÓN AL ÁMBITO FORAL

Hemos podido constatar cómo entre el territorio común y los territorios forales se plantean problemas similares a los del mecenazgo trasfronterizo,

en la medida en que nos encontramos ante distintas normativas aplicables al régimen fiscal de las ENL y del mecenazgo.

La doctrina del TJUE referida al mecenazgo transfronterizo en el ámbito de la UE debe tenerse presente para avanzar en la supresión de las barreras que todavía puedan existir a la aplicación de los incentivos con independencia de factores como la residencia de la ENL beneficiaria del donativo o ayuda.

Conviene, en este sentido, recordar el contenido esencial de los pronunciamientos del TJUE para, a renglón seguido, valorar qué modificaciones deberían impulsarse en la regulación existente.

Hasta donde conocemos, el TJUE se ha pronunciado en dos ocasiones sobre **la fiscalidad de las rentas obtenidas por ENL** en Estados distintos de aquel en que tienen su residencia (Sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Centro di Musicología Walter Stauffer*, asunto C-386/04, y Sentencia de 10 de febrero de 2011, *Missionwerk*, asunto C-25/10); y en otras dos acerca de la aplicación de los **incentivos fiscales a donativos** efectuados en favor de un ENL residente en un Estado de la UE distinto del de residencia del donante (Sentencia de 27 de enero de 2009, *Persche*, asunto C-318/07, y Sentencia de 16 de junio de 2011, *Comisión/República de Austria*, asunto C-10/10).

Pues bien, de los anteriores pronunciamientos se desprende con claridad que la normativa tributaria que no concede a las rentas y ganancias obtenidas por una ENL el mismo tratamiento fiscal que el otorgado a las obtenidas por ENL nacionales resulta **contraria a la libre circulación de capitales** garantizada por el Tratado de la Unión. De la misma forma, se estima contrario a dicho principio que un Estado no reconozca a los donativos que sus residentes efectúan en favor de una ENL de otro Estado los incentivos que otorga a las donaciones que realiza en favor de las ENL nacionales. Es importante poner de relieve, sin embargo, que el TJUE no exige una aplicación automática de estos criterios, sino que requiere efectuar un juicio para determinar si las ENL extranjeras son equiparables a las nacionales.

En particular, en el **caso Centro di Musicología Walter Stauffer**, el TJUE concluyó que era contrario a la libre circulación de capitales que un Estado miembro que exime del Impuesto sobre Sociedades los rendimientos obtenidos por una ENL establecida en su territorio por el arrendamiento de un inmueble niegue dicha exención a los rendimientos del mismo tipo perci-

bidos por una ENL no establecida. El Tribunal rechazó expresamente que una norma como la enjuiciada pueda ampararse en la eficacia de los controles fiscales, admitiendo que el Estado concernido tiene la posibilidad de hacer las comprobaciones pertinentes antes de equiparar el trato de ambas entidades. Se descartó, asimismo, que quepa invocar el principio de coherencia del régimen fiscal nacional.

En la Sentencia del **caso Missionwerck**, por su parte, se consideró discriminatoria la normativa de un Estado que reserve la aplicación de un tipo reducido del impuesto sobre sucesiones y donaciones a las ENL que estén establecidas en el mismo o en el Estado de residencia del causante, excluyéndolo para el resto, aunque la actividad a la que se dedican tenga las mismas características. El Tribunal insiste, por un lado, en la posibilidad de comprobación de estas características y, por otro, en que el argumento de “sustitución” (según el cual se beneficia fiscalmente a una entidad porque su actividad sustituye al Estado miembro de residencia, que debería gastar recursos en lograr esos mismos objetivos) no es admisible porque la reducción de los ingresos fiscales no está entre las razones imperiosas de interés general que justifican una restricción de las libertades del Tratado.

Específicamente para las actividades de mecenazgo, en el **caso Persche** el TJUE consideró que la libertad de movimiento de capitales se opone a que un Estado miembro incentive fiscalmente solo los donativos efectuados a entidades no lucrativas establecidas en su territorio, sin permitir al contribuyente que demuestre que las donaciones entregadas a una entidad establecida en otro Estado cumplen los mismos requisitos.

Por último, en el **caso Comisión/República de Austria, asunto C-10/10**, se declaró que la restricción que establecía la normativa austriaca para la deducibilidad de ciertos donativos, exigiendo que sus destinatarios fueran organismos austríacos, lesionaba la libre circulación de capitales, reiterando los argumentos de los pronunciamientos anteriores. En particular, el Tribunal desechó la pretensión de Austria de que era importante el control ejercido sobre las entidades residentes para garantizar que perseguían los objetivos de interés general, puesto que no se había acreditado en qué resultaba determinante dicho control.

Interesa resaltar que algunos Tribunales en España ya se han hecho eco de la jurisprudencia del TJUE. Tal es el caso del **Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid**, que en varias Sentencias recaídas entre noviembre de

2013 y marzo de 2015 (por todas, se puede citar la **Sentencia 418/2015, de 18 de marzo**), ha considerado que se vulnera la libre circulación de capitales cuando se deniega la exención en el IRNR a los dividendos percibidos en España por una fundación sueca, sin delegación en nuestro país. La entidad invocó la Sentencia del TJUE en el caso *Centro di Musicología Walter Stauffer* y acredita que en Suecia tiene reconocida la exención por los rendimientos del capital mobiliario que percibe, alegando que no se le puede exigir disponer de un establecimiento en España porque ello sería contrario a la libre circulación de capitales. El TSJ de Madrid acoge estos argumentos y considera, a partir del **test de equivalencia** que lleva a cabo, que, con los datos aportados, la ENL sueca cumple con los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002 (si bien alberga alguna duda en relación con el requisito de gratuidad de los cargos, entiende que la norma española no impone esta condición de forma absoluta, por lo que concluye que se cumple).

En el mismo sentido que el TSJ de Madrid se ha pronunciado la **Audiencia Nacional, en Sentencia de 16 de octubre de 2014** (recurso núm. 414/2011), en la que estima aplicable la jurisprudencia del caso *Persche* para reconocer el derecho a la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de una entidad española del donativo que ha efectuado en favor de la asociación diocesana de Niza. Razona el Tribunal que el caso analizado es el mismo que el abordado por el TJUE en *Persche* y que, por tanto, no ha de plantearse una cuestión prejudicial. A diferencia del caso abordado por el TSJ, aquí no se lleva a cabo el test de equivalencia, puesto que -afirma el Tribunal- la Administración Tributaria ha denegado el beneficio fiscal, pero no ha puesto reparo a la naturaleza del donatario como entidad protegida.

Cabe citar también la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 2015** (recurso núm. 456/2011), referida al régimen fiscal en el IRNR de una asociación sin ánimo de lucro alemana, a la que se reconoce, tras el oportuno test de equivalencia, el régimen de exención previsto en el art. 6.3º de Ley 49/2002.

Nos parece importante destacar un argumento al que han apelado los Estados miembros para limitar la aplicación trasfronteriza de los beneficios fiscales, como es el **efecto compensación** entre el mecenazgo y el gasto público al que, al menos parcialmente sustituye. El TJUE ha rechazado expresamente este argumento, aunque hay autores (Pedreira, 2015) que consideran equivo-

cada tal interpretación del TJUE, salvo para fines como la cooperación al desarrollo, que se pueden considerar en sí mismos transnacionales.

Pues bien, sin entrar ahora en el debate acerca de esta posible justificación de una diferencia de trato a nivel transnacional, debemos puntualizar que el caso territorio común-foral merece una valoración singular puesto que, a pesar de la autonomía tributaria reconocida a los territorios forales para regular el régimen fiscal de las ENL y del mecenazgo, dicha autonomía debe enmarcarse en el **principio de coordinación** que rige las relaciones de orden financiero y tributario entre el Estado y dichos territorios, tal y como ha recordado el Tribunal Constitucional (vid. apartado 2.1. anterior). Esto implica que la comunidad de intereses dentro de España debería llevar a que los fines de interés general declarados en un territorio deban ser admitidos como equivalentes en el resto, incluso en la hipótesis de que este principio no se aplicara a nivel europeo, aunque ya hemos visto cómo el TJUE promueve tal extensión.

En cualquier caso, es al TJUE a quien corresponde interpretar el alcance del principio de libre circulación de capitales, y son claros sus pronunciamientos al respecto. Se debe además recordar que este principio tiene su proyección en el ámbito interno español, pues la Constitución lo reconoce en su art. 157.2, como también lo hacen el Concierto [art. 3 c)] y el Convenio [art. 7 c)]. Por tal motivo, sería impensable no seguir los criterios del TJUE en el ámbito interno español (aunque no creemos que sean directamente aplicables al ámbito interno, pues, como es sabido, las cuestiones puramente internas de un Estado miembro suelen considerarse ajenas al Derecho de la Unión), teniendo en cuenta la comunidad de intereses a que nos hemos referido y la gran similitud existente en el tratamiento de esta materia entre los subsistemas tributarios de territorio común y foral.

5. REFERENCIA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

El ámbito competencial de las Comunidades Autónomas (CCAA) de régimen común es más reducido que el de los territorios forales, lo que, en relación con el tema que nos ocupa, determina que puedan regular incentivos fiscales al mecenazgo aplicables en el IRPF y en el resto de tributos cedidos sobre los que tengan competencias normativas (en lo que aquí interesa, Impuesto sobre el Patrimonio, ITP y AJD e Impuesto sobre Sucesiones y Do-

naciones). No podrán, sin embargo, regular incentivos en el Impuesto sobre Sociedades, ni tampoco en los tributos locales (sobre los que la competencia normativa corresponde al Estado y, en su caso, a los municipios correspondientes).

Por lo tanto, en lo referente al régimen fiscal de las ENL, las CCAA de régimen común solo podrán incidir en los tributos a que tales entidades se hallen sujetas y sobre los que dispongan de capacidad normativa, y siempre dentro de los límites de esta.

Interesa destacar, sin embargo, que casi todas las CCAA de régimen común han aprobado deducciones en la cuota del IRPF referidas a donativos a ENL y otras actividades de mecenazgo, **circunscribiéndolos habitualmente a las entidades y actividades de su ámbito territorial**. Así, según la publicación “Libro Electrónico de Tributación Autonómica 2016”¹⁴, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda, en este año las deducciones por donativos vigentes en las distintas CCAA contemplan diferentes supuestos: **a) De ámbito cultural:** las CCAA de Cantabria, Región de Murcia, Canarias, Illes Balears, la Comunitat Valenciana y la Comunidad de Castilla y León. **b) De fomento de la investigación** científica y/o el desarrollo y la innovación tecnológicos: las CCAA de Cataluña, Galicia, Aragón, Castilla-La Mancha, Illes Balears, la Comunitat Valenciana y la Comunidad de Castilla y León. **c) De carácter medioambiental:** las CCAA de Cataluña, Aragón, Canarias, la Comunitat Valenciana y la Comunidad de Castilla y León. **d) Otras deducciones por donativos:** las CCAA de Cataluña e Illes Balears y la Comunitat Valenciana (donaciones a entidades para el fomento de la lengua catalana y valenciana), las CCAA de Cantabria, Región de Murcia e Illes Balears (donaciones con fines deportivos), las CCAA de Cantabria, Castilla-La Mancha y la Comunidad de Castilla y León (donaciones con fines asistenciales, sanitarios y/o de lucha contra la pobreza y la exclusión social), la Comunidad de Canarias (donaciones a descendientes de cantidades destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual), la Comunidad del Principado de Asturias (donación de fincas rústicas a favor del Principado) y la Comunitat Valenciana

(14) El texto de esta publicación puede consultarse en: <http://www.minhap.gob.es/esES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-autonomica-medidas-2016.aspx>

(donaciones para el fomento de la educación superior). Algunas de estas CCAA han aprobado **leyes de mecenazgo**, aunque los incentivos fiscales previstos son similares a los indicados. A título de ejemplo, cabe mencionar la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana y la Ley 3/2015 de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias, de Illes Balears.

Acerca de estas medidas, que se unen a otras aprobadas por los parlamentos autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el ITP y AJD con similares condicionantes territoriales, no cabe sino apelar a la doctrina del TJUE en materia de **libertades comunitarias** y, específicamente, a las Sentencias mencionadas en relación con los incentivos fiscales al mecenazgo.

6. PROPUESTAS

Los problemas más importantes del régimen fiscal de las ENL y del mecenazgo derivados de los regímenes territoriales existentes en España han sido resueltos hasta la fecha por vía interpretativa. Por razones de seguridad jurídica parece aconsejable que se impulse una generalización de los mismos, que podría tener lugar a través de una **modificación del Concierto y del Convenio** en la que se hiciera constar que:

- a) Cualquier renta obtenida en un territorio por una ENL sujeta al régimen fiscal del otro territorio tuviera **el mismo tratamiento fiscal** que le correspondería en caso de haber sido obtenida por una ENL residente en el mismo territorio.
- b) Los donativos interterritoriales disfruten de los beneficios previstos para el impuesto personal del donante **cuando la entidad beneficiaria reúna los requisitos establecidos** en la normativa de mecenazgo del territorio del donante.
- c) Además, en las formas de mecenazgo para las que subsisten las barreras se debería caminar hacia una **regla de reciprocidad** o reconocimiento mutuo de programas que, en la medida de lo posible, sería preferible reconocer en el Concierto y en el Convenio.

Una alternativa, a la modificación del Concierto y Convenio sería promover un **acuerdo entre las instituciones de ambos territorios**, a través de

los órganos de cooperación existentes con tal fin, como es la Comisión Mixta de Concierto Económico en el caso del País Vasco y la Comisión Coordinadora en el caso de Navarra.

Pero, sin duda, una vez alcanzado el consenso sobre este punto, lo que no debería ser difícil habida cuenta que ya se ha logrado en la contestación de las consultas indicadas en este trabajo, la incorporación al Concierto y al Convenio constituiría un avance importante en cuanto a la eficacia y visibilidad de la solución adoptada, que tendría así carácter vinculante para todos los operadores (de la que carecería un acuerdo interadministrativo). La cláusula general de la disposición adicional segunda de la Ley Foral 10/1996 de Navarra, a la que antes nos hemos referido, constituye un buen ejemplo en la dirección adecuada.

En el caso de las **actividades prioritarias y de los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público**, el criterio restrictivo aplicado hasta el momento trae causa del intenso control público a que están sometidas estas formas de mecenazgo, lo que a su vez está en el origen de las críticas que se dirigen al mismo como forma incentivada de mecenazgo. A pesar de ello, se debe auspiciar la supresión de barreras también en este terreno, lo que se podría completar con una vía de cooperación antes de que cada Administración apruebe la relación de programas y actividades incentivadas.

Por lo que concierne a la **acreditación del cumplimiento** de los requisitos exigidos por la normativa del territorio que aplica el beneficio fiscal (test de equivalencia), los problemas existentes a nivel transnacional son menores a nivel interno porque, una vez acreditado que una ENL cumple las condiciones exigidas por la normativa de su territorio de residencia, también cumpliría con las del resto de regímenes existentes en España, puesto que son las mismas.

Aunque no es habitual que suceda, pueden generarse problemas si la Administración del territorio de residencia de la ENL y la que sea competente en relación con un determinado beneficio fiscal discrepan en la **interpretación** de alguno de los requisitos. En tal caso, cabría impulsar un acuerdo interadministrativo (a través de algunos de los órganos de colaboración antes indicados) mediante el cual se pactara expresamente que el **reconocimiento de una entidad como ENL** por la Administración del territorio de residencia fuera aceptado por el resto de Administraciones españolas, lo cual podría in-

cluso elevarse a rango normativo en el Concierto y Convenio. Equivaldría a adoptar a nivel español el criterio de “*home-country control*”, frente al vigente “*host-country control*”, lo que haría innecesario la aprobación de un modelo como ha hecho, por ejemplo, Luxemburgo, para justificar la deducibilidad de las donaciones de sus residentes a instituciones sin fin de lucro reconocidas y situadas en otros países (Unión Europea, Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza), bastando con aportar el certificado correspondiente.

Junto a lo anterior, y pese a los importantes avances logrados en los últimos años, sería preciso impulsar los mecanismos de colaboración entre las Administraciones tributarias de régimen común y foral, así como el **intercambio de información** que prevén tanto el Concierto como el Convenio para la aplicación de los tributos. De este modo, el reconocimiento interterritorial de los beneficios fiscales no supondría merma alguna en el control administrativo de su legalidad y se fomentaría la realización de donativos entre territorios.

Conviene, por tanto, apelar al necesario intercambio de información y colaboración entre las Administraciones tributarias común y foral que recogen el Concierto, en su artículo 4, y el Convenio, en su artículo 5, y que necesariamente han de facilitar la comprobación entre territorios de estos beneficios fiscales. Una medida ya puesta en práctica en esta dirección es la remisión recíproca entre la Administración estatal y foral del contenido de los **modelos 182 de donativos recibidos**, de tal suerte que las ENL cumplan con presentar un modelo a la Administración de su domicilio, tal y como parece desprenderse del Concierto y del Convenio, y no se merme la legítima y necesaria capacidad de cada Administración tributaria para una aplicación correcta de su sistema tributario, ni se genere una carga fiscal indirecta mayor para los administrados. Cabe proponer que este intercambio se amplíe a las **otras formas de mecenazgo**.

Por otra parte, entendemos razonable que la eventual adecuación del tratamiento del **mecenazgo internacional**, en línea con la jurisprudencia del TJUE, se aborde de forma consensuada entre el legislador de territorio común y de territorio foral. Por ello, sería aconsejable que la eventual modificación de las distintas normas sobre régimen fiscal de ENL e incentivos fiscales al mecenazgo para adaptarlas a las Sentencias del TJUE se hiciera de forma consensuada con las Haciendas Forales.

En conclusión, aunque son menos los ajustes a introducir en el mecenazgo interterritorial que en el internacional, esto no significa que no exista todavía un importante margen de avance para eliminar disfunciones, ampliar el espectro de posibles donantes y mejorar la seguridad jurídica en la aplicación del régimen fiscal de las ENL y de los incentivos fiscales entre territorio común y foral.

BIBLIOGRAFÍA

- COLOMER FERRÁNDIZ, C. *Memento Experto Beneficios fiscales y entidades no lucrativas*, Francis Lefebvre, Madrid, 2015.
- CRUZ AMORÓS, M. “Régimen fiscal de las fundaciones en las Comunidades Autónomas de régimen foral”, *Tratado de Fundaciones*, Aranzadi, Pamplona, 2010.
- CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S. “La fiscalidad deseable para el tercer sector” *Temas para el debate*, N.º. 88 (marzo), 2002
- GIL DEL CAMPO, M. *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2005.
- LÓPEZ RIBAS, S. “Régimen fiscal del mecenazgo en las Comunidades Autónomas” en *Tratado de Fundaciones*, Aranzadi, Pamplona, 2010.
- “Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa”, *Anuario de derecho de fundaciones*, 2013.
- “Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos”, *Crónica Tributaria*, núm. 153/2014.
- “Mecenazgo europeo sin fronteras”, *Crónica tributaria*, N.º Extra 3, 2014.
- LÓPEZ RIBAS, S. y UTANDE SAN JUAN, J.M. “Fronteras fiscales al mecenazgo”, *Carta Tributaria* 19/2009, CISS.
- MARTÍN DÉGANO, ISIDORO, “Las fundaciones en los impuestos locales” en *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo cuestiones pendientes para una reforma*, Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, 2015.
- “Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones. (Análisis de la SAN de 1 de octubre de 2015, rec. núm. 487/2012)”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, N.º 393, 2015, págs. 139-144.

- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, *Quincena Fiscal* núm.19/2015.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, G. “De la nueva fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en los territorios históricos del País Vasco: algunas reflexiones sobre aspectos polémicos o novedosos”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, Nº. 28, 2004.
 - “Fiscalidad del mecenazgo transfronterizo en la Unión Europea y libertades fundamentales: límites a la soberanía fiscal de los Estados miembros”, *Unión Europea Aranzadi*, Nº 1, 2011.
 - “El Régimen Fiscal del Mecenazgo en el País Vasco desde una perspectiva comunitaria: hacia un nuevo modelo transfronterizo”, *Forum fiscal de Bizkaia*, Mes 1, 2011.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma” en *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Aranzadi, Pamplona, 2015.

PONENCIA TERCERA

LA FISCALIDAD DE LAS ACTIVIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO CON COMPONENTE INTERNACIONAL

Juan Antonio Cívico Maldonado y Susana Abad Gurumeta
(Baker / McKenzie)

1. INTRODUCCIÓN

Como ya reconocía la doctrina, tan pronto como con ocasión de la regulación de las fundaciones extranjeras por la Ley 30/94¹⁵, *"hoy día existen fundaciones extranjeras que por su magnitud y desarrollo potencial, son susceptibles de operar en un contexto internacional. Además, algunas de las fundaciones aparecen ligadas a grandes empresas, que desarrollan su actividad en el marco de una pluralidad de Estados"*¹⁶.

La dimensión internacional de las entidades sin fin de lucro se ha incrementado exponencialmente en un mundo tan globalizado y relacionado como el actual.

Los aspectos internacionales de la tributación de las entidades sin fines lucrativos pueden agruparse en dos elementos fundamentales, de un lado, la definición de las entidades sin fines lucrativos, y de otro, las características del régimen fiscal aplicable.

Dada la naturaleza y alcance del presente análisis, estará centrado en las peculiaridades de las Fundaciones constituidas o reconocidas al amparo de la Ley 50/2002¹⁷, de Fundaciones, en cuanto que potenciales beneficiarias del régimen fiscal especial reconocido por la Ley 49/2002¹⁸, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

(15) Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

(16) CAMPUZANO DÍAZ, B. Las fundaciones extranjeras en la nueva Ley sobre Fundaciones. *Boletín del Ministerio de Justicia*. Núm. 1745, p. 120.

(17) Ley 50/2002, de 26 de diciembre.

(18) Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

En cuanto al régimen fiscal, y atendiendo al principio de soberanía fiscal, con arreglo al cual cada Estado tiene la capacidad de exigir impuestos sobre los individuos y entidades residentes en su territorio, debemos diferenciar dos perspectivas de gravamen de los ingresos, es decir, la que adoptará el Estado de la residencia de la Fundación, y la que adoptará el Estado de la fuente de la renta.

En el Estado de la residencia de la Fundación que también opera en el extranjero se suelen plantear problemas con relación a la concesión del régimen fiscal en términos análogos a como se reconoce en su caso a las Fundaciones que operan únicamente en el territorio nacional, así como si el ingreso obtenido en el Estado de la fuente soportará o no en el Estado de residencia el mismo gravamen que si se hubiera obtenido en el país de residencia.

Por su parte, desde la perspectiva del Estado de la fuente, la cuestión fundamental será determinar si dicho Estado otorga a la entidad no residente el mismo trato que el dispensado a las entidades nacionales, abriéndose la cuestión de los distintos niveles de registro u homologación de actividades que puedan exigirse.

Como cuestión preliminar y con la finalidad de enmarcar el debate haremos una breve referencia al origen y finalidad del régimen fiscal, así como a la situación regulatoria en el marco de la Unión Europea.

El cuerpo central del estudio se reservará a las cuestiones con componente internacional, de manera que comenzaremos la revisión con la perspectiva de España como Estado de la fuente en el sentido de examinar el tratamiento que depara nuestro Estado a una Fundación extranjera que cuenta con algún tipo de presencia en España, para continuar con el análisis de la situación en que se encuentra la fiscalidad de la filantropía transfronteriza en España.

Finalmente se esbozarán unas propuestas de reforma del marco legal.

2. ANTECEDENTES

2.1. *RATIO IURIS* DE LA EXENCIÓN

El artículo 34 de la Constitución reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley. Como ha destacado la doctrina, *"en su esencia el artículo 34 constitucional contiene una prohibición de que el Estado monopolice la consecución del interés general, pues el reconocimiento del derecho de fundación no supone otra cosa que garantizar que la iniciativa privada también participe en el servicio al interés general"*¹⁹.

Si la persecución del interés general por la iniciativa privada es un derecho constitucional y si la finalidad fundacional con arreglo al artículo 3.2 de la Ley 50/02 es la de beneficiar a colectividades genéricas de personas, se justifica la introducción de un régimen fiscal especial que promueva tales finalidades, si bien, hemos de coincidir con Cruz Amorós²⁰ en que se echa en falta en la Ley 49/02 una auténtica reflexión sobre el fundamento del régimen fiscal que nos ayude a ponderar su alcance.

Algún autor ha basado el régimen en que las entidades sin ánimo de lucro *"...se ven exentas de la obligación de tributar porque dedican casi el 100 por 100 de su riqueza a la consecución de fines de interés general. En este sentido, el beneficio que se les concede es el de salir del circuito normal de ingresos tributarios y gastos públicos porque ya realizan actividades que persiguen los mismos fines que los gastos públicos tienden a su vez a conseguir"*²¹.

Debe también aludirse al exhaustivo trabajo de la profesora Márquez Sillero²² sobre las razones del régimen fiscal especial, en el que alude a que *"es unánime la opinión en cuya virtud la participación privada en actividades de interés general debe ser fomentada desde los poderes públicos. En*

(19) GARCÍA - ANDRADE, JORGE. Objeto y alcance de la Ley de Fundaciones. Concepto de Fundación. En MUÑOZ MACHADO, S. CRUZ AMORÓS, M, LORENZO GARCÍA, RY (OTROS). *Comentarios a las leyes de Fundaciones y Mecenazgo*. Madrid, Lustel, 2005 (pág. 29).

(20) CRUZ AMORÓS, M. *Ámbito de aplicación y normas generales del régimen fiscal especiales de las entidades sin fines lucrativos*. En MUÑOZ MACHADO, S. CRUZ AMORÓS, M, LORENZO GARCÍA, RY (OTROS). *Comentarios a las leyes de Fundaciones y Mecenazgo*. Madrid, Lustel, 2005 (pág. 764).

(21) COLAO MARÍN, P.A. *Impuestos*. Año XVII, núm. 4, p. 12.

(22) MÁRQUEZ SILLERO, C. *La exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*. La Ley, Madrid, Mayo 2007.

este sentido, debe tenerse en cuenta que las fundaciones, así como las asociaciones de utilidad pública, son el fruto de una actitud filantrópica de ciertas personas, generalmente privadas, que dedican su patrimonio o sus rentas a la financiación de fines de interés general; por tanto, resulta adecuado ofrecer una protección legal a este tipo de entidades, que suponga un verdadero estímulo para la dedicación de capitales privados a las finalidades especificadas.

Esta protección normativa ha de abarcar, por supuesto, al ámbito tributario, estableciéndose un trato fiscal de beneficio para la fundación. Existe total concurrencia de pareceres al respecto; reconociendo la necesidad de crear estímulos fiscales de suficiente entidad, como para hacer que este tipo de entidades no lucrativas aumenten, y que sus actividades progresen y se extiendan".

Surge la cuestión de dónde situar las fronteras del beneficio fiscal. Es conocido que la aproximación a la cuestión por parte de la Administración española se ha construido tradicionalmente sobre los principios de beneficio y control. En consecuencia se ha restringido el otorgamiento de beneficios en aquellos casos en que la pérdida de recursos que lleva aparejado el beneficio fiscal no se corresponde con un beneficio para el Estado del donante -principio del beneficio- o bien el Estado del donante carece de control sobre el uso de los fondos por la entidad sin fines de lucro extranjera -principio de control-.

El principio del control se concreta esencialmente en la obligación de registro. Con arreglo al artículo 7 de la Ley 50/2002, las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España deberán mantener una delegación en territorio español, e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente. Una vez registradas, las delegaciones de fundaciones extranjeras quedan sometidas al Protectorado que corresponda en función de su ámbito territorial y les es de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas.

Desde el punto de vista tributario y partiendo de la posición de la Dirección General de Tributos (contestación a consulta V2526-05), la situación fiscal podría simplificarse del siguiente modo:

- i. La entidad extranjera con actividad en España, desde un punto de vista fiscal, opera mediante un establecimiento permanente (en adelante, "EP");

- ii. El EP puede estar o no registrado a los efectos de la Ley 50/02:
 - Si está registrado, puede acogerse a la Ley 49/2002;
 - Si no lo está, podría actuar bajo el régimen de entidades parcialmente exentas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades²³, en caso de cumplir los requisitos previstos;
- iii. En caso de no operar en territorio nacional mediante EP -por ejemplo, por realizar actividades esporádicas-, la tributación sería la correspondiente a los artículos 24 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (no residentes sin establecimiento permanente) y se tributaría por los devengos esporádicos de renta.

Las anteriores categorías no responden adecuadamente a la pluralidad de situaciones que depara la diversa realidad de las entidades sin fines lucrativos con actividad transnacional así como la complejidad de su operativa en un entorno global. Así, podemos encontrar entidades que operan en España pese a no contar con presencia habitual, lo que nos lleva al problema de la definición del lugar fijo de negocios. Del mismo modo que las entidades extranjeras pueden buscar un abaratamiento de sus costes de estructura en la persecución de su fines propios, mediante la suscripción de acuerdos de colaboración con entidades nacionales.

La compleja casuística que se presenta haría aconsejable introducir matizaciones al marco normativo actual.

2.2. REGULACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA. PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN CONTRA ESPAÑA

Atendiendo a las demandas de los distintos agentes involucrados en el sector no lucrativo, la Comisión Europea presentó en 2012 la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea, con la finalidad de impulsar el trabajo de las fundaciones en el ámbito europeo, reducir las barreras legales y administrativas, mejorar la transparencia y fortalecer el sector.

(23) Destacar que tras la aprobación de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, a estas entidades les será de aplicación el tipo general del impuesto (25%), al haberse rebajado el tipo general pero no el propio del régimen especial.

La principal aportación de esta iniciativa consistía en la creación de una forma legal única, la Fundación Europea, que podría dar cabida a entidades de nueva creación o bien a la que se podrían acoger las fundaciones ya existentes con actividad en al menos un Estado.

En cuanto al tratamiento fiscal, suponía un gran avance al otorgar a los operadores de otros Estados las mismas disposiciones y ventajas fiscales de que gozaran las fundaciones nacionales de interés público del Estado de residencia de la Fundación Europea.

Evidentemente que este avance implicaba la solución de los problemas y diferencias de tributación para entidades transnacionales, sin embargo, fueron precisamente las desigualdades fiscales las que impidieron el avance del proyecto, suprimiéndose en 2013 tales aportaciones para facilitar el debate, sin que ello finalmente haya contribuido a la aprobación de la propuesta al ser retirada formalmente²⁴.

A pesar de los infructuosos resultados obtenidos por la vía normativa, la aproximación de regímenes y ventajas fiscales entre Estados se está promoviendo a través de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y los tribunales nacionales, a lo que se añade el atento examen por parte de la Comisión Europea.

Cabe resaltar la incidencia de dichas actuaciones en España. En particular, el procedimiento de infracción del Tratado Fundacional²⁵ abierto a España por discriminación y restricción de la libertad de capitales por la no aplicación de los beneficios fiscales a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras y sin sucursal en España, pero establecidas en la UE o Espacio Económico Europeo²⁶.

En virtud de dicho procedimiento, la Comisión Europea solicitó a España en noviembre de 2015 la modificación de su normativa interna a fin de que un donante residente en España que haga una contribución a una fundación establecida en otro Estado miembro pueda deducirse la misma cantidad que si lo hiciera a una fundación española. Asimismo, se requiere también que una fundación extranjera que obtenga ingresos en España esté exenta por dichos ingresos en los mismos términos que una fundación española.

(24) Diario Oficial de la Unión Europea de 7 de marzo de 2015.

(25) Artículo 258.

(26) Que comprende a Islandia, Liechtenstein y Noruega.

Dado que la normativa española no se ha visto modificada, debido a la paralización legislativa en España desde diciembre de 2015, la Comisión Europea podría denunciar a España por este motivo en cualquier momento ante el Tribunal de Justicia Europeo.

3. ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EXTRANJERAS CON PRESENCIA EN ESPAÑA. ANÁLISIS DE SUPUESTOS PROBLEMÁTICOS AL HILO DE LA REGULACIÓN ACTUAL

En este apartado pueden establecerse distinciones en función de la disposición o presencia en España de la entidad extranjera, con una referencia particular a la fiscalidad de los potenciales donantes.

Como hemos apuntado con anterioridad, desde el punto de vista fiscal y como paso previo, el disfrute del régimen viene de la mano del registro de la entidad y el concepto de establecimiento permanente²⁷ (en adelante, EP) como lugar fijo de negocios ("*place of business*"). Tradicional concepto de fiscalidad internacional que sin embargo no se ajusta del todo a este tipo de situaciones, dado que la realización de actividades sin finalidad lucrativa, cuyos beneficios han de revertir en el interés general, cuesta pensar que pueda calificarse como negocio²⁸. Más si cabe cuando de la interpretación de este concepto puede derivarse la aplicación o no del régimen.

En cualquier caso, el desarrollo en España de explotaciones económicas por las entidades no lucrativas extranjeras registradas también podrá acogerse al régimen fiscal especial, pudiendo gozar de exención estas rentas en función de que estén en la relación del artículo 7 de la Ley 49/2002.

Volviendo a la presencia de las entidades extranjeras en España, podríamos distinguir varias situaciones:

-
- (27) Habrá que partir de la definición del correspondiente convenio de doble imposición, de estar en vigor. Subsidiariamente será de aplicación el concepto de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- (28) Con arreglo a la tercera acepción del vocablo negocio del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, lo es "*Aquello que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés*".

3.1. ENTIDAD EXTRANJERA CON EXCLUSIVA ACTIVIDAD EN ESPAÑA DE CAPTACIÓN DE FONDOS

En este supuesto también se podrían apreciar gradaciones, de modo que en un extremo tendríamos la entidad que no realiza ningún tipo de política activa de captación de Fondos, y en el otro, la entidad que cuenta con una sucursal en España. Podrían también esbozarse situaciones intermedias.

- i. **Entidad no registrada.** Estaríamos ante el caso de una entidad no lucrativa extranjera, no registrada, que sin embargo recauda en España fondos para allegarlos a sus fines propios en el extranjero. En cualquiera de estos casos, la interpretación administrativa del marco legal conduce a denegar el acceso al régimen de la Ley 49/02 por parte de la entidad no residente al no contar con un EP registrado.

Esto supone una obvia restricción a la operativa de entidades extranjeras en España, dado que deberán dotarse de una estructura mínima mediante la detracción de parte de los recursos obtenidos, con la que dar carta de naturaleza al establecimiento permanente.

En ausencia de dicho elemento, no sólo los ingresos que obtengan estarán sujetos a imposición, sino que del mismo modo los donantes no podrán gozar de beneficio fiscal alguno por sus aportaciones.

Así, la organización de una cena benéfica para la recaudación de fondos resultaría en la obtención de una renta a que aplicar el régimen tributario contenido en los artículos 24 y siguientes de la LIRNR (obtención de rentas sin establecimiento permanente), en su caso, sin que los comensales pudieran obtener beneficio fiscal alguno por su contribución.

En el caso de que con arreglo al convenio de doble imposición –o bien en atención a la LIRNR– se pudiera considerar que se opera a través de establecimiento permanente, la ausencia de registro sí que permitiría el acceso al menos al régimen de exención parcial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si bien, desde el punto de vista del donante la situación sería igualmente insatisfactoria al no gozar de ningún beneficio fiscal.

- ii. **Entidad registrada.** Bajo este supuesto, entendemos que sus actividades sí que podrían acogerse al régimen de la Ley 49/02, para el caso de contar con EP en España, es decir, si dispone en España de medios materiales y/o personales para ejecutar su actividad. No creemos que la remisión de los fondos recaudados impidiera el disfrute del régimen, siempre y cuando el objeto fundacional de la entidad extranjera se acomodara a lo previsto en la ley española, si bien en este punto consideramos que habiendo superado la entidad el filtro del registro, el análisis de la administración tributaria debería ser necesariamente reducido, limitándose a la homologación de lo previamente dispuesto por la entidad de supervisión. Menos problemático será el caso de una sucursal en España que cofinancia -junto a su matriz- proyectos en España, si bien la perspectiva de gasto la abordaremos separadamente a continuación.

En este punto sí que se podrían advertir zonas grises, como la posibilidad de que la entidad extranjera limitara sus costes de estructura mediante el apoyo o soporte de una entidad residente, que por otro lado podría tener o no fines lucrativos.

3.2. ENTIDAD EXTRANJERA CON ACTIVIDAD EN ESPAÑA COMO CENTRO DE GASTO

En este caso el supuesto aparece mucho menos problemático, dado que para la realización de sus actividades la entidad posiblemente contará con medios materiales y/o personal de modo que a través del EP registrado tendrá tanto acceso al régimen fiscal de la Ley 49/02.

Aun cuando no se trate de una Fundación, resulta ilustrativo el planteamiento de la contestación a consulta vinculante de la DGT número V1942-15, en que se dirime la tributación que debe soportar el establecimiento permanente en España de una Universidad pública estadounidense. Ésta ha llegado a unos acuerdos con una Universidad española para disponer de un espacio físico y dar cursos. Se incluye el intercambio recíproco de estudiantes. El establecimiento permanente no obtendrá ingresos en territorio español, sino que será financiado desde EEUU.

Tras negar que goce de exención subjetiva –al no ser contribuyente del IS–, y analizando la aplicabilidad del régimen fiscal de la Ley 49/2002, la

DGT restringe la concesión de privilegios fiscales a las entidades sin ánimo de lucro para aquellos casos en que las *"actividades estén destinadas a obtener un beneficio público específico para el Estado español"*. Añade asimismo que de la información proporcionada no se puede concluir que el establecimiento permanente persiga un fin de interés general, *"sin que del escrito de consulta se pueda deducir que las actividades del referido establecimiento permanente sean exclusivamente en beneficio público"*.

Tras este planteamiento, parece no obstante modular su posición el Centro Directivo –seguramente teniendo en mente que la consultante es una Universidad pública extranjera y que los centros españoles análogos gozan de exención subjetiva en el IS–, para acabar concluyendo que si las actividades del establecimiento permanente fueran exclusivamente en beneficio público, y de cumplir dicho establecimiento los requisitos exigidos en la Ley 49/2002 para ser considerado una entidad sin fin lucrativo, *"encontrándose en las mismas circunstancias que una entidad o institución española de la misma naturaleza"*, tendría derecho a disfrutar de los mismos privilegios fiscales que puedan disfrutar estas últimas, ya sea mediante la exención parcial en el IS, o bien mediante la aplicación del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002.

3.3. ENTIDAD EXTRANJERA CUYA ACTIVIDAD EN ESPAÑA GENERA INGRESOS Y GASTOS

En este caso entendemos que se podría acceder al régimen fiscal sin ningún tipo de restricciones, bajo la premisa del registro de la entidad extranjera ante la autoridad supervisora correspondiente en función de su ámbito de actividad.

3.4. FLEXIBILIZACIÓN DE LOS REQUISITOS FORMALES

En tanto no se alcance un consenso en el seno de la UE respecto del Estatuto de la Fundación Europea, cuando menos se haría necesaria la dulcificación de los requisitos para entidades no lucrativas europeas que pretendieran desarrollar actividades en Estados miembros distintos al de su residencia.

Como hemos analizado, entre los distintos requisitos a verificar, en ocasiones, la forma jurídica, la presencia y el subsiguiente registro suponen obstáculos insalvables para la persona jurídica extranjera, de modo que en

determinadas ocasiones sería aconsejable establecer vías menos rigurosas para facilitar de este modo la realización de las actividades de interés general.

En cuanto a la forma jurídica, aunque siempre se ha configurado como el primer requisito a cumplir para la aplicación del régimen fiscal, por el contrario, en alguna ocasión, como hemos visto antes en la contestación a consulta V1942-15, se ha admitido en la Ley 49/02 a una forma jurídica no prevista en el artículo, mediante un juicio de equivalencia que entendemos que viene inspirado por un elemental principio de no discriminación.

Este juicio de equivalencia también sería un camino a explorar para tratar de suavizar el requisito del registro en España, de modo que se excluyeran soluciones como la arbitrada por la contestación a consulta V2528-13, en que se deniega el acceso al régimen a una Organización Internacional²⁹, al no estar comprendidas este tipo de entidades en el ámbito subjetivo del artículo 2 de la Ley 49/02.

Esta senda ya se ha comenzado a transitar por nuestros Tribunales de Justicia, como viene a ser demostrado, a título de ejemplo, por la doctrina reiterada del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el caso de las retenciones soportadas en España por una Fundación sueca no registrada –y sin *establecimiento permanente*– con ocasión de los dividendos distribuidos por las sociedades españolas de las que es accionista.

El Tribunal concluye el derecho de la delegación en España de una Fundación sueca, no registrada en España, a acceder al régimen fiscal de la Ley 49/02. Considera que no infringió el artículo 7 de la Ley 50/2002, relativo al Registro, al no ejercer actividades en España de modo estable, sin que el cumplimiento de este requisito pudiera perjudicar a la Fundación sueca al constituir ello una violación de la libertad de circulación de capitales dentro de la Unión Europea al no concurrir ninguna circunstancia que justifique la existencia de trato desigual por razón del Estado de residencia de las fundaciones. No obstante, dicho Tribunal considera que si la actividad fuera estable, la Fundación extranjera necesitaría una delegación en España debidamente registrada, lo que en cierto modo revela su respeto y adhesión al principio de control antes aludido.

(29) Contestación a consulta de la DGT número V2528-13. Se deniega el acceso a la Ley 49/02 a una organización internacional (Organización Internacional para las Migraciones), al no coincidir su forma jurídica con las reguladas en el artículo 2 de la Ley.

En cualquier caso, para determinar la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002 a la Fundación sueca, el Tribunal Superior de Justicia acomete un "*test de comparabilidad*", con arreglo al cual examina los elementos de hecho y pruebas aportadas por el recurrente a lo largo del procedimiento, concluyendo que la Fundación sueca cumple todos los requisitos exigidos para poder aplicar dicho régimen fiscal.

En idénticos términos se ha pronunciado la Audiencia Nacional, por su Sentencia de 29 de enero de 2015 (rec. 456/2011), con ocasión del gravamen por el IRNR de una plusvalía obtenida por una asociación alemana declarada de utilidad pública por la enajenación de un bien inmueble de su titularidad situado en Mallorca, obtenido por herencia. Con fundamento en el principio de igualdad de trato fiscal, concluye la Sala que no alberga ninguna duda al hilo de las pruebas aportadas al procedimiento, de que la entidad ha demostrado sobradamente el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/02, sin que el hecho de no estar registrada en España o bien no haber solicitado la aplicación del régimen fiscal especial pueda resultar un obstáculo a la tributación de la operación en términos análogos a la que se hubiera soportado para el caso de que la enajenación la hubiera realizado una entidad sin ánimo de lucro residente.

Se abre así la posibilidad de permitir a aquellas entidades no residentes que no desarrollen actividad en el territorio español, su acceso al régimen de la Ley 49/02 pese a la falta de registro y comunicación previa de la opción por el régimen fiscal.

En este punto, la evolución de la jurisprudencia comunitaria -tomada como base por el referido pronunciamiento del TSJ de Madrid- es suficientemente clara como para inducir a la Administración a acometer por la vía de hecho esta suerte de "*test de equivalencia*".

Adicionalmente, esta aplicación por la vía de hecho del "*test de equivalencia*", parece sugerirse también en la reciente contestación a consulta V4637-16. En particular, la Dirección General de Tributos también hace mención al caso *Persche*³⁰, en cuanto en el mismo sólo se concedía la deducción fiscal por donaciones en favor de organismos en el territorio nacional, sin posibilidad alguna de que el contribuyente pudiera demostrar

(30) Sentencia de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07.

que las donaciones entregadas a un organismo establecido en otro Estado miembro cumplen los requisitos de la normativa interna para la concesión de dicho beneficio fiscal.

En el caso analizado por la Dirección General de Tributos, una fundación registrada en Liechtenstein, considerado paraíso fiscal, quiere donar a una entidad benéfica en el Reino Unido las acciones de una sociedad constituida en las islas Vírgenes Británicas, cuyo activo principal está constituido por un apartamento en Barcelona.

Al respecto, la Dirección General de Tributos entiende que la fundación de Liechtenstein "podría aplicar la exención a las rentas generadas en la donación de sus participaciones siempre y cuando la organización benéfica del Reino Unido, la donataria, pueda ser declarada como una entidad beneficiaria del mecenazgo. Para ello resulta imprescindible que la citada organización cumpla los requisitos establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002."

Desde nuestro punto de vista parece sugerirse un cambio en la interpretación de la Dirección General de Tributos en cuanto a la aplicación de la exención por donativos transnacionales, al requerirse que la entidad donataria extranjera "pueda ser declarada", no que tenga que ser declarada entidad beneficiaria de la Ley 49/2002. Adicionalmente exige que la entidad donataria extranjera expida la certificación justificativa de la donación para el donante y remita a la Administración tributaria la información sobre las certificaciones expedidas.

En definitiva, esta aplicación por la vía de hecho del "test de equivalencia" aunque es un paso decididamente positivo en la línea correcta, no deja de generar incertidumbre e inseguridad jurídica dado que se impone al donatario toda la carga y responsabilidad de "acertar" en la evaluación de los requisitos y en los medios de prueba de los mismos.

En consecuencia, entendemos que lo más oportuno sería que se regulara un procedimiento que las entidades pudieran cumplimentar de antemano, más si cabe ante el procedimiento por infracción seguido contra España por la Comisión Europea. Ello facilitaría la gestión de las entidades y aportaría seguridad jurídica a las partes implicadas, esto es, tanto a las entidades sin fines lucrativos como a la propia Administración tributaria.

Dicho "*test de comparabilidad*" realizado a priori consistiría en una lista de comprobación o control que contuviera una relación sumaria de los re-

quisitos que una entidad extranjera habría de cumplir para ser considerada equivalente a una fundación nacional. La entidad habría de hacer un análisis previo de su compatibilidad, y facilitar el resultado a la Administración tributaria en un plazo determinado antes o tras la realización de la operación que pretende acoger al régimen fiscal privilegiado. Para proporcionar una mayor seguridad jurídica, podría solicitarse la homologación del resultado de este test por parte de instituciones como entes asociativos fundacionales, profesionales colegiados o auditores de manera que se simplificara el control a realizar *a posteriori* por la Administración.

Del mismo modo que podría arbitrarse una solución intermedia respecto de la exigencia de Registro del artículo 7 de la Ley de Fundaciones, de modo que una entidad con presencia o actividad en España pudiera disfrutar del régimen fiscal, pese a no estar registrada, atendiendo a parámetros objetivos, solución que se arbitra por ejemplo en cuanto a la obligación de presentar declaración por el IS para las entidades parcialmente exentas (artículo 124.3 en relación con el artículo 9.3 de la LIS)³¹. Se podrían emplear parámetros como el volumen de ingresos recibidos, volumen de pagos a proveedores efectuados, volumen de activos afectos a las actividades en España, etc. De suerte que para estos efectos la entidad pudiera estar incluida en el régimen fiscal, previa comunicación, en su caso, a la Administración fiscal, pero sin necesidad de cumplimentar el trámite de registro ante la autoridad supervisora en materia de fundaciones.

4. DONACIONES TRANSNACIONALES

Como hemos indicado líneas arriba, el Estatuto de la Fundación Europea debe contribuir a evitar los obstáculos que encuentra la filantropía transfronteriza, pero en tanto se alcanza el consenso sobre este particular, la ansiada armonización fiscal se va construyendo sobre la base de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia Comunitario.

En este punto, el Tribunal ha abordado tanto la perspectiva de la fiscalidad de las rentas y ganancias obtenidas por entidades sin fin de lucro en Es-

(31) No existirá obligación de presentar declaración cuando la entidad de que se trate cumpla los siguientes requisitos: a) que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales; b) que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales; y, c) que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

tados distintos al de su residencia³², como el enfoque de la aplicación de beneficios fiscales a donaciones efectuadas a favor de entidades sin fin de lucro residentes en un Estado miembro distinto de aquél en que tiene su residencia el donante³³.

Como ha expuesto nítidamente Silvia López Ribas³⁴, las principales conclusiones que pueden extraerse de estas sentencias serían las siguientes:

- i. Los Estados miembros están facultados para aplicar un tratamiento diferenciado, en fiscalidad de donaciones y rentas, a los organismos nacionales de utilidad pública reconocida y a los establecidos en otros Estados miembros, cuando estos últimos persigan objetivos que no sean los que propugna su propia legislación.
- ii. A la inversa, cuando un organismo cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro, cumple los requisitos establecidos en la legislación de otro Estado miembro a tal efecto, de forma que se podría reconocer su utilidad pública en este último, dicho Estado no puede negar a dicho organismo el derecho de igualdad de trato por el mero hecho de no estar establecido en el territorio.
- iii. De igual forma, el Estado miembro del donante debe aplicar a las donaciones efectuadas a favor de un organismo de utilidad pública de otro Estado miembro el mismo trato fiscal que a las donaciones hechas en favor de organismos nacionales, siempre que el beneficiario cumpla los requisitos establecidos en la legislación del Estado miembro del donante para disfrutar de ventajas fiscales.
- iv. El reconocimiento del cumplimiento de requisitos no es automático sino que será apreciado por las autoridades nacionales del Estado miembro que deba aplicar el incentivo fiscal, mediante la realización de un test de equivalencia o comparabilidad.

(32) Sentencias de 14 de septiembre de 2006, Centro de Musicología Walter Stauffer (C-386/04) y de 10 de febrero de 2011, Missionswerk (C-25/10).

(33) Sentencias de 27 de enero de 2009, Persche (C-318/07) y de 16 de junio de 2011, Comisión / República de Austria (C-10/10).

(34) LÓPEZ RIBAS, S. *Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos*. *Crónica Tributaria*. Num. 153/2014 (221-259)

- v. Los Estados pueden exigir tanto al organismo que reclama la aplicación de incentivos fiscales, como al donante, la aportación de los justificantes necesarios que permitan conocer de manera clara y precisa si se cumplen los requisitos. Los Estados por su parte tendrán que obtener y comprobar la información necesaria, acudiendo, si es preciso, a la normativa comunitaria de intercambio de información y asistencia mutua.

Pese a la claridad de los pronunciamientos del TJUE, la recepción de este corpus no está siendo lo dinámica que cabría pensar. Como ha puesto de manifiesto el profesor Pedreira Menéndez³⁵, la doctrina del Tribunal *"es seguida en algunos países, como Luxemburgo, Polonia o Eslovenia, en los que sólo hace falta probar que la entidad receptora del donativo cumple los mismos requisitos solicitados a las entidades en el país de residencia. Por su parte, Alemania sigue insistiendo en que el donativo sólo es deducible si la entidad no residente realiza actividad de interés general en su país. Por último, el grupo más amplio de países, exige una inscripción en el registro nacional de la entidad receptora del donativo, es el modelo español, francés, inglés y holandés"*.

Siguiendo con el profesor Pedreira, con la intención de simplificar los trámites y llegar a salvar estas fronteras fiscales, las fundaciones se están organizando en redes, como *Transnational Giving Europe*³⁶, de modo que los donantes hagan una aportación a la fundación de su país y luego se transfieran los fondos a la entidad del país donde se va a desarrollar la actividad de interés general. Todo ello al amparo del criterio de la DGT plasmado en la contestación a consulta V1950-12.

En relación con esta cuestión, consideramos relevante traer a colación la contestación a consulta V1653-2016, en la cual una fundación española participa en una red internacional de fundaciones. En virtud de dicha red, la fundación española cobraría donaciones destinadas a una entidad beneficiaria extranjera, a la que le transferiría el 95% del importe, siendo el resto repartido de la siguiente manera: 2% para la entidad española, otro 2% para la fundación del país de residencia de la entidad beneficiaria y un 1% para la red.

(35) PEDREIRA MENÉNDEZ, J. Propuesta para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo. *Quincena fiscal*. Junio 2015, núm. 11.

(36) A la que en España estarían afiliadas la Fundación Carlos de Amberes y la Fundación Empresa y Sociedad. <http://www.transnationalgiving.eu/en/>

En este caso, la Dirección General de Tributos entiende que la fundación española recibe el 98% del importe donado como mera intermediaria y no en concepto de retribución por la prestación de un servicio o entrega de un bien. Por lo tanto, no existiría ingreso contable ni fiscal por el importe recibido y el reparto de dicho importe entre la entidad beneficiaria extranjera, la fundación del país de residencia de la entidad beneficiaria y la red, tampoco tendría la consideración de gasto contable ni fiscal.

No obstante lo anterior, el 2% de la cantidad donada que recibe la fundación española para cubrir sus costes operativos sí que tendría la consideración de ingreso contable por la prestación de un servicio de intermediación. Dicho ingreso no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades si las rentas obtenidas pueden considerarse exentas conforme a la Ley 49/2002 en relación al ejercicio de una explotación económica.

Tras el análisis de la cuestión anterior, desde nuestro punto de vista en relación con las donaciones transfronterizas, nos parecería aconsejable adoptar las medidas legislativas oportunas para aclarar la situación de manera que quedarán vedadas las interpretaciones administrativas de corte restrictivo, como la que se generó al hilo del requisito de la "persecución directa" de los fines de interés general por parte de las entidades, con origen en la doctrina de la DGT y cristalizada en la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012 (3669/2010)³⁷.

Entretanto, y a falta de un marco normativo cristalino, la cuestión se viene dirimiendo mediante el análisis caso por caso y normalmente mediante la intervención judicial, como por ejemplo, mediante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de octubre de 2014 (rec. 414/2011), en que se abordó la procedencia de la liquidación practicada a una sociedad mercantil española con ocasión de la donación efectuada en favor de la asociación diocesana de Niza (Francia). La AEAT rechazó la aplicación de la deducción correspondiente a tal donativo, pese a pertenecer la donataria a la Iglesia Católica, a través de la Archidiócesis de Marsella.

(37) Mencionar que esta Resolución ha sido anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (rec. 487/2012), en la que se plasma un criterio especialmente crítico con el planteamiento de la Administración. Nos consta que el TEAC ya ha alineado su doctrina con la posición de la Audiencia Nacional, por Resolución de 8 de septiembre de 2016 (769/2015).

Pues bien, la Audiencia Nacional no vino sino a traer el criterio sentado por el TJUE en el caso conocido como *Persche*, por considerar que en el supuesto analizado no cabe rechazar la aplicación del beneficio fiscal por el mero hecho de la residencia del donatario, puesto que ello contraviene la libre circulación de capitales, con efecto de discriminación.

En este punto, sería necesario introducir los cambios legales oportunos para adecuar la legislación interna a lo que ya es un principio sentado en el ámbito comunitario, de suerte que no quedara en manos de la Administración la concesión caso por caso de los respectivos beneficios.

Evidentemente que las conclusiones alcanzadas aplican al Espacio Económico Europeo. Junto a este ámbito territorial también encontramos el resto de naciones del mundo, buena parte de las cuales resultan destinatarias por causa de su situación socioeconómica de la actividad de las entidades sin fines de lucro (países menos desarrollados), respecto de las cuales también ha de aplicar la libertad de circulación de capitales, aun cuando la dificultad de control genere mayores suspicacias.

En definitiva, no resultaría aconsejable cercenar el ejercicio de una libertad ampliamente reconocida y asentada, sino, por el contrario, establecer los procedimientos que hagan posible el buen fin de los fondos remitidos, a través de mecanismos apropiados. A título de ejemplo, y si bien el uso de las entidades nacionales como conductos (*conduit*) o vehículos de financiación puede no tener una buena acogida en las esferas de control tributario, podrían regularse mecanismos de ejercicio de criterio y control por parte de la entidad nacional respecto de los fondos que serán finalmente empleados en el extranjero.

Debemos resaltar que nuestro Estado "compite" en la esfera global del sector no lucrativo, como polo de atracción, gestión y relocalización de inversiones en fines de interés general, y existiendo jurisdicciones con un marco legal más avanzado y flexible que el nuestro, lo habitual es que los proyectos de carácter multi-jurisdiccional se ubiquen en estas jurisdicciones.

5. PROPUESTAS DE REFORMA

A modo de resumen de lo hasta aquí expuesto, entendemos que sería oportuno promover los correspondientes cambios legislativos y reglamentarios en el sentido de configurar un marco más flexible de aplicación del

régimen fiscal de la Ley 49/02, promoviendo, a título de ejemplo, el carácter de relación ejemplificativa y no exhaustiva de las entidades incluidas en el artículo 2 de la ley citada, de manera que entidades con fines sustancialmente análogos a las allí incluidas pudieran también acogerse a las disposiciones del régimen legal especial.

En cuanto a la relevancia del requisito del registro de las entidades extranjeras, es preciso reconocer legislativamente que ha perdido pujanza tanto a la vista de los pronunciamientos jurisdiccionales de Tribunales españoles, como de la propia denuncia comunitaria, lo que justificaría la introducción reglamentaria de un procedimiento en el que se pudiera acreditar la equivalencia o comparabilidad, cuando menos para las entidades extranjeras sin presencia en España.

Para las que contaran con presencia en España, si bien suprimir el registro resultaría más dificultoso, no obstante, sí que constituiría una simplificación el establecer un sistema de umbrales objetivos, de modo que aquellas respecto de las que se prevea una menor relevancia cuantitativa (en función de su volumen de ingresos, activos, personal, etc), quedaran también exceptuadas de la obligación de registro. El control administrativo de estas entidades se podría sustituir por una supervisión por parte de instituciones y colaboradores sociales (asociaciones de entidades no lucrativas, entidades financieras o prestadores de servicios profesionales –asesores, abogados, auditores–).

Desde el punto de vista de la filantropía transfronteriza, regular las redes de fundaciones y la remisión de fondos por parte de las radicadas en España hacia las entidades extranjeras podría evitar la inseguridad jurídica que puede conllevar un eventual cambio de criterio administrativo.

Del mismo modo que la adecuación del régimen legal para el reconocimiento del beneficio fiscal a donantes españoles que realizan aportaciones a entidades no lucrativas extranjeras comunitarias, resulta obligado a la vista de los pronunciamientos comunitarios y nacionales.

PONENCIA CUARTA

**PERSECUCIÓN DE FINES DE INTERÉS GENERAL DE FORMA DIRECTA
O INDIRECTA POR PARTE DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**

**CONSECUENCIAS PARA EL DONANTE DEL INCUMPLIMIENTO
DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY 49/2002
POR PARTE DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS**

Itziar Galindo Jiménez y Álvaro Marín Gómez
(KPMG)

M^a Teresa González Martínez
(EY)

PERSECUCIÓN DE FINES DE INTERÉS GENERAL DE FORMA DIRECTA O INDIRECTA POR PARTE DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

1. ANTECEDENTES

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”) reconoce en el artículo 34.1.o), el derecho de los contribuyentes *“al reconocimiento de los beneficios fiscales que resulten aplicables”*.

En la dimensión del fenómeno de la participación privada en actividades de interés general fue aprobada, como norma para su consecución, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (“Ley 49/2002”).

Dentro del primer bloque regulado por esta ley, esto es, el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, se determinan una serie de requisitos para el acogimiento a un régimen especial que resulta más favorable que el aplicable a otras entidades que también operan en el tráfico mercantil.

En este sentido, el artículo 3.1º de la Ley 49/2002 establece, como requisito para la aplicación del régimen especial, *“la persecución de fines de interés general”*, sin detallar la forma en que los mismos puedan ser llevados a cabo.

En efecto, la característica esencial de las entidades no lucrativas a las que se reconoce derecho de opción por el régimen fiscal especial es la relativa a su objeto social o finalidad específica, que ha de consistir necesariamente en la persecución de fines de interés general. Por la extrema dificultad de precisar su noción genérica, la ley se abstiene de formular la definición de qué debe entenderse por el “interés general” al que deben tender esos fines. Es un concepto jurídico indeterminado, sin que tampoco las normas del régimen sustantivo de las fundaciones o de las asociaciones de utilidad pública ofrez-

can su concreción. A lo más que llegan las disposiciones legales sobre unas y otras³⁸ es a ofrecer una lista abierta y descriptiva de una serie de actividades a las que se atribuye dicho carácter, de tal modo que el intérprete está obligado a abstraer el substrato que late en ellas para extraer su denominador común y aplicarlo a otras actividades que pudieran *prima facie* ofrecer una naturaleza similar³⁹, y cuya solución exigirá en cualquier caso partir de la declaración que formula el art. 3.2 de la Ley de Fundaciones cuando ordena que “la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades de personas”.

En la misma dirección se manifiesta la Ley del Mecenazgo, que no proporciona tampoco una fórmula genérica del interés general pero cuyo art. 3, apartado 1.º contiene una enumeración ejemplificativa de diversos fines de este carácter cuando requiere, como condición del régimen fiscal optativo, que se trate de entidades “que persigan fines de interés general”, y

-
- (38) El fin fundacional se identifica por el art. 35 del Código civil -por estar basado en la antigua idea de la beneficencia- con el interés público, pero es ampliado por el art. 34 de la Constitución al resto de los fines de interés general, con arreglo a la ley. La Ley estatal enumera, sin propósito exhaustivo, algunos de estos fines de interés general, al disponer en su art. 3.1: *Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.*

Según dispone el art. 33.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, dichos fines habrán de tener carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, promoción de la mujer, promoción y protección de la infancia, fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, defensa del medio ambiente, fomento de la economía social o la investigación, promoción del voluntariado social, defensa de consumidores y usuarios, promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión social por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza. En definitiva, como en el caso de la fundación, se trata de una lista meramente orientadora de qué actividades pueden considerarse que cumplen fines de interés general.

(39) En sentido estricto, no estamos ante el uso de la analogía, pues no se funda en la identidad de la razón jurídica de los fines objeto de la comparación (in eadem ratio) sino en la similitud existente entre ellos, si bien hay que reconocer que el mecanismo a emplear es muy próximo al verdadero procedimiento analógico.

añade “como pueden ser, entre otros...”, aunque no aporta nuevas ideas sobre las que expone el art. 3.1 de la Ley de Fundaciones, limitándose a su reproducción, extendiendo de este modo su virtualidad al resto de las entidades no lucrativas. A la lista abierta de la Ley del Mecenazgo podrían agregarse otros fines expresamente mencionados por otras normas legales, como los orientados a la gestión forestal sostenible⁴⁰ (Disposición Adicional Novena de la Ley 43/2003, de 23 de noviembre, de Montes) o los dirigidos a la promoción y protección de la familia (Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

En el orden doctrinal existen meritorios esfuerzos por dotar de contenido genérico a la expresión “finés de interés general”, y así dice Gil del Campo que son los que, dirigidos al beneficio de una colectividad de personas indeterminadas, tendrían que ser satisfechos por los poderes públicos en defecto de que no lo hubieran sido a través de estas entidades. Pero en general no dejan de ser fórmulas descriptivas e incompletas, carentes del suficiente grado de abstracción. La anterior indeterminación legal ha traído consigo no pocas discusiones doctrinales al objeto de poder concluir si la persecución de los fines de interés general debe ser obligatoriamente llevada a cabo de forma directa, mediante la correspondiente organización de medios materiales y humanos que llevan a cabo la actividad no lucrativa, o si por el contrario, es posible cumplir con dicho requisito de forma indirecta, esto es,

(40) CARBAJO VASCO agrega las entidades no lucrativas destinadas a la “gestión forestal sostenible”, en base a la incorporación de esta finalidad a los fines de interés general que efectúa la Disposición Adicional Novena de la Ley de Montes (Ley 43/2003, de 21 de noviembre), siendo así que -sigue este autor- se califican en el mismo texto legal como privadas. A nuestro juicio, no constituyen una nueva especie de entidades asimiladas, sino que se trata de una entidad sin fines lucrativos cuyos fines -sea o no una ficción jurídica- se califican de interés general.

Aunque algún autor ha planteado si el Museo del Prado podría ser una entidad susceptible de acogerse al régimen del Título II de la Ley del Mecenazgo, la respuesta en este caso ha de ser rotundamente negativa ya que se trata de un organismo público que, por pertenecer según el art. 2.1 de su Ley reguladora (Ley 46/2003, de 25 de noviembre) a los comprendidos en la Disposición Adicional Décima de la LOFAGE (Ley 6/1997 de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado), está totalmente exenta del Impuesto sobre Sociedades conforme a lo prevenido por el art. 9.1 f) de la LIS, y así lo reproduce la Disposición Final Quinta de su Ley especial: “El Museo Nacional del Prado quedará sometido al mismo régimen fiscal que corresponda al Estado”. Se trata de una entidad beneficiaria del mecenazgo a efectos del régimen fiscal de sus benefactores (Título III de la Ley del Mecenazgo), pero no de una entidad sin fines lucrativos que haya de ampararse en el Título II pues ya goza de exención total.

mediante la aportación de recursos a terceras entidades, que siéndoles de aplicación el régimen especial de las entidades sin fines lucrativos, sean ellas quienes ejecuten de forma directa aquellas actividades que persigan los fines de interés general.

Durante los primeros años de vigencia de la Ley 49/2002, la Dirección General de Tributos (“DGT”) se pronunció en contra de la posibilidad de considerar cumplido el requisito de perseguir fines de interés general de forma indirecta.

En respuestas a consultas vinculantes V0618-05 y V0062-06, de fechas 14 de abril de 2005 y 13 de enero de 2006, respectivamente, ante dos supuestos de hecho en los que una entidad, cuyos ingresos, procedentes de rentas inmobiliarias, eran aportados a entidades que perseguían fines de interés general, la DGT determinó de manera categórica que el requisito establecido en el apartado 1º del artículo 3 de la Ley 49/2002 exigía que la propia entidad consultante fuera quien persiguiera los fines de interés general, *“sin que pueda ser cumplido este requisito por el hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones”*.

En el mismo sentido se pronunció la DGT en respuestas a consultas vinculantes V1874-06 y V2282-06, de 20 de septiembre de 2006 y 16 de noviembre de 2006, respectivamente. Si bien los supuestos de hecho de estas consultas no eran idénticos a los indicados previamente, la conclusión de este órgano consultivo no se vio alterada.

Por otra parte, el criterio doctrinal seguido por el Tribunal Económico Administrativo Central (“TEAC”), en Resolución de 29 de noviembre de 2012 (R.G. 3669/2010), es coincidente con la tesis de la DGT, al entender que *“es la propia fundación la que directamente ha de perseguir fines de interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar parte de los ingresos de su actividad a otras fundaciones”*.

Como puede observarse, durante los diez primeros años de vigencia de la Ley 49/2002 la doctrina administrativa era uniforme al oponerse tajantemente a la posibilidad de que la persecución de los fines de interés general, regulados en su artículo 3.1º, pudieran ser realizados de forma indirecta.

2. PUNTO DE INFLEXIÓN: SAN de 1 de octubre de 2015, rec. Núm. 487/2012 y TEAC de 8 de septiembre de 2016, rec.769/2015

La anteriormente citada Resolución del TEAC, de fecha 29 de noviembre de 2012, fue objeto de recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

En este sentido, la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, entendió que el TEAC y la Abogacía del Estado partieron de una premisa errónea, al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma, cual es la persecución de fines de interés general de forma directa.

A tal efecto, lo que entiende la Sala que debe configurarse como condición inexorable para la aplicación del régimen especial es la ejecución de fines de interés general, pero en modo alguno debe interpretarse como que esa ejecución deba realizarse de modo o manera concreta y mucho menos de manera directa.

Por lo tanto, la Sala concluyó que la interpretación del artículo 3.1º de la Ley 49/2002 realizada por la Administración fue contraria a la propia norma de la que derivó dicha interpretación, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que las fundaciones realicen de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones distintas.

La anterior sentencia emanada de la Audiencia Nacional supuso un importante respaldo para aquel importante sector doctrinal que apoyaba dicha tesis.

En este sentido, y a pesar de que serían necesarias dos sentencias emanadas del Tribunal Supremo (cuya *"ratio decidendi"* fuera similar) para sentar Jurisprudencia en el sentido del art. 1.6 del Código Civil, el TEAC se ha acogido íntegramente a las tesis seguidas por la Audiencia Nacional, cambiando de criterio en reciente Resolución de 8 de septiembre de 2016, rec. 769/2015.

En esta Resolución, el TEAC analizó si podía considerarse cumplido el requisito de persecución de fines de interés general por parte de una fundación que destinaba sus ingresos a otras fundaciones, las cuales destinaban

los fondos recibidos a la consecución de fines de interés general, concluyendo que dichos fines pueden ser llevados a cabo tanto de forma directa como indirecta.

Por otra parte, y teniendo en cuenta que el TEAC indica explícitamente en su Resolución la adopción de un cambio de criterio, parece previsible que este órgano administrativo volverá a manifestarse en la misma línea tan pronto como tenga ocasión de revisar un supuesto de hecho similar.

Tan pronto como pudiera darse dicha circunstancia, este criterio se convertiría en doctrina reiterada, lo cual llevará consigo, conforme a lo establecido en el artículo 239.8 de la LGT, que la misma sea vinculante para los órganos de aplicación de los tributos.

3. POSTURA ACTUAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Con carácter previo al fallo emitido por la Audiencia Nacional, y, por tanto, con anterioridad también a la emisión de la anteriormente comentada Resolución del TEAC, de 8 de septiembre de 2016, la DGT tuvo oportunidad de manifestarse respecto a las formas de perseguir fines de interés general.

Este es el caso de la respuesta a consulta V2106-15, de 10 de julio de 2015, en la cual la DGT, sin acogerse íntegramente a la tesis de la Audiencia Nacional, posteriormente corroborada por el TEAC, acepta el hecho de que una fundación pueda acogerse al régimen especial, persiguiendo de forma indirecta fines de interés general, pero bajo determinadas condiciones.

Según el tenor literal de la consulta, las circunstancias que deben tenerse en cuenta para el acogimiento al régimen especial, por parte de aquellas entidades sin fines lucrativos que no persigan los fines de interés general de forma directa, son los siguientes:

- (i) Que la actividad sea realizada a través de otras entidades a las que igualmente les resulta de aplicación la Ley 49/2002.
- (ii) Que la fundación que persiga los fines de interés general no efectúe una mera traslación de fondos a las fundaciones operativas, sino que *“se lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados”*.

El anterior criterio sentado por la DGT ha sido corroborado en posteriores respuestas a consultas V3277-16 y V4024-16, de 13 de julio de 2016 y 21 de septiembre de 2016, respectivamente, sin dar, desafortunadamente, mayor concreción sobre los anteriormente citados nuevos requisitos objeto de cumplimiento para la aplicación del régimen especial.

En el manifiesto cambio de criterio adoptado por la DGT y, sobre todo, en las condiciones que este órgano administrativo impone a las entidades que realizan de forma indirecta los fines de interés general, creemos que tuvo una importante influencia el análisis realizado por Isidoro Martín Décano en el trabajo “Las Fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales”. En este trabajo de investigación, el autor expone que la operativa de las fundaciones que se limitan a ayudar económicamente a otras entidades sin fines lucrativos contempla dos supuestos:

*“En primer lugar, aquéllas que conceden ayudas discrecionalmente sin realizar otra actividad al respecto. La otra hipótesis es la de las entidades no lucrativas que convocan las ayudas y hacen **un seguimiento de las mismas** (selección de beneficiarios por méritos, control y justificación de las actividades u obras realizadas con la ayuda, reembolso...)”.*

De acuerdo con lo anterior, y revisando el tenor literal de las anteriormente citadas respuestas a consultas, no resulta difícil concluir que la DGT se ha inspirado en este autor para distinguir en función de los criterios para repartir las ayudas.

Con carácter previo al análisis de las anteriores circunstancias, creemos relevante poner de manifiesto la importancia de estas consultas, ya que ante la ausencia de una doctrina reiterada del TEAC, los órganos de aplicación de los tributos no están vinculados a seguir el criterio que este Tribunal pueda determinar. Asimismo, entendemos que la discusión no está todavía cerrada, dado que el Tribunal Supremo no se ha manifestado al respecto.

Por lo tanto, y mientras no exista un marco jurisprudencial del todo claro, entendemos que el criterio manifestado por la DGT en estas consultas (el cual resulta vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, conforme a lo establecido en el artículo 89.1 de la LGT y siempre que concurren las circunstancias recogidas en tal artículo) es la vía más prudente y segura de cara a poder, hoy por hoy, asegurar la aplicación del régimen especial regulado en la Ley 49/2002.

En este sentido, y dado que el criterio establecido por la DGT en las anteriores consultas resulta una verdadera novedad, resulta fundamental hacer un esfuerzo por entender qué debe entenderse por “*labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados*”, pues este requisito adicional, que ha establecido de forma inédita la DGT y que no está contemplado ni en la Sentencia de la Audiencia Nacional ni en la Resolución del TEAC antes mencionadas, puede de nuevo generar dudas interpretativas al hallarnos de nuevo de nuevo ante el establecimiento de un requisito no establecido expresamente en la norma.

Como punto de partida al análisis de qué debe entenderse por *labor activa de seguimiento y control*, es de esperar que los órganos de aplicación de los tributos sean conscientes de que las verdaderas labores de seguimiento de las actividades de una fundación tienen que ser efectuadas por su propio Patronato y no por otras fundaciones que les aporten fondos a las primeras, lo cual implica que el ámbito de las posibles labores de seguimiento que puedan llevar a cabo estas últimas sean limitadas.

En relación con qué debe entenderse por seguimiento del *destino concreto de los fondos* entendemos que se trata de una labor más complicada de controlar, en la medida que no parece factible obligar, a la fundación receptora de los fondos, a mostrar el circuito monetario seguido desde el recibimiento de los mismos hasta invertir en el proyecto concreto que persigue los fines de interés general.

Dado que exigirse la anterior conducta por los órganos de aplicación de los tributos debería considerarse abusivo, entendemos que dicha exigibilidad no debe ir más allá de los límites de la diligencia debida. En este sentido, el límite de la diligencia debida creemos que debería incardinarse dentro del principio de confianza mutua de las partes, a tenor del cual toda manifestación realizada por la fundación receptora sobre la aplicación de los fondos de la aportante, así como del seguimiento de los proyectos (siempre y cuando no sean entidades vinculadas a los efectos del artículo 18 de la LIS), debería ser suficiente para entender cumplidos los requisitos marcados en las consultas de la DGT, toda vez que opinar lo contrario implicaría atribuir a las fundaciones aportantes labores propias de los órganos de aplicación de los tributos, quienes son los que verdaderamente deben realizar tales actuaciones de comprobación e investigación.

En este sentido, es preciso mencionar que el artículo 23 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (“Ley de Fundaciones”) establece que las fundaciones están obligadas a *“destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con la presente Ley y los Estatutos de la fundación, a sus fines fundacionales”, así como “dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados”*.

Por otra parte, el artículo 14 de la Ley de Fundaciones establece que *“corresponde al Patronato cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, manteniendo el rendimiento y utilidad de los mismos”*.

Por lo tanto, entendemos por una lado que en la medida que la fundación aportante pueda demostrar que ha mantenido con el patronato de las fundaciones receptoras de los fondos un contacto periódico, destinado a poder verificar, dentro de los límites de la confianza mutua, el seguimiento y control de los fondos aportados, debería ser suficiente para entender cumplido el requisito de la persecución de fines de interés general.

En este sentido, creemos que la emisión de los certificados, por parte de las entidades no lucrativas, supone un importante indicio para entender que dichas entidades aplican los fondos recibidos en actividades que persiguen fines de interés general. Recordamos a continuación los elementos que deben reunir, conforme a lo establecido en el artículo 24.3 de la Ley 49/2002, los certificados emitidos por las entidades no lucrativas, los cuales consideramos bastante amplios:

- (i) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- (ii) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.
- (iii) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
- (iv) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- (v) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado el cumplimiento de su finalidad específica.

- (vi) Mención específica del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

Adicionalmente, sería recomendable la realización de acuerdos con las entidades a las que se aporten los fondos, en virtud de los cuales se fijen actos de rendición de cuentas, reuniones periódicas, recibimiento de informes periódicos acerca de la evolución de los proyectos, etc....

4. CONCLUSIONES

Aunque durante los primeros años de vigencia de la Ley 49/2002 la doctrina administrativa y el TEAC eran unánimes a la hora de rechazar de plano la idea de entender que los fines de interés general pudieran llevarse a cabo de forma indirecta, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 1 de octubre de 2015, supuso un punto de inflexión que llevó consigo que el TEAC, en Resolución de 8 de septiembre de 2016, modificase su criterio.

De acuerdo con las anteriores resoluciones (judicial y administrativa), se llegó a la conclusión de que la Ley 49/2002 establece, como requisito para la aplicación del régimen especial regulado en la misma, la persecución de fines de interés general, sin que por ello deba entenderse que su ejecución deba ser realizada exclusivamente de forma directa. Por lo tanto, y siempre y cuando una entidad persiga fines de interés general, con independencia de la forma de hacerlo (directa o indirectamente) podrá aplicar el régimen especial.

Por otra parte, la DGT, en respuestas a consultas vinculantes V2106-15, de 10 de julio de 2015, así como 3277-16, y V4024-16, de 13 de julio y 21 de septiembre de 2016, aceptando la posibilidad de que una entidad pueda acogerse al régimen especial, aunque persiga fines de interés general de forma indirecta, estableció dos requisitos de obligado cumplimiento como condición necesaria para la aplicación de dicho régimen:

- (i) Que la actividad sea realizada a través de otras entidades a las que igualmente les resulta de aplicación la Ley 49/2002.
- (ii) Que la fundación que persiga los fines de interés general no efectúe una mera traslación de fondos a las fundaciones operativas, sino que *“se lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados”*.

En el cumplimiento de la realización de una labor activa de seguimiento, entendemos que es recomendable la realización de acuerdos con el patronato de las entidades a las que se aporten los fondos, en virtud de los cuales se fijen actos de rendición de cuentas, reuniones periódicas, recibimiento de informes periódicos acerca de la evolución de los proyectos, etc....

En el cumplimiento de la realización de una labor de control, entendemos que obligar a las entidades receptoras de fondos a mostrar el circuito monetario llevado a cabo desde la percepción de los mismos hasta la inversión en los proyectos que persiguen fines de interés general es una conducta que excede del principio de diligencia debida. Por ello, y en aras de dicho principio, entendemos que la labor de control debería descansar en la confianza mutua de las partes, entendiendo como tal aquella labor activa de contacto con las entidades receptoras de los fondos, encaminadas a verificar periódicamente que las mismas invierten los fondos recibidos en actividades que cumplen con los fines de interés general regulados en la Ley 49/2002.

Finalmente, y dado que sobre esta cuestión no se ha manifestado aún el Tribunal Supremo, y que son necesarias dos resoluciones del TEAC para que un determinado criterio vincule a los órganos de aplicación de los tributos, entendemos que la forma más segura de poder aplicar el régimen especial, hasta que la jurisprudencia fije un marco de seguridad jurídica más claro, es mediante la observancia de los requisitos manifestados por las previamente aludidas consultas de la DGT, la cual, conforme a lo establecido en el artículo 89.1 de la LGT es vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, siempre que concurren los requisitos allí establecidos.

Tal vez sería recomendable plantearnos si *de lege ferenda* sería necesario establecer más claramente la posibilidad de realizar actividades de interés general tanto de forma directa como indirecta.

CONSECUENCIAS PARA EL DONANTE DEL INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY 49/2002 POR PARTE DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

1. ANTECEDENTES

A diferencia del régimen ordinario de las entidades parcialmente exentas del Capítulo XIV, Título VI, de la LIS, que es automático y no precisa de postulación, el disfrute del régimen fiscal especial previsto por el Título II de la Ley del Mecenazgo requiere el ejercicio de una opción a favor del mismo declarando la entidad su voluntad de acogerse a dicho régimen.

Bajo la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (“Ley 30/1994”) era necesaria su instancia por la entidad interesada y su concesión por la Administración, aunque aplicándose la doctrina del silencio positivo y la retroacción de sus efectos al tiempo de la solicitud, y a tal efecto se requería la presentación de un escrito al que debía acompañarse un conjunto de documentos acreditativos de una serie de circunstancias que precisaba el Real Decreto 765/1995. La Ley del Mecenazgo ha simplificado de un modo extraordinario las exigencias formales, de modo que ahora la adquisición del régimen no queda sujeta a ningún trámite previo de otorgamiento, declaración o reconocimiento, sino que basta (cif. art. 14.1 de la Ley) una simple comunicación del ejercicio de la opción, cuya forma y plazo deja además la Ley a la determinación reglamentaria:

- a) Por lo que se refiere a la forma, ordena el art. 1.º del Reglamento de 10 de octubre de 2003 que la comunicación del ejercicio de la opción se haga mediante la declaración censal, a cuyo efecto habrá que estar a lo dispuesto en los arts. 9 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1065/2007, de 27 de julio.
- b) En cuanto al plazo, no establece restricción alguna acerca del momento en que la opción puede ser ejercitada y debe comunicarse a la Administración. En particular, por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, la Ley únicamente precisa el período impositivo en que la opción surte efectos, al disponer que “ejercitada la op-

ción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto que se cumplan los requisitos del artículo 3 de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación”, y en parecidos términos se pronuncia el Reglamento⁴¹. En lo relativo a su renuncia, dispone la norma reglamentaria que surte efectos a partir del período impositivo que se inicie después de su presentación, la cual se efectuará mediante la oportuna declaración censal con un mes de antelación, al menos, al inicio de dicho período.

La aplicación del régimen fiscal especial está condicionada al cumplimiento de todos los requisitos y a los supuestos de hecho relativos al mismo (arts. 14.2 de la Ley del Mecenazgo y 1.4 de su Reglamento), pero no se requiere como en el sistema anterior su acreditación previa por la entidad interesada, ni tampoco la verificación de la concurrencia de dichas circunstancias por parte de la Administración antes del comienzo de la producción de sus efectos. Dichos requisitos y circunstancias de hecho habrán de probarse en cualquier tiempo a requerimiento de la Administración, la cual acostumbra a desplegar su actividad de control al examinar la documentación que anualmente ha de ser depositada en el correspondiente Registro público.

Lo anterior trae consigo la imposibilidad de que las entidades que hayan ejercitado la opción por el régimen especial puedan conocer de antemano si los Órganos de la Administración Tributaria consideran conforme a derecho la aplicación de dicho régimen especial. Por lo tanto, es destacable el hecho de que con la nueva Ley 49/2002 se han producido con mayor asiduidad casos en los que la Administración Tributaria, tras la realización de actuaciones de comprobación e investigación, determina que una entidad ha aplicado de forma indebida en ejercicios anteriores el régimen especial de los incentivos al mecenazgo, cuando lo cierto es que a la misma conclusión se hubiera podido llegar si, como en el régimen de la Ley 30/1994, esa misma Administración lo hubiera determinado cuando la entidad ejercitó la opción por el régimen especial.

(41) En forma más precisa establece el art. 1.2 del referido Reglamento: “El régimen fiscal especial se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen”.

A tal efecto, resulta sugerente que en futuras redacciones de la Ley 49/2002 se retome el sistema de comprobación administrativa como fase previa para el reconocimiento de los efectos jurídicos que trae consigo la aplicación del régimen especial. Asimismo, y en aras de una mayor seguridad jurídica para los mecenas, de cara a reforzar el nivel de confianza sobre las entidades sin fines lucrativos receptoras de las aportaciones, podría resultar muy útil la constitución, por parte del Ministerio de Hacienda, de un Registro Público de entidades a las que les resulta objeto de aplicación el régimen especial.

La bondad de este tipo de medidas tiene importantes antecedentes como el del Registro de Operadores Intracomunitarios, en virtud del cual todo empresario o profesional español, a efectos de IVA, tiene la posibilidad de verificar si el empresario de otro país de la Unión Europea con el que se pretende realizar una operación intracomunitaria, tiene la condición de operador intracomunitario, ya que, en caso contrario, el primero conocerá debidamente que debe repercutir el IVA de su país de origen (lo cual permite evitar contingencias fiscales en el ámbito de este impuesto).

En el caso del mecenazgo, si existe una fundación que no ha solicitado la aplicación del régimen especial o, si habiéndolo solicitado, la Administración no se lo ha concedido, los mecenas podrían fácilmente comprobar dicho extremo a través del Registro Público de entidades no lucrativas a las que les es objeto de aplicación el régimen especial.

No obstante lo anterior, es preciso poner de manifiesto que la implementación de un Registro Público no evita la aparición de casos en los que, tras un procedimiento de comprobación, pueda detectarse que una entidad sin fines lucrativos no cumple los requisitos de la Ley 49/2002 o aquellos en los que se produce de forma sobrevenida la pérdida del régimen, tras varios ejercicios en los que la entidad cumplía con dichos requisitos.

En este sentido, una de las importantes consecuencias que trae consigo el hecho de que la Administración Tributaria determine que una entidad no cumple los requisitos para la aplicación del régimen especial es la posible pérdida de los incentivos al mecenazgo que fueron objeto de aplicación por aquellas personas y entidades que realizaron las aportaciones a aquélla.

En los próximos epígrafes será abordado este problema que trae causa en un error no imputable a los mecenas pero que sí puede traerles graves consecuencias negativas.

2. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA EN SEDE DEL MECENAS

La determinación, por parte de la Administración Tributaria, de la inaplicabilidad una determinada entidad del régimen especial de entidades no lucrativas lleva consigo la aplicación, por parte de los mecenas, de un incentivo que no es conforme a derecho, por lo que procede su regularización.

En este sentido, véanse la Resolución del TEAC de 5 de enero de 2015, R.G. 1975/2013, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 10 de junio de 2010, rec. 3297/2007, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 11 de octubre de 2012, rec. 577/2009, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de diciembre de 2011, rec. 817/2009 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2016, rec. 223/2013, entre otras. De acuerdo con lo anterior, los mecenas, ya sean personas físicas o jurídicas, deberán regularizar su situación tributaria, relativa a aquellos períodos impositivos en los que indebidamente aplicaron los incentivos al mecenazgo.

2.1 REGULARIZACIÓN DE MECENAS PERSONAS FÍSICAS

En caso de que las aportaciones realizadas por los mecenas, personas físicas, hubiesen sido de carácter dinerario, aquéllos deberán restituir el importe concerniente a la deducción, indebidamente aplicada, regulada en el artículo 68.3 de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“Ley del IRPF”).

Si por el contrario, los mecenas hubieran realizado aportaciones o donaciones de carácter no dinerario, además de reponer los anteriormente citados importes, aquéllos deberán tributar, conforme a lo establecido en los artículos 33 y 36 de la Ley del IRPF, por la posible ganancia que haya podido devengarse como consecuencia de la alteración patrimonial derivada de dicha aportación o donación.

Finalmente, si la donación o aportación de carácter no dinerario hubiera consistido en un terreno de naturaleza urbana, procederá el pago de la pertinente cuota por el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (“IIVTNU”), de común acuerdo con lo establecido en el artículo 104 y ss., del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (“LHL”).

2.2. REGULARIZACIÓN DE MECENAS PERSONAS JURÍDICAS

En caso de que las aportaciones realizadas por los mecenas, personas jurídicas, hubiesen sido de carácter dinerario, aquéllos deberán restituir el importe concerniente a la deducción, indebidamente aplicada, regulada en el artículo 20 de la Ley 49/2002.

Si por el contrario, los mecenas hubieran realizado aportaciones o donaciones de carácter no dinerario, además de reponer los anteriormente citados importes, deberán tributar, conforme a lo establecido en el artículo 17.5 de la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), por la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor neto fiscal.

Asimismo, el gasto registrado en contabilidad por la pérdida derivada de la aportación de carácter no dinerario tendrá, conforme a lo establecido en el artículo 15. e) de la LIS, la consideración de no deducible.

Finalmente, si la donación o aportación de carácter no dinerario hubiera consistido en un terreno de naturaleza urbana, procederá el pago de la pertinente cuota por el devengo del IIVTNU, de común acuerdo con lo establecido en el artículo 104 y ss., del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (“LHL”).

2.3. MECANISMOS PARA LA REGULARIZACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES INDEBIDAMENTE APLICADOS

El procedimiento para llevar a cabo la regularización de los incentivos fiscales indebidamente aplicados no parece del todo pacífica.

En este sentido, el párrafo primero del artículo 122.2 de la LGT establece que *“las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada”*.

No obstante lo anterior, y de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 122.2 de la LGT, aquellos obligados tributarios que hubieran aplicado una deducción o incentivo fiscal y con posteriori-

dad se hubiese producido la pérdida del derecho a su aplicación, por incumplimiento sobrevenido de algún requisito al que estuviese condicionada su aplicación, deberán incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cantidad derivada de la deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en ejercicios anteriores junto con los intereses de demora.

A tal efecto, es preciso esclarecer si la regularización que deben realizar los mecenas se incardina dentro del mecanismo regulado en el párrafo segundo del artículo 122.2 de la LGT, esto es, entendiendo que la pérdida del régimen especial por parte de la entidad sin fines lucrativos se debe al incumplimiento, de forma sobrevenida, de requisitos que condicionaron su aplicación, o si por el contrario debe regularizarse conforme al procedimiento normal, regulado en el párrafo primero del artículo 122.2.

La anterior precisión es importante, puesto que regularizar por medio de autoliquidación complementaria lleva consigo la aplicación del recargo de extemporaneidad, regulado en el artículo 27 de la LGT (sin perjuicio de los intereses de demora que pudieran devengarse en el período comprendido entre el día siguiente al año posterior al último día de presentación en período voluntario del impuesto y la fecha en que se presentase la autoliquidación complementaria), mientras que de la otra forma únicamente se devengarían intereses de demora⁴².

(42) No obstante, podría ser defendible la aplicación a este caso de la tesis de la Audiencia Nacional recogida en la Sentencia de 30 de marzo de 2011 en el recurso 141/08, y ratificada por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) en su Sentencia de 19 noviembre 2012, que considera que la declaración extemporánea se produce, sólo de forma nominal, sin requerimiento previo, en el sentido de que tal declaración obedece a la libre voluntad e iniciativa del contribuyente, pero señala que viene causalmente determinada por la regularización llevada a cabo por la Inspección en relación con ejercicios anteriores. Por tanto, debió ser la Administración la que exigiera esa deuda tributaria, de oficio, sin relegar a una pretendida iniciativa del obligado tributario la declaración y pago de la diferencia. Extrapolando tal doctrina al caso aquí analizado, podría argüirse la improcedencia del recargo girado como consecuencia de la presentación extemporánea de la declaración del obligado tributario pues no puede hablarse en sentido propio de autoliquidación espontánea en este caso, puesto que está inducida y es consecuente a una actividad inspectora sin la cual tal autoliquidación no se hubiera podido presentar. Este criterio ha sido además acogido en vía económica administrativa por el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de fecha 9 de octubre de 2014 en el que modifica su criterio a este respecto.

De acuerdo con lo anterior, entendemos que la forma de regularización dependerá del requisito regulado en el artículo 3 de la Ley 49/2002 que se haya incumplido.

En este sentido, si, por ejemplo, el requisito que se incumple es el regulado en el punto 1º del artículo 3 de la Ley 49/2002, esto es, la persecución de fines de interés general, entendemos que no se trata de la pérdida del incentivo fiscal por el incumplimiento sobrevenido de un requisito que condicionaba la aplicación del mismo, sino que el mismo resultó incumplido “*ab origine*”. Por lo tanto, en este caso concreto, consideramos que el cauce a través del cual debe regularizar el mecenas su situación tributaria ha de ser a través de la autoliquidación complementaria por mor del art. 122.2 párrafo primero, y deberán ingresarse tanto las cuotas del ejercicio del incumplimiento, como las de los cuatro ejercicios anteriores, es decir, todas las cuotas no prescritas. La razón de este tratamiento estriba en que el incumplimiento de este requisito implica la ruptura de la condición básica de la constitución de la fundación o de la declaración de utilidad pública de la asociación para su aplicación a aquellos fines, lo que no debe permitir ni la reversibilidad de su patrimonio ni el reparto, entre sus patronos, asociados o miembros de los órganos de gobierno, de los resultados no aplicados que fueron obligatoriamente remansados en sus fondos propios.

No obstante, si el requisito que se incumple es el regulado en el punto 2º del artículo 3 de la Ley 49/2002, esto es, el relativo a la obligación de destinar al menos el 70 por ciento de determinadas rentas e ingresos a fines de interés general, entendemos que se trata de un caso de incumplimiento sobrevenido de requisitos que condicionaban la aplicación del régimen especial, dado que existe un plazo para el cumplimiento de dicho requisito, comprendido entre el inicio del ejercicio que se hubieran obtenido las respectivas rentas y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

De acuerdo con lo anterior, si se constituyera una entidad sin fines lucrativos y durante los cuatro primeros ejercicios no se cumpliera el requisito del punto 2º del artículo 3 de la Ley 49/2002, creemos que, a diferencia del ejemplo anterior, donde el requisito de persecución de fines de interés general debió cumplirse desde el primer momento, la entidad dispuso de cuatro años para cumplir con el mismo y, por lo tanto, sería en el último período impositivo cuando se produciría el incumplimiento sobrevenido de un requisito que condicionaba la aplicación del régimen especial. Lo anterior

tanto por la remisión a la normativa reguladora del Impuesto (a través de la aplicación analógica de supuestos similares supeditados a un plazo, en los que la regularización debe hacerse en la propia autoliquidación del período de incumplimiento⁴³), como de la propia finalidad de la norma que solamente trata de señalar las cuotas objeto de ingreso pero no de fijar el período en el que habrá de efectuarse la regularización. Por lo tanto, entendemos que sería posible la regularización de la situación tributaria en la autoliquidación tributaria de este último ejercicio, año en el que se entiende incumplido el régimen y no a través de la vía de la presentación de autoliquidación complementaria referida al ejercicio de obtención de las rentas.

Si en lugar de regularizar el obligado tributario de forma espontánea, lo cual es poco común dado que no es fácil para los mecenas conocer si alguna entidad (a la cual, en ejercicios anteriores, le fueron realizadas aportaciones) ha perdido el régimen especial de entidades no lucrativas, creemos remota la posibilidad de incoación, por parte de la Administración Tributaria, de expediente sancionador, toda vez que se torna cuasi-imposible la demostración del elemento subjetivo de la infracción.

No obstante lo anterior, no puede descartarse dicha incoación si existen elementos racionales que permitan a la Administración demostrar que el mecenas contaba con información suficiente para conocer que la entidad sin fines lucrativos, a la cual realizó aportaciones, no reunía los requisitos para la aplicación del régimen especial.

3. RESARCIMIENTO DEL DAÑO CAUSADO AL MECENAS POR LA INAPLICABILIDAD DEL RÉGIMEN ESPECIAL

La Administración Tributaria es reacia a que el importe de la recaudación de los tributos se vea condicionado por conflictos entre los obligados tributarios.

Por otra parte, el ordenamiento jurídico tributario no regula ningún cauce legal para el resarcimiento a los mecenas de los daños causados por la inaplicabilidad del régimen especial regulado en la Ley 49/2002 a la entidad beneficiaria del mecenazgo.

(43) Este es el criterio que aplica el art. 110, letra c), de la LIS en el ámbito del régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas, para el caso de no cumplirse la obligación de reversión en el plazo establecido.

A tal efecto, el único mecanismo para el resarcimiento de los daños causados a los mecenas es la de acudir a la vía civil.

En nuestra opinión, la inexistencia de cauces que permitan asegurar la aplicación del régimen especial a los mecenas, por las aportaciones a entidades sin fines lucrativos que efectúen, genera una importante lesión al principio de seguridad jurídica.

A mayor abundamiento, no parece que el espíritu de la Ley 49/2002, cual es, entre otros, el incentivo al mecenazgo, se vea favorecido por un ordenamiento jurídico que no asegure la aplicabilidad del régimen especial.

Interpretar que el donante no pueda aplicarse los beneficios fiscales previstos porque la entidad destinataria del donativo no cumpla todos los requisitos que le impone la normativa para gozar de un régimen fiscal especial originaría una gran inseguridad jurídica en la entidad donante ya que la deducción por donativos quedaría vinculada a las actividades que lleve a cabo la entidad sin ánimo de lucro, régimen que en cualquier momento puede resultar inaplicable, durante todo el período de prescripción; a mayor abundamiento, si se atiende a la finalidad de la norma que pretende favorecer el mecenazgo ello se vería imposibilitado en el caso en que la deducción por donativos se vinculara a la actividad y vicisitudes de la entidad donataria sobre la cual el donante no tiene capacidad de decisión.

La misma opinión es compartida por el TEAR de Galicia en Resolución de fecha 26 de noviembre de 2012, al entender, en contra del criterio de la inspección, que la finalidad de la Ley 49/2002 *“es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen 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.”*

No obstante, y ante la postura actual de los órganos administrativos de no hacer esfuerzos por flexibilizar la interpretación de la norma, cuyo articulado no ofrece cauces fáciles para incentivar el mecenazgo, creemos que es de vital importancia la modificación de la normativa vigente.

En este sentido, y a modo de ejemplo de idóneas rectificaciones legislativas llevadas a cabo por el legislador, resulta procedente traer a colación la relativamente reciente modificación legislativa del artículo 18.4.c) del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en ma-

teria de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, en relación con los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual en el IRPF.

En la redacción original del artículo, se exigía que el arrendatario debía estar en disposición de una copia del resguardo del depósito de la fianza en el Instituto de la Vivienda de la Comunidad de Madrid.

Dado que el depósito de la misma no es una obligación que pueda cumplir el arrendatario, resultaba muy común que aquéllos no pudieran aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual en base a una norma que excedía de los límites de conducta a seguir por el obligado tributario.

A tenor del abuso y la consecuente vulneración del principio de seguridad jurídica, la norma fue modificada en enero de 2015 (con efectos desde el 1 de enero de 2014), flexibilizando el anterior requisito, pudiendo el mismo verse cumplido si el arrendatario disponía de *“copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles entregado dicho justificante el arrendador”*.

Siguiendo el ejemplo de la anterior y acertada modificación legislativa, creemos que el legislador debería proceder a modificar la Ley 49/2002, de tal forma que los mecenas no perdieran en el futuro los incentivos fiscales aplicados por el hecho de que la entidad beneficiada con el mecenazgo no haya cumplido con sus obligaciones.

En este sentido, y dado que la pérdida del régimen especial regulado en la Ley 49/2002 supone, cuanto menos, el descuido de la diligencia debida, podría resultar favorecedor el establecimiento de mecanismos que obliguen a estas entidades a soportar el impacto que suponga a los mecenas la pérdida del beneficio fiscal.

Dado que la figura del responsable, ya sea solidario o subsidiario, supone la existencia de un obligado principal, frente al cual la Administración Tributaria podría también actuar, creemos que, para evitar a los mecenas incurrir en cualquier tipo de responsabilidad, sería más favorable emplear la figura del sustituto del contribuyente. A tal efecto, la entidad que pierda el régimen especial se convertiría en sustituto del contribuyente por todas las cuotas de los mecenas dejadas de ingresar como consecuencia de la pérdida del régimen especial.

Si bien creemos que la anterior posibilidad daría mucha mayor seguridad jurídica a los mecenas que la ofrecida hasta el momento, la Administración Tributaria podría verse perjudicada si la entidad, constituida en sustituto del contribuyente, no dispone de fondos para satisfacer las cuotas dejadas de ingresar por los mecenas.

No obstante, entendemos que, en caso de que mecenas y entidades estuvieran involucrados en tramas de fraude fiscal, la figura del sustituto del contribuyente no debiera ser objeto de aplicación, ya que de lo contrario se estaría favoreciendo la imposibilidad de recuperación de los incentivos fiscales indebidamente aplicados.

Finalmente, es preciso mencionar que la falta de seguridad jurídica en la que se ven inmersos los mecenas a la hora de aplicar los incentivos fiscales regulados en la Ley 49/2002, cuando realizan aportaciones a entidades sin fines lucrativos, podría reducirse considerablemente si la aplicabilidad del régimen especial estuviese supeditada al beneplácito, por parte de la Administración Tributaria, tras una primera comprobación en el momento de la comunicación de la opción por el régimen especial, del cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley 49/2002.

4. CONCLUSIONES

La determinación, por parte de la Administración Tributaria, de la inaplicabilidad del régimen especial regulado en la Ley 49/2002 a una determinada entidad conlleva la aplicación, por parte de los mecenas, de un incentivo que no es conforme a derecho.

A tal efecto, es unánime la doctrina administrativa y judicial que entiende que la inaplicabilidad del régimen especial por parte de los mecenas lleva consigo la regularización de los incentivos fiscales indebidamente aplicados.

Tanto si el mecenas es persona física como persona jurídica, además de reponer las deducciones reguladas en la Ley 49/2002 indebidamente aplicadas, deberán aquéllos, en caso de haber realizado aportaciones de carácter no dinerario, tributar por la posible plusvalía derivada de la transmisión efectuada. Asimismo, y si dentro de las aportaciones de carácter no dinerario se encontraran terrenos de naturaleza urbana, procederá la satisfacción de la pertinente cuota por el IIVTNU.

El mecanismo de regularización de la situación tributaria para los mecenas no es del todo pacífica. En este sentido, entendemos que dicho mecanismo dependerá de la causa que motivó la pérdida del régimen especial. En este sentido, entendemos que las probabilidades de incoación a los mecenas de expediente sancionador son remotas, en la medida que la determinación del elemento subjetivo de la infracción resultaría complicado de probar, salvo indubitado fraude.

Por otra parte, es preciso mencionar que la Administración Tributaria es reacia a que el importe de la recaudación de los tributos se vea condicionado por conflictos entre los obligados tributarios. A tal efecto, el ordenamiento jurídico tributario no regula ningún cauce legal para el resarcimiento a los mecenas de los daños derivados de la inaplicabilidad del régimen especial regulado en la Ley 49/2002, siendo la vía civil el único mecanismo de resarcimiento de daños.

Por lo tanto, y ante la negativa, por parte de la doctrina administrativa, de flexibilizar la interpretación de la Ley 49/2002 para poder incentivar el mecenazgo, resulta necesario que el legislador modifique la norma en este sentido, para dotar de mayor seguridad jurídica a la actividad de mecenazgo.

A tal efecto, parece coherente que se creen mecanismos para que los mecenas no pierdan los incentivos fiscales aplicados por el hecho de que la otra parte no haya cumplido con los requisitos regulados en la Ley 49/2002. En este sentido, creemos que la falta de diligencia por parte de las entidades no lucrativas a la hora de no cumplir los requisitos regulados en la Ley 49/2002 es motivo para considerar que aquéllas deberían soportar la carga tributaria derivada de la pérdida, por parte de los mecenas, de los incentivos fiscales.

Por lo tanto, podría resultar muy útil convertir en sustituto del contribuyente a estas entidades por el importe de los incentivos fiscales indebidamente aplicados.

Finalmente, es preciso mencionar que la falta de seguridad jurídica en la que se ven inmersos los mecenas a la hora de aplicar los incentivos fiscales regulados en la Ley 49/2002, cuando realicen aportaciones a entidades sin fines lucrativos, podría reducirse considerablemente si la aplicabilidad del régimen especial estuviese supeditada al beneplácito, por parte de la Administración Tributaria, tras una primera comprobación en el momento de

la comunicación de la opción por el régimen especial, del cumplimiento de los requisitos objeto de cumplimiento.

BIBLIOGRAFÍA

- CARBAJO VASCO. D. (2006): *“Los beneficios fiscales del mecenazgo”*, Revista Española del Tercer Sector, núm. 2, ene-abr 2006.
- GIL DEL CAMPO, M. (2005): *Fiscalidad de las fundaciones, asociaciones y del Mecenazgo*, 2ª edición, CISS, Valencia.
- MARTIN DÉGANO, I. (2014): *“Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales. Análisis de la RTEAC de 29 de noviembre de 2012, R.G. 3669/2010”*, Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, núm.375, junio 2014.
- MARTIN DÉGANO, I. (2015): *“Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones (comentario a la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015)”*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF nº. 393.
- MARTIN DÉGANO, I. (2015): *“Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial”*, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF nº. 388.

PONENCIA QUINTA

EL CONCEPTO DE DONACIÓN A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

Isidoro Martín Dégano,
Coordinador General (UNED)⁴⁴

(44) El autor agradece los comentarios y observaciones que le realizaron D^a Blanca Entrena Palomero y D^a Carmen Rodríguez Gil durante la elaboración de este trabajo. De los errores y omisiones soy el único responsable.

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de la presente ponencia es realizar una serie de reflexiones desde el punto de vista jurídico y tributario sobre el concepto de donación a la luz de la regulación de los incentivos al mecenazgo que se contienen en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002); reflexiones que han de servir para analizar las diversas situaciones que se están dando en la práctica y cuyo fin último es realizar unas propuestas que coadyuven e incentiven la realización de donaciones a este tipo de entidades.

La evolución en la captación de fondos por las fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro es constante, y los donantes se encuentran en multitud de ocasiones con diversas posibilidades para llevar a cabo sus aportaciones. Nuestra intención es que esta reflexión sea útil para las entidades no lucrativas (en adelante ENL) y los posibles donantes. Y, en última instancia, sirva de acicate al legislador, quien no debería permanecer ajeno a la evolución que se está produciendo durante los últimos años.

Con este fin, comenzaremos exponiendo los significados de donaciones, donativos o aportaciones, términos que actualmente están recogidos en la Ley 49/2002. A continuación analizaremos qué otros tipos de liberalidades se están dando en la práctica (condonación y asunción de deudas, cesión de créditos, contratos a favor de terceros, donaciones mortis causa y legados, comodato) y la posibilidad de que también se apliquen los beneficios fiscales. Finalizaremos con un breve análisis sobre dos temas muy controvertidos: las donaciones de servicios y las ventajas patrimoniales que determinadas ENL conceden a los donantes como por ejemplo, entradas

gratuitas, descuentos por compras, cesión gratuita de espacios para la celebración de eventos, etc.

2. LAS DONACIONES CON DERECHO A DEDUCCIÓN EN LA LEY 49/2002

2.1. LA REGULACIÓN DE LAS DONACIONES EN LA LEY 49/2002: LA DIFERENCIA ENTRE DONACIONES, DONATIVOS O APORTACIONES

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

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

Sin perjuicio de las particulares aportaciones doctrinales y jurisprudenciales sobre dicho artículo, a las que iremos haciendo referencia a lo largo de la presente ponencia, nos parece relevante recoger -en primer lugar- el resumen que hace de las mismas la Dirección General de Tributos (DGT) por la trascendencia que tiene su criterio en nuestro ámbito de estudio.

La contestación de 5 de octubre de 2007 (consulta núm.V2098-07) transcribe el artículo 618 mencionado y destaca: “*La Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1º. El empobrecimiento del donante. 2º. El enriquecimiento del donatario. 3º. La intención de hacer una liberalidad (animus donandi). No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: “No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que*

lo determina” (Sentencia de 22 de abril de 1967). “Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación” (Sentencia de 7 de diciembre de 1948). “Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación” (Sentencia de 2 de abril de 1928).” Por tanto, como vemos, la Administración Tributaria hace suyo el concepto de donación civil para considerar que este tipo de actos tienen carácter de liberalidad a los efectos de poder aplicar el incentivo fiscal previsto en la Ley 49/2002, que se configura como una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A las características reseñadas pensamos que habría que añadir la necesidad de que se produzca la aceptación de la donación por el donatario y el conocimiento de la misma por el donante para que se produzca el perfeccionamiento (arts. 623 y 629 del Código Civil).

Como ya se ha señalado, la Ley 49/2002 se refiere asimismo a los donativos. La diferencia entre *“donaciones”* y *“donativos”* no está recogida legalmente sino que más bien alude a la acepción usual de ambos términos. En los dos se produce una atribución gratuita de bienes o derechos pero podría entenderse que se diferencian por la forma en la que se realiza el desplazamiento patrimonial o por el objeto que debe tener tal cesión.

Así, los donativos suelen ser dinerarios, entregados manualmente, de menor cuantía y sin precisar de ningún documento en los que se formalice tal entrega bastando para que se perfeccionen con la entrega simultánea de lo donado. Por el contrario, la donación suele ser de otro tipo bienes o de derechos, requiere de la aceptación del donatario, y suele quedar reflejada por escrito cuando se trata de bienes muebles y obligatoriamente en escritura pública cuando se trata de bienes inmuebles según exige el art. 633 del Código Civil. Pero, a los efectos de la aplicación de la Ley 49/2002, podemos entender que estamos ante términos que se utilizan de manera indistinta.

Tampoco existe una definición normativa para las *“aportaciones”* a las que se refiere la Ley 49/2002. Con este término pensamos que se alude a las entregas gratuitas que se realizan para constituir una determinada clase de ENL, las fundaciones. Es la denominada dotación fundacional regulada en el art.12 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante, Ley 50/2002), cuya deducción había planteado problemas durante la

vigencia de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (antecedente inmediato de la Ley 49/2002) y que solo pudo resolverse por la DGT a través de la interpretación finalista.

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

2.2. ¿ES POSIBLE LA AMPLIACIÓN DEL CONCEPTO DONACIÓN A OTRAS LIBERALIDADES?

El art.17 de la Ley 49/2002 está dedicado a los beneficios fiscales otorgados a las personas físicas y/o jurídicas, que realicen “*donaciones, donativos o aportaciones*” a las ENL amparadas por esta Ley. Como se ha señalado, esta norma no define dichos conceptos a diferencia de lo que hace con las otras formas de mecenazgo recogidas en el Capítulo II (convenios de colaboración, gastos en actividades de interés general y acontecimientos de excepcional interés público).

Lo que nos planteamos ahora es si en la interpretación del concepto de donación hay que ceñirse al art. 618 del Código Civil o cabrían otros negocios o contratos caracterizados por el *animus donandi*. Somos conscientes de que el art. 14 de la Ley General Tributaria (LGT) prohíbe la analogía en materia de beneficios o incentivos fiscales. Pero, por otro lado, hay que tener en cuenta que existen liberalidades que son donaciones u otras que no lo son pero a las que también se aplican las normas de la donación. Para la doctrina civilista, por acto de liberalidad se entiende aquel por el que una persona, sin estar obligado a ello, proporciona a otra alguna ventaja o beneficio gratuito, es decir, sin nada a cambio. En ambos actos –donación y liberalidad– existe un deseo de favorecer a otro sin obrar en interés propio. Pero no toda liberalidad es una donación. Para ello, además de las formalidades que implica la aceptación del donatario, es necesario que exista un empobrecimiento de una de las partes con una correlativa ventaja o enriquecimiento de la otra (a menos que se imponga una carga en cuyo caso disminuirá tal ventaja). Sin embargo, en las liberalidades no se da esa correlación patrimonial pues no existe esa pérdida o es insignificante para quien la realiza. Para evitar estos problemas interpretativos en una futura reforma de la Ley de Mecenazgo podría resultar más adecuado introducir una modificación en el supuesto que da lugar a la aplicación de los beneficios fis-

cales, sustituyéndolo por uno más amplio como el de liberalidades, sean contractuales o no. En este sentido, se podría adoptar el previsto en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 3.1 de la Ley 29/1987): “La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *inter vivos*”. Dicha redacción daría cobertura a otros negocios que pueden suscitar alguna duda con la actual normativa. En concreto, nos referimos a las siguientes operaciones que analizaremos en los siguientes epígrafes: condonación y asunción de deudas; cesión de créditos contratos a favor de terceros; donaciones *mortis causa* y legados; y comodatos.

2.1.1. *Condonación y asunción de deudas*

La condonación es una de las formas de extinción de las obligaciones por la que el acreedor perdona la deuda al deudor renunciando gratuitamente a su crédito (arts. 1187-1191 del Código Civil). Por su parte la asunción de deudas carece de regulación expresa en el Código Civil pero podemos definirla como el contrato por el que un tercero, con asentimiento del acreedor, asume gratuitamente una obligación preexistente constituyéndose en deudor y liberando al deudor original.

Desde el ámbito tributario se ha defendido que la condonación, asunción o pago de deudas a favor de una ENL son operaciones que generan los incentivos fiscales de la Ley 49/2002. Los autores que defienden esta tesis se basan en que tanto las normas contables como las del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las asimilan a ellas. Por su parte, el art. 1187 del Código civil aplica a la condonación expresa el régimen de la donación, con los mismos requisitos y efectos. Se trataría, por tanto, que este acto de liberalidad (entendiendo que no se obra en interés propio) contase con la aceptación del deudor, en este caso la ENL. Este acuerdo bilateral (acreedor-deudor) podría entenderse otorgado con la emisión del justificante que exige el art. 24 de la Ley 49/2002. Recientemente, aunque no refiriéndose al supuesto que comentamos de las ENL, la DGT (consulta núm. 3671-2016, de 5 de noviembre de 2016) ha entendido que cuando la condonación tiene ánimo de liberalidad es una donación, pues se hace con *animus donandi* buscando enriquecer al donatario a costa del acreedor.

2.2.2. *Contratos a favor de terceros*

Estos contratos son aquellos en los que una de las partes conviene que cumplirá la prestación en favor de un tercero, que no ha participado en el

contrato, pero que adquiere el derecho a exigir directamente del prominente la prestación (art.1257. 2º párrafo del Código Civil). En ellos intervienen tres partes: estipulante (quien establece la prestación pactada), promitente (el obligado a realizar la prestación) y el tercero o beneficiario. Pongamos un ejemplo: una persona contrata con una empresa para que lleve a cabo la restauración de la sede de la ENL. Lo que se plantea es si esa persona, el estipulante, puede disfrutar de los beneficios fiscales por la prestación que paga a la empresa-promitente en tanto está beneficiando a la ENL. Más corriente es el caso de los Seguros de vida o rentas temporales o vitalicias. Para el supuesto que nos ocupa esta operación también se realiza a través de un contrato a favor de tercero. De tal modo que el prominente contrata una renta, aportando el capital, y la constituye a favor de una ENL beneficiaria del mismo para que lo cobrase al fallecer el asegurado o transcurrido un tiempo si fuere de supervivencia.

En nuestra opinión, no habría problema alguno para admitir la aplicación del incentivo fiscal previsto para las donaciones en estos supuestos pues la relación entre el estipulante y la ENL -fundamento de la estipulación pactada a su favor- consiste en un acto de liberalidad con una *causa donandi*, siempre que cumplierse los requisitos formales correspondientes.

2.2.3. Cesión de créditos

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

La Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado sobre el segundo tipo de operaciones señalado en las Contestaciones de 16 de noviembre de 1999 (consulta núm.2166-99) y de 15 de enero de 2003 (consulta núm.0034-03). En ellas unas empresas firman un contrato de suministros en el que se estipula la obligación de contribuir a una Fundación con el 2 por ciento del precio pactado. La cuestión planteada se refería al tratamiento de esa aportación en el IVA (en concreto, si las aportaciones a la ENL están sujetas al IVA y debe emitirse factura) y en el IS (si son gasto

deducible). No obstante, en la primera de ellas se afirma que las referidas aportaciones no constituyen donaciones, ya que falta por parte del donante el ánimo de liberalidad característico de esta figura. Esta doctrina nos parece indiscutible. Sin embargo, pensamos que la cuestión planteada no se resuelve del todo de este modo. A nuestro juicio, no se trata de dilucidar si quien entrega el dinero a la ENL realiza una donación sino si la está realizando quien impone esa condición en el contrato. En la segunda de las contestaciones la DGT atisba la cuestión al afirmar que *“es la entidad suministradora la que, en su caso, está realizando una cesión de créditos a favor de una Fundación y, por lo tanto, corresponde analizar en esta entidad la existencia o no del animus donandi.”* Sin embargo, no se pronuncia sobre ella ya que la empresa suministradora no era la consultante. Como hemos visto, la Ley 49/2002 contempla la donación tanto de bienes como de derechos por lo que dentro de ésta última cabría la donación de derechos de crédito. Si tal cesión tuviera lugar y se hiciera con ánimo de liberalidad, entendemos que serían aplicables los beneficios fiscales puesto que estamos antes donaciones puras y simples. En este sentido, parece que se pronuncia la Contestación de 31 de julio de 2012 (consulta núm. V1676-12) en el que el acreedor de una fundación le cede el derecho de crédito (adquirido previamente de una entidad financiera) que tiene frente a la misma para que lo afecte a la dotación fundacional.

2.3.4. Donaciones *mortis causa* y legados

Cabe preguntarse si un concreto tipo de donaciones, las *mortis causa*, entrarían dentro del ámbito del art.17 de la Ley 49/2002. Se trata de las contempladas en el art.620 del Código Civil al establecer: *“Las donaciones que hayan de producir sus efectos por muerte del donante participan de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad, y se regirán por las reglas establecidas en el capítulo de la sucesión testamentaria”*. La subsistencia de estas donaciones es una cuestión discutida, aunque la mayoría de la doctrina y jurisprudencia considera que han perdido su identidad y naturaleza, por lo que hay que entender que son una institución suprimida, refundida en la del legado que se rige por las normas de la sucesión testamentaria (aunque se mantienen en Cataluña y Navarra). La diferencia está en que las donaciones *inter vivos* son, en principio, irrevocables y las otras no y en que la forma de la *mortis causa* se rige por lo dispuesto para los testamentos. En el ámbito tributario también se les da este tratamiento pues forman

parte del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones. En consecuencia, no se aplicarían los beneficios fiscales como tampoco se hace en relación con las herencias o legados aunque quizá *de lege ferenda* sería conveniente que así fuera. Para solventar la falta de deducción fiscal para estas transmisiones mortis causa se podría acudir a ciertas donaciones *inter vivos* que también producen sus efectos por muerte del donante. En ellas, de forma irrevocable se trasmite la titularidad de la cosa al donatario aunque quede en manos del donante hasta su muerte. Es decir, estas donaciones aplazan o diferieren sus efectos a la muerte de donante. En tanto son donaciones irrevocables y requieren de la aceptación del donatario entendemos, por ello, que tendrían derecho a la aplicación de los incentivos fiscales.

2.2.5. *El comodato*

El comodato es el contrato por el cual una de las partes (comodante) entrega gratuitamente a la otra (comodatario) una cosa no fungible para que la use durante cierto tiempo y se la devuelva (art. 1740 del Código Civil). El comodato es “esencialmente gratuito” (art.1740) lo que se corrobora, a su vez, en el art. 1741 *in fine* al establecer “si interviene algún emolumento que haya de pagar el que adquiere el uso, la convención deja de ser comodato.” Pues bien, la gratuidad consustancial del comodato hace que se haya planteado la equiparación, a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales, con la donación basada en el *animus donandi* o altruismo con que se realiza ésta.

Esta ha sido la posición defendida por la DGT en sus Contestaciones de 26 de noviembre de 2010 (consulta núm. V2549-10) y de 13 de junio de 2011 (consulta núm. V1524-11). En la primera se pronuncia sobre un particular que cede gratuitamente a Cáritas el uso de una vivienda durante un periodo de dos años, prorrogable por idénticos periodos mediando acuerdo de ambas partes, haciéndose cargo la entidad no lucrativa de todos los gastos que genere la vivienda. En la segunda, la consultante cede gratuitamente un apartamento de su propiedad a una asociación declarada de utilidad pública, de la que es presidenta, para establecer en él su sede social mientras dure su mandato, finalizando en el momento en que la cesionaria deje de ser presidenta de la asociación. Sin argumentación alguna, en ambos casos, la DGT entiende que la cesión gratuita constituye un contrato de comodato “que encajaría dentro de los <<donativos de derechos>> a que se refiere el artículo 17.1.a) de la Ley 49/2002.” En consecuencia, si el comodatario es

una ENL que cumple con los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002 o (añadimos nosotros) del art. 68.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), la donación podría aplicarse los beneficios previstos en la Ley 49/2002 y tener por tanto derecho a la deducción allí prevista.

Esta doctrina administrativa es consecuente con la mantenida respecto de la sujeción del comodato al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando el comodatario es una persona física. Las Contestaciones de la DGT de 25 de febrero de 2008 y de 15 de junio de 2011 (consultas núm. V0425-08 y núm. V1547-11) entienden que el comodatario ha adquirido un derecho por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*, lo que está sujeto en virtud del art. 3 (b) de la Ley 29/1987.

No hay duda que el comodato cumple con el requisito esencial de tener el carácter gratuito propio de la donación pues debe hacerse con ánimo altruista o de favorecer solo al comodatario. El compromiso de asumir los gastos de conservación y mantenimiento no rompe la gratuidad del contrato pues forma parte de las obligaciones legales impuestas al comodatario por el art. 1743 del Código Civil. Esa contraprestación es intrínseca a este tipo de contrato como la del comodante es sufragar los gastos extraordinarios de la cosa entregada (art. 1751).

Más problemas puede plantear el cumplimiento en el comodato de los dos primeros requisitos recogidos por la DGT en estas consultas acerca de la donación: empobrecimiento del donante y correlativo enriquecimiento del donatario.

Siguiendo a la doctrina más autorizada el comodato, en ocasiones, debe ser considerado una donación y, en consecuencia creemos que se le aplicarían los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. Serían aquellos supuestos en los que el comodante sufre un empobrecimiento efectivo por dejar de percibir algo o por no poder utilizar el bien no fungible en su actividad económica (un lucro cesante). Sin embargo, existen comodatos que no son una donación por faltar el mencionado empobrecimiento (por ejemplo, la cesión de un cuadro por un particular para una exposición) y si se quiere que disfruten de las deducciones fiscales correspondientes deberían estar contemplados expresamente en la Ley. Esta es la solución a la que se ha llegado

para alguno de ellos en Navarra (Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales) y Baleares (Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias).

En estas normas, el legislador autonómico ha optado por distinguir entre la donación y el comodato como figuras diferenciadas aunque con un mismo tratamiento tributario a efectos del mecenazgo. Por otra parte, ha limitado el objeto del comodato incentivado fiscalmente determinados bienes. En Navarra, a bienes no fungibles: los culturales u obras de arte y los bienes inmuebles. Y en Baleares a bienes inventariados, locales, terrenos o inmuebles para la realización de proyectos o actividades deportivas. Esto nos hace plantearnos cuál debe ser el tratamiento fiscal del comodato fuera de estos supuestos. Aparentemente esta nueva regulación parece más beneficiosa que la prevista para el territorio común pero dado que la interpretación, ya comentada de la DGT, no contiene restricción alguna en cuanto al objeto del contrato podría no ser así. No parece que en esas Comunidades pudiera aplicarse el criterio administrativo de considerar al comodato como una donación de derechos pues legalmente se ha diferenciado entre ambas figuras: o hay donación o hay comodato. Por ello, el comodato cuyo objeto sean bienes distintos de los citados expresamente por estas normas no podría tener derecho a la aplicación de incentivos fiscales en Navarra y Baleares.

Como ya hemos mencionado la inclusión del comodato entre las distintas formas de mecenazgo incentivadas fiscalmente puede resultar muy beneficiosa para las entidades no lucrativas. La Ley Foral Navarra 8/2014, por ejemplo, recoge las dos más habituales, el préstamo de objetos artísticos o de inmuebles, pero hay otras y su aplicación dependerá de la voluntad e imaginación de los contratantes. En todo caso, si se lleva a cabo este contrato creemos que debería hacerse de forma solemne, lo que no exige el Código Civil, para evitar todo tipo de problemas. En previsión de los mismos las normas navarra y balear han previsto que para la aplicación del incentivo fiscal la efectividad del préstamo quede acreditada y justificada, solución que debería trasladarse a los comodatos con derecho a deducción en el territorio común.

En nuestra opinión la consideración por parte de la DGT del comodato como una donación no es suficiente para poder aplicar la deducción co-

rrespondiente en cuanto el art. 17 de la Ley 49/2002 exige que las donaciones sean irrevocables, puras y simples. Sin embargo, el cumplimiento de estos requisitos no se ha contemplado (sino que parece haberse dado por supuesto) en las contestaciones a las consultas reseñadas. En particular, nos parece que debe ser examinado el de la irrevocabilidad por ser el que más dudas plantea en este supuesto.

La irrevocabilidad es el primer requisito que exige el art. 17 para que las donaciones sean deducibles y así ha de constar expresamente en el certificado que la entidad no lucrativa debe entregar al donante para justificar la realización de la donación, según dispone el art. 24.3 (f) de la Ley 49/2002. En virtud de este requisito solo se pueden aplicar los beneficios fiscales cuando existe seguridad de que la entidad no lucrativa será la única que disfrutará definitivamente de lo donado y no lo podrá recuperar a su arbitrio el donante. En nuestra opinión, en el comodato también se da el requisito de la irrevocabilidad como sucede, en general, con todos los contratos *inter vivos*. Lo que ocurre es que en la donación se cede la propiedad de algo y en el comodato el uso temporal. Dicho de otro modo, durante el tiempo pactado se da la nota de la irrevocabilidad en el comodato.

No obstante, dos son las especialidades que presenta el comodato en relación con este requisito y que requieren de un comentario.

En primer lugar, es un contrato temporal ya que su duración depende del tiempo (art. 1740) o del uso pactado (art. 1749) por lo que cumplido el plazo la cosa prestada debe devolverse. Hay que tener presente que, conforme a los artículos 1749 y 1750, a falta de pacto respecto a la duración temporal la restitución debe tener lugar cuando se concluya el uso pactado y si no hay uso pactado se estará a la costumbre de la tierra para fijarlo. Desde una interpretación literal y estricta podría defenderse el incumplimiento del requisito de la irrevocabilidad en el comodato ya que se estaría donando-prestando por un plazo determinado, transcurrido el cual el comodante recuperaría el bien cedido. Pero, en nuestra opinión, esto supondría confundir la irrevocabilidad de los negocios jurídicos con la duración de sus efectos. Por ello no debería ser un impedimento para la deducción fiscal del comodato al igual que no lo es en el caso de algunas donaciones. La Ley 49/2002 contempla una excepción en donaciones con cláusula de reversión cuando se dona un derecho por un plazo determinado cumplido el cual el derecho retorna al donante. Nos estamos refiriendo al caso del usufructo. Así, al calcular la valoración de

las donaciones el art. 18.1 (c) de la Ley 49/2002 reconoce que el usufructo puede tener un carácter temporal, lo cual supone que estamos ante una donación a término y, en consecuencia, el derecho de usufructo se consolida a favor de la propiedad del donante. No podría ser de otra forma dado que el art. 515 del Código Civil exige que la cesión del usufructo a una persona jurídica no exceda de 30 años. Basándonos en una interpretación sistemática y teleológica lo lógico sería que la donación de otros derechos también pudiera estar sometida a un plazo impuesto por el donante (por ejemplo, el arrendamiento que también es esencialmente temporal) sin que esto impida la aplicación de los beneficios fiscales.

En segundo lugar, el art. 1749 del Código civil permite al comodante recuperar la cosa prestada antes de finalizar el plazo si tiene urgente necesidad de ella. Lógicamente si ejerce tal derecho antes del plazo se perderían los beneficios fiscales y habría que practicar la correspondiente regularización. Pero lo que nos estamos planteando es si la existencia de esa habilitación legal impide en todo caso la aplicación del beneficio fiscal. En nuestra opinión no debe ser así por los mismos motivos que en de las donaciones se admite su deducción fiscal a pesar de contemplar la posibilidad de que se sean revocadas. En efecto, en el citado art. 18 de la Ley 49/2002 tras exigir que conste el carácter irrevocable de la donación a continuación se matiza *“sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones”*.

Con esta remisión al Código Civil se está aceptando, como no podía ser de otro modo, la posibilidad de que las donaciones sean revocables en los supuestos admitidos legalmente. Por tanto, con la revocación se deja sin efectos la donación, ya perfeccionada, si el donante decide ejercitar la acción correspondiente ante los Tribunales en los casos en que concurra alguna de las causas reconocidas en la Ley En consecuencia, la donación tendrá derecho a la deducción aunque en el momento de realizarla se especifique que podrá ser revocada si se dan las causas previstas legalmente. Fuera de estos supuestos, el donante no puede recuperar lo donado salvo con el consentimiento del donatario. De igual modo debería ocurrir en el comodato. La posibilidad legal de solicitar la restitución por causa urgente antes del plazo no debe impedir su deducción fiscal. Solo en el momento en que se ejercitara este derecho se perdería el beneficio fiscal y habría que regularizar. Al igual que ocurre con las donaciones el comodante no se vuelve atrás y recupera a su capricho lo cedido sino que concurre una causa

sobrevenida (prevista legalmente) que justifica la restitución antes del plazo. Distinto sería si no se ha fijado plazo alguno, temporal o por uso distinto, en cuyo caso estaríamos ante un contrato de precario. En este contrato, por no haberse fijado plazo de duración el comodante puede exigir libremente la devolución en cualquier momento. En este supuesto no se podría aplicar el beneficio fiscal por resultar contrario al espíritu que emana de la Ley al exigir el requisito de la irrevocabilidad.

3. SUPUESTOS ESPECIALES DE MECENAZGO QUE GENERAN PROBLEMAS EN LA PRÁCTICA

3.1. LAS DONACIONES DE SERVICIOS

En los últimos años es habitual que las personas físicas realicen trabajos para las ENL de forma altruista sin percibir remuneración alguna o bien que las empresas presten sus servicios a ENL y no los cobren en el marco de los trabajos denominados comúnmente “*pro bono*”. Son dos supuestos con particularidades que conviene diferenciar.

(i) En el caso de las personas físicas este tipo de actividad, al margen de su actividad profesional o empresarial, está regulada por la Ley 45/2015 de 14 de octubre, de Voluntariado cuando se trate de programas de ámbito estatal y por la normativa autonómica correspondiente cuando su ámbito territorial sea inferior. La acción voluntaria está completamente deslindada de cualquier forma de prestación de servicios retribuida, ya sea civil, laboral, funcionarial o mercantil. Esta diferenciación entre voluntario y trabajador asalariado se afianza además con el establecimiento de un amplio cuadro de derechos y deberes de los voluntarios, que habrá de ser respetado y observado por las ENL y los voluntarios, constituyendo así la referencia obligada ante cualquier conflicto que pudiera surgir entre unas y otros. Aunque desde un punto de vista jurídico es discutible (en tanto lo que se dona son bienes o derechos) si realmente estamos ante una “donación” de trabajo o servicios lo que realmente interesa conocer es si esta actuación tiene reconocido algún beneficio fiscal para quien la presta. Pues bien, hasta el momento no existe beneficio fiscal alguno para las personas que realizan estas actividades por lo que el trabajo realizado no tiene repercusión en sus respectivos impuestos sobre la renta.

(ii) Este “trabajo voluntario” también se puede prestar por empresas o personas físicas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En el primer supuesto estamos ante el denominado voluntariado corporativo, por el que las empresas ponen a disposición de las ENL a sus empleados, dentro de su horario laboral, para que se beneficien de sus conocimientos y trabajo. En estos casos la prestación de tales servicios gratuitos tampoco está incentivada fiscalmente pues no está contemplada expresamente como ocurre con la donación de bienes o derechos. En este sentido se ha manifestado la DGT en las Contestaciones de 15 de julio de 2005 y de 28 de junio de 2007 (consultas núm. V1481-05 y núm. V1403-07). En la primera el servicio gratuito consistía en la elaboración de una página web y en la segunda en un transporte de mercancías. A la ausencia de beneficios fiscales se añade el tratamiento lesivo que tienen estas actuaciones en el ámbito del IS y del IVA pues no constituyen un gasto deducible al tratarse de liberalidades y, en ocasiones, son tratadas como autoconsumo.

La ausencia de beneficios fiscales para los empresarios que realizan estos servicios gratuitos ha llevado a buscar otras vías que les permitan aplicarse los incentivos de la Ley 49/2002. Así cierta parte de la doctrina no ve inconveniente en considerar estas operaciones como *“gastos en actividades de interés general”* lo que constituye otra forma de mecenazgo, regulada en el artículo 26 de la Ley 49/2002. Por el contrario, otras empresas lo que hacen es donar previamente por el coste del servicio, facturar los servicios prestados y cobrar el importe de lo donado (si bien podría entenderse que estamos ante una donación condicional en tanto el donante impone contratar con él los servicios y ante una donación en la que su carácter de irrevocable podría ser cuestionado por cuanto lo donado vuelve al donante en forma de honorarios por sus servicios lo que a nuestro juicio pondría en duda la práctica de la deducción prevista en la Ley 49/2002), o bien facturar los servicios y condonar la deuda (probablemente la forma más sencilla de resolver el problema si bien puede plantear problemas interpretativos en el caso de que se entienda que es una condonación realizada con el ánimo de convertir una donación de servicios sin derecho a la deducción en una donación con derecho a la aplicación del incentivo fiscal previsto en la Ley 49/2002). En este segundo caso, el donante declarará el ingreso en su respectivo impuesto personal e ingresará el IVA correspondiente a la ENL. Otros lo que hacen es facturar con IVA cobrándolo para, después, donar el importe de lo recibido.

Asimismo, es habitual que muchas empresas opten por realizar este tipo de colaboraciones de carácter altruista al amparo de los denominados *“Convenios de Colaboración Empresarial”* que se prevén en el artículo 25 de la

Ley 49/2002 y al amparo del cual se prevé que las cantidades satisfechas o los gastos realizados tengan la consideración de deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora. Esta opción, que parecía ser apta por cuanto la Dirección General de Tributos se había pronunciado en el sentido de que la ayuda económica realizada podía ser tanto monetaria como en especie, se ha visto puesta en cuestión por nuevas interpretaciones del citado organismo, más restrictivas y que a nuestro juicio no han hecho sino crear una incertidumbre y una inseguridad jurídica para los colaboradores que están frenando la realización de estos trabajos “pro bono”.

Sin duda, la falta de beneficios fiscales para la prestación gratuita de estos servicios a las ENL obedece a un temor del legislador a un posible abuso o fraude y, en su caso, a las dificultades de control y cuantificación. Pero esto supone desconocer la realidad de las cosas pues las empresas acuden a esta forma de mecenazgo cada vez más y ello no se debe a las razones aludidas, sino que derivan fundamentalmente de las exigencias que implica la responsabilidad social corporativa. Además, en la gran mayoría de los casos la contabilización y cuantificación de estas operaciones no ofrece problemas siendo totalmente transparente, así por ejemplo, en un despacho de abogados no resultaría complicado cuantificarlo, puesto que suelen contar con herramientas de control del tiempo que invierten sus profesionales en la realización de sus trabajos para clientes, por lo que el control de este tipo de trabajos “pro bono” podría llevarse a cabo sin problemas. En el País Vasco y Navarra son conscientes de ello y han optado por regular esta situación permitiendo la aplicación del incentivo fiscal. De tal manera que dentro de las donaciones incluyen las “prestaciones gratuitas de servicios” siendo la base de la deducción “el coste de la prestación de los servicios, incluida en su caso la amortización de los bienes cedidos”. Una norma equivalente sería deseable en el resto de territorio español por lo mucho que contribuiría al mecenazgo y, en definitiva, a la realización de actividades de interés general.

3.2. RECONOCIMIENTO DE LA ENL AL DONANTE: EL PROBLEMA DE LOS “AMIGOS” DE LAS ENL

No todas las donaciones a las ENL pueden disfrutar de los beneficios fiscales aunque en el ámbito civil sean calificadas como tales. La Ley 49/2002 impone tres requisitos cuyo cumplimiento es necesario para que sean fiscalmente deducibles. Así, su art.17 exige que las donaciones sean “irrevo-

cables, puras y simples”. Nada impide que se realicen otra clase de donaciones pero, en ese caso, el donante no disfrutará del beneficio fiscal.

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

Sin embargo, no parece que el requisito que estamos comentando impida un cierto reconocimiento o agradecimiento público hacia el donante por su liberalidad. En nuestro ámbito de estudio, puede tener lugar de variadas formas: mención en la memoria anual, carta personalizada, reunión con las personas que componen el Patronato o la Junta Directiva, placa conmemorativa, acto público de entrega de lo donado, etc. El enriquecimiento del donatario, como elemento esencial de las donaciones puras y simples, no quedaría devaluado por el hecho de que la ENL anuncie la donación recibida y publicite quién la ha realizado⁴⁵. En nuestra opinión se trata de un re-

(45) Este reconocimiento puede ser instado desde las instituciones como ha ocurrido con la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la comunidad foral de Navarra. La Disposición adicional segunda, titulada Reconocimiento público del mecenas, dispone al respecto:

“El Gobierno de Navarra establecerá los instrumentos adecuados a fin de premiar la práctica del mecenazgo, ayudando a la revalorización social de estas acciones, prestigiando y dando visibilidad a estas iniciativas y reconociendo públicamente la labor filantrópica de las personas físicas o jurídicas que a través del mecenazgo favorezcan la cultura.

El Gobierno de Navarra, en todo caso, garantizará el anonimato de aquellas personas o entidades que no deseen hacer pública su contribución a la cultura.”

En Valencia, se han concretado estas previsiones en la LEY 9/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana. En este sentido:

“Artículo 24 Publicidad del mecenazgo cultural

Salvo petición en contrario, los nombres de los grandes mecenas aparecerán vinculados a la actuación que contribuyan a financiar tanto en la sede electrónica de la Oficina del Mecenazgo Cultural como en el lugar en el que se lleve a cabo la actuación.

Artículo 25 Reconocimiento como gran mecenas

1. Se otorgará la distinción Pere Maria Orts i Bosch, de gran mecenas de la Comunitat Valenciana, a los mecenas que cumplan los requisitos del artículo 2.4 de esta ley.

2. La distinción de gran mecenas la realizará anualmente el Consell, a propuesta de la consellería competente en materia de cultura, una vez oídos los organismos participantes en la elaboración del Plan de Mecenazgo Cultural, y la decisión adoptará la forma de decreto del Consell.

3. Reglamentariamente se desarrollará un estatuto de gran mecenas de la Comunitat Valenciana, junto con las medidas dirigidas a promover su reconocimiento social.”

conocimiento voluntario, sin cláusula contractual que obligue a la ENL a ello, a diferencia de lo que ocurre con el Convenio de colaboración en el que la ENL está obligada a difundir la ayuda económica recibida del mecenazgos (art. 25 Ley 49/2002).

La DGT tampoco parece haber puesto reparos a esta hipótesis en la contestación de 11 de noviembre de 2014 a la Consulta núm. V2379-14. En ella una Universidad pública se plantea la posibilidad de realizar un agradecimiento posterior a la recepción de la donación, consistente en una inscripción en sus instalaciones con el nombre del exalumno donante o una mención de acceso público de la identidad del donante en la página web del proyecto. La Universidad propone dos escenarios:

- Ofrecer dichos agradecimientos vinculados a la donación dentro de la misma campaña de recaudación de fondos de forma que el donante será conocedor en el momento de realizar la donación que la universidad realizará el agradecimiento.
- Realizar los agradecimientos de forma voluntaria y no condicionada a la recepción de la donación sin hacer ningún tipo de mención de dichos agradecimientos en la campaña de recaudación de fondos.

La DGT no se pronuncia expresamente sobre el agradecimiento objeto de la consulta pero entiende que en la medida en que las donaciones sean irrevocables, puras y simples serán deducibles. No parece, por tanto, que la gratitud o reconocimiento expreso y público al donante impidan la aplicación del incentivo fiscal.

Por otra parte, en los últimos años algunas ENL conceden a sus donantes la denominación de “amigos”, “simpatizantes” o “colaboradores” otorgándoles un documento que les acredita como tales. No deja de ser otra forma de agradecer, de una manera expresa, la donación recibida, siendo plenamente válida sin perder por esto su carácter de simple o pura. Sin embargo, en ocasiones, este reconocimiento va acompañado de una serie de ventajas patrimoniales en las actividades que realiza la ENL (rebajas en las entradas a las exposiciones o conciertos, visitas gratuitas o preferenciales, adquisición de productos a precios especiales, etc.). En estos casos se plantea la duda de si estamos realmente ante una donación pura o simple pues la misma, de algún modo, implica una prestación por parte de la ENL. Cada vez son más las ENL que actúan de este modo dado el éxito que tienen

como forma de captación de recursos, por lo que aclarar la tributación de estas operaciones tiene especial importancia en el sector no lucrativo.

Se trata, sin duda, de una cuestión sumamente compleja. Por una parte la ENL ofrece de antemano estas ventajas para incentivar o publicitar las donaciones y en el caso de que se realicen, el donante puede exigir su cumplimiento. Es decir, no puede entenderse que son beneficios de cortesía o agradecimiento como ocurre en la anterior situación comentada. Otra cosa completamente distinta es que las citadas ventajas se realicen con posterioridad a la donación y de forma voluntaria sin vincularla a ella. Al mismo tiempo, el donante puede que nunca llegue a hacer uso de las prestaciones ofrecidas ni se plantee tenerlas en cuenta a la hora de donar. Al mismo tiempo son muchas las ENL que las anuncian en diferentes medios de difusión como donaciones con derecho a los beneficios fiscales y animan a realizarlas. De hecho son más los casos en los que el donatario pide al donante que done que aquéllos en los que el donante ofrece donar. Esta circunstancia, que se promuevan las donaciones por el donatario, no tiene incidencia sobre nuestro tema de estudio pues no desnaturaliza el contrato de donación.

Sin embargo, para la DGT (contestación de 20 de junio de 2013 a la consulta núm. V2073-13) las aportaciones satisfechas en estos casos a las ENL son la “contraprestación por el derecho a percibir distintas prestaciones, tales como accesos gratuitos a determinadas instalaciones, determinados descuentos, o publicidad de la condición de “amigo benefactor”, dichas aportaciones no darán derecho a practicar las deducciones previstas en el Título III de la Ley 49/2002, en la medida en que las prestaciones a percibir por parte de los asociados desvirtúan el ánimo de liberalidad propio de las donaciones.” En la contestación de 9 de junio de 2014 a la Consulta núm. V1503-14 se reitera esta doctrina y se añade “el ánimo de liberalidad se ve desvirtuado en el presente caso por el hecho de recibir determinadas prestaciones, sin que a dichos efectos sea relevante que el valor de las mismas entienda la consultante que es inferior al de las aportaciones realizadas”.

Tras esta doctrina el problema planteado ha cambiado de enfoque pues ya no se trata de discutir sobre si se tiene derecho a la aplicación de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002 sino si estamos ante donaciones. La DGT considera que falta el *animus donandi* y, en consecuencia, ni siquiera estamos ante una donación. Las consecuencias de la aplicación de esta doctrina tienen especial incidencia en el sector no lucrativo. Porque una cosa es que la donación no pueda aplicarse el incentivo fiscal previsto

en forma de deducción y otra que no sea una donación en cuyo caso la ENL tributaría por un ingreso procedente de una prestación de servicios por el que debería emitir factura con o sin IVA dependiendo del tipo de servicio de que se trate. En cambio, si nos encontramos ante una donación sin derecho a la deducción seguiría estando exenta y no sujeta a IVA.

En nuestra opinión, puede defenderse que estamos ante donaciones por dos motivos. En primer lugar, porque el art. 619 del Código Civil califica también de donación “aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.” La existencia de la carga no impide la donación, siempre que su valor sea inferior. Realmente, el supuesto que estamos analizando no es el de una donación modal puesto que el donante no impone carga alguna sino que es el donatario quien ofrece una contrapartida (más adelante insistiremos en ello). A pesar de ser situaciones diferentes entendemos que el argumento es válido para nuestra hipótesis puesto que la contraprestación-carga no impide la existencia de donación. En segundo lugar, la propia DGT ha entendido que cuando la contraprestación es simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado es una operación no onerosa. Así en materia de IVA, aunque exista este tipo de contraprestación, no la considera como tal (consultas núm. 0818-01, de 24 de abril de 2001 y núm. 1960-01, de 6 de noviembre de 2001). Ciertamente no estamos ante un problema relacionado con el mecenazgo pero sí nos sugiere un criterio para determinar cuándo estamos ante un operación gratuita: la desproporción entre lo que se da y recibe a cambio. Pero es que también la DGT ha seguido un criterio similar cuando ha afrontado una cuestión referida al mecenazgo como son los convenios de colaboración empresarial (art. 25 Ley 49/2002). En concreto, el problema ha consistido en determinar si la difusión realizada por la ENL de la ayuda económica entregada por el colaborador era o no una operación sujeta al IVA. Y, por este motivo, si la misma se recibía en concepto de contraprestación. Durante la vigencia de la Ley 30/1994, el art. 68 no contenía referencia alguna a esta cuestión por lo que fue la DGT quien asumió su interpretación. Y, si bien, en un primer momento señaló que se trataba de servicios publicitarios sujetos al IVA, acabó resolviendo la cuestión en sentido contrario en la resolución de 9 de marzo de 1999. En ella se establecía que los Convenios no estaban sujetos pues no existía un consumo gravable y, por lo tanto, no había onerosidad. La DGT afirma que no existe consumo gravable porque: “El colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en pro-

vecho propio. Es cierto que la difusión por escrito de su nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización de un Convenio de colaboración, que no es otra que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende del interés particular del colaborador”. Respecto de la onerosidad la DGT mantiene que la “ayuda se concede de forma esencialmente gratuita, sin que el compromiso de difusión de la identidad del colaborador pueda considerarse como constitutivo de ninguna transacción entre la entidad sin fin lucrativo y el colaborador, en la que la ayuda económica sea el precio o contravalor”. En la actualidad este criterio administrativo se ha recogido legalmente en el vigente art. 25 que establece: “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.”

Parece, por tanto, que la desproporción manifiesta es lo que determinaría la existencia o no de la donación. Estamos ante un problema complejo pues es difícil determinar tal desproporción en relación a las ventajas aludidas. En principio, podría llegarse a conocer solo a *posteriori* ya que el donante puede no hacer uso de ellas o, incluso, hacerlo en distinta medida (no utilizar todas las entradas gratuitas concedidas, ir solo alguna vez a los conciertos con precio rebajado...). Nos encontramos ante un problema de cuantificación que, como es lógico habría que analizar en cada caso concreto. Pero, con carácter general, parece que las partes son conscientes de que existe tal diferencia entre lo ofrecido y el valor de lo donado y, por ello, actúan de ese modo. Si no fuera así, el donante optaría por conseguir esas ventajas a precio de mercado sin tener que entregar mayor cantidad por ellas.

Si aceptamos que estamos ante donaciones lo siguiente será, como señalábamos al comienzo, determinar si son “puras y simples” para que puedan tener derecho a la deducción. Siguiendo a Castán Tobeñas (1993, pág.230-231) las donaciones se pueden clasificar, entre otras distinciones, por su causa o motivo y por sus efectos.

En la primera clasificación se diferenciaría entre las donaciones simples, por méritos y las remuneratorias. Las simples son las que no reconocen otra causa que la liberalidad del donante mientras que las remuneratorias se hacen a una persona por sus méritos o por los servicios

prestados al donante (siempre que no constituyan deudas exigibles). En nuestra opinión, las operaciones que estamos comentando no vulneran este requisito pues el único motivo por el que se realizan es el de beneficiar a la ENL.

En la distinción por sus efectos, las donaciones *puras* se contraponen a las donaciones modales u onerosas y a las condicionales. Respecto de estas últimas no hay problema alguno en diferenciar el supuesto que nos ocupa pues no hay acontecimiento futuro e incierto alguno. Pero, respecto de las primeras será pura cuando solo se pretende favorecer al donatario sin que éste contraiga obligación alguna respecto del donante. Como ya hemos mencionado, en puridad no estamos ante donaciones onerosas pues el donante no impone contrapartida alguna. Es el donatario quién la ofrece y el donante puede hacer uso de ella o no. Desde luego, si no hace uso de la ventaja patrimonial no parece que la donación pudiera perder su calificación de pura. Si lo hiciese, la aplicación del beneficio fiscal sería más discutible si se interpreta literalmente la norma. Por todo ello, pensamos que el requisito del art. 17 de la Ley 49/2002 está desfasado pues no se adecua a la realidad social en la que las ENL buscan captar nueva vías de financiación más allá de la mera beneficencia. Sin duda, estos problemas interpretativos, y otros más, se resolverían sin la exigencia fiscal de que las donaciones sean puras y simples. En la regulación sustantiva de las Fundaciones no se contemplan estas exigencias; así el art. 22 de la Ley 50/2002 permite la aceptación de donaciones onerosas o con cargas⁴⁶. Si lo que se pretende con la Ley 49/2002 es incentivar la participación privada en actividades de interés general y, en particular, el mecenazgo a las ENL deben ser éstas últimas las que decidan si les compensa recibir esas transmisiones gratuitas.

(46) Artículo 22. Herencias y donaciones.

1. La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario.

Los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1024 del Código Civil.

2. La aceptación de legados con cargas o donaciones onerosas o remuneratorias y la repudiación de herencias, donaciones o legados sin cargas será comunicada por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta Ley.

4. RESUMEN DE LAS PROPUESTAS DE MEJORA

Del análisis anterior y de los comentarios realizados surgen una serie de propuestas cuyo fin es dotar de un marco jurídico más seguro y cierto a donantes y ENL. Con ellas, al mismo tiempo, pretendemos adecuar a los nuevos tiempos la Ley 49/2002, que sin duda ha tenido un gran papel en el desarrollo del sector en los últimos años, pero que requiere de cierta revisión en estos aspectos.

En primer lugar, el legislador debería abordar la posibilidad de ampliar el concepto de donación. Así, como ya hemos anticipado, lo aconsejable sería sustituirlo por uno más amplio como el de liberalidades, ya sean contractuales o no. En este sentido, se podría adoptar el previsto en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 3.1 de la Ley 29/1987) el cual prevé que: *“La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos”*. Dicha redacción daría cobertura a otros negocios que pueden suscitar alguna duda con la actual normativa y que solo se soluciona por la vía interpretativa.

En segundo lugar, sería conveniente que el legislador permitiese que las donaciones de servicios pudieran aplicarse los incentivos fiscales al mecenazgo. Esta posibilidad ya se contempla en las normas forales y no tenemos conocimiento que esté generando problema alguno en cuanto posible vía de fraude o dificultades en su control y comprobación.

Por último, debería darse una solución al problema del reconocimiento a los donantes o el ofrecimiento de ciertas pequeñas ventajas patrimoniales. Bien podría hacerse, por vía interpretativa al considerar que siguen siendo donaciones en cuanto esas ventajas son manifiestamente inferiores al valor de lo donado y cuyo único fin es enriquecer al donatario. Bien, modificando los requisitos exigidos para que las donaciones sean deducibles en el sentido de no exigir que sean “puras y simples”.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBADALEJO GARCÍA, M. y DÍAZ ALABART, S., (2006), *La donación*, Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., (2007), *Análisis crítico del IVA en las enti-*

dades sin fin de lucro, Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- CASTÁN TOBEÑAS, J., (1993), *Derecho Civil español, común y foral. Derecho de obligaciones*, Tomo IV, 15ª edición, Editorial Reus, Madrid.
- CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S., (2004), *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid.
- DE LOS MOZOS, J.L., (2000), *La donación en el Código Civil y a través de la Jurisprudencia*, Dykinson, Madrid.
- MARTÍN DÉGANO, I., (2011), “La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 345, pp.71-110.
- MARTÍN DÉGANO, I., (2015), “El comodato: ¿una nueva forma de mecenazgo?”, *Crónica Tributaria*, nº. 156, pp.135-152.
- PEÑALOSA ESTEBAN, I., (2015), “Las reformas de los incentivos fiscales al mecenazgo: luces y sombras”, *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, pp. 57-96, Iustel, 2015.

PONENCIA SEXTA

CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL. LA ACLARACIÓN DE DIVERSAS CUESTIONES

Félix Plaza Romero
(Garrigues)

Ana Suárez Capel
(Uria Menéndez)

1. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

Los convenios de colaboración empresarial son objeto de regulación en el artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro (“Ley 49/2002”):

“1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de un ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

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.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.”

A continuación se analizan diversas cuestiones controvertidas relacionadas con esta figura jurídica.

2. LA ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA AYUDA ECONÓMICA

2.1. PLANTEAMIENTO DEL DEBATE

Para que exista un convenio de colaboración empresarial a los efectos de la Ley 49/2002, la entidad beneficiaria de la ayuda económica debe ser necesariamente –así lo dispone el artículo 25 de la Ley 49/2002– una entidad beneficiaria del mecenazgo de las referidas en el artículo 16 de la propia Ley o en sus disposiciones adicionales:

- (i) Fundaciones, asociaciones de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, delegaciones de fundaciones extranjeras, entidades deportivas y federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos, a las que sea de aplicación el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, la Cruz Roja, la ONCE, la Obra Pía de los Santos Lugares, Casa América, Casa Asia y el *Institut Europeu de la Mediterrania*, el Museo Nacional de Arte de Cataluña, la Iglesia Católica, y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de colaboración con el Estado español, el Instituto de España y las Reales Academias, el Comité Olímpico y Paralímpico español, el Museo del Prado y el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.
- (ii) El Estado, las Comunidad Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas, el Instituto Cervantes, el *Institut Ramon Llull* y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, y los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Bajo la actual regulación, que la entidad beneficiaria de la ayuda económica deba ser una entidad beneficiaria del mecenazgo a las que se refiere el artículo 16 o las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002, es condición necesaria para que se aplique el régimen fiscal que establece el propio artículo 25, esto es:

- las cantidades satisfechas o los gastos realizados por la entidad colaboradora tendrán la consideración de gasto deducible a efectos de determinar la base imponible de su impuesto personal,
- las cantidades satisfechas tendrán la consideración de ingreso exento para la entidad beneficiaria y
- la difusión de la participación de la entidad colaboradora no constituirá una prestación de servicios a efectos de IVA.

Así las cosas, cabría plantearse cuál sería el régimen fiscal aplicable cuando la entidad beneficiaria de la ayuda económica sea una entidad sin ánimo de lucro no considerada beneficiaria del mecenazgo por el artículo 16 o las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002.

2.2. CUESTIONES A MODIFICAR

En varias ocasiones la Dirección General de Tributos se ha pronunciado en el sentido de que si la entidad beneficiaria no está comprendida entre las entidades expresamente enumeradas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, no resultarán de aplicación ninguno de los incentivos fiscales regulados en el Título III (*“Incentivos fiscales al mecenazgo”*) donde se inserta el artículo 25 de esa Ley, o lo que es lo mismo, la ayuda económica no tendrá para la entidad colaboradora ni la consideración de gasto deducible, por cuanto responde a una liberalidad, ni generará el derecho a aplicar una deducción en cuota, al no tener la consideración de donación irrevocable, pura y simple. A efectos de IVA, si no resulta de aplicación ninguno de los beneficios fiscales regulados en el Título III de la Ley 49/2002, la difusión de la participación del colaborador constituiría entonces una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA.

¿Tiene sentido que el régimen fiscal de un convenio de colaboración empresarial se vincule, como hace la legislación actual, a que la entidad beneficiaria esté incluida entre las referidas en el artículo 16 o en las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002?

Para arrojar luz sobre esta cuestión, merece traerse a colación la contestación a la consulta 5 publicada en el BOICAC N° 90/2012 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas donde se analiza el tratamiento contable que debe darse a las aportaciones realizadas por una empresa a una fundación en virtud de un convenio de colaboración empresarial de los re-

gulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002. El ICAC entiende que ante estos convenios de colaboración lo realmente importante es dilucidar el trasfondo económico que subyace al desplazamiento patrimonial que se produce. Y concluye que si la causa que justifica la ayuda económica es la de conceder una ayuda a una entidad a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración del aportante en las actividades desarrolladas por la fundación, el acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio, no encierra dos obligaciones a ejecutar por las partes sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica estaría más cercana a la donación.

Pues bien, si el convenio de colaboración se asimila a una donación (porque la contraprestación es simbólica), con independencia de que la entidad beneficiaria sea o no una entidad beneficiaria del mecenazgo de las referidas en el artículo 16 o en las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002, la difusión de la participación del colaborador no debiera nunca constituir un servicio y, por tanto, no debiera estar en ningún caso sujeta a IVA. Esta perspectiva de los convenios de colaboración requeriría una nueva regulación de tal forma que todos los convenios de colaboración empresarial que se firmen con entidades sin ánimo de lucro, sean o no de las definidas como beneficiarias del mecenazgo, se equiparen a una donación. La contraprestación consistente en la difusión de la participación del colaborador estaría en todo caso no sujeta a IVA, la ayuda estaría siempre exenta para la entidad beneficiaria (por aplicación del artículo 6.1º a) de la Ley 49/2002 si la entidad beneficiaria estuviera acogida al régimen fiscal de esta Ley o, si no lo estuviera, por aplicación del artículo 110.1 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, referido a las entidades parcialmente exentas). La diferencia podría ser la consideración de la ayuda como gasto deducible para la entidad colaboradora cuando la entidad beneficiaria sea de las consideradas beneficiaria del mecenazgo por el artículo 16 o las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002 o como deducción en cuota cuando la entidad beneficiaria aplique el régimen de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.

3. LA ENTIDAD COLABORADORA

3.1. PLANTEAMIENTO DEL DEBATE

Dentro de los elementos configuradores de los convenios de colaboración, la definición de la entidad colaboradora resulta más pacífica: en prin-

cipio, cualquier persona física o jurídica que realice una actividad económica, empresarial o profesional, puede ser una entidad colaboradora siempre que sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en este último caso, determine su rendimiento por aplicación del método de estimación directa.

El hecho de que el colaborador deba realizar una actividad económica, empresarial o profesional, es inherente a la calificación de la ayuda económica o los gastos realizados como gastos deducibles. Y es que debe existir un cálculo de base imponible o de rendimiento neto del que poder deducir dichos gastos.

Sobre la cuestión de si una entidad beneficiaria del mecenazgo de las referidas en el artículo 16 de la propia Ley 49/2002 o en sus disposiciones adicionales puede suscribir un convenio de colaboración empresarial como entidad colaboradora, entendemos que no existe obstáculo para ello en la medida en que estas entidades son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Cuestión distinta es si en estos casos la entidad colaboradora beneficiaria del mecenazgo aprovechará o no la deducibilidad de la ayuda económica o de los gastos realizados pues ello dependerá de si tiene o no base imponible sujeta al Impuesto sobre Sociedades y de si realiza una actividad económica.

En este punto, podría traerse a colación la reciente resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016, en la que el TEAC, a la luz de la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015, cambia su criterio entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una entidad sin fines lucrativos pueden ser ejecutados de manera directa o indirecta a través de otras entidades sin ánimo de lucro. Esta persecución indirecta de fines bien podría instrumentarse a través de convenios de colaboración empresarial entre dos entidades beneficiarias del mecenazgo.

Finalmente, y aunque no se trata de un supuesto idéntico, merece también destacarse la reciente consulta de la Dirección General de Tributos, de 18 de marzo de 2016 (V1101-16), en la que se reconoce el cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 25 de la Ley 49/2002 a un convenio de colaboración empresarial firmado entre una fundación acogida a la Ley 49/2002, como entidad beneficiaria, y una asociación sin ánimo de lucro no declarada de utilidad pública, que tributa de conformidad con el

régimen especial de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, como entidad colaboradora.

3.2. CUESTIÓN A PLANTEAR

Atendiendo a lo anterior, ¿cabría considerar un convenio de colaboración celebrado entre dos entidades beneficiarias de mecenazgo en el que la entidad colaboradora estuviera cumpliendo sus fines a través de una aportación **finalista** realizada a otra entidad beneficiaria de mecenazgo que pudiera tener fines coincidentes con la primera?

Dada la complejidad de esta cuestión y que *a priori* no tiene una limitación expresa en la norma en caso de cumplirse todos los requisitos generales de aplicación, quizás la vía adecuada para dar cobertura a estos supuestos sería el planteamiento de una consulta ante la Dirección General de Tributos.

4. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL FRENTE A CONTRATOS DE PATROCINIO: DIFERENCIACIÓN Y FRONTERAS

4.1. PLANTEAMIENTO DEL DEBATE

Como ya se ha expuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 49/2002, *“se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades”*.

Nos encontramos ante una figura de naturaleza mixta, puesto que cohabitan en ella la característica de aportación a entidades beneficiarias del régimen de mecenazgo para el cumplimiento de sus fines de interés general (propia del régimen de las donaciones), con la existencia de un beneficio para el colaborador consistente en la difusión de su condición de tal (más propia del régimen del patrocinio publicitario), lo que diluye el carácter altruista de la aportación, al recibir el aportante como contraprestación la referida difusión.

La existencia de dicha difusión de la condición de colaborador ha hecho que en ocasiones se confunda el convenio de colaboración con el contrato de patrocinio publicitario.

Recordemos que el contrato de patrocinio se define en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad como *“aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”*.

Sin embargo, la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, ya apuntaba que las actividades de patrocinio publicitario no obedecen estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitaria, mientras que las aportaciones a los convenios de colaboración, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las entidades sin ánimo de lucro constituidas para la consecución de fines de interés general.

Pero, ¿existe una frontera clara para discernir cuál es la intencionalidad del colaborador?; ¿es preciso definir unos límites objetivos más claros?

4.2. LAS FRONTERAS ENTRE EL CONVENIO DE COLABORACIÓN Y EL CONTRATO DE PATROCINIO

Parece claro que en el convenio de colaboración no se produce una equivalencia en las contraprestaciones. La ayuda económica del colaborador no es equivalente al valor de la difusión de su colaboración por la entidad beneficiaria.

Tampoco descansa la causa del contrato en la difusión de la participación.

La cuestión es cómo llegar a discernir si existe o no equivalencia en las contraprestaciones de modo que, en último extremo, se pueda saber cuál es la causa real del contrato.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su supra citada contestación a la consulta 5 publicada en el BOICAC 90/2012, ha indicado que:

- Si, analizado el fondo económico del convenio, pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida

para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad.

- Por el contrario, si se llegase a la conclusión de que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial es conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, la naturaleza jurídica y económica del acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio, estaría más cercana a la donación.

Aunque la citada consulta está destinada a determinar cuál ha de ser el tratamiento de contable de estas operaciones, lo cierto es que apunta claramente el tipo de análisis que es necesario efectuar a los efectos de discernir en qué supuesto nos encontramos.

En este mismo sentido, la Dirección General de Tributos (ver Resolución de 9 de marzo de 1999), ha señalado que “el colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio, si bien es cierto que la difusión por escrito de un nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización del convenio de colaboración que no es otro que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad”.

4.3. CONCLUSIÓN

Atendiendo a lo anterior, a los efectos de determinar la verdadera naturaleza del contrato habrá que analizar si existe o no una equivalencia en las contraprestaciones.

Si la hay, habría que concluir que estamos en presencia de un contrato de patrocinio, si no la hay, y la aportación ha estado más presidida por un animus donandi que por la intención de recibir una difusión publicitaria, estaríamos en presencia de un convenio de colaboración.

Esta conclusión debería necesariamente llevar asimismo a concluir que es posible que una entidad beneficiaria de mecenazgo a la que se le aplique el régimen fiscal de la Ley 49/2002 pueda firmar contratos de patrocinio (como beneficiaria del mismo), al margen de los propios convenios de colaboración. Sin embargo, como hemos visto no está previsto, y por tanto no sería posible, que una entidad a la que no le sea de aplicación el régimen fiscal de la Ley 49/2002 pueda firmar convenios de colaboración.

4.4. UNA CUESTIÓN ADICIONAL

Cabe completar la cuestión analizada con un aspecto adicional susceptible de reflexión: ¿es posible que el convenio de colaboración dé cobertura a recibir algún retorno adicional a la mera difusión de la participación del colaborador, si se mantiene la ausencia de equivalencia de las contraprestaciones?

La definición de colaboración incluida en la Ley 49/2002 no permitiría albergar esta interpretación.

En este sentido, la Dirección General de Tributos en su consulta de 23 de marzo de 2015 (V0898-15), ha señalado que no es posible encuadrar en el ámbito de los convenios de colaboración un supuesto en el que la empresa patrocinadora recibe a cambio de la ayuda económica retornos como i) la inclusión de su logo en la publicidad que realice la patrocinada, ii) la autorización de la patrocinada a utilizar sus logos, distintivos e imágenes en actividades promocionales y de comunicación de la patrocinadora o iii) la entrega a la patrocinadora de un número determinado de entradas, estancias, viajes y atuendo deportivo.

La cuestión es que, en ausencia de equivalencia en las contraprestaciones, quizás este tipo de contraprestaciones de escaso valor y que no motivan ni son la causa del contrato deberían encontrar cobijo en el convenio de colaboración de la Ley 49/2002.

5. DIFUSIÓN DE SU PARTICIPACIÓN POR EL PROPIO COLABORADOR

5.1. PLANTEAMIENTO DEL DEBATE

La cuestión que se suscita es la de si, a pesar de que la literalidad del artículo 25 de la Ley 49/2002, es posible que la entidad colaboradora realice la difusión de su colaboración en las actividades de interés general desarrolladas por la entidad no lucrativa (al margen de la difusión que pueda realizar esta última).

La consecuencia fundamental que se pueden derivar de esta práctica es que si la difusión de la participación por el propio colaborador lleva implícita una cesión del logo o símbolos distintivos de la entidad no lucrativa, tal cesión puede llegar a considerarse una operación sujeta a IVA (y, en menor medida, la implicación que pueda tener esta operativa a efectos del Impuesto sobre Sociedades en lo que atañe a la valoración del servicio).

5.2. POSICIÓN ADMINISTRATIVA

En un primer momento, la Dirección General de Tributos admitió que la empresa colaboradora difundiera su participación en sus campañas publicitarias, incluso incluyendo el logotipo de la entidad sin fines lucrativos (ver consulta 0939-04, de 13 de abril de 2004).

Posteriormente la Dirección General de Tributos cambió su criterio y vino a concluir (por ejemplo, en la consulta 2045-04, de 3 de diciembre de 2004) que “de la norma se deduce que la propia entidad sin fines lucrativos ha de concertar el contrato de difusión publicitaria mediante el que se da a conocer la participación de la entidad colaboradora en su actividad” y, en consecuencia, “no cabe, en el marco de un convenio de colaboración empresarial, el que sea el colaborador el que lleve a cabo la difusión de su propia participación en las actividades de la entidad sin fines lucrativos”.

La Dirección General de Tributos ha reiterado su criterio negativo en varias consultas, sosteniendo que “la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, se trataría de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 anteriormente mencionado”.

Ahora bien, en su consulta de 27 de marzo de 2015 (V0990-15) ha matizado que “el colaborador podrá hacer mención de su condición de tal, en un sentido amplio, pero esta circunstancia se debe realizar al margen del convenio de colaboración mencionado, sin que desvirtúen la naturaleza de las donaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo por el hecho de que la empresa que la efectúe realice publicidad de la misma”.

Esta matización, que desde luego iría en línea con la tradicional reclamación del sector de que se incluya en la Ley 49/2002 el hecho de que no se considere contraprestación la difusión de las donaciones realizadas por los mecenas, ha generado en todo caso cierta incertidumbre en cuanto a cuál es la idea de fondo que subyace en la contestación y a sus eventuales consecuencias en caso de que en la publicidad se haga uso del logo de la entidad no lucrativa.

5.3. CONCLUSIÓN

Sería necesario establecer unos límites claros probablemente *ex lege* que

permitan evitar eventuales situaciones de controversia y que den cobertura en el ámbito de los convenios de colaboración, a la difusión de la participación que pueda hacer el propio colaborador.

En este sentido, la cesión del logo o símbolos distintivos que pudiera hacer la entidad sin ánimo de lucro al colaborador para este fin no debería considerarse la contraprestación de ninguna operación en lo que atañe a la imposición indirecta (y quizás debería aclararse que no constituye un ingreso gravable en el Impuesto sobre Sociedades del colaborador).

6. ¿SE PUEDE MATERIALIZAR LA AYUDA ECONOMICA EN UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS?

6.1. PLANTEAMIENTO DEL DEBATE

El segundo párrafo del artículo 25 de la Ley 49/2002 establece que ***“Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora...”***.

La referencia normativa a cantidades satisfechas o gastos realizados lleva *a priori* a concluir que la ayuda económica a que se refiere el primer párrafo del citado artículo 25 pueda tener la naturaleza de dineraria o en especie.

La Dirección General de Tributos ha manifestado esta misma opinión en diversas consultas. Así, para el citado Órgano Directivo la referencia normativa a “cantidades satisfechas o gastos realizados” permite deducir que la ayuda económica puede instrumentarse no sólo monetariamente, sino también a través de determinadas retribuciones en especie (ver, por ejemplo, la consulta V0185-04, de 13 de octubre de 2004 o la consulta V0085-15, de 14 de enero de 2015), consistentes en la entrega de bienes o prestación de servicios realizadas de forma gratuita por las empresas colaboradoras.

Las referidas consultas añaden que, en caso de ayudas no monetarias, los “gastos realizados” que tendrán la consideración de deducibles son los efectivamente incurridos por la entidad, sin que tenga tal consideración una posible merma de ingresos o un margen de beneficios. Adicionalmente, la ayuda económica debe realizarse para la realización de actividades que se realicen en cumplimiento del objeto o finalidad de la entidad no lucrativa.

Sin embargo, en su consulta de 27 de marzo de 2015 (V0990-15), la Dirección General de Tributos parece haber cambiado su hasta ese momento claro criterio sobre esta cuestión, ya que en relación con la posibilidad de materializar la ayuda económica en una prestación de servicios gratuita (“donación” de servicios), ha venido a concluir que:

- La ayuda puede ser dineraria, entregando una cantidad a la entidad beneficiaria, o bien asumiendo cualquier gasto derivado de servicios de terceros realizados en favor de dicha entidad.
- Sin embargo, la prestación de un servicio no constituye una forma de materializar la ayuda económica, no resultando válido, por tanto, a efectos de materializar la deducción de los gastos asociados a los convenios de colaboración.

En este sentido, la Dirección General de Tributos señala en la citada consulta que la cesión de vallas publicitarias de su titularidad por parte de la entidad colaboradora por tiempo determinado y sin coste alguno no constituye la “donación de un servicio”, sino la donación de un derecho de uso que, en su caso, podrá beneficiarse de la deducción prevista para los donativos, donaciones y aportaciones.

6.2. CUESTIONES A ACLARAR

Bajo nuestro punto de vista sería conveniente aclarar, probablemente a través de una consulta a la Dirección General de Tributos, que las prestaciones de servicios deben poder considerarse como “ayuda económica” a los efectos de la aplicación del régimen del artículo 25 de la Ley 49/2002.

Pero, podría irse aún más lejos.

La cuestión acerca de si ha de considerarse o no operación sujeta a IVA la prestación de servicios por parte del colaborador parece asimismo estar resuelta por la Dirección General de Tributos (en los casos en que los servicios prestados son los que se derivan de la actividad ordinaria del prestador), al amparo del artículo 12.3º de la Ley del IVA, que excluye de las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito aquellas que se realicen para fines propios a la actividad empresarial o profesional. ¿Por qué no recogerlo expresamente en la norma?

¿Qué ocurre con la valoración del servicio a efectos del Impuesto sobre Sociedades?

Nada dice el artículo 25 en relación con la valoración que haya de darse a la ayuda económica cuando ésta es en especie.

El artículo 18 de la Ley 49/2002, al referirse a la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones establece que la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

- “a) En los donativos dinerarios, su importe.*
- b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.*

(...)

- 2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión”.*

Nada dice obviamente el artículo 18 sobre la valoración de las prestaciones de servicios ya que, la Ley 49/2002, en contra de lo que es el deseo generalizado del sector, no contempla entre los donativos, donaciones y aportaciones deducibles recogidos en su artículo 17 las prestaciones de servicios, Así el citado artículo 17 establece:

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

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.”*

Ahora bien, siendo posible la materialización de la ayuda económica a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002 en la prestación de servicios, ¿cuál ha de ser el valor que se otorgue a los mismos?

Aquí cabría adoptar, bien un criterio analógico (más conservador) y acudir a la idea de valor contable, lo que normalmente llevaría a un coste residual, o bien a un criterio más teleológico que tuviera en consideración el lucro cesante. A fin de evitar el abuso de la norma, la objetivación de la valoración se antoja indispensable. Quizás la utilización de procedimientos

como el contemplado en la normativa del IRPF a la hora de valorar las retribuciones en especie de empresas a sus empleados consistentes en productos comercializados por la propia empresa, podrían servir de referencia.

En este sentido, el artículo 43.1.1º.f) de la LIRPF establece que cuando el rendimiento del trabajo sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá resultar inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate. Se considerará a estos efectos como precio ofertado al público el previsto en la Ley General para la defensa de Consumidores y Usuarios, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes.

En todo caso, como ya hemos anticipado, lo indispensable será la adecuación de la ayuda económica para contribuir a la realización de las actividades que las entidades sin fines lucrativos efectúen en cumplimiento de su finalidad.

6.3. CONCLUSIÓN

A tenor de lo expuesto, entendemos conveniente aclarar a través de una consulta que las prestaciones de servicios tienen cabida en el concepto de ayuda económica contemplado en el artículo 25 de la Ley 49/2002.

Además cabría analizar si a través de la propia normativa de mecenazgo se recoge el tratamiento de estas prestaciones a efectos del IVA, tal y como se contempla en la propia normativa del IVA y ha sido resuelto en consulta.

Por lo que se refiere a la valoración de las prestaciones de servicios, propondríamos una modificación normativa tendente a recoger un procedimiento de valoración similar al contemplado en la normativa del IRPF en materia de valoración de retribuciones en especie.

PONENCIA SÉPTIMA

ESTUDIO DE LAS GRANDES DONACIONES

Antonio López Díaz

(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA)

1. INTRODUCCIÓN

De entre las numerosas cuestiones que plantea el mecenazgo en España, una de ellas, y no de menor importancia, tiene que ver con el régimen de las grandes donaciones.

Por tomar algunos datos como referencia, el total de donaciones altruistas en España está en torno al 0,1% del PIB, mientras que en EEUU alcanza el 2,1% lo que en términos absolutos representan 1.300 millones frente a 335.000 millones. Ni que decir tiene que todo ello tiene mucho que ver con la idiosincrasia y la forma de ser de unos y otros. Pero, al mismo tiempo, también el régimen fiscal de unos y otros influye en los comportamientos de los ciudadanos.

En las páginas que siguen trataremos de analizar las peculiaridades tributarias en lo que se refiere a las grandes donaciones, así como las posibles líneas de mejora para tratar de incentivar estas actuaciones.

Como premisa general consideramos que para ello resulta imprescindible diferenciar las conductas altruistas, que encajarían dentro del concepto amplio de mecenazgo, de otras que, siendo también atendibles, responden a una finalidad diferente, buscando contraprestaciones directas o indirectas de tal forma de proceder.

Y, en segundo lugar, un correcto tratamiento seguramente debe llevarnos al establecimiento de regímenes diferentes para las micro donaciones y para las grandes donaciones, en la medida en que, como trataremos de demostrar, responden a realidades diferentes.

Al mismo tiempo resulta necesario replantearse estrategias diferentes para objetivos diferentes y esas estrategias pueden pasar por utilizar diferentes

técnicas como deducciones en la base o en la cuota, así como las limitaciones según lo que se pretenda.

2. LA REALIDAD DE LAS GRANDES DONACIONES EN ESPAÑA: ANÁLISIS DEL RÉGIMEN FISCAL Y DE SU INCIDENCIA SOBRE EL FOMENTO DE ESTE TIPO DE DONACIONES

Como punto de partida, se considera de interés aproximarse a la realidad de los donativos y sus incentivos fiscales. En este sentido se muestran los datos relativos a la incidencia de las donaciones en los Impuestos personales sobre la renta de los donantes. Figuran en primer lugar los datos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades (tabla 1), y en segundo lugar los referidos al IRPF. (tabla 2).

**Tabla 1. 565 Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro IS 2014.
Ley 49/2002). 2014**

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	446.376	30,71	5	0,05	103	0,00	21
6 - 60	297.483	20,47	202	2,22	44.135	0,03	218
60 - 150	223.252	15,36	513	5,63	185.812	0,14	362
150 - 300	157.789	10,86	703	7,72	380.777	0,29	542
300 - 600	122.014	8,39	894	9,81	648.550	0,50	725
600 - 1500	103.006	7,09	1.357	14,89	1.610.871	1,23	1.187
1500 - 6000	72.345	4,98	2.157	23,67	6.344.387	4,85	2.941
6000 - 12000	14.434	0,99	888	9,75	4.999.001	3,82	5.630
12000 - 30000	9.692	0,67	921	10,11	8.686.849	6,64	9.432
30000 - 45000	2.360	0,16	336	3,69	3.789.619	2,90	11.279
45000 - 60000	1.242	0,09	221	2,43	4.109.107	3,14	18.593
60000 - 90000	1.173	0,08	238	2,61	4.657.161	3,56	19.568
90000 - 180000	1.187	0,08	290	3,18	10.883.444	8,32	37.529
> 180000	1.161	0,08	387	4,25	84.393.099	64,55	218.070
Total	1.453.514	100,00	9.112	100,00	130.732.915	100,00	14.347

Fuente: Estadísticas por partidas del IS. AEAT

Tabla 2. Deducción por donaciones parte estatal⁴⁷. IRPF 2014.

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 552				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	431.762	2,23	0	0	0	0	0
(0 - 1,5]	1.238.768	6,40	19	0,00	111	0,00	5,82
(1,5 - 6]	2.805.868	14,49	14.646	0,50	208.789	0,19	14,26
(6 - 12]	3.605.770	18,63	291.329	9,89	5.726.404	5,17	19,66
(12 - 21]	4.877.030	25,19	714.623	24,25	17.904.878	16,17	25,05
(21 - 30]	2.944.406	15,21	671.839	22,80	20.431.892	18,45	30,41
(30 - 60]	2.848.079	14,71	967.131	32,82	40.839.948	36,88	42,23
(60 - 150]	538.821	2,78	248.487	8,43	17.091.891	15,43	68,78
(150 - 601]	63.122	0,33	35.433	1,20	5.307.769	4,79	149,80
Mayor de 601	5.394	0,03	3.382	0,11	3.237.276	2,92	957,21
Total	19.359.020	100,00	2.946.889	100,00	110.748.958	100,00	37,58

Fuente: Estadísticas por partidas del IRPF. AEAT

Del análisis conjunto de los resultados en ambos impuestos personales sobre la renta cabe resaltar las siguientes circunstancias:

- a) En términos absolutos la cifra resulta llamativamente limitada. En efecto 130 millones, es una cifra inferior a la de las bonificaciones reconocidas por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos escénicos y musicales, así como por servicios sociales que, en el mismo ejercicio 2014 alcanzaron 170 millones de euros. O, por seguir con la comparación, solo equivalen a 4 veces la bonificación por la venta de bienes en Ca-

(47) En la medida en que en la tabla se reflejan únicamente los datos correspondientes a la parte estatal, y teniendo en cuenta que este tipo de deducciones se reparten al 50 % entre la cuota estatal y la autonómica, para tener en cuenta el total del beneficio fiscal debe acumularse el importe de la parte autonómica que supuso 110,7 millones, ascendiendo el total a 221,4 millones de euros.

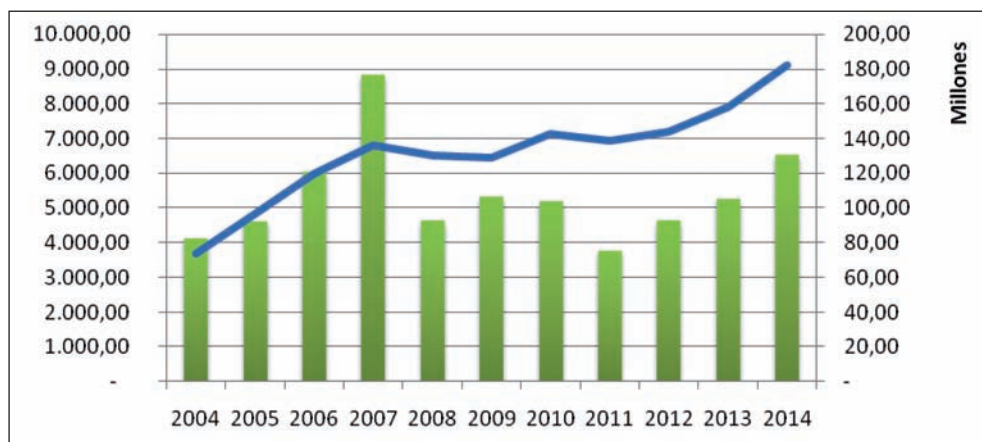
narias (33,2 millones). Creo que no son necesarios muchos esfuerzos para apreciar la insuficiencia del incentivo fiscal a las actividades de interés general. Los datos no son más alentadores en el IRPF, pues, aunque consideremos tanto la parte estatal como la autonómica, nos situaríamos en 221,4 millones de euros. Por tomar una referencia de comparación, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla ascendió en ese mismo ejercicio a 132 millones de euros. Por su parte, la deducción por alquiler de vivienda habitual se elevó hasta 378,8 millones. Creemos que se puede afirmar que tanto, en términos absolutos, como comparando con otros beneficios fiscales, resulta claramente insuficiente.

- b) Si atendemos específicamente al Impuesto sobre Sociedades, resulta digno de mención que el 64,5 por ciento del importe de la bonificación se concentra en 387 declarantes con ingresos superiores a los 180 millones de euros (4,25% de los sujetos con derecho a la misma). Ello supone que se multiplique por 6 el promedio de importe de dicha bonificación en relación al tramo anterior. Aun así, una bonificación media de 218.000 euros, cuando estamos hablando de bases imponibles superiores a 180 millones, da muestra de endeblez de la figura.

También es digno de mención que solo 9.112 declarantes del IS, de un total de 1.453.514 se acogan a este beneficio fiscal, lo que representa solo el 0,62%.

- c) Más llamativos son todavía los números del IRPF. En este caso el 15,2% de los declarantes (2.946.889) aplicaron la deducción por donativos. Y, aunque el porcentaje es muy superior al del Impuesto sobre Sociedades, está orientado claramente al micro mecenazgo con deducciones medias que en ningún tramo alcanza los 1.000 euros. Solo los contribuyentes de rentas superiores a 601.000 euros presentan una deducción media de 957,21 euros. Pero la gran mayoría, el 99,6% de los contribuyentes, se sitúan en un término medio inferior a 68 euros de deducción, lo que da muestra del importe de los donativos aportados.

Si de la visión estática del ejercicio 2014 pasamos a un análisis dinámico de la evolución experimentada por esta deducción en el IS, los resultados son los que podemos ver en el gráfico 1 siguiente.

Gráfico 1. Declarantes y deducción por donativos IS 2004-2014

Fuente: Elaboración propia. Datos AEAT

La tendencia al crecimiento de los declarantes con derecho a la deducción, así como el importe de las mismas, que se mantuvo en los ejercicios de bonanza económica, y que alcanzó su cima en el ejercicio 2007, con 178 millones de euros, cayó vertiginosamente en los años de la crisis hasta menos de la mitad (78 millones) en 2011. Esta reducción tan drástica tuvo más que ver con los importes de las donaciones que con el número de declarantes, que frenó su crecimiento estabilizándose durante dichos años hasta que, a partir de 2013, reinicia una ligera tendencia al alza pero de forma mucho más suave que la experimentada antes de la crisis. Debe tenerse también en cuenta que el importe de la deducción en el IS no depende solo de las aportaciones efectivas del ejercicio, sino que en buena medida se nutre de las imputaciones de donaciones de ejercicios anteriores que excedían del 10% de la base imponible en el año de la aportación.

3. PRINCIPALES INEFICIENCIAS DEL RÉGIMEN ACTUAL PARA LAS GRANDES DONACIONES

Si tratamos de indagar en las posibles causas de este comportamiento de los donativos todo apunta a dos elementos:

- La clara orientación al micro mecenazgo del régimen general.
- Un régimen especial para los acontecimientos de excepcional interés que opera como una alternativa, mucho más favorable y su-

mamente discutible, por las razones que luego se expondrán, a estas grandes donaciones.

A estas cuestiones vamos a referirnos seguidamente.

3.1. RÉGIMEN GENERAL DE INCENTIVOS ORIENTADOS CLARAMENTE AL MICRO MECENAZGO

En el caso de IRPF, el artículo 19 de la ley 49/2002, en la nueva redacción dada por la Ley 27/2014 establece:

- “1. *Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley, la siguiente escala:*

Base de deducción	Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros		75
Resto base de deducción		30

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento.

2. *La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el apartado 1 del artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.”*

Adicionalmente debe tenerse en cuenta que el art. 68,3 de la LIRPF, contempla una deducción del “10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior”.

Por su parte, para el Impuesto sobre Sociedades el art. 20 dispone:

“1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.”

Si pensamos en la realidad de las grandes donaciones, en aquellos países donde tienen una mayor tradición e implantación, suelen canalizarse a través de donaciones de personas físicas siendo menos comunes en el ámbito de las personas jurídicas, especialmente de las sociedades mercantiles, donde el ánimo de lucro casa peor con la liberalidad que debe estar detrás de las donaciones.

Si pensamos, de forma prioritaria en donaciones de personas físicas, los inconvenientes para las grandes donaciones, desde el punto de vista de su tratamiento tributario serían los siguientes:

- a) En primer lugar un incentivo alto que se ha limitado a 150 euros (70%) mientras que las cantidades que estén por encima ven limitado el beneficio fiscal al 30%, que se eleva al 35% en los supuestos de fidelización del aportante a una institución concreta y determinada durante, al menos, 3 ejercicios. La norma apuesta claramente por el micro mecenazgo, mientras que para donaciones

por cuantía superior ni siquiera se garantiza una deducción que cubra el tipo de gravamen satisfecho por tales rentas. En efecto, mientras la escala general del impuesto puede llegar al 45% para rentas superiores a 60.000 euros, las deducciones por donativos que excedan de los 150 euros solo cubriría el tipo marginal para rentas inferiores a 20.200 euros.

La realidad es diferente en el caso del Impuesto sobre Sociedades, donde el importe de las deducciones se sitúa por encima del tipo nominal: 10 puntos por encima del tipo general del 25%, que pueden elevarse a 15 puntos en el caso de supuestos de fidelización. Lógicamente el diferencial se incrementa en la medida en que estamos ante entidades con tipos reducidos. Y, en cualquier caso, esa diferencia se dispara si, en lugar del tipo nominal, efectuamos la comparación con los tipos efectivos⁴⁸, pudiendo situarse hasta 20 puntos por encima.

- b) En segundo lugar, y por si ya fueran pocos los inconvenientes, nos encontramos con una limitación adicional al importe máximo de las donaciones por donativos, que se sitúa para las personas físicas en el 10 de su base liquidable⁴⁹, y en el 10 % de la base imponible para las personas jurídicas. Debe tenerse en cuenta, además, que, mientras en el Impuesto sobre Sociedades se permite aplicar los excesos en los 10 años inmediatos y sucesivos, tal posibilidad no se contempla para las personas físicas.

Con una medida de esta naturaleza se pretende que las donaciones se efectúen con cargo a la renta del ejercicio tratando de evitar supuestos de planificación fiscal. Ahora bien, no puede perderse de vista que la propia esencia de las donaciones para fines de interés general, en la medida en que suponen un empobrecimiento del sujeto aportante con ánimo de liberalidad, suponen por ello el principal desincentivo para este tipo de conductas. No debiera, por tanto,

(48) Para el último ejercicio disponible (2012) el tipo efectivo se situó en un valor mínimo del 14,5 %, para entidades con ingresos entre 250 y 500 millones. El tipo efectivo máximo se situó en el 23,3 por ciento, en el primer intervalo de la distribución, correspondiente a las entidades con ingresos menores o iguales a 50.000 euros. (Memoria de la Administración tributaria, 2013). [http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/Inspgral/Memorias/Memoria%20Tributaria%202013/MAT%202013%20\(acc\).pdf](http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/Inspgral/Memorias/Memoria%20Tributaria%202013/MAT%202013%20(acc).pdf).

(49) Art. 69.1 de la LIRPE.

aplicarse el mismo mecanismo de limitación que se aplica para otras deducciones de pura inversión. Cuestión diferente es que se extremen los controles sobre la irrevocabilidad de las aportaciones y la efectiva externalización las mismas para evitar actuaciones fraudulentas.

3.2 EL RÉGIMEN DE ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS: LA VÍA PARA LAS GRANDES DONACIONES

El régimen de beneficios fiscales previstos para los acontecimientos de excepcional interés opera también como un mecanismo alternativo a las grandes inversiones, y, al contar con un régimen mucho más favorable, opera claramente en contra de las grandes donaciones. Bien es verdad que este régimen afecta prioritariamente al Impuesto sobre Sociedades, aunque también resulta aplicable a las personas físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa, si son residentes, o aquellos que operen a través de establecimiento permanente si son no residentes.

La pieza clave del régimen fiscal especial previsto para estos acontecimientos son las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública u otras entidades sin fines lucrativos encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. A partir de tales donaciones los beneficios fiscales son los siguientes:

- a) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

- b) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior. En estos casos el porcentaje de deducción será el incrementado de 40 % para acciones prioritarias.

Debe señalarse, no obstante, que ambos beneficios resultan incompatibles, ya que, de acuerdo con el art. 27.3 *De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.*

Además de estos beneficios referidos a la imposición personal del donante, se contemplan en la norma otros de diversa naturaleza y que van desde las transmisiones patrimoniales hasta los tributos locales⁵⁰.

Presentado así sumariamente su contenido, las conclusiones que se pueden extraer son las siguientes:

(50) Art. 27,3 , *“Tercero. Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.*

Cuarto. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.”

- a) Basta echar un vistazo a la relación de acontecimientos de especial interés vigentes en este momento (Tabla 10.- Relación de acontecimiento de excepcional interés abiertos.) para comprobar que la razón última de interés general que sería la única que podría justificarlos no resulta siempre clara.
- b) Los acontecimientos aparecen liderados en buena medida por instituciones o entidades públicas de diversa naturaleza, compitiendo de esta forma, y con desigualdad de oportunidades, con las entidades privadas no lucrativas.
- c) Resulta más que dudoso que pueda predicarse la condición de liberalidad ligada a unas aportaciones que generan unos retornos que pueden llegar al 150% de las cantidades inicialmente donadas. En efecto, más allá de la posible recuperación de hasta un 90% de la aportación por la vía de la deducción por publicidad, existe también un retorno de carácter publicitario derivado de las campañas que llevará a cabo el consorcio o entidad organizadora haciendo constar el logo y demás datos del donante. Estas campañas tienen una valoración económica indudable que en algunos casos llega al 30% de la cantidad donada⁵¹, a lo que habría que añadir otros acuerdos, contratos, ventas en exclusiva, etc, también de contenido económico y que pueden conducir a retornos que se aproximan al 150% de la cantidad inicialmente donada. En estos casos, a nuestro entender, desaparece cualquier idea de liberalidad que deber estar detrás de las donaciones.
- d) Finalmente, este régimen resulta selectivo al aplicarse únicamente a personas jurídicas o a personas físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa. De tratarse de no residentes deben operar a través de establecimientos permanentes.

(51) PEDREIRA MENENDEZ ("Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo", *Quincena Fiscal*, 11/2015.) recoge el supuesto de la Fundación española de la madera, organismo gestor de "el árbol es vida" se compromete a reinvertir en publicidad directa para la marca el 30 por 100 de lo donado. Además está dispuesta a contratar productos o servicios, si le fueran necesarios, hasta otro 30% del importe del donativo.

4. PROPUESTAS DE MEJORA

Partiendo de la realidad apuntada, si se busca un régimen fiscal que favorezca las grandes donaciones, tradicionalmente ausentes en nuestro país, las propuestas de futuro podrían orientarse en las siguientes direcciones:

- a) En primer lugar, y en cuanto está operando como una alternativa que, además de generar efectos claramente no deseables e injustos, desincentiva la opción por las grandes donaciones, habría que replantearse desde su base el régimen de los acontecimientos de especial interés, al menos si se quiere que siga figurando como parte del mecenazgo. De acuerdo con algunos de los criterios apuntados habría que tratar de asegurar que respondiese la idea de liberalidad y además resultase neutral para los distintos sujetos.
- b) En segundo lugar, resulta obligado conformar un régimen fiscal atractivo para las grandes donaciones, que hoy por hoy no existe, al estar el régimen actual orientado en exclusiva al micro mecenazgo. Las líneas generales de dicho régimen podrían ser las siguientes:
 - Habría que replantearse, al menos en relación al IRPF, la posibilidad de sustituir la deducción en cuota por una reducción de la base imponible. Lógicamente ello presenta un cierto efecto regresivo, al favorecer en mayor medida a las rentas altas. Sin embargo, si se buscan grandes donaciones para fines de interés general, hay que ofrecerles un incentivo fiscal que pueda resultar de interés. Con el sistema actual, para las rentas por debajo de 20.000 euros se asegura la no tributación por las cantidades donadas. Ello, sin embargo, no es así para las rentas más altas en la medida en que las aportaciones vayan más allá del micro mecenazgo (150 euros). Por otra parte, este tratamiento favorable está justificado por el empobrecimiento de los aportantes y el destino a fines de auténtico interés general.

Al mismo tiempo debe tenerse en cuenta que el régimen de deducciones en el IS permite hoy, tras la reducción de los tipos de gravamen, no solo recuperar el importe del impuesto correspondiente a las cantidades donadas, sino que incluso van más allá permitiendo retornos de superan hasta en 25 puntos el tipo efectivo.

Este tratamiento dispar resulta llamativo, habida cuenta de que la solidaridad y ánimo de liberalidad es más propio de personas físicas que de jurídicas que presentan en su esencia ánimo de lucro.

- Otra línea de actuación, pensando siempre en grandes donaciones, requeriría suavizar el límite del 10% de la base liquidable. De una parte, porque si se buscan donaciones importantes habría que abrir la puerta a que las mismas no se financiasen exclusivamente con la renta del ejercicio, sino con rentas o patrimonios acumulados a lo largo del tiempo. Y, para ello, caben dos posibilidades:
 - Incrementar los porcentajes de la base liquidable a que pueda ascender la donación gozando de beneficios fiscales.
 - Permitir, al igual que ocurre en el Impuesto sobre Sociedades que, al menos, los excesos se pudieran aplicar en varios ejercicios económicos suavizando de esta forma el impacto de la limitación de la base imponible.

En cualquier caso, esta propuesta debe completarse con el establecimiento de rigurosos requisitos que aseguren la irrevocabilidad de las aportaciones, la absoluta externalización de su gestión, así como la liberalidad, y el destino efectivo a fines de real interés general.

5. ANEXOS: ESTADÍSTICA POR PARTIDAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Los datos que se recogen en las tablas que siguen van referidos a los datos del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014. Reflejan, pues, la situación anterior a la reforma operada por la Ley 27/2014, que afectó tanto al IRPF como al IS.

Se recoge también alguna tabla de las Memorias de la Administración Tributaria, siendo la última disponible la de 2013, con datos referidos al ejercicio 2012.

Tabla 3. 391 Aumentos del régimen fiscal entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002). 2014

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	446.376	30,71	566	8,86	7.446.517	0,06	13.156
6 - 60	297.483	20,47	1.126	17,64	39.982.824	0,31	35.509
60 - 150	223.252	15,36	981	15,36	89.543.413	0,69	91.278
150 - 300	157.789	10,86	776	12,15	145.137.927	1,11	187.033
300 - 600	122.014	8,39	710	11,12	263.433.970	2,02	371.034
600 - 1500	103.006	7,09	877	13,74	706.866.290	5,42	806.005
1500 - 6000	72.345	4,98	875	13,70	2.176.409.403	16,69	2.487.325
6000 - 12000	14.434	0,99	238	3,73	1.656.857.722	12,71	6.961.587
12000 - 30000	9.692	0,67	146	2,29	2.222.148.389	17,05	15.220.194
30000 - 45000	2.360	0,16	37	0,58	1.280.640.758	9,82	34.611.912
45000 - 60000	1.242	0,09	16	0,25	703.854.829	5,40	43.990.927
60000 - 90000	1.173	0,08	20	0,31	1.236.733.096	9,49	61.836.655
90000 - 180000	1.187	0,08	11	0,17	1.260.827.365	9,67	114.620.670
> 180000	1.161	0,08	6	0,09	1.246.702.223	9,56	207.783.704
Total	1.453.514	100,00	6.385	100,00	13.036.584.726	100,00	2.041.752

**Tabla 4. 392. Disminuciones del régimen fiscal entidades sin fines lucrativos
(Ley 49/2002).2014**

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	446.376	30,71	430	5,64	2.249.677	0,02	5.232
6 - 60	297.483	20,47	1.352	17,74	35.431.704	0,25	26.207
60 - 150	223.252	15,36	1.172	15,37	89.654.232	0,64	76.497
150 - 300	157.789	10,86	971	12,74	157.821.484	1,13	162.535
300 - 600	122.014	8,39	890	11,68	278.984.507	1,99	313.466
600 - 1500	103.006	7,09	1.074	14,09	766.158.417	5,46	713.369
1500 - 6000	72.345	4,98	1.125	14,76	2.397.029.658	17,10	2.130.693
6000 - 12000	14.434	0,99	287	3,76	1.811.910.446	12,92	6.313.277
12000 - 30000	9.692	0,67	191	2,51	2.377.260.142	16,96	12.446.388
30000 - 45000	2.360	0,16	55	0,72	1.367.212.476	9,75	24.858.409
45000 - 60000	1.242	0,09	29	0,38	749.419.412	5,35	25.842.049
60000 - 90000	1.173	0,08	25	0,33	1.323.736.009	9,44	52.949.440
90000 - 180000	1.187	0,08	15	0,20	1.385.394.950	9,88	92.359.663
> 180000	1.161	0,08	7	0,09	1.277.821.960	9,11	182.545.994
Total	1.453.514	100,00	7.623	100,00	14.020.085.074	100,00	1.839.1824

Tabla 5. 339. Aumentos de gastos por donativos y liberalidades (art. 14.1 e) L.I.S.). 214.

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	446.376	30,71	587	3,34	16.599.233	1,98	28.278
6 - 60	297.483	20,47	1.352	7,70	8.439.654	1,00	6.242
60 - 150	223.252	15,36	1.697	9,66	7.369.189	0,88	4.342
150 - 300	157.789	10,86	1.756	10,00	16.929.590	2,02	9.641
300 - 600	122.014	8,39	1.864	10,62	12.453.044	1,48	6.681
600 - 1500	103.006	7,09	2.276	12,96	19.630.087	2,34	8.625
1500 - 6000	72.345	4,98	3.266	18,60	64.267.102	7,65	19.678
6000 - 12000	14.434	0,99	1.346	7,67	65.225.339	7,77	48.459
12000 - 30000	9.692	0,67	1.376	7,84	54.632.540	6,50	39.704
30000 - 45000	2.360	0,16	441	2,51	19.595.869	2,33	44.435
45000 - 60000	1.242	0,09	286	1,63	23.759.926	2,83	83.077
60000 - 90000	1.173	0,08	352	2,00	26.602.469	3,17	75.575
90000 - 180000	1.187	0,08	387	2,20	69.500.874	8,27	179.589
> 180000	1.161	0,08	574	3,27	434.917.720	51,78	757.696
Total	1.453.514	100,00	17.560	100,00	839.922.634	100,00	47.832

Tabla 6. 250 Aumentos por Aportaciones y colaboración a favor entidades sin fines lucrativos. 2014

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	446.376	30,71	20	1,29	83.662	0,02	4.183
6 - 60	297.483	20,47	97	6,26	1.908.595	0,42	19.676
60 - 150	223.252	15,36	124	8,00	5.998.887	1,33	48.378
150 - 300	157.789	10,86	127	8,19	8.962.399	1,98	70.570
300 - 600	122.014	8,39	151	9,74	16.414.339	3,63	108.704
600 - 1500	103.006	7,09	211	13,61	51.413.781	11,36	243.667
1500 - 6000	72.345	4,98	303	19,55	81.535.833	18,01	269.095
6000 - 12000	14.434	0,99	116	7,48	58.076.756	12,83	500.662
12000 - 30000	9.692	0,67	142	9,16	139.236.091	30,76	980.536
30000 - 45000	2.360	0,16	55	3,55	39.476.655	8,72	717.757
45000 - 60000	1.242	0,09	24	1,55	1.304.630	0,29	54.360
60000 - 90000	1.173	0,08	36	2,32	3.384.499	0,75	94.014
90000 - 180000	1.187	0,08	52	3,35	6.366.841	1,41	122.439
> 180000	1.161	0,08	92	5,94	38.451.431	8,50	417.950
Total	1.453.514	100,00	1.550	100,00	452.614.399	100,00	292.009

Tabla 7. 251 Disminuciones por Aportaciones y colaboración a favor entidades sin fines lucrativos. 2014

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	446.376	30,71	27	4,75	1.157.446	0,29	42.868
6 - 60	297.483	20,47	125	22,01	2.123.966	0,54	16.992
60 - 150	223.252	15,36	102	17,96	6.488.740	1,64	63.615
150 - 300	157.789	10,86	74	13,03	9.306.455	2,35	125.763
300 - 600	122.014	8,39	66	11,62	18.345.414	4,62	277.961
600 - 1500	103.006	7,09	84	14,79	52.842.588	13,32	629.078
1500 - 6000	72.345	4,98	57	10,04	79.938.172	20,14	1.402.424
6000 - 12000	14.434	0,99	12	2,11	55.584.461	14,01	4.632.038
12000 - 30000	9.692	0,67	13	2,29	133.934.133	33,75	10.302.626
30000 - 45000	2.360	0,16	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
45000 - 60000	1.242	0,09	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
60000 - 90000	1.173	0,08	0	0,00	0	0,00	0
90000 - 180000	1.187	0,08	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
> 180000	1.161	0,08	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	1.453.514	100,00	568	100,00	396.814.296	100,00	698.617

Tabla 8. 588. Total deducciones Cap. IV Tit. VI Ley 43/95 y L.I.S. 2014.
(Incluye acontecimientos de especial interés, además de creación de empleo, medio ambiente, I+D)

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	446.376	30,71	16	0,08	1.399	0,00	87
6 - 60	297.483	20,47	598	3,03	198.612	0,02	332
60 - 150	223.252	15,36	1.774	8,99	1.262.056	0,14	711
150 - 300	157.789	10,86	1.525	7,73	1.421.484	0,15	932
300 - 600	122.014	8,39	2.148	10,89	9.058.538	0,98	4.217
600 - 1500	103.006	7,09	3.623	18,36	10.898.067	1,18	3.008
1500 - 6000	72.345	4,98	5.412	27,43	55.395.205	5,98	10.236
6000 - 12000	14.434	0,99	1.721	8,72	52.014.461	5,61	30.223
12000 - 30000	9.692	0,67	1.238	6,27	84.177.191	9,08	67.994
30000 - 45000	2.360	0,16	456	2,31	48.733.211	5,26	106.871
45000 - 60000	1.242	0,09	269	1,36	39.693.320	4,28	147.559
60000 - 90000	1.173	0,08	274	1,39	58.101.687	6,27	212.050
90000 - 180000	1.187	0,08	286	1,45	76.956.253	8,30	269.078
> 180000	1.161	0,08	390	1,98	488.936.360	52,75	1.253.683
Total	1.453.514	100,00	19.730	100,00	926.847.844	100,00	212.050

Tabla 9. Minoraciones en la cuota íntegra IS 2011, 2012.
Memoria de la Administración tributaria

Concepto	2011			2012			% Tasas de variación		
	Declar.	Importe (millones euros)	Media (euros)	Declar.	Importe (millones euros)	Media (euros)	Declar.	Importe	Media
Deducciones socios SOCIMI	6	0,7	121.693	10	0,4	39.331	66,7	-46,1	-67,7
Deducciones por doble imposición internacional	-	733,4	-	-	230,3	-	-	-68,6	-
Transparencia fiscal internacional	6	0,0	3.495	8	0,1	10.175	33,3	289,3	192,0
Impuestos pagados en el extranjero	1.439	112,3	78.036	1.610	109,1	67.764	11,9	-2,8	-13,2
Dividendos y participaciones en beneficios	334	621,0	1.859.410	355	121,1	341.243	6,3	-80,5	-81,6
Salidos pendientes de ejercicios anteriores	-	1.536,8	-	-	1.566,4	-	-	1,9	-
Deducciones doble imposición interna de periodos anteriores	4.266	1.320,8	909.610	4.342	1.359,4	313.076	1,8	2,9	1,1
Deducciones doble imposición internacional de periodos anteriores	494	216,0	437.244	558	207,0	370.956	13,0	-4,2	-15,2
DEDUCCIONES POR INVERSIONES Y CREACIÓN EMPLEO	-	1.680,9	-	-	1.267,8	-	-	-24,6	-
Deducciones pendientes de aplicar (régimen transitorio)	72	1,2	17.344	39	0,9	24.283	-45,8	-24,1	40,1
Incentivos realización determ. actividades y creación empleo	13.672	659,8	48.257	11.614	722,8	62.232	-15,1	9,5	29,0
Protección medio ambiente	359	12,0	33.492	330	33,2	100.629	-8,1	176,2	200,5
Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	442	2,5	5.549	360	2,0	5.446	-18,6	-20,1	-1,9
Investigación y desarrollo e innovación tecnológica	2.448	239,5	97.848	-	262,5	-	-	9,6	-
Investigación y desarrollo	-	-	-	1.501	180,9	120.505	-	-	-
Innovación tecnológica	-	-	-	1.074	81,6	76.001	-	-	-
Producciones cinematográficas	37	6,8	183.829	27	3,1	114.742	-27,0	-54,5	-37,6
Protección Patrimonio Histórico	13	0,1	5.079	8	0,0	3.107	-38,5	-62,4	-38,8
Formación profesional	2.140	0,6	295	1.263	0,3	261	-41,0	-47,9	-11,6
Edición de libros	75	0,7	9.517	55	0,6	11.278	-26,7	-13,1	18,5
Creación de empleo por contratación de menores de 30 años	-	-	-	59	0,1	1.709	-	-	-
Creación de empleo por contratación de desempleados con prestación por desempleo	-	-	-	38	0,1	3.514	-	-	-
Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de «Londres 2012»	15	5,9	394.049	14	4,4	317.662	-6,7	-24,8	-19,4
Alcance 2011	6	7,3	1.220.779	11	8,1	740.112	83,3	11,1	-39,4
Otros acontecimientos de excepcional interés público (*)	-	21,8	-	-	4,7	-	-	-78,3	-
Salidos pendientes de ejercicios anteriores	-	362,5	-	-	403,5	-	-	11,3	-
Donaciones a entidades sin fines lucrativos	6.861	74,8	10.901	7.137	92,0	12.887	4,0	23,0	18,2
Inversiones en Canarias	4.511	115,8	25.665	4.131	148,8	36.009	-8,4	28,5	40,3
Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones	717	14,7	20.494	595	6,0	10.023	-17,0	-59,4	-51,1
Reinversión beneficios extraordinarios	3.507	276,6	78.860	2.557	105,8	41.382	-27,1	-61,7	-47,5
Entidades sometidas a normativa foral	160	124,9	790.902	155	72,4	467.314	-3,1	-42,0	-40,2
TOTAL	-	10.673,4	-	-	10.525,8	-	-	-1,4	-

Tabla 10. Relación de acontecimientos de excepcional interés abiertos

A efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, son **acontecimientos de excepcional interés público**, los siguientes:

- Celebración del **“200 Aniversario del Teatro Real y el Vigésimo Aniversario de la reapertura del Teatro Real”**, que se celebrará en la temporada artística 2017/2018. 1.7.2015 – 30.6.2018 (Disposición Quincuagésima Tercera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).
- Celebración del **“IV Centenario de la muerte de Miguel de Cervantes”**. 1.1.2015 – 30.6.2017 (Disposición Quincuagésima Cuarta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).

<p>– Celebración del “VIII Centenario de la Universidad de Salamanca”. 1.11.2015 – 31.10.2018 (Disposición Quincuagésima Quinta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración del “Programa Jerez, Capital mundial del Motociclismo”. 1.1.2015 – 31.12.2017 (Disposición Quincuagésima Sexta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración de “Cantabria 2017, Liébana Año Jubilar”. 16.4. 2015 – 15.4.2018 (Disposición Quincuagésima Séptima de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración del “Programa Universo Mujer”. 1.1.2015 – 31.12. 2017 (Disposición Quincuagésima Octava de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración del “60 Aniversario de la Fundación de la Escuela de Organización Industrial. 1.1.2015 – 31.12.2016 (Disposición Quincuagésima Novena de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración del “Encuentro Mundial en Las Estrellas (EME) 2017”. 1.1.2015 – 31.12.2017 (Disposición Sexagésima de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración de “Barcelona Mobile World Capital”. 1.1.2015 – 31.12.2017 (Disposición Sexagésima Primera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración del “Año internacional de la luz y de las tecnologías basadas en la luz”. 1.1.2015 – 31.12.2015 (Disposición Sexagésima Segunda de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración de “ORC Barcelona World Championship 2015”. 1.1. 2015 – 31.12.2015 (Disposición Sexagésima Tercera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración de “Barcelona Equestrian Challenge”. 1.11.2015 - 31.12.2018 (Disposición Sexagésima Cuarta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>

<p>– Celebración de “Women's Hockey World League Round 3 Events 2015”. 1.1.2015 – 31.12.2018 (Disposición Sexagésima Quinta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración del “Centenario de la Real Federación Andaluza de Fútbol 2015”. 1.1.2015 – 31.12.2015 (Disposición Sexagésima Octava de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015).</p>
<p>– Celebración de “Donostia/San Sebastián, Capital Europea de la Cultura 2016”. 1.1.2014 – 31. 12. 2016 (Disposición Adicional Quincuagésima Segunda de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014).</p>
<p>– Celebración de “Expo Milán 2015”. 1.1.2014 – 30. 6. 2016. (Disposición Adicional Quincuagésima Tercera de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014).</p>
<p>– Celebración de “Madrid Horse Week”. 1.1.2014 – 31.12. 2016. (Disposición Adicional Quincuagésima Sexta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014).</p>
<p>– Celebración de “III Centenario de la Real Academia Española”. 1.1.2014 – 31.12. 2015. (Disposición Adicional Quincuagésima Séptima de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014).</p>
<p>– Celebración de “120 años de la Primera Exposición de Picasso. A Coruña, febrero-mayo de 2015”. 1.1.2014 – 31.12. 2015. (Disposición Adicional Quincuagésima Octava de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014).</p>
<p>– Celebración de “IV Centenario de la segunda parte de El Quijote”. 1.1.2014 – 31.12. 2016. (Disposición Adicional Quincuagésima Novena de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014).</p>
<p>– Celebración de “World Challenge LFP/85º Aniversario de la Liga”. 1.1.2014 – 31.12. 2016. (Disposición Adicional Sexagésima de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014).</p>

<p>– Celebración de “Juegos del Mediterráneo de 2017”. 1.1.2014 – 31.12.2017. (Disposición Adicional Sexagésima Primera de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014).</p>
<p>– Celebración de la “3ª edición de la Barcelona World Race”. 1.1.2013 – 30.9.2015 (Disposición Adicional Quincuagésima Séptima de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013).</p>
<p>– Celebración del “Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de Río de Janeiro 2016”. 1.1.2013 – 31.12.2016 (Disposición Adicional Quincuagésima Octava de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013).</p>
<p>– Celebración del “VIII Centenario de la Peregrinación de San Francisco de Asís a Santiago de Compostela (1214-2014)”. 1.7.2013 – 30.6.2015 (Disposición Adicional Quincuagésima Novena de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013).</p>
<p>– Celebración del “V Centenario del Nacimiento de Santa Teresa a celebrar en Ávila en el año 2015”. 1.1.2013 – 31.12.2015 (Disposición Adicional Sexagésima de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013)</p>
<p>– Celebración de la salida de la vuelta al mundo a vela “Alicante 2014”. 1.1.2013 – 31.12.2015 (Disposición Adicional Sexagésima Segunda de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013).</p>
<p>– Celebración de “El Árbol es Vida”. 1.7.2012 – 30.6.2015 (Disposición Adicional Quincuagésima Tercera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012).</p>
<p>– Celebración de la “Universiada de Invierno de Granada 2015”. 1.7.2012 – 30.6.2015 (Disposición Adicional Quincuagésima Séptima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012).</p>
<p>– Celebración de “Barcelona World Jumping Challenge”. 1.11.2012 – 31.10.2015 (Disposición Adicional Sexagésima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012).</p>

PONENCIA OCTAVA

PRIORIZACIÓN DE CIERTAS ACTIVIDADES DE INTERÉS POR LEY DONACIONES EN ESPECIE, LA VALORACIÓN DE LAS DONACIONES EN ESPECIE

Paula Pérez Fernández
(Deloitte)

1. LOS PROBLEMAS DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA EN LA PRIORIZACIÓN DE CIERTAS ACTIVIDADES DE INTERÉS POR LEY

1.1. PLANTEAMIENTO DEL DEBATE

El régimen fiscal aplicable a las actividades prioritarias del mecenazgo se encuentra regulado en el artículo 22 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 (en adelante, “Ley 49/2002” o “Ley del Mecenazgo”).

La regulación de este incentivo fiscal apenas se ha visto modificado desde la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos a la participación privada en actividades de interés general (en adelante, “Ley 30/1994”) y consiste en la posibilidad de aplicar un incremento de hasta cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites generales de las deducciones por donativos cuando éstos se efectúan a determinadas entidades que realizan actividades calificadas como prioritarias de mecenazgo. La calificación de actividad prioritaria, así como las entidades beneficiarias y el incremento porcentual de los porcentajes y límites de deducción aparecen recogidos cada año en las leyes de presupuestos generales del Estado.

Con esta medida se pone en manos de la ley presupuestaria la facultad de impulsar proyectos y actividades que en cada momento se estimen adecuados por su trascendencia social, incitando a los agentes privados a colaborar con los mismos mediante un incremento de los beneficios fiscales. La remisión a las leyes de presupuestos generales del Estado dota de flexibilidad a este incentivo al permitir que cada año se definan aquellas actividades prioritarias o estratégicas cuyo fomento se realiza a través del reconocimiento de un régimen fiscal privilegiado.

Este instrumento ha de ser valorado positivamente en cuanto a su intención general, si bien, en la práctica, llama la atención (i) la parquedad con la que el legislador afronta la inclusión de nuevos programas prioritarios (se adjunta como Anexo I un listado de las actividades prioritarias del mecenazgo para el ejercicio 2016 y su año de inclusión en las leyes de presupuestos generales del Estado), (ii) el hecho de que las entidades beneficiarias, en su mayoría, se refieran a entidades del sector público, en detrimento de las entidades privadas sin ánimo de lucro que realizan esas mismas actividades calificadas como prioritarias y (iii) la ausencia de justificación del carácter prioritario de estas actividades y de las entidades beneficiarias.

Por otro lado, la regulación actual de este incentivo privilegiado plantea algunas cuestiones interpretativas en cuanto a la aplicación del límite incrementado de la base de la deducción, por lo que convendría aclarar su redacción en aras al principio de seguridad jurídica.

Asimismo, sería deseable reforzar las obligaciones de información relacionadas con este incentivo, con el fin de valorar adecuadamente su efectividad.

La normativa foral de los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra⁵² prevén asimismo un régimen privilegiado de deducción para el mecenazgo orientado a las denominadas actividades prioritarias en términos similares a la Ley 49/2002, si bien hasta el momento el Gobierno de Navarra no ha hecho uso de esta posibilidad.

A diferencia de la normativa aplicable en territorio común, el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación de estos incentivos privilegiados resulta más amplio en la normativa foral recogida en la normativa foral.

(52) Norma Foral 16/2004 de 12 de julio, del Territorio Histórico de Álava, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo; la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; la Norma Foral 1/2004, de 24 de Febrero, del Territorio Histórico de Vizcaya, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra

1.2. DISCUSIÓN DE LAS PRINCIPALES CUESTIONES CONTROVERTIDAS

A la vista de lo anterior, las principales cuestiones controvertidas en relación con el régimen fiscal de las actividades prioritarias del mecenazgo que se plantean en esta Ponencia se circunscriben a los siguientes aspectos:

- (i) Ámbito subjetivo y objetivo de aplicación del régimen privilegiado de las actividades prioritarias del mecenazgo.
- (ii) Justificación del carácter prioritario de las actividades y de las entidades beneficiarias.

....

(i) Ámbito subjetivo y objetivo de aplicación del régimen privilegiado de las actividades prioritarias del mecenazgo

Por lo que respecta al ámbito subjetivo cabe señalar que, con carácter general, las entidades beneficiarias de las aportaciones privilegiadas con un porcentaje y límite de deducción incrementado designadas año tras año en las leyes de presupuestos generales del Estado suelen ser dependientes del sector público, lo que hace operar a las entidades del sector privado sin ánimo de lucro que realizan, asimismo, actividades prioritarias en situación de desventaja a la hora de captar recursos.

Dentro del marco constitucional es razonable que se den las mismas oportunidades de captación de recursos al sector público y al sector privado. En nuestra opinión, esta situación de ventaja de las entidades del sector público no está suficientemente justificada por los motivos que se indican seguidamente.

En primer lugar, la finalidad de este incentivo es fomentar la financiación de actividades concretas, con independencia de la institución a través de la cual se canalice los donativos.

Este tratamiento diferenciado en beneficio del sector público no es tan evidente en las normas aprobadas por las Diputaciones Forales del País Vasco, en las que cobra más protagonismo la naturaleza de la actividad que se pretende incentivar, independientemente de la institución, privada o pública, que lleve a cabo la misma.

Por otro lado, esta situación no es coherente con el espíritu de la Ley 49/2002 que en su Exposición de Motivos reconoce la *“cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones ca-*

racterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública.”

No debemos olvidar que el Tercer Sector se ha convertido en un importante agente de desarrollo social y económico al articular una parte cada vez más significativa de las iniciativas de la sociedad civil. Este hecho se refleja en la cantidad y calidad de los proyectos y actividades de carácter social que llevan a cabo, en el empleo directo e indirecto que generan, en los recursos que movilizan y, sobre todo, en el gasto que cada año destinan a finalidades de interés general.

Por ello, entendemos que no existen a priori razones fundadas que justifiquen un trato desigual entre las entidades del sector público y del sector privado a efectos del régimen privilegiado aplicable a determinadas actividades del mecenazgo.

De esta forma, sería recomendable que una vez seleccionadas las actividades calificadas como prioritarias tanto las aportaciones realizadas a las entidades vinculadas al sector público, como a las entidades del Tercer Sector que realicen dichas actividades tuvieran acceso al régimen privilegiado de deducción establecido en el artículo 22 de la Ley 49/2002.

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación, llama la atención que de forma recurrente las leyes de presupuestos generales del Estado se hayan centrado continuamente en el ámbito cultural y de innovación a la hora de definir las actividades con carácter prioritario.

Sin perjuicio de la existencia de razones fundadas para fomentar los donativos realizados a las actividades que promueven el desarrollo cultural y la innovación, cabría plantear la conveniencia de ampliar el listado de actividades prioritarias a otros campos teniendo en cuenta otros principios rectores de la política social y económica reconocidos en el Capítulo III de la Constitución Española (i.e. salud, educación, asistencia a la tercera edad, juventud, medio ambiente, etc.).

En este contexto, convendría dar mayor protagonismo al conjunto de las entidades beneficiarias del mecenazgo, tanto del sector público como del sector privado, en la selección anual de las actividades prioritarias merecedoras de un régimen privilegiado, especialmente a las asociaciones y fundaciones. Con la ayuda de estas instituciones se podría definir mejor las actividades que deben recibir una especial protección y que justifica su régimen privilegiado.

Cabe señalar que la diversidad de las actividades prioritarias definidas en la normativa foral de las Diputaciones Forales del País Vasco es más amplia que la recogida en las leyes de presupuestos generales del Estado, beneficiando a otros sectores además del cultural y de la innovación (i.e. servicios sociales, medio ambiente, responsabilidad social empresarial, integración socio-laboral, ámbito socio-sanitario, entre otras), siendo deseable que las futuras leyes de presupuestos generales del Estado avancen en este mismo sentido, ampliando la condición de prioritarias a las actividades realizadas en otros ámbitos merecedores, por los motivos antes apuntados, de este régimen privilegiado de deducción.

Según el estudio macroeconómico publicado en el trabajo *“El régimen fiscal de las instituciones sin fin de lucro y del mecenazgo: Impacto macroeconómico de diferentes escenarios de incentivo fiscal al mecenazgo”*, realizado en 2012 por Miguel Ángel Galindo Martín, Juan José Rubio Guerrero, y Simón Sosvilla Rivero, los donativos realizados a las denominadas actividades prioritarias del mecenazgo en 2008 no alcanzan el 10% de los donativos ordinarios (no amparados en el régimen de las actividades prioritarias del mecenazgo), lo que hace pensar que el listado de actividades prioritarias de mecenazgo y de entidades beneficiarias seleccionadas en las leyes de presupuestos generales del Estado dista de aquellas actividades y entidades a las que la sociedad civil desean promover, haciéndose patente la conveniencia de ampliar, tanto en el ámbito subjetivo y objetivo, la relación de actividades prioritarias de mecenazgo, tal y como se ha apuntado en las líneas anteriores.

Asimismo, llama la atención que tan sólo se haya publicado una consulta de la Dirección General de Tributos en relación con la aplicación de este incentivo (en concreto, la consulta vinculante V1637/2007, de 25 de julio), lo que refuerza la idea sobre la escasa efectividad de este instrumento y la necesidad de modificar tanto las entidades beneficiarias, como el listado de actividades calificadas como prioritarias.

(ii) Justificación del carácter prioritario de las actividades y de las entidades beneficiarias

Una de las principales críticas recibidas desde distintos sectores respecto de la regulación de las actividades prioritarias del mecenazgo es la ausencia de justificación de su carácter prioritario, así como de las entidades beneficiadas por este régimen privilegiado.

A nuestro juicio, esta justificación resulta primordial en un incentivo que ofrece un tratamiento fiscal diferenciado, primando unas actividades y entidades en detrimento de las restantes.

En efecto, dado que este mecanismo genera tratamientos diferenciados y asimetrías en el sistema de incentivos a la actividad de mecenazgo es preciso establecer las razones por las que, en un determinado momento, se decide canalizar la labor de mecenazgo a favor de una serie de actividades.

En nuestra opinión esta ausencia de justificación es lo que ha llevado a la continua repetición de las actividades y programas de carácter prioritario en las leyes de presupuestos, perdiendo de esta forma la condición de estratégica o prioritaria.

En la definición de las actividades prioritarias hay que tener en cuenta que lo recurrente difícilmente puede tener la consideración de prioritarias. La proliferación de actividades calificadas constantemente como de carácter prioritario sin un previo análisis de cada iniciativa específica y de la situación socio-económica que fundamenta el impulso de las mismas pone en duda la justificación de los incentivos privilegiados.

Adicionalmente, la ausencia del análisis y de justificación “ad casum” puede suscitar el cuestionamiento de los criterios de política social, cultural y económica que orientan la selección de lo que se considera prioritario.

En el ejercicio 2014 el grupo parlamentario catatán (Convergència i Unió) presentó en el Congreso de los Diputados una Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, con la finalidad de reforzar los incentivos fiscales al mecenazgo.

Entre las medidas propuestas en relación con el régimen privilegiado de las actividades prioritarias del mecenazgo dicha proposición de Ley incluía la necesidad de que el Gobierno, en el informe económico financiero que acompaña al proyecto de ley de los presupuestos generales del Estado justifique la motivación de las actividades prioritarias y de las entidades beneficiarias a las que se aplica los incentivos, proponiendo la siguiente redacción:

“El Gobierno, en el informe económico financiero que acompañe al proyecto de Ley de los Presupuestos Generales del Estado, deberá justificar la motivación de las actividades prioritarias o de los acontecimientos de excepcional interés público y de las entidades beneficiarias a las que se les aplica los incentivos establecidos en el presente artículo.”

En nuestra opinión, convendría reformar la redacción del artículo 22 de la Ley 49/2002 introduciendo la necesidad de motivar la calificación de actividad prioritaria. Asimismo, de esta forma se favorecería la inclusión de nuevas actividades y éstas pasarían a tener un verdadero carácter excepcional y estratégico.

1.3. DISCUSIÓN DE OTRAS CUESTIONES CONTROVERTIDAS

En este apartado nos centraremos en las siguientes cuestiones:

- (i) Idoneidad de la técnica legislativa empleada para definir las actividades prioritarias, las entidades beneficiarias y fijar el tipo incrementado de deducción mediante la remisión a las leyes de presupuestos generales del Estado.
- (ii) Límite de deducción incrementado.
- (iii) Obligaciones de información.

...

(i) Idoneidad de la técnica legislativa empleada para definir las actividades prioritarias, las entidades beneficiarias y fijar el tipo incrementado de deducción mediante la remisión a las leyes de presupuestos generales del Estado.

Andrés Jiménez Díaz cuestionó en su artículo *“Tributación y Mecenazgo (Examen del Proyecto de Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general)”*⁵³ la idoneidad de las leyes de presupuestos generales del estado como vehículo normativo adecuado para determinar qué actividades han de merecer la calificación de prioritarias, al entender que podría entrar en colisión con la doctrina del Tribunal Constitucional que limitaba el contenido de dichas normas a la previsión de gastos e ingresos del sector público, así como a aquellas materias que se relacionan directamente con esta previsión o con los criterios de política económica que las leyes de presupuestos expresan.

(53) JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés. *Tributación y mecenazgo. (Examen del Proyecto de Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General)* (1). Gaceta fiscal, 1994.

No compartimos la opinión manifestada por este autor y seguimos en este punto el criterio manifestado en la obra *“Las Asociaciones: Régimen Contable y Fiscal”*⁵⁴, ya que las leyes de presupuestos generales del Estado no regulan un incentivo nuevo, sino que se limitan a (i) enumerar las actividades que merecen la calificación de prioritarias a efectos de la aplicación del régimen privilegiado; (ii) concretar las entidades beneficiarias y (iii) fijar el porcentaje incrementado y el límite de la deducción.

Por otro lado, entendemos que esta cuestión debe entenderse superada a la luz de la doctrina constitucional expuesta en las Sentencias del Tribunal Constitucional 63/1986, 2371/1992 y 234/1998, entre otras, en las que se concluyó que la ley de presupuestos no es únicamente un conjunto de previsiones contables, sino también un vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno.

La remisión que la Ley del Mecenazgo realiza a las leyes de presupuestos generales del Estado para definir las actividades prioritarias nos parece acertada por los motivos que se indican a continuación:

- En primer lugar, permite dotar de flexibilidad a este incentivo, en tanto en cuanto, anualmente podrían incluirse nuevas actividades merecedoras de la calificación de prioritarias en atención a las circunstancias sociales y económicas de dicho momento.
- En segundo lugar, encuentra acomodo en la propia finalidad del incentivo que no es otro que fomentar la financiación de actividades calificadas como prioritarias que, por definición, deben ser excepcionales y específicas, por lo que deberían cambiar cada año.

Sin embargo, la lista de actividades prioritarias tiene vocación de permanencia, de modo que una vez incluida en la lista un año difícilmente pierde su condición de prioritaria, por lo que, en la práctica, el mecanismo introducido por el legislador para definir las actividades prioritarias pierde su sentido.

(54) GONZÁLEZ QUINTANA, M^a José; RODRÍGUEZ, Lázaro; CARRASCO DÍAZ, Daniel; *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*. Aranzadi, 2004.

Por otro lado, creemos que la fijación de las actividades prioritarias del mecenazgo en las leyes de presupuestos generales del Estado no resulta incompatible con la conveniencia de que los agentes del Tercer Sector tengan una participación más activa en la elección de estas actividades.

En relación con esta cuestión, sería recomendable que el listado de actividades prioritarias recogido en las leyes de presupuestos generales del Estado perdiera ese carácter estático y se incluyeran tan sólo aquellas que de forma excepcional y específica tuvieran la condición de estratégicas o privilegiadas, ya que, en caso contrario, esta medida no estaría respondiendo a su finalidad.

(ii) Límite de la deducción

Una de las cuestiones interpretativas que se plantean es el incremento del límite de la deducción cuando el donante es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”), ya que el límite del 10% de la base liquidable no aparece expresamente recogido en el artículo 19.2 de la Ley del Mecenazgo, sino en el artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (“Ley 35/2006”).

Sin perjuicio de que la literalidad del artículo 22 de la Ley 49/2002 pueda generar dudas interpretativas, en tanto en cuanto se remite a los porcentajes y límites establecidos en el artículo 19, entendemos que cualquier solución que pase por excluir del límite incrementado a los contribuyentes del IRPF supondría un trato más desfavorable injustificado para los donantes personas físicas.

Por otro lado, la remisión que el artículo 19.2 de la Ley 49/2002 realiza al límite de la base de la deducción previsto en el artículo 69 de la Ley 35/2006 ampara la interpretación por la que el incremento de 5 puntos también es predicable de la base de la deducción cuando los donantes son personas físicas y ello aunque el límite del 10% no aparezca expresamente recogido en el citado artículo 19.2.

No obstante, en caso de que persistan dudas, sería conveniente una aclaración por parte de la Dirección General de Tributos.

(iii) Obligaciones de información

El artículo 8 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, imponía a las entidades que recibieran aportaciones para financiar actividades beneficiarias de mecenazgo prioritario la obligación de informar al Ministerio competente por razón de la actividad realizada sobre su ejecución, así como de remitirle las certificaciones expedidas a los donantes.

Sin embargo, en la actualidad, las dos únicas obligaciones de información que se contemplan en el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1230/2003, de 10 de octubre, son las siguientes: (i) indicar en la memoria económica las actividades de carácter prioritario realizadas por las entidades que reciban estas aportaciones privilegiadas e (ii) incluir en el modelo 182 de las aportaciones recibidas para la realización de las actividades prioritarias del mecenazgo. Desaparece, por tanto, la obligación de informar al correspondiente Ministerio acerca de la ejecución de las actividades prioritarias.

Dado el régimen privilegiado aplicable a las aportaciones recibidas para financiar actividades concretas, sería recomendable incrementar las obligaciones de información de las entidades receptoras para favorecer el control del efectivo destino de las aportaciones realizadas a las actividades privilegiadas, sobre todo, en aquellos casos en los que la entidad beneficiaria realiza, asimismo, otras actividades que no tienen la consideración de prioritarias.

Por otro lado, sería deseable que el Gobierno facilitase en la Memoria de Beneficios Fiscales que se acompaña a las leyes generales de presupuestos información desagregada de la cuantía de los incentivos fiscales aplicados en relación con las actividades prioritarias del Mecenazgo de modo que pueda valorarse adecuadamente la efectividad de estos incentivos y la conveniencia de modificar algunos aspectos de su regulación para mejorar su eficacia.

Entendemos que, a partir de la información facilitada a través del modelo 182, es fácil obtener la información desagregada acerca de las deduc-

ciones por donativos practicadas por las aportaciones generales y las llamadas aportaciones privilegiadas.

1.4. CONCLUSIONES

1. Sería recomendable que una vez seleccionadas las actividades calificadas como prioritarias tanto las aportaciones realizadas a las entidades vinculadas al sector público, como a las entidades del Tercer Sector para financiar dichas actividades sean merecedoras del régimen privilegiado de deducción establecido en el artículo 22 de la Ley 49/2002.
2. Asimismo, habría que ampliar el listado de actividades prioritarias, extendiendo su ámbito de actuación más allá de las actividades culturales y de innovación.
3. Es preciso que el legislador justifique los motivos por los cuales ciertas actividades y programas tienen la consideración de prioritarios durante un año determinado. La ausencia de análisis y de justificación "*ad casum*" puede suscitar el cuestionamiento de los criterios de política social, cultural y económica que orientan la selección de lo que se considera prioritario.
4. La definición de las actividades prioritarias o estratégicas a través de las leyes de presupuestos generales del Estado encuentra acomodo en la finalidad del incentivo que no es otro que fomentar la financiación de actividades concretas, excepcionales o extraordinarias, que por razones socio-económicas merecen una especial protección en un momento concreto.
5. No cabe una interpretación del artículo 22 de la Ley del Mecenazgo que impida la aplicación del límite incrementado cuando el donante es contribuyente del IRPF.
6. Dado el régimen privilegiado aplicable a las aportaciones recibidas para financiar actividades concretas, sería recomendable incrementar las obligaciones de información de las entidades receptoras para favorecer el control del efectivo destino de las aportaciones realizadas a las actividades privilegiadas, sobre todo, en aquellos

casos en los que la entidad beneficiaria realiza, asimismo, otras actividades que no tienen la consideración de prioritarias.

2. VALORACIÓN DE LAS DONACIONES EN ESPECIE

2.1. PLANTEAMIENTO DEL DEBATE

El artículo 18 de la Ley del Mecenazgo establece (i) distintos criterios de valoración para las donaciones en especie, según el donante esté obligado a la llevanza de la contabilidad y (ii) reglas especiales de valoración de los donativos de derechos reales de usufructo. Dicho precepto limita la valoración resultante al valor de mercado del bien o derecho donado en el momento de su transmisión.

De esta forma, en los casos en los que el donante venga obligado a la llevanza de contabilidad, la base de la deducción será el valor contable del bien o derecho donado, el cual generalmente coincidirá con su valor histórico (salvo en aquellos casos en los que la norma contable se remita al valor razonable, como en el caso de los instrumentos financieros mantenidos para negociar), mientras que en los casos en que no exista esta obligación la base de la deducción será el valor del bien donado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, que prevé distintos criterios de valoración (i.e. en relación con las acciones, el valor teórico contable cuando se trata de participaciones en sociedades auditadas no cotizadas, o bien el valor medio de cotización en los últimos cuatro meses del año para valores cotizados; para bienes inmuebles, el mayor entre el valor catastral, el valor comprobado por la Administración o el valor de adquisición, etc.).

A nuestro juicio, esta disparidad de criterios de valoración genera asimetrías en el tratamiento de los donativos efectuados por personas físicas y empresarios o personas jurídicas, por lo que sería deseable su unificación.

Por otro lado, los criterios de valoración recogidos en la Ley del Mecenazgo son criterios objetivos que distan del valor real de los bienes o derechos donados, haciendo más atractivo el tratamiento fiscal de los donativos dinerarios que el de los donativos en especie.

Las entidades beneficiarias del Mecenazgo que reciban donativos en especie están obligadas a informar a la Administración Tributaria en el modelo 182 de la valoración de lo donado cuando se trate de donativos en especie. A este respecto cabe plantear el deber de diligencia debida exigido

ble a las entidades beneficiarias sobre la valoración de los bienes y derechos donados facilitada por el donante y su eventual responsabilidad en caso de que la Administración Tributaria cuestione la valoración empleada.

2.2. DISCUSIÓN DE LAS PRINCIPALES CUESTIONES CONTROVERTIDAS

Como hemos anticipado en líneas anteriores, las principales cuestiones controvertidas en este ámbito giran en torno a los siguientes conceptos:

- (i) Tratamiento diferenciado de la valoración de los bienes y derechos donados en función de la condición del donante y de la naturaleza de los bienes o derechos.
- (ii) Establecimiento de criterios objetivos de valoración.
- (iii) Obligaciones fiscales de las entidades beneficiarias.

...

(i) Tratamiento diferenciado de la valoración de los bienes y derechos donados en función de la condición del donante y de la naturaleza de los bienes o derechos.

Por razones de simplicidad administrativa el legislador ha optado por utilizar distintos criterios de valoración de las donaciones en especie en función de la obligación de llevanza de contabilidad del donante.

De esta forma, la valoración de los donativos en especie efectuados por personas jurídicas y personas físicas que realicen actividades económicas coincidirá, con carácter general, con su valor neto contable en la fecha de la transmisión, mientras que los criterios de valoración utilizados en las donaciones realizadas por personas físicas que no tienen la consideración de empresarios o profesionales son más dispares y dependen, en gran medida, de la naturaleza del bien.

Este tratamiento diferenciado genera asimetrías en el régimen fiscal aplicable a los donativos en especie, por lo que cabe plantear si las razones de simplicidad administrativa antes apuntadas justifican este trato desigual ante conductas idénticas. Así, un inmueble donado por una sociedad se valorará por su valor neto contable, mientras que el mismo inmueble donado por una persona física que no realiza actividades económicas se valorará por el mayor entre el valor de adquisición, el valor catastral y el valor comprobado por la Administración Tributaria.

A nuestro juicio convendría valorar la conveniencia de unificar los criterios de valoración de los bienes o derechos donados por personas físicas y jurídicas.

(ii) Establecimiento de criterios de valoración objetivos

Los criterios de valoración seguidos en la Ley del Mecenazgo acuden a reglas de valoración objetivas que no siempre coincidirán con el valor real de los bienes o derechos donados. Es más, en el caso de los bienes o derechos afectos a actividades empresariales, no existirá ningún incentivo para su donación cuando estén prácticamente amortizados, ya que la deducción sería inmaterial.

Esta disociación entre la base de la deducción y el valor real de los bienes y derechos donados resulta especialmente llamativa en el caso de la constitución del derecho de usufructo de bienes inmuebles para los que el artículo 18 de la Ley 49/2002 fija la base de deducción en el 2% del valor catastral de los inmuebles, ya que el valor catastral de los inmuebles es considerablemente inferior a su valor de mercado y el porcentaje del 2% se aleja también de la rentabilidad media de los inmuebles destinados al arrendamiento.

El establecimiento de reglas que determinan un valor de los bienes o derechos donados sustancialmente alejado de su valor real, supone un tratamiento desfavorable injustificado entre donativos dinerarios y no dinerarios. La regla de valoración deseable sería aquella que estableciese la más absoluta neutralidad entre las distintas formas de donación, de modo que el beneficio fiscal de la donación monetaria sea el mismo que el aplicable a la donación no monetaria.

Esta diferencia de trato promueve soluciones como la descrita en la resolución vinculante V0530-11 en la que se plantean dos alternativas: (i) la donación de jabones usados, o bien (ii) la facturación de los jabones usados a la entidad beneficiaria y la posterior condonación de la factura.

Sin entrar a valorar la calificación fiscal de ésta u otras alternativas a la donación en especie cuya finalidad sea optimizar la deducción del donante, entendemos que el fomento de los donativos dinerarios en detrimento de los donativos en especie no es razonable.

La utilización de estos criterios de valoración objetivos no es coherente con las reglas de determinación de las plusvalías (aunque exentas) derivadas de la donación de bienes o derechos, ya que la normativa aplicable se remite al valor de mercado de los mismos para su cálculo, ni con las reglas para determinar la base imponible a efectos del IVA.

Sería, por tanto, recomendable valorar la conveniencia de utilizar el valor de mercado como criterio de valoración de los bienes y derechos donados, tanto por personas físicas como personas jurídicas.

Conviene hacer referencia al régimen de Estados Unidos que prevé un sistema muy favorable de valoración de los bienes o derechos donados al remitirse al valor de mercado. A efectos de acreditar el valor de mercado de los bienes y derechos donados, se establece un umbral (5.000 dólares) por debajo del cual bastaría la declaración del contribuyente. Respecto de los bienes y derechos cuyo valor de mercado exceda de 5.000 dólares se exige un informe de un tasador independiente.

Por otro lado, la utilización del valor de mercado es coherente con el criterio de valoración generalmente previsto por el legislador en materia de imposición directa.

No obstante, el principal problema que plantea esta solución radica en la acreditación de dicho valor y en su determinación de forma fiable para aquellos bienes y derechos para los que no exista un mercado que determine el precio de los mismos.

Este sistema de valoración presenta, asimismo, otros inconvenientes: posibles fraudes, posible incremento de la litigiosidad con la Administración Tributaria y cargas administrativas para los donantes a efectos de acreditar la valoración seguida, entre otros.

Sin embargo, los posibles inconvenientes antes apuntados no son específicos del régimen tributario de los donativos en especie, sino que afloran asimismo en la mayoría de los casos en los que la norma tributaria se remite al valor de mercado, sirviendo a tales efectos cualquier medio de prueba admitido en Derecho que justifique el valor real.

Por razones de coherencia y neutralidad del sistema tributario sería aconsejable que la valoración de los bienes y derechos donados se remitiese a su valor real en el momento de la transmisión, si bien para mitigar los problemas

antes apuntados sería conveniente que el legislador fijase los medios admitidos para justificar el valor utilizado.

(iii) Obligaciones fiscales de la entidad beneficiaria en relación con la valoración de los donativos en especie

Las entidades beneficiarias deben comunicar a la Administración Tributaria el valor de los bienes y derechos donados en el modelo 182.

A este respecto, la Dirección General de Tributos en su resolución V0976-08 manifestó que se utilizarán las reglas de valoración contenidas en el artículo 18 de la Ley 49/2002 a efectos de determinar el valor que debe incluirse en la declaración informativa sobre certificaciones emitidas (modelo 182).

Aun cuando la obligación de presentar la declaración informativa recae en la entidad beneficiaria, el donante deberá informar el valor resultante de los criterios contenidos en el citado artículo 18 de la Ley 49/2002, a efectos de que la primera pueda cumplimentar debidamente la declaración informativa.

Lo cierto que la norma no impone a los donantes la obligación de justificar ante las entidades beneficiarias la valoración atribuida a los bienes y derechos aportados, por lo que se plantea la duda acerca del deber de diligencia exigible y la responsabilidad de las entidades beneficiarias en relación con la valoración de los bienes y derechos informada en el modelo 182. Es decir, ¿tendrían que exigir las entidades beneficiarias a los donantes la documentación acreditativa del valor informado para eximirles de responsabilidad en caso de que la Administración Tributaria cuestione la valoración de las donaciones en especie?

En nuestra opinión las entidades beneficiarias deberían limitarse a informar el valor de los bienes o derechos aportados facilitado por los donantes, no siendo exigible ninguna función de control o verificación acerca de la corrección o no del criterio de valoración seguido por aquéllos.

Los criterios de valoración recogidos en el artículo 18 de la Ley 49/2002 determinan la base de la deducción que el donante puede aplicar en su impuesto personal y el valor resultante puede diferir del valor por el que la entidad beneficiaria ha de registrarlos en sus estados financieros. Por tanto, la

responsabilidad acerca de la correcta valoración efectuada debe recaer exclusivamente en el donante (salvo supuestos excepcionales como la colaboración activa por parte de la entidad en la comisión de la infracción tributaria).

A tales efectos, sería recomendable que el reglamento que desarrolla la Ley del Mecenazgo prevea expresamente la obligación de los donantes de facilitar a las entidades beneficiarias el valor resultante de los criterios contenidos en el artículo 18.

2.3. CONCLUSIONES

1. Las reglas de valoración de las donaciones en especie previstas en el artículo 18 de la Ley del Mecenazgo no son uniformes y el valor atribuido al bien donado depende de la condición del donante y de la naturaleza del bien o derecho aportado. Esta diferencia de trato genera asimetrías, por lo que cabe plantear si las razones de simplicidad administrativa que justifican el empleo de criterios objetivos de valoración justifican un trato desigual ante conductas idénticas. En nuestra opinión, sería recomendable modificar los criterios de valoración vigentes mediante su unificación.
2. El legislador ha optado por la utilización de criterios de valoración objetivos que pueden arrojar valores alejados del valor real de los bienes y derechos donados, lo que favorece los donativos dinerarios en detrimento de los donativos en especie. Estos criterios de valoración objetivos no son coherentes con la utilización del valor de mercado que predomina en nuestro sistema tributario. Por razones de coherencia y neutralidad del sistema tributario sería aconsejable que la valoración de los bienes y derechos donados se remitiese a su valor real en el momento de la transmisión, si bien es preciso abordar los medios admitidos para acreditar el valor de mercado empleado.
3. Las entidades beneficiarias deben incluir en el modelo 182 la valoración de los bienes y derechos donados siguiendo los criterios de valoración previstos en la Ley 49/2002. Sería recomendable que la norma previese expresamente que a tales efectos las entidades beneficiarias se limitarán a informar el valor facilitado por los donantes, al ser éstos los que disponen de la información necesaria para

fijar el valor de los bienes y derechos donados conforme a los métodos previstos en la Ley del Mecenazgo.

3. DONACIONES EN ESPECIE E IVA: EL AUTOCONSUMO. DONACIONES AL BANCO DE ALIMENTOS

3.1. PLANTEAMIENTO DEL DEBATE

De acuerdo con el articulado de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA (en adelante, "Directiva del IVA"), las entregas de alimentos, o de cualquier otro bien (por ejemplo, medicinas, ropa, etc.) se encontrarían sujetas en la medida en que se transmite el poder de disposición sobre bienes, aunque éstas se realicen a título gratuito.

Siguiendo la línea de la Directiva del IVA, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA ("Ley del IVA"), establece en la letra b) de su artículo 9.1º que se asimilarán a las entregas de bienes a título oneroso los autoconsumos de bienes, definidos como aquellas transmisiones del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizadas sin contraprestación.

Sin embargo, conviene apuntar que de acuerdo con el artículo 7.7º de la Ley del IVA, los autoconsumos de bienes, entre otras operaciones, estarán no sujetos al impuesto siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA soportado con ocasión de su adquisición.

Sobre la base de lo anterior, en el supuesto de que empresarios o profesionales a efectos del IVA entreguen de manera gratuita alimentos, medicinas, ropa u otros bienes que integren su patrimonio empresarial, dichas entregas estarán sujetas al impuesto siempre y cuando los transmitentes se hubieran podido deducir total o parcialmente las cuotas de IVA soportadas en su adquisición. A este respecto, los empresarios o profesionales están obligados a repercutir el IVA y a su liquidación.

En este sentido, es de interés destacar que la intención por la que dichos empresarios o profesionales realizan la donación de los bienes es irrelevante a la hora de calificar la operación a los efectos del IVA.

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 21.4º de la Ley del IVA, las entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera del te-

ritorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, quedarán exentas del impuesto, previo reconocimiento del derecho a la exención.

De esta manera, los empresarios o profesionales que realicen donaciones de bienes (incluyendo alimentos, medicinas o ropa) a determinados Organismos que lleven a cabo actividades humanitarias, caritativas o educativas y que hayan sido reconocidos como tales por el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no deberán repercutir el IVA correspondiente a las mismas siempre y cuando dichos bienes se exporten fuera de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición. Conviene puntualizar que el plazo de tres meses se puede ampliar previa autorización de la Agencia Tributaria.

En el caso en que la mencionada exención no fuera aplicable por no concurrir los requisitos subjetivos u objetivos exigidos por la Ley del IVA, los empresarios o profesionales deberían repercutir el IVA correspondiente a las donaciones (i.e. entregas de bienes).

3.2. DISCUSIÓN DE LA CUESTIÓN CONTROVERTIDA

Con fecha 11 de septiembre de 2015, se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales Proposición de Ley de modificación del régimen del IVA para las donaciones de alimentos presentada por el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió.

En dicha Proposición de Ley se abogaba por incluir las donaciones de alimentos como un supuesto de no sujeción en el IVA, siempre que cumplieran una serie de requisitos (no especificados en el texto). En concreto, se propone incorporar al artículo 7 de la Ley del IVA el siguiente apartado:

“13º. Las entregas de alimentos, de manera totalmente gratuita, sin contraprestación alguna a bancos de alimentos o entidades sin ánimo de lucro cuyos requisitos serán establecidos reglamentariamente”

La justificación de esta medida se basa en la necesidad de impulsar incentivos que promuevan la donación de alimentos a Bancos de Alimentos y otras instituciones sin ánimo de lucro para atender a aquellos colectivos que no pueden subsistir ante el creciente aumento de los niveles de pobreza en nuestro país como consecuencia de la crisis económica.

El Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió aboga por las soluciones propuestas en Derecho Comparado. Así, en países como Bélgica, Francia, Grecia, Hungría, Italia, Polonia, Portugal y Reino Unido, las donaciones de alimentos no tributan en el IVA.

En este contexto, es de interés traer a colación asimismo determinadas contestaciones a consultas vinculantes (V1913-14 y V1914-14) emitidas por la DGT en relación a donaciones de alimentos que se destinaban a comedores sociales u otras actividades no lucrativas.

Con ocasión de dichas consultas la DGT ha ratificado que la entrega gratuita de alimentos a una fundación debe tener la consideración de una entrega de bienes sujeta y no exenta del IVA, siempre cuando los transmitentes se hubieran podido deducir total o parcialmente las cuotas de IVA soportadas en su adquisición. No obstante, en relación con la determinación de la base imponible de la operación, la DGT ha subrayado que en el caso en que los productos alimenticios donados estuvieran sometidos a fecha de consumo preferente, habrá de tenerse en cuenta la alteración del valor de los mismos derivada de la proximidad de la fecha de entrega a la fecha de consumo preferente del producto.

La argumentación arriba descrita realizada por la DGT se encuentra en la línea del Estudio comparativo en relación con “La legislación y las prácticas por las que se rigen las donaciones de alimentos en los Estados miembros de la UE” publicado por el Comité Económico y Social Europeo en junio de 2014 que dispone:

“La Directiva sobre el IVA especifica que las donaciones de alimentos son imposables si la donación es efectuada por un sujeto pasivo y si el IVA sobre la adquisición de los bienes es total o parcialmente deducible. No se permiten las exenciones fiscales de las donaciones de alimentos. La Comisión Europea recomienda, en respuesta a una pregunta parlamentaria, establecer un valor muy bajo o próximo a cero para los alimentos que estén cerca de su fecha «de duración mínima» o que no puedan venderse por su apariencia exterior.”

El examen de la legislación también aclara que, de acuerdo con la Directiva del Consejo 2006/112/CE, las donaciones de alimentos son imposables y que «la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de

compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen» (artículo 74). La Comisión Europea recomienda, en respuesta a una pregunta parlamentaria, establecer un valor muy bajo o incluso próximo a cero para los alimentos que estén cerca de su fecha «de duración mínima» o que no puedan venderse por su apariencia exterior. La mayoría de los Estados miembros examinados no imponen el IVA cuando los alimentos se donan a bancos de alimentos u organizaciones benéficas si se satisfacen ciertas condiciones. Una razón podría ser que interpretan la Directiva del IVA en el sentido de que el valor de los alimentos donados que se acercan a su fecha de caducidad es pequeño o cero, como recomienda la Comisión Europea.

Recientemente cuatro Estados miembros han introducido disposiciones específicas en su propia legislación fiscal nacional, abandonando la imposición del IVA sobre la donación de alimentos: Grecia, Polonia, Bélgica y Alemania. Si debe considerarse o no que esto constituye una «exención» del IVA es una cuestión de traducción e interpretación de los respectivos textos jurídicos. El cuadro comparativo muestra que tres de los Estados miembros estudiados aplicarán el IVA sobre la donación de alimentos: Dinamarca, España y Suecia.”

Sobre la base de lo anterior, entendemos razonable que la tributación indirecta de las donaciones de alimentos cuya fecha de consumo preferente se encuentre próxima podrá ser prácticamente nula, al considerar que el valor de los alimentos donados que se acercan a su fecha de caducidad es pequeño o cero y, por lo tanto, la base imponible del IVA correspondiente a la entrega de los mismos es, igualmente, pequeña o cero.

Por último, resulta apropiado destacar que la DGT también se ha pronunciado acerca de la tributación indirecta de prestaciones de servicios directamente relaciones con campañas de ayuda en caso de catástrofes naturales.

En particular, mediante la contestación a consulta vinculante número V0010-05, dicho Centro Directivo concluyó que los servicios de telecomunicaciones prestados por operadores telefónicos en el marco de iniciativas de ayudas mediante el envío de SMS no se encuentran sujetos al IVA por tratarse de operaciones realizadas con carácter esporádico, en el ámbito de

una actuación altruista y sin obtención de beneficio alguna que no tiene como finalidad intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios en el mercado.

3.3. CONCLUSIONES

1. La Directiva no prevé un régimen especial para las donaciones de alimentos (y otros bienes) a entidades sin ánimo de lucro.
2. Desde un punto de vista técnico, el criterio seguido por la DGT en sus resoluciones V1913-14 y V1914-14 nos parece acertado y genera en la práctica un efecto parecido a los supuestos de no sujeción o exención cuando los alimentos se donan alimentos cuya fecha de consumo preferente es próxima.
3. El establecimiento de cualquier supuesto de no sujeción o exención no podría realizarse de forma unilateral, sino que tendría que producirse en el ámbito de modificación de la Directiva.

4. ANEXO: ACTIVIDADES PRIORITARIAS

A continuación enumeramos de manera sucinta las actividades que durante los últimos años han venido teniendo la consideración de prioritarias, así como las entidades receptoras de las aportaciones privadas objeto de incentivo:

- La promoción y la difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por el Instituto Cervantes y por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia (considerada como actividad prioritaria desde el año 1998).
- La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español (considerada como actividad prioritaria desde el año 1995).
- Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas (considerada como actividad prioritaria desde el año 2000).

-
- Los proyectos y actuaciones de las Administraciones Públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información (considerada como actividad prioritaria desde el año 2001).
 - La investigación, desarrollo e innovación en las Infraestructuras Científicas (considerada como actividad prioritaria desde el año 2001).
 - La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (considerada como actividad prioritaria desde el año 2013).
 - El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevada a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología y otras (considerada como actividad prioritaria desde el año 2014).
 - Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas (considerada como actividad prioritaria desde el año 2006).
 - Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones Públicas o con el apoyo de éstas (considerada como actividad prioritaria desde el año 2014).
 - Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica o con el apoyo de éstas (considerada como actividad prioritaria desde el año 2014).
 - Las llevadas a cabo por la Fundación CEOE en colaboración con el Consejo Superior de Deportes y la Asociación de Deportistas en el marco del proyecto “España Compite: en la Empresa como en el Deporte”. (considerada como actividad prioritaria desde 2014).
 - Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza (considerada como actividad prioritaria desde 2014).

- Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior (considerada como actividad prioritaria desde 2014).
- Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas «Oportunidad al Talento», así como las actividades culturales desarrolladas (considerada como actividad prioritaria desde 2014).

BIBLIOGRAFÍA

1. MARTÍN DÉGANO, I., *“Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general”*, Anuario de Derecho de Fundaciones 2014, pp. 57-96, Iustel, 2015.
2. MARTÍN DÉGANO, I., *“Las fundaciones en los Impuestos locales”*, La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma, (Dir. José Pedreira Menéndez), Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 171-217.
3. PEDREIRA MENÉNDEZ, José, director. *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*. Cizur Menor, Navarra: Thomson Reuters; 2015.
4. PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos. *Análisis del régimen sustantivo y fiscal de las entidades no lucrativas y del mecenazgo en los Estados miembros de la UE como referente para la reforma de la legislación española*, 2015.
5. ADAME MARTINEZ, Francisco. *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*. Régimen fiscal de las fundaciones en Estados Unidos, 2015
6. PÉREZ LUCENA, Ramón. *La modificación del régimen regulador del mecenazgo: una prioridad para el sector fundacional*. Cuadernos de la AEF, Mayo 8, 2012.
7. RUBIO GUERRERO, Juan José; GALINDO MARTÍN, Miguel Ángel; SOSVILLA RIVERO, Simón. *El régimen fiscal de las instituciones sin fin de lucro y del mecenazgo: Impacto macroeconómico de diferentes escenarios de incentivo fiscal*. Informe del Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones, Mayo 2012.

8. DURÁN, Alberto. *La modificación del régimen regulador del mecenazgo: una prioridad para el sector fundacional*. Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones, Abril 2012.
9. GIL DEL CAMPO, Miguel. Régimen fiscal de la Ley 49/2002. Requisitos para su aplicación. Cuestiones generales - "*Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*", edición nº 1, Editorial CISS, Madrid, Junio 2010.
10. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. *Las entidades beneficiarias del mecenazgo. Reflexiones sobre la justificación de un régimen privilegiado*. Nueva fiscalidad - Núm. 10-2005, Noviembre 2005.
11. CRUZ AMORÓS, Miguel y LÓPEZ RIBAS, Silvia. *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. CIDEAL, 2004.

PONENCIA NOVENA

LA GESTIÓN PRÁCTICA DEL MODELO 182 Y SU RÉGIMEN SANCIONADOR

Alicia Roig Gómez

Directora Financiera de Unicef Comité Español.
(UNICEF)

Carmen Rodríguez Gil

Abogada - Asesora Fiscal

1. OBJETO DE LA PONENCIA

El objeto de la presente ponencia es realizar un análisis de los aspectos prácticos derivados del cumplimiento de la principal obligación formal a la que se enfrentan las entidades sin ánimo de lucro que aplican el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002), que es la cumplimentación del Modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas sobre el que más adelante incidiremos.

Esta obligación, que va más allá de la cumplimentación de una serie de datos para aportar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, ya que la información aportada ayuda, tanto la Administración como a los contribuyentes a cumplir de forma rigurosa con sus obligaciones tributarias anuales (declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas básicamente), ha generado no obstante diversos problemas de muy diversa índole en las Organizaciones que, como se verá a continuación han tenido que afrontarlos de diversas formas, y en algunos casos mediante la dedicación de recursos extraordinarios, los cuales no han podido ser aplicados al cumplimiento de sus fines de interés general.

Esperamos que este trabajo contribuya a mejorar la gestión de las obligaciones formales tan necesaria para unas Organizaciones cuyos medios deben ir dirigidos al cumplimiento de los fines de interés general para los que fueron constituidas.

2. GESTIÓN PRÁCTICA DE LAS OBLIGACIONES FORMALES: BREVE ANÁLISIS DE LA NORMATIVA APLICABLE

La Ley 49/2002 contiene en su Título III la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo, que como se ha venido describiendo en otras ponencias, se configuran básicamente y a los efectos que aquí nos interesan, sin perjuicio de que existan otras formas de mecenazgo, en deducciones en la cuota de los siguientes impuestos: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas deducciones tienen como base el importe, cuantificado tomando en consideración las normas contenidas en el artículo 18 de la citada norma, de las donaciones irrevocables, puras y simples de los bienes y /o derechos que se señalan más adelante, que se realicen a favor de las entidades que se consideran como beneficiarias del mecenazgo y que son, entre otras, aquellas que aplican el régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro contenido en la Ley 49/2002 entre las que se incluyen las Fundaciones, Asociaciones declaradas de Utilidad Pública, las Organizaciones no Gubernamentales de desarrollo que tengan forma jurídica de fundación o asociación de utilidad pública, delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, además de otro tipo de entidades tales como el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales, Universidades Públicas, la Iglesia Católica, la Organización Nacional de Ciegos Españoles, la Cruz Roja, etc.

Las donaciones con derecho a la deducción pueden ser donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos, cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura, constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes derechos o valores, realizada sin contraprestación, así como donativos o donaciones de determinados bienes culturales, bien que formen parte del Patrimonio Histórico Español bien que sean bienes culturales de calidad garantizada que se donen a determinado tipo de entidades.

A modo meramente descriptivo pero por su implicación en el análisis que se realizará posteriormente, hay que señalar que las deducciones reguladas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, fueron modificados al hilo de la última reforma tributaria que se llevó a cabo a finales de 2014.

Con esta modificación, además de elevar en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el tipo previsto para la deducción, elevación que asimismo se produjo en el Impuesto sobre Sociedades por cuanto a pesar de no haber elevado el tipo de la deducción, se redujo el tipo impositivo del citado tributo, se introdujeron dos grandes novedades de calado para donantes y organizaciones que han supuesto (i) un incentivo para las donaciones de menor importe (en adelante “micromecenazgo”) que ahora cuentan con una deducción del 75 por ciento sobre los primeros 150 euros donados, y (ii) una incentivación de la realización de donaciones periódicas a entidades sin ánimo de lucro, (en adelante “fidelización”) por cuanto en el caso de realizar donaciones durante tres ejercicios consecutivos (aunque para realizar la comparación hay que tomar también el cuarto ejercicio, según señaló la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante V3543/15, de 17 de noviembre) de igual o mayor importe en cada uno de ellos, el tipo general de la deducción se ve incrementado en cinco puntos.

Además de lo anterior y para determinadas actividades que se contienen en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año denominadas Actividades Prioritarias de Mecenazgo, el tipo de la deducción se incrementa en cinco puntos adicionales.

Como veremos en su momento, estos nuevos supuestos han implicado también nuevas obligaciones informativas para las entidades sin fin de lucro.

La Ley 49/2002 en su artículo 24 establece el marco general de las obligaciones que han de cumplir las entidades sin ánimo de lucro en caso de recibir algún tipo de las donaciones antes señaladas.

Así, el artículo 24, titulado justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles establece, con el objetivo de probar la realización de la donación con derecho a deducción, que las entidades beneficiarias tengan que emitir un certificado con determinados requisitos, establecidos reglamentariamente, de los cuales deben informar en forma y plazo determinados a la Administración.

La información requerida por este artículo es la siguiente: número de identificación fiscal y datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, mención expresa de que la entidad donataria tiene la condición de beneficiaria del mecenazgo, fecha e importe del donativo cuando sea dinerario, documento público y otro documento auténtico que

acredite la entrega del bien donado, destino que la entidad donataria dará al objeto donado y por último mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

El desarrollo de esta obligación se contiene en 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 de lucro y los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, el Reglamento).

Así, el artículo 6.2 del citado Reglamento desarrolla la obligación de información a la Administración Tributaria previendo que estas remitan una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la siguiente información referida a los donantes y aportantes:

- a) Nombre y apellidos, razón o denominación social.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado.
- d) Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- e) Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.
- f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas.

Asimismo, el artículo 6 del Reglamento establece que la presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

Señala el artículo 6 que esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

Derivado de la obligación legal desarrollada por el Reglamento, la Administración Tributaria aprobó el Modelo 182 de declaración informativa de donaciones y aportaciones recibidas (al que luego se unió la información sobre patrimonios protegidos de las personas con discapacidad que no es objeto de análisis) en el que las Entidades sin fines lucrativos que aplican el régimen fiscal especial deben presentar en el mes de enero de cada año para dar información sobre las donaciones deducibles recibidas.

Así, el modelo inicial se aprobó por la Orden HAC/3219/2003, de 14 de noviembre, esta Orden fue derogada por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345.

Esta Orden a su vez se ha visto afectada por diversa normativa posterior hasta en cuatro ocasiones en los años 2010, 2012 2013, 2014, 2015 por la necesidad de introducir los nuevos tipos y supuestos de deducción antes comentados relativos al micromecenazgo y a la fidelización y por último en el año 2016.

Esta última reforma se contiene en la Orden HFP/1923/2016, de 19 de noviembre, por la que entre otras modificaciones relativas a otros Modelos informativos (181, 184 y 198), se modifica la Orden EHA/3021/2007 antes mencionada con el fin, según su preámbulo, de que los contribuyentes obligados a su presentación puedan informar del cumplimiento del requisito de recurrencia de la donación a la misma entidad donataria a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, esto es, para que informen sobre la existencia del supuesto de “fidelización” cuyas características se han descrito más arriba.

Como vemos, el Modelo 182 se configura como la clave de las obligaciones informativas de las Entidades sin ánimo de lucro y es su aplicación práctica la que ha venido provocando una serie de problemas prácticos que son objeto de comentario en el siguiente epígrafe.

3. CUESTIONES DE ÍNDOLE PRÁCTICA: PROBLEMAS PRÁCTICOS

Como se ha comentado, las entidades sin ánimo de lucro han de cumplir con su obligación de información a la Administración Tributaria una vez al año, en concreto en el mes de enero mediante la cumplimentación y la presentación del Modelo 182 con todos los datos señalados, a los que se ha añadido los relativos al micromecenazgo y a la fidelización en virtud de la última modificación de la Orden producida al hilo de la última reforma tributaria que introdujo, entre otras mejoras, estos nuevos supuestos.

Pues bien, como se ha comentado al comienzo de estas páginas, esta obligación de información y de cumplimentación del Modelo 182 está suponiendo no pocos problemas prácticos a las Organizaciones y Entidades que aplican la Ley 49/2002, muchas de las cuales superan con creces el centenar de miles de donantes, socios y colaboradores, y no suelen contar con medios administrativos y de gestión muy amplios para abordar estas tareas.

De las reflexiones y aportaciones realizadas por entidades relevantes del sector, se han detectado una serie de problemas y circunstancias que afectan a muy diversas cuestiones y que, con el objeto de hacer una exposición sistemática, se han clasificado en cinco áreas principales: (i) impacto en los costes, (ii) plazos, (iii) responsabilidades de las entidades, (iv) datos y su consistencia, y (v) sistemas de ayuda.

Además de lo anterior, hay otras cuestiones sin clasificar que se han detectado que se comentarán oportunamente.

En cuanto al área relativa al **Impacto en los Costes** de las organizaciones y el consiguiente sobrecoste para ellas (que supone una merma de sus recursos), las principales cuestiones detectadas son las siguientes:

- Para la correcta cumplimentación del Modelo 182, las organizaciones han tenido que afrontar en muchas ocasiones la adaptación de sus sistemas contables para poder adecuarlos a los requisitos y campos que exige el citado Modelo. Esta adaptación ha conllevado la necesidad de implicar a diversos departamentos: financiero, sistemas, marketing, con el consiguiente menoscabo de recursos para atender a los fines de interés general habiendo sido necesario en algún caso la contratación de proveedores externos para ayudar a las entidades a realizar una adaptación de la mejor forma posible.

Las organizaciones destacan que la presentación del Modelo 182 en el año 2016 (esto es, la correspondiente al año 2015) ha sido especialmente compleja debido a la entrada en vigor de la reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo que hemos comentado ya que ha supuesto la necesidad de contar con más información de la requerida en un principio por la introducción del supuesto de fidelización señalado más arriba que ha obligado a “rescatar” datos de ejercicios anteriores.

- El Modelo 182 no es de aplicación a la generalidad de contribuyentes, como no podía ser de otra forma, es un Modelo específico para las entidades sin ánimo de lucro. Pues bien esta especificidad provoca que las posibilidades de externalizar su preparación y la resolución de las cuestiones que, como veremos, plantean los donantes, sean escasas por no decir inexistentes, y por ello las Organizaciones se ven compelidas a llevar a cabo por si mismas la preparación y cumplimentación del Modelo.

Asimismo, se ha dado el caso de que en la adaptación de los sistemas contables por parte de un proveedor externo, la propia Organización ha tenido que “asesorar a sus asesores” para poder adecuar los sistemas a los requerimientos del Modelo.

- Como derivada de los problemas que surgen en la recopilación de datos que se comentará oportunamente, se causan errores que hacen que los donantes tengan que acudir a las Organizaciones para poder subsanarlos (piénsese por ejemplo en un error en la Comunidad Autónoma de residencia).

Para ello las Organizaciones han de habilitar medios específicos, no previstos en su día a día, para poder atender las dudas y demandas de sus donantes, además de la necesidad de corregir los errores con la Administración Tributaria.

Esta habilitación de medios específicos necesita de recursos adicionales que obviamente merman los recursos para la atención de los fines de interés general.

Como se ha venido detectando en la práctica, la resolución de dudas de donantes se suele extender desde la presentación del Modelo 182 (en enero), hasta la finalización de la campaña del Im-

puesto sobre la Renta de las Personas Físicas (junio), esto es 6 meses en los cuales los recursos adicionales y medios específicos han de funcionar a pleno rendimiento.

En lo que se refiere a los **Plazos**, se han detectado las siguientes cuestiones:

- El Modelo se aprueba y se publica con poco tiempo de antelación. No hay que olvidar que su presentación se realiza en el mes de enero, mes crítico para el cierre de la contabilidad anual y en el que hay que cumplir con el resto de las obligaciones tributarias.

Esta circunstancia provoca que en muchas ocasiones haya que realizar contrataciones extraordinarias para poder llegar a tiempo y evitar así las posibles sanciones de índole tributario.

- Asimismo, los plazos para la subsanación de errores (normalmente 10 días hábiles) son cortos teniendo en cuenta que en organizaciones con grandes volúmenes de registros no hay tiempo material para poder ir registro a registro corrigiendo los errores.

Piénsese que en algún caso, como alguna organización ha transmitido, se han recibido comunicaciones de errores que alcanzan los 3.000 registros. Pretender solucionar 3.000 errores en diez días con los medios de las Organizaciones, es algo prácticamente imposible por lo que en muchas ocasiones se opta por eliminarlos con los consiguientes perjuicios para los donantes que no aparecerán en el Modelo 182.

No obstante esta práctica no debería ser la solución ya que puede perjudicar a los donantes, a las organizaciones y a la propia Administración.

- Por último y a mayor abundamiento, la subsanación de errores ha de hacerse de forma manual registro a registro ya que por el momento no puede hacerse de otra forma puesto que la modificación del modelo según se ha venido detectando en la práctica, es poco viable porque bloquea la página web del Modelo durante horas y los plazos para la subsanación son cortos.

Esta circunstancia en organizaciones con un elevado número de donantes hace que se produzcan sobrecargas de trabajo que bien podrían ser solucionadas si, como se dirá oportunamente, se establecieran otras vías para la subsanación de los errores comentados.

En lo que se refiere a las **Responsabilidades de las organizaciones**, estas se plantean hasta dónde podrían llegar en el caso de errores o en el caso de que se haya interpretado una norma de forma diferente a la interpretación de la Administración Tributaria.

Si pensamos por ejemplo en la fidelización, bien podría haberse dado el caso de una organización que sin tener noticia de la Consulta Vinculante mencionada más arriba, haya entendido que sólo hay que tener en cuenta tres años para hacer la comparación en lugar de cuatro como señalaba la Dirección General de Tributos, y haya incluido una información que no es acorde a la interpretación dada por la Administración Tributaria.

Esto mismo podría plantearse en el caso de error en lo que a la Comunidad Autónoma de residencia se refiere. Puede darse el caso de que la entidad tenga un dato y el contribuyente declare que reside fiscalmente en otra Comunidad Autónoma diferente, o en un Territorio Foral, sin que la entidad sea consciente de ello.

Esta diferencia de interpretaciones y datos podría llevar a que el donante estuviera aplicando mal la deducción por donativos.

Pues bien, las organizaciones ponen de manifiesto su preocupación por sus responsabilidades, puesto que aun a pesar de que la lógica nos lleva a entender que es responsabilidad del contribuyente cumplimentar de forma correcta con sus obligaciones tributarias, no es menos cierto que a la hora de realizar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (el caso del Impuesto sobre Sociedades sería diferente), suele tomar la información que remite la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (aunque esta incluya sus propias cautelas cuando la remite al contribuyente).

Si se da el caso de que un error interpretativo conlleva por ejemplo una liquidación paralela a un donante, ¿puede este acudir a la Organización y exigirle responsabilidades?

Asimismo, en el caso del Impuesto sobre Sociedades bien podría suceder que el sujeto pasivo tuviera diferente interpretación que la entidad sin ánimo de lucro y existieran divergencias entre su interpretación y la de la entidad que provoquen un requerimiento de la Administración Tributaria.

Los comentarios sobre este punto son los mismos que en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además de lo anterior, las Organizaciones han puesto de manifiesto que el régimen sancionador previsto para los incumplimientos de orden formal que prevé la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) en el caso del Modelo 182 podrían ser excesivos.

Hay que tener presente que los datos exigidos se pueden llegar a cuantificar en cientos de miles, y que las sanciones previstas pueden cuantificarse en función de los datos incorrectos, siendo así que una sanción por una incorrecta aportación de datos puede llegar a ser más que relevante para las entidades.

En cuanto a los **Datos y sus posibles inconsistencias**, se han detectado las siguientes circunstancias:

El Modelo 182 exige aportar una serie de datos. A veces, aunque pueda parecer extraño, estos datos o no pueden obtenerse o son erróneos.

Esto es muy habitual por ejemplo en la operativa con las entidades financieras en el caso de donaciones realizadas a través de transferencia bancaria.

Las entidades financieras pueden llegar a informar del nombre del donante y de su número de identificación fiscal, pero por ejemplo no ofrecen la información de la Comunidad Autónoma de residencia.

Esto mismo sucede por ejemplo en el caso de pequeñas donaciones realizadas por SMS, en este caso las organizaciones están optando por no incluirlas en el Modelo 182.

Así, ante la imposibilidad material de obtener datos consistentes, las Organizaciones tienen dos opciones, la primera de ellas incluir datos que no sean adecuados y la segunda de ellas, no incluir ningún dato en el Modelo 182.

Ninguna de ellas es correcta y provoca una cadena de errores e ineficiencias que afectan a los donantes, a la Administración Tributaria y a la propia organización, pudiendo tener consecuencias ya comentadas, que afecten a la responsabilidad de las organizaciones y a sus recursos en caso de tener que subsanar los errores detectados, además del efecto de la no inclusión en el Modelo 182 de los datos de determinado tipo de donaciones, que en muchos casos implica que el propio donante, para evitar discrepancias con la Administración Tributaria opte por no aplicar el incentivo fiscal, que sin duda es la peor opción para todos los implicados, ya sea el donante, la propia Administración y la organización.

Por último y en lo que se refiere a los **Sistemas de ayuda**, las organizaciones han puesto de manifiesto las siguientes cuestiones:

- La Agencia Tributaria, la cual cuenta con un sólido sistema de atención al contribuyente, no cuenta sin embargo con un teléfono de contacto específico diferente del habitual relativo a este Modelo tan concreto donde se puedan resolver las dudas de forma consistente.
- No hay un sistema en el que se puedan realizar comprobaciones acerca de la corrección del número de identificación fiscal.
- Si bien la Agencia Tributaria cuenta con servicios específicos para Grandes Contribuyentes, las organizaciones del Tercer Sector no pueden acceder a ellos, y los servicios a los que hay que acudir, que son los generales, no están preparados para hacer frente a problemas derivados de declaraciones de grandes volúmenes como puede llegar a ser el Modelo 182.
- La resolución de conflictos en relación con datos a veces es inviable. Por ejemplo en el caso de números de identificación fiscal que no constan en la Administración Tributaria, ésta viene solicitando copias del documento nacional de identidad. En el caso de declaraciones con volúmenes de más de cien mil registros es francamente complicado resolverlo de modo “manual”.

Además de lo anterior y como hemos ido señalando, hay ineficiencias que están provocando una pérdida de donaciones que podrían ser deducibles bien por no poder subsanar los datos, bien por imposibilidad material de obtenerlos por ejemplo en el caso de los SMS, muy habituales en campañas de emergencia por ejemplo.

4. PROPUESTAS DE FUTURO

Una vez puestos de manifiesto los principales inconvenientes que están teniendo las entidades del sector, y con el fin de poder ir resolviendo poco a poco la situación, resulta ahora necesario realizar propuestas de futuro que coadyuven a mejorar la situación actual y a mejorar la situación de todos los afectados, entidades, Administración Tributaria y donantes.

Las ideas y propuestas que parten de la situación actual se concretan en una necesidad de colaboración más estrecha entre las entidades del sector y la Ad-

ministración Tributaria que, mediante un grupo de trabajo o el establecimiento de cauces de comunicación apropiados podría centrarse en las siguientes cuestiones que supondrían una mejora en la gestión para todos los implicados:

- Colaboración en la propia preparación y diseño del Modelo 182, sin duda poniendo puntos de vista en común se lograría un modelo útil y adecuado para las partes implicadas.
- Análisis de vías de colaboración con la Administración Tributaria para la aportación de datos de los que tiene constancia, como por ejemplo las donaciones de ejercicios anteriores o la residencia fiscal de los donantes.
- Colaboración entre entidades y Administración Tributaria para establecer vías más óptimas de resolución de errores que las ahora existentes. Así, sería deseable que se pudieran resolver estas cuestiones con algún tipo de soporte informático, en lugar de tener que hacer su corrección de forma manual.

Asimismo, sería deseable que la Administración, utilizando los medios de los que dispone, pudiera habilitar al menos durante un período de tiempo razonable, un teléfono de consulta específico para el Modelo 182, que ayude a las entidades de forma ágil para evitar retrasos y errores.

En suma, un mayor acercamiento y una mayor comunicación entre entidades y Administración Tributaria que contribuya a la detección de problemas e ineficiencias y a su mejora, coadyuvará a una mejor gestión de las obligaciones de información que al fin y al cabo redundarían en los donantes.

SEGUNDA MESA
DERECHO COMPARADO

COMENTARIO GENERAL

Alejandro Blázquez Lidoy

(Universidad Rey Juan Carlos)

Coordinador General de la Mesa

COMENTARIO GENERAL

Un proyecto investigador elaborado para recoger ideas y cuestiones problemáticas de la fiscalidad del mecenazgo y las donaciones habría sido incompleto sin asomarse al Derecho comparado, aunque sea de una manera selectiva y parcial, como ha sido en este proyecto.

Junto con los trabajos que se han hecho en el ámbito de la fiscalidad interna, el proyecto ha analizado algunos sistemas de Derecho comparado y se han seleccionado cuatro países. Los tres países con más recursos económicos en Europa (Alemania, Francia, y Reino Unido) y, fuera de Europa, el país que más dona cuantitativamente, Estados Unidos.

Cada uno de los países ha sido analizado por un autor. Francia, por el Dr. Manuel Lucas (Universidad de Alcalá de Henares), Alemania, por el Dr. Andrés Báez (Universidad Carlos III), Reino Unido, por la Dra. Isabel Peñalosa (Asociación Española de Fundaciones), y Estados Unidos por del Dr. Alejandro Blázquez (Universidad Rey Juan Carlos).

Resulta complejo analizar el Derecho comparado de cualquier institución, en tanto requiere conocer los parámetros que rigen su sistema tributario. Y esta dificultad se acrecienta si la extensión que se debe dar al análisis no permite ahondar en explicaciones adicionales. En cualquier caso, los estudios presentados en estos cuatro países sí permiten acercarnos a algunas ideas que pueden ser tomadas en consideración en el ámbito interno para una mejora de nuestro sistema.

- (i) Todos los países exigen que como elemento subjetivo que el destinatario de las donaciones sean entidades especialmente protegidas y que cumplan una serie de requisitos que acrediten su carácter no lucrativo. Los caracteres exigidos en los distintos sistemas son rela-

tivamente parejos (gestión desinteresada, carecer de ánimo de lucro, destinatarios tienen que ser colectividades de personas, etc.). Sí se producen matices en el concepto de lucro objetivo (formas de actuar de las entidades no lucrativas en el mercado), siendo especialmente significativa la situación en Francia y en Alemania.

En Estados Unidos estas entidades tienen que ser previamente reconocidas y autorizadas por las Administración, publicándose nominalmente todas las entidades a las que las donaciones dan derecho al mecenazgo. De esta manera, una donación realizada a una entidad no reconocida en la lista, no dará derecho al mecenazgo. Y sí lo dará sí la entidad está incluida en la lista, aunque posteriormente la Administración la excluyera por no cumplir con los requisitos normativos. Se trata de un sistema dirigido a incentivar la seguridad jurídica.

- (ii) El sistema más incentivador de todos es el francés, donde se permite deducir en la cuota del IRPF hasta el 66% de los importes donados y en el Impuesto sobre Sociedades dicha cuantía alcanza el 60%.
- (iii) El sistema del Reino Unido es peculiar frente a otros sistemas, en tanto la deducción inicial (hasta el 20%) no se practica en sede del donante, sino que esa cantidad se entrega por la Administración a la entidad no lucrativa (un sistema parecido a 0,7% regulado en la normativa española). Es decir, existe una financiación extra de la entidad no lucrativa (la donación del donante y la transferencia de recursos adicional de la Administración). Además, y sólo para los donantes que tributen a tipos superiores al 20%, sí pueden ahora recuperar la diferencia entre el tipo del 40 (o 45%) y el 20% de la donación antes de impuestos.
- (iv) En Estados Unidos el sistema de deducción en el IRPF no es en "cuota", sino una deducción del gasto en la base imponible. Al permitirse como deducción en base, el beneficio fiscal dependerá de los tipos marginales de los donantes. Cuanto mayor sea el tipo marginal, mayor el incentivo fiscal. Esto ha planteado problemas de equidad, en tanto se otorga mayor beneficio fiscal a quien más rentas obtiene (como ocurre en España con los planes de pensiones). En Estados Unidos se ha justificado esta medida en el hecho de que

la finalidad de la norma es incentivar a las rentas altas, en tanto son quienes más capacidad para donar tiene y, por tanto, a quién más hay que estimular.

- (v) Los beneficios fiscales al mecenazgo se permiten en los distintos países con un límite sobre la renta generada. Las razones dogmáticas sobre la existencia de este límite no están claras en el sistema. En el IRPF español, ese límite es del 10% sobre la base liquidable. En Francia y en Alemania, el límite se eleva hasta el 20%. En el caso de Estados Unidos, los porcentajes dependen del tipo de entidad no lucrativa destinataria, llegando al límite del 50% en el caso de que el destino sea una *public charity*.

En Alemania, y como norma especial, se permite deducir hasta 1.000.000 de euros en el caso de donaciones afectas a dotación fundacional, ya sea en el año de la donación en los nueve años siguientes,

- (vi) En el caso del Impuesto sobre Sociedades, los límites que se establecen a las donaciones operan no sólo sobre base imponible, como ocurre en España (el 10% de la base imponible). En otros países el límite opera no sobre la base imponible (beneficio), sino sobre la cifra neta de negocios (ingresos). En Francia, ese límite de la deducción es el 0,5 por 100 de la cifra neta de negocios. En el caso de Alemania se concede un derecho de opción entre el 20% de la base o el 0,4 por 100 de la suma de la cifra neta de negocios y salarios abonados. El efecto final es que, en el caso de que los márgenes de las empresas sean reducidos, el actuar sobre la cifra neta de negocios puede suponer un incentivo mayor en el mecenazgo que los límites sobre la base imponible.
- (vii) En algunos países, como ocurre en Francia y en Estados Unidos, algunos tipos de donación (como puede ser comida, alojamiento) permiten incrementar los porcentajes de deducción o la base. De esta manera, se reconoce legislativamente discriminaciones en función de intereses que pueden prevalecer en ciertos casos.
- (viii) En el IRPF español, cuando una donación no puede beneficiarse de la deducción porque excede de los límites normativos (el 10% de la base liquidable), el importe no deducido se pierde. En otros

países, como Francia o Estados Unidos, ese importe pendiente de deducir se puede deducir en años posteriores (5 años en Estados Unidos y Francia). De esta manera se incentiva a los obligados tributarios hacer donaciones significativas, en tanto el poder llevar las cantidades no aplicadas a años futuros supone un incentivo real a las grandes donaciones.

- (ix) En el caso de donaciones realizadas por residentes de un país a entidades lucrativas de un tercer país (donaciones transfronterizas), y en aplicación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre no discriminación con entidades no lucrativas residentes en otros países miembros, Francia ha establecido un sistema vinculado a un sistema de autorización previa o bien un sistema de devolución de ingresos indebidos donde debe recaer una resolución expresa.
- (x) En Francia se ha reconocido el derecho al mecenazgo sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, siendo incompatible esta deducción con la existente para el IRPF. Es un concepto distinto al de los cánones normales del mecenazgo, que exige que haya renta generada por el contribuyente en el año de la donación (al configurarse como una deducción en el IRPF con límites sobre la base imponible). En Francia se permite hasta un 75% de deducción en la cuota sobre el Impuesto sobre el Patrimonio con un límite de 50.000 euros anuales.
- (xi) En el caso de donaciones de bienes en especie, es necesario regular cuál es la base de la deducción. En el caso de Francia se acude, para las empresas, al valor neto contable. En el Reino Unido, se permite en el acudir al valor de mercado de ciertos bienes (acciones y bienes inmuebles). En Estados Unidos, para las personas físicas, se toma como norma general el valor de mercado. Sin embargo, y debido a los riesgos fiscales de sobrevaloración, se ha establecido un sistema de control a los efectos de acreditar ese valor de mercado, exigiendo la existencia de tasaciones, realizadas por personas con cualificación suficiente, en el caso de que el valor de mercado supere los 5.000 dólares. En el caso de entidades mercantiles, las existencias se valoran por su valor contable, salvo alguna excepción que permite acudir a valores mayores. Sí se per-

mite acudir al valor de mercado para los bienes que pertenecen al inmovilizado.

- (xii) En la norma interna española no se permite el mecenazgo por servicios para las entidades mercantiles. En otros países sí se permite. En Francia, y para las entidades sujetas al IS, si se trata de servicios subcontratados, habrá que estarse al precio efectivamente satisfecho. Si son servicios que se hacen con medios propios se podrá deducir el coste del servicio. De la misma manera, en el Reino unidos, son gastos fiscalmente deducibles para la empresa, aquellos costes en los que incurra por la puesta a disposición de sus empleados en una entidad no lucrativa.
- (xiii) Con relación al voluntariado o servicios prestados por personas físicas, Estados Unidos ha reconocido el derecho al mecenazgo por los gastos en que efectivamente haya incurrido el voluntario para la realización de la actividad. Es decir, no se permite el mecenazgo por el tiempo invertido en la actividad (al no computarse un ingreso por el servicio, no hay derecho a un gasto por mecenazgo), pero sí por los costes no reembolsados en que se haya incurrido.
- (xiv) En España, los incentivos al mecenazgo exigen que haya donaciones puras y simples. No se ha regulado el mecenazgo para las llamadas operaciones mixtas (parte donación y parte contraprestación). Un ejemplo sería las cenas benéficas, donde el cubierto se paga por un precio muy superior al de mercado. En dicho caso, el tratamiento de la operación se puede desdoblar en una operación mixta; parte con contraprestación y parte donación (lo que exceda sobre el valor de mercado). En Estados Unidos se ha abordado una regulación específica sobre estas donaciones, donde se debe probar el valor de mercado y la existencia de una donación, permitiéndose los incentivos fiscales al mecenazgo por ésta última. Igualmente, esta situación mixta se puede producir en el caso de bienes que se venden a entidades no lucrativas por un valor inferior a su valor de mercado (como cuando una persona transmite un inmueble con hipoteca por el valor de la deuda), considerándose la diferencia entre la deuda y el valor de mercado como una donación.

- (xv) También vinculado con las donaciones puras y simples, en el Reino Unido se ha reconocido que retornos testimoniales (como placas o información sobre el donante) no impiden la existencia de la donación. En el caso de las cuotas de amigos o socios, sí pueden ser consideradas donaciones si el aportante limita sus derechos a actividades marginales (como recibir información, visitar y conocer el trabajo de la organización o participar en actividades objeto de la entidad). E, incluso, cuando sí haya un beneficio efectivo y real, es posible aplicar el régimen de los incentivos fiscales al mecenazgo en el caso de que la contraprestación obtenida no supere ciertos límites (por ejemplo, si la donación es de más de 1.000 libras, la contraprestación puede ser hasta el 5% con el límite de 500 euros).
- (xvi) Por último, algunos países permiten que en ciertos supuestos, que las rentas que va a obtener un obligado tributario no se incluyan entre sus rendimientos sometidos a tributación si los dona. Son los esquemas *payroll giving scheme*. El efecto final de estas medidas es lograr una deducción igual al tipo marginal al que tributarían esas rentas, pero con el beneficio adicional de que al no integrarse la renta en la base imponible ni aplicar la deducción por mecenazgo, no se operan límites a la deducción en función de la renta obtenida. Esta medida se usa en el Reino Unido para los salarios de los empleados, y Estados Unidos para los rescates de los planes de pensiones para personas mayores de 70,5 años.

PONENCIA PRIMERA

FRANCIA

Manuel Lucas Durán
(Universidad de Alcalá)

1. INTRODUCCIÓN

Francia es uno de los países que mayores beneficios fiscales prevé para el mecenazgo, sobre todo a partir de que en 2003 entrara en vigor la *Ley n.º 2003-709, de 1 de agosto de 2003, relativa al mecenazgo, a las asociaciones y a las fundaciones*, norma que mejoró el régimen jurídico sustantivo de referido mecenazgo así como su tratamiento tributario⁵⁵.

Para exponer la tributación en Francia de las entidades no lucrativas y, por otro lado, la fiscalidad del mecenazgo, se ha estimado oportuno desarrollar una serie de ideas diferenciadas pero que se complementan unas a otras.

Así, por un lado, y habida cuenta de que toda la fiscalidad relacionada con el sector no lucrativo parte, en esencia y primer lugar, del concepto de entidad sin ánimo de lucro, se ha considerado oportuno dedicar un primer epígrafe a exponer brevemente cuáles son los organismos que, a tenor del Derecho francés, se considera que persiguen una utilidad pública en lugar de su propio interés personal, lo cual les hace merecedores de un régimen fiscal privilegiado que pretende proteger tales actitudes filantrópicas en el seno de la sociedad gala.

(55) Sobre el régimen tributario en cuestión vid. con carácter general BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PEÑALOSA ESTEBAN, I., "El régimen fiscal del mecenazgo en el derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos", *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía* núm. 872, 2013 (Ejemplar dedicado a: Participación cívica y filantropía), págs. 29-44 (y particularmente 38 y 39), así como LUCAS DURÁN, M., "Las entidades sin ánimo de lucro en los principales ordenamientos de la UE" en CALVO ORTEGA, R. (Dir.), *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Thomson Civitas, Madrid, 2005, págs. 483-494.

En segundo lugar, se comentan de forma somera cuáles son los beneficios fiscales relacionados con las entidades sin ánimo lucrativo en relación con los distintos impuestos debidos en nuestro país vecino, con especial mención al Impuesto sobre Sociedades por las rentas recibidas por tales entidades y, paralelamente, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En tercer, se refieren los beneficios fiscales previstos por la normativa gala para quienes realicen donaciones a tales entidades sin fines lucrativos, diferenciando si se trata de particulares o empresas, toda vez que ambos casos tienen un tratamiento tributario dispar. Asimismo, se señalan algunos problemas que pueden derivarse de la normativa francesa sobre el régimen de incentivos fiscales del mecenazgo en relación básicamente con el Derecho de la UE.

En cuarto lugar, resulta preciso detallar algunas cuestiones relacionadas con el mecenazgo, como son el concepto de donación, las valoraciones de los bienes y derechos donados, las formalidades jurídicas (tanto de carácter general como en el específico ámbito tributario) que comportan las donaciones referidas, así como las diferencias entre mecenazgo y patrocinio sobre todo desde un punto de vista fiscal.

Finalmente se realizan una serie de consideraciones finales para poner de manifiesto las diferencias más relevantes entre el régimen español y el francés, sobre todo en lo que respecta a la figura del mecenazgo.

2. EL CONCEPTO FRANCÉS DE ENTIDAD SIN ÁNIMO DE LUCRO

En Francia la idea de entidad sin ánimo lucrativo (*organisme sans bout lucratif o bien organisation à bout non lucratif*) está relacionada con determinados entes jurídicos, cuales son:

- Las **asociaciones**, regidas por la *ley de 1 de julio de 1901 relativa al contrato de asociación*, son definidas por el art. 1 de dicha norma como “el acuerdo por el cual dos o más personas ponen en común, de una manera permanente, sus conocimientos o su actividad para un *fin distinto a la distribución de beneficios*” (énfasis añadido). Pues bien, las asociaciones deben ser declaradas de utilidad pública por el Consejo de Estado después de un periodo probatorio de, al menos, 3 años (art. 10 de la norma antes referida), lo cual abrirá la puerta a una serie de beneficios fiscales que son analiza-

dos más adelante. La ley citada también regula las congregaciones religiosas como una forma particular de asociación, las cuales deben obtener el reconocimiento legal por decreto emitido con informe favorable del Consejo de Estado (art. 13 de la ley).

- Las **fundaciones**, por su parte, vienen definidas en el art. 18 de la *Ley n° 87-571, de 23 de julio de 1987, sobre el mecenazgo* como “el acto por el cual una o varias personas físicas o morales deciden la afectación irrevocable de bienes, derechos o recursos a la realización de una obra de *interés general y con fin no lucrativo*” (énfasis añadido). Ahora bien, a tenor del precepto citado, la fundación no tendrá capacidad jurídica sino desde el momento en que le sea reconocida por el Consejo de Estado la utilidad pública, que sería un requisito para su mera existencia como sujeto de derechos. Las fundaciones más relevantes son las ya citadas de utilidad pública, si bien existen otros tipos de fundaciones como las de empresa⁵⁶, de cooperación científica⁵⁷, universitarias⁵⁸, de cooperación⁵⁹, “abrigadas” (fondations abritées)⁶⁰ o las fundaciones hospitalarias⁶¹.
- Por su parte, los **fondos de donaciones**, son definidos por el art. 140 de la Ley n° 2008-776, de 4 de agosto de 2008, de moderni-

(56) Creadas por la Ley n° 90-155, de 4 de julio de 1990, y puestas en funcionamiento por el Decreto de aplicación núm. 91-1005, de 30 de septiembre de 1991.

(57) Sometidas a la regulación de la precitada Ley n° 87-571 sobre el mecenazgo, con las particularidades previstas en los artículos L.244-12 a L.344 del código de la investigación.

(58) Creadas por el artículo L.719-12 del Código de la Educación aprobado por la Ley n° 2007-1199, de 10 de agosto de 2007, relativa a las libertades y responsabilidades universitarias y puestas en funcionamiento por el Decreto n° 2008-326 de 7 de abril de 2008 relativo a las reglas generales de funcionamiento de las fundaciones universitarias, tienen como objeto específico la “realización de una o varias obras o actividades de interés general y con fin no lucrativo conforme a las misiones del servicio público de la educación superior”.

(59) Creadas por la Ley n° 2007-1199 de 10 de agosto de 2007 relativa a las libertades y responsabilidades universitarias, tienen por objeto las misiones previstas para la enseñanza superior contempladas en el art. 123-3 del Código de la Educación.

(60) Reguladas por la ley n° 90-559, de 4 de julio de 1990 y que no tienen personalidad jurídica distinta de la fundación (de utilidad pública, de cooperación científica o Instituto de Francia) que las “abriga”.

(61) Creadas por los artículos 8 y 9 de la Ley n°2009-879 de 21 de julio de 2009 de reforma de los hospitales y relativa a los pacientes, sanidad y a los territorios y regulada por el Decreto de aplicación n° 2014-956 de 21 de agosto de 2014 relativo a las fundaciones hospitalarias.

zación de la economía como “una persona moral de derecho privado con finalidad no lucrativa que recibe y gestiona, capitalizándolos, bienes y derechos de cualquier naturaleza que le son aportados a título gratuito e irrevocable y utiliza las rentas de la capitalización para realizar una obra o una misión de interés general o las redistribuye para asistir a una persona moral *sin fin lucrativo* en cumplimiento de acciones o misiones de *interés general*” (énfasis añadido).

- Las **Organizaciones no Gubernamentales** (ONG), reguladas por el convenio europeo de reconocimiento de la personalidad jurídica de organismos internacionales no gubernamentales, hecho en Estrasburgo el 24 de abril de 1986⁶².

Como puede fácilmente comprenderse, las ideas básicas que laten tras las figuras previamente examinadas son el *fin no lucrativo* y la *utilidad pública* de tales entes o, dicho de forma más genérica, giran en torno al concepto de interés general. Ello no obstante, al tratarse este último de un concepto jurídico indeterminado, es necesariamente mutable y se adapta a la realidad social de cada momento, y deberá ser interpretado por los órganos que tienen competencia para ello (Administración y Tribunales). Con todo, la Administración tributaria francesa ha desplegado un concepto de *interés general* que tiene que ver con el cumplimiento cumulativo de varias condiciones⁶³:

- 1) Llevar a cabo acciones que presenten al menos uno de los *finés previstos en los artículos 200 y 238 bis del Código General de los Impuestos* (CGI) galo (actividades que persiguen un objeto filantrópico, educativo, científico, social, humanitario, deportivo, familiar, cultural, relacionado con el patrimonio artístico, la defensa del medio ambiente o la difusión de la cultura, la lengua y la ciencia) o bien beneficiar a organismos enumerados por tales artículos.

(62) Ratificado por la Ley nº 98-1166, de 18 de diciembre de 1998.

(63) Cfr. Instrucción 4 H-5-06 nº 208, de 18 de diciembre de 2006 (*Bulletin Officiel des Impôts - Direction Générale des Impôts* de 18 de diciembre de 1006), así como AMBLARD, C., “Intérêt général, utilité publique ou utilité sociale: quel mode de reconnaissance pour le secteur associatif?”, *contribución al XXII Coloquio ADDES de 2009* (disponible en <http://www.centre-francais-fondations.org/ressources-pratiques/bibliographie/interet-general-utilite-publique-ou-utilite-sociale-quel-mode-de-reconnaissance-pour-le-secteur-associatif>, consultado el 29 de septiembre de 2016).

- 2) Tener una *gestión desinteresada* por parte de quienes lideren el funcionamiento de la entidad.
- 3) Ejercer preponderantemente *actividades no lucrativas*.
- 4) No beneficiar a un círculo reducido de personas, esto es, tener un *objeto social dirigido a una amplia generalidad de posibles beneficiarios*.

Consecuentemente, habrá que realizar el análisis sucesivo de diversos elementos del ente en cuestión⁶⁴:

- a) primeramente deberá examinarse si la gestión es desinteresada; de no ser así no podría considerarse que persigue un interés general.
- b) si la gestión se prueba desinteresada, habrá que examinar si concurre alguna finalidad comercial o, por el contrario, se persigue algún fin no lucrativo.
- c) si no concurre fin comercial alguno sino que se tienen motivaciones filantrópicas, culturales, etc., podría concluirse que se persigue un interés general y que se trata de un ente sin fin lucrativo.
- d) ahora bien, aunque concurra un fin comercial no puede concluirse necesariamente que el organismo tiene fin lucrativo y le están vedados los incentivos fiscales que seguidamente se estudian. Debe tenerse en cuenta la regla de las cuatro “p”: el producto (o, cabría decir, servicio) que comercializa el organismo; el *público* al que va dirigido; los *precios* exigidos en contraprestación; y, finalmente, la *publicidad* que se hace. Pues bien, el valor de los cuatro elementos citados tiene un carácter decreciente: mientras que han de examinarse con mayor detalle el producto y el público, la existencia de publicidad de productos y servicios no es suficiente – por sí sola – para denegar el interés social a una determinada entidad.

(64) LUCAS DURÁN, M., “Las entidades sin ánimo de lucro en los principales ordenamientos de la UE”, cit., pág. 484.

3. FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO LUCRATIVO

Como se ha sugerido en el epígrafe anterior, cuando una entidad persiga una utilidad pública y no tenga ánimo de lucro, tal sujeto está realizando labores que en puridad corresponderían a las Administraciones públicas al pretenderse obtener un interés general y no el propio beneficio. Dicho en otras palabras, tales entidades están más cercadas a los entes públicos que prestan servicios a la colectividad que a personas que buscan su interés personal. Por ende, tales actividades merecen ser protegidas por el ordenamiento jurídico o, cuanto menos, no ser perjudicadas con un gravamen sobre las rentas que obtienen, las más de las veces de colaboraciones filantrópicas de otros ciudadanos, de subvenciones públicas o de actividades económicas relacionadas con su objeto social y dirigidas precisamente a financiarlo.

La normativa de la mayoría de los países recoge una serie de beneficios fiscales para este tipo de entidades y Francia, lógicamente, no es al respecto una excepción⁶⁵.

Así, el apartado 1 del art. 207 CGI recoge una exoneración general en el **impuesto sobre sociedades** de las entidades sin fines lucrativos ya citadas y, en particular –entre otros– “los beneficios realizados por asociaciones sin fin lucrativo regidas por la Ley de 1 de julio de 1901 que organicen, junto con Municipios o Provincias, ferias, exposiciones, reuniones deportivas y otras manifestaciones públicas correspondientes al objeto definido en sus estatutos y que presenten, desde un punto de vista económico, un cierto interés para el Municipio o la Región” (apartado 5º); “los organismos sin fin lucrativo mencionados en el numeral 1º del apartado 7 del artículo 261 [CGI] por las operaciones en virtud de las cuales sean exonerados del Impuesto sobre el Valor Añadido” (apartado 5º bis, con remisión a lo que se comentará en el párrafo siguiente); “las personas morales creadas para la gestión de la investigación y enseñanza superior o de una red temática de investigación avanzada y las comunidades universitarias y establecimientos” (apartado 10º); o “las fundaciones reconocidas de utilidad pública del sector de la investigación, entre las cuales se encuentran las fundaciones de cooperación científica” (apartado 11º).

(65) Sobre tales cuestiones vid. LUCAS DURÁN, M., “Las entidades sin ánimo de lucro en los principales ordenamientos de la UE” cit., págs. 488-494.

Adicionalmente es preciso indicar que, de cara al cálculo del beneficio de la entidad sin fin lucrativo, el precio de los bienes o derechos que vende no deben estar necesariamente a precio de mercado, sino que el mismo puede ser inferior a este, como se aprecia de lo indicado en el epígrafe anterior⁶⁶.

Por su parte, a tenor del apartado 7 del art. 261 CGI, están exoneradas del **Impuesto sobre el Valor Añadido** determinadas actividades de organismos de utilidad general, siempre sometidos a un estricto control público para verificar que se trata de auténticas entidades sin ánimo de lucro. Habida cuenta de que el IVA es un impuesto armonizado a nivel europeo –y sin perjuicio de que existen particularidades nacionales de cierta relevancia–, se estima que el citado artículo no merece mayores comentarios pues se asemeja a las exenciones existentes respecto de los mismos supuestos en el art. 20 de la española Ley 37/1992 del IVA. En cuanto al precio de los bienes o servicios que eventualmente venda la entidad sin ánimo lucrativo vale lo indicado previamente en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Por lo demás, existen desperdigadas en la normativa tributaria gala un rosario de **exoneraciones fiscales a favor de las entidades sin fines lucrativos**, como ocurre en el caso de la contribución anual sobre las rentas de alquileres de inmuebles (art. 234 nonies *CGI*); el gravamen de las plusvalías realizadas en casos de cesión de una empresa individual o de una rama completa de actividad (art. 238 quaterdecies *CGI*); la *taxe foncière*, equivalente a lo que sería nuestro Impuesto sobre Bienes Inmuebles (art. 1382 *CGI*); la *taxe d'habitation* o gravamen a locales destinados a uso de vivienda o comercial (arts. 1408 y 1414 *CGI*); y beneficios fiscales similares (v. gr. arts. 1039, 1039A, o 1066 a 1089 *CGI*, entre otros).

4. FISCALIDAD DEL MECENAZGO: DEDUCCIÓN FISCAL POR APORTACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Una vez se ha analizado en el epígrafe precedente el tratamiento fiscal dispensado a las entidades que realizan actividades no lucrativas a favor del interés general, por fiscalidad del mecenazgo debe entenderse, a los efectos de estas páginas, los beneficios tributarios que la normativa contempla

(66) *Vid.* sobre el particular la siguiente jurisprudencia: *Section du Contentieux, sur le rapport de la 9ème sous-section, Séance du 17 septembre 1999, lecture du 1er octobre 1999, N° 170289 - ASSOCIATION JEUNE FRANCE.*

para quienes favorecen económicamente a las citadas entidades sin fines lucrativos que persiguen objetivos de utilidad pública, normalmente a través de donaciones de dinero o bienes a referidos organismos para que puedan llevar a cabo su actividad filantrópica. Se trata, en definitiva, de estudiar los incentivos fiscales previstos para los mecenas.

En Francia, debe distinguirse al respecto entre los beneficios fiscales previstos para particulares (personas físicas sin tomar en consideración sus rendimientos de actividades económicas) y para empresas (personas físicas o jurídicas en relación con los rendimientos de sus actividades económicas).

Así, a tenor del art. 200 del *Code Général des Impôts* (CGI, en adelante), los **particulares** residentes en Francia pueden deducirse en su **impuesto personal sobre la renta** el 66 por 100 de las cuantías donadas a determinadas instituciones sin ánimo de lucro. Tales instituciones son:

- las fundaciones o asociaciones de utilidad pública, las fundaciones universitarias y de cooperación, o fundaciones de empresa en las condiciones fijadas en la letra a) del apartado 1 del art. 200 CGI.
- las actividades de organismos de interés general que tengan un carácter filantrópico, educativo, científico, social, humanitario, deportivo, familiar, cultural, medioambiental, o de difusión de la cultura y lengua francesa, en las condiciones fijadas en la letra b) del apartado 1 del art. 200 CGI.
- los establecimientos de enseñanza superior o de enseñanzas artísticas, públicos o privados, de interés general y con fin no lucrativo, en las condiciones fijadas en la letra c) del apartado 1 del art. 200 CGI.
- organismos y asociaciones de interés general de apoyo y financiación de las PYME y al pluralismo de prensa en las condiciones fijadas en las letras d) y f) del apartado 1 del art. 200 CGI.
- asociaciones de culto y beneficencia, así como organismos públicos y privados de gestión desinteresada y cuyo objeto sea la presentación al público de obras dramáticas, líricas, musicales, coreográficas, cinematográficas y de circo, o la organización de exposiciones de arte contemporáneo (salvo que tengan carácter pornográfico o violento), todo ello siempre que los fondos sean afectados a dichas actividades y se cumplan las condiciones fijadas en las letras d) y f) bis del apartado 1 del art. 200 CGI.

- fondos de donaciones en las condiciones fijadas en la letra g) del apartado 1 del art. 200 *CGI*.
- determinadas “fundaciones de patrimonio” que tengan por objeto la gestión y alquiler de inmuebles en las condiciones contempladas en el apartado 2 bis del art. 200 *CGI*.
- asociaciones de financiación electoral, personas físicas gestoras de fondos con finalidad también electoral, partidos y grupos políticos, en las condiciones contempladas en el apartado 3 del art. 200 *CGI*.

Las deducciones calculadas según lo indicado previamente no podrán superar el 20 por 100 la base imponible del contribuyente, si bien se permite llevar los excesos de deducción a los 5 ejercicios fiscales sucesivos a la donación, siempre sin superar el citado porcentaje anual.

Sin embargo, cuando las donaciones se destinen a organismos sin ánimo lucrativo dedicados a proveer comida, alojamiento o cuidados sanitarios gratuitos (en el sentido del art. 261.4.1º del propio *CGI*) a personas en dificultad, el porcentaje de deducción será del 75 por 100 (por una cuantía que se actualiza cada año; por ejemplo en 2015 ascendió a 529 euros) y las cantidades que excedan tal cuantía serán deducibles al 66 por 100 con el precitado límite del 20 por 100 (esto es, seguirán el régimen general).

Por otro lado, en el caso de las donaciones para la financiación electoral el límite se eleva a 15.000 euros.

Existen algunas cuestiones que deben tomarse en consideración a los efectos de este trabajo, como la posibilidad de practicarse la deducción fiscal citada en el supuesto de donaciones transfronterizas, esto es, cuando una persona que resida en Francia efectúe una donación a una entidad sin ánimo de lucro residente en un país de la UE o del Espacio Económico Europeo. Pues bien, aun cuando durante un tiempo considerable no fue posible practicar deducción alguna para donaciones a entidades sin ánimo lucrativo no residentes en Francia pero residentes en otro país de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE)⁶⁷, el actual apartado 4 bis del art. 200

(67) *Vid.* sobre el particular el certero análisis realizado por el Informe del Sr. Gilles BACHELIER, Consejero de Estado, sobre las reglas de territorialidad del régimen fiscal del mecenazgo (disponible en http://www.admical.org/sites/default/files/uploads/basedocu/rapport_sur_les_regles_de_territorialite_du_regime_fiscal_du_mecenat_gilles_bachelier_doc.pdf, consultado el 5 de noviembre de 2016).

CGI reconoce esta posibilidad –si bien con una regulación específica– y exige en todo caso que: 1) el país de residencia de la entidad sin ánimo lucrativo a la que se destina la donación haya firmado con Francia un “convenio de asistencia administrativa” en vistas a luchar contra el fraude y la evasión fiscales⁶⁸; y, por otro lado, 2) que “el organismo [a favor de quien se realiza la donación] persiga objetivos y presente características similares a los organismos con sede en Francia según las condiciones fijadas en este artículo [200 CGI]”. Una vez se han cumplido los precitados requisitos, cabe contemplar dos supuestos diferenciados:

- Por un lado, podría ocurrir que **se haya obtenido autorización del Ministro encargado del presupuesto** según lo dispuesto en el art. 1649 nonies CGI. Lógicamente, deberá aportarse con la solicitud de autorización –previamente a donación alguna con derecho a beneficio fiscal– documentación suficiente de haberse cumplido los dos requisitos precitados (existencia de convenio de asistencia administrativa y similitud con los organismos franceses que permiten tales deducciones). Una vez que se ha obtenido la autorización administrativa, los contribuyentes podrán practicarse las deducciones en régimen de autoliquidación sin más trámite, aunque tal autorización puede también ser retirada con posterioridad por la Administración si se incumplen por las entidades destinatarias los requisitos legalmente previstos.
- Por otro lado, en el caso de que **no se haya obtenido autorización del Ministro encargado del presupuesto** según el procedimiento antes referido, existirá un derecho a recibir el reembolso por parte de la Administración tributaria de la deducción una vez se comprueben los aspectos oportunos, salvo que el contribuyente solicite

(68) A pesar del tenor de la norma, cabe entender en mi opinión que valdría también un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. Además, en la mayor parte del ámbito en el que se circunscribe la aplicación de tal precepto (UE) ya está vigente una norma con mayor eficacia que los convenios internacionales de asistencia administrativa al uso: la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. De modo que la exigencia de un acuerdo de cooperación sólo sería necesario respecto de los países del EEE, siendo así que cuando tengan –como será lo habitual– un acuerdo de cooperación administrativa de similar eficacia a la citada directiva 2011/16/UE, no podrá producirse trato discriminatorio alguno (STJUE de 19 de julio de 1992, Oy, C-48/11).

a la Administración la aplicación del beneficio fiscal y remita a ésta justificación suficiente de que se cumplen los requisitos antes referidos (esencialmente, el de similitud del organismo con los franceses que permitirían la deducción). En todo caso, no cabe sin más ejercer el derecho en vía de autoliquidación, sino que tiene que existir resolución administrativa para que pueda cabalmente aplicarse el beneficio fiscal, normalmente vía devolución tributaria.

En definitiva, el ordenamiento francés se ha actualizado a las exigencias del Derecho de la UE (y, particularmente, de la libre circulación de capitales), si bien sin renunciar a un control administrativo de las características de las entidades destinatarias de los fondos y a las que se prima con tales beneficios fiscales. Ello puede dar lugar a conflictos cuando, eventualmente, la Administración francesa estime que no existe similitud con los establecimientos franceses destinatarios de los fondos con derecho al beneficio fiscal; y, en todo caso, cuando se planteen donativos a entidades sin fines lucrativos que no tengan su residencia dentro de la UE o el Espacio Económico Europeo (EEE), habida cuenta de que la libertad de circulación de capitales no aplica sólo para los países de la UE y EEE, sino también para países terceros.

Del mismo modo, es preciso indicar que cuando el donante no es residente en Francia pero paga sus impuestos en dicho país (por ejemplo, jubilados que tienen su hogar en otro país pero que conforme con las reglas del Derecho Tributario interno y los convenios para evitar la doble imposición firmados por Francia pagan por sus pensiones de jubilación los respectivos impuestos en el país galó), no se reconoce derecho alguno a la deducción fiscal prevista en el art. 200 CGI. Ello pudiera ser contrario igualmente a las libertades comunitarias recogidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al constituir una discriminación, acaso indebida, entre por un lado los residentes franceses y, por otro lado, los no residentes en Francia pero residentes en otro país de la UE.

Dicho lo que antecede, es preciso indicar que la incidencia de los beneficios fiscales previstos por Francia para favorecer el mecenazgo no se circunscribe al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que tales ventajas tributarias están asimismo previstas en el **Impuesto sobre el Patrimonio**⁶⁹. Así, a tenor de lo dispuesto en el art. 885-0V bis A CGI, los con-

(69) *Impôt de solidarité sur la fortune*, tributo que se exige a las personas físicas que tienen un patrimonio neto de más de 1,3 millones de euros, más o menos equivalente a nuestro Impuesto sobre el Patrimonio.

tribuyentes del referido tributo podrán reducir su cuota en un 75 por 100 de las donaciones realizadas a determinadas entidades referidas en el apartado I del citado precepto, ya sean residentes en Francia o en la UE o EEE con la misma regulación procedimental comentada con anterioridad en relación con el art 200 CGI. El límite de tal deducción es de 50.000 euros anuales y debe respetar el Reglamento de la UE sobre ayudas de *minimis*. Bien es cierto que en virtud de lo dispuesto en el apartado III del art. 885-0 V bis A CGI, el contribuyente no puede disfrutar de dos ventajas fiscales (por ejemplo, en el impuesto personal sobre la renta y en el impuesto sobre el patrimonio), resultando únicamente compatible con el beneficio fiscal previsto en el art. 885-0 V bis CGI (deducción del 50 por 100 por suscripción de títulos participativos respecto de determinadas entidades, referida también al Impuesto sobre el Patrimonio), siempre que la suma de los dos beneficios tributarios no exceda de los 45.000 euros.

Con dicho régimen mixto (IRPF e IP) se potencia precisamente una política fiscal muy interesante: que quienes más patrimonio ostenten –constituyendo, por tanto, el nicho natural de los mecenas–, se beneficien de importantes ventajas tributarias (hasta el 75 por 100 de la cuantía de la donación) en caso de aportaciones a entidades sin ánimo lucrativo.

En relación con los beneficios fiscales precitados –tanto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre el Patrimonio– y a fin de evitar el fraude y la evasión fiscales, la Administración tributaria requiere, para el caso de las donaciones de usufructo de bienes, los siguientes elementos a fin de poder obtener las precitadas ventajas fiscales⁷⁰:

- que el acto de transmisión patrimonial se documente notarialmente;
- que el beneficiario sea un organismo de interés general habilitado a recibir liberalidades;
- que la duración del usufructo sea de, al menos, 3 años;
- que los activos transmitidos contribuyan a la realización del objeto social del organismo beneficiario (por ejemplo, cesión de un in-

(70) Vid. sobre el particular la Instrucción fiscal 7S-4-03 n°176 de 6 de noviembre de 2003 sobre las transmisiones temporales de usufructo de bienes.

mueble habitable a una asociación que tenga por objeto proveer de alojamiento a personas desamparadas);

- que se preserven los derechos del usufructuario, esto es, que el donante del usufructo no haga, por ejemplo, una reserva general de administración.

Asimismo, los bienes donados están exentos de derechos de registro (art. 757 CGI) y tienen reducciones en tales derechos de registro para los herederos y legatarios (art. 788 CGI).

Por su parte, y en lo que respecta a las **empresas** en relación con la **imposición sobre sus beneficios**, el art. 238 bis CGI dispone que las empresas residentes en Francia (sean personas físicas o jurídicas) podrán igualmente deducir de la cuota de su impuesto un 60 por 100 de las donaciones realizadas a determinadas entidades⁷¹, con el límite del 5 por 1000 de su cifra de negocios (aplicado al conjunto de donaciones efectuadas y no a cada una de ellas individualmente). Ello no obstante, cuando existe insuficiencia de cuota para aplicar las deducciones referidas, los excesos de deducción pueden trasladarse a los 5 años posteriores a la donación realizada, de igual forma a como ocurre en la imposición de particulares. Es preciso tener en cuenta que, a tenor del precepto citado, las donaciones no son deducibles para el cálculo del beneficio empresarial del ejercicio. Por otro lado, el apartado 4 bis del citado art. 238 bis CGI recoge un régimen idéntico al ya referido cuando se comentó el art. 200 CGI respecto de las donaciones a entidades sin fines lucrativos residentes en otros países de la UE o del EEE. Cabe remitirnos en este momento a los comentarios y críticas entonces realizados.

(71) Prácticamente las mismas que las antes referidas al examinar las deducciones de particulares previstas en el art. 200 CGI, con algunas inclusiones reseñables como sociedades u organismos públicos o privados autorizados por el Ministro encargado del presupuesto en virtud del artículo 4 de la ordenanza n° 58-882 de 25 de septiembre de 1958 relativa a la fiscalidad en materia de investigación científica y técnica; proyectos de tesis propuestos al mecenazgo de doctorado por las escuelas doctorales en las condiciones fijadas reglamentariamente; sociedades en las que el Estado sea el único accionista y que tengan por actividad la representación de Francia en exposiciones universales; o sociedades nacionales de programas mencionados en el artículo 44 de la Ley n° 86-1067 de 30 de septiembre de 1986 relativa a la libertad de comunicación y afectados a la financiación de programas audiovisuales culturales.

En último lugar debe indicarse que los beneficios fiscales precitados se refieren tanto al *mecenazgo financiero* (donación de dinero en efectivo) como al *mecenazgo en especie* (donación de bienes o puesta a disposición de, por ejemplo, fuerza laboral de su empresa a favor de una entidad sin fin lucrativo). Mientras que el primero de los mecenazgos no ofrece particulares problemas fiscales, el mecenazgo en especie conlleva la dificultad de valorar los bienes o servicios donados.

En el caso de donaciones de bienes se atenderá normalmente, según los casos, al valor de mercado (por ejemplo si el bien se ha adquirido a terceros) o contable de producción (si se ha fabricado por el donante), pudiéndose de este modo obtener la cuantía de la deducción al aplicar a dicho valor el tipo de deducción. Así, si el bien es nuevo se atenderá al precio que figure en la factura pagada por la empresa donante, o bien el coste de producción cuando sea dicha empresa la que lo ha fabricado. Si se trata de un bien usado se estará al valor neto contable que figure en el balance contable de la empresa que lo dona (esto es, reduciendo básicamente las amortizaciones computadas).

Cuando se donen servicios, la valoración dependerá de las circunstancias en que se produzca la cesión. Así, puede estarse al precio de los servicios en la factura pagada por la empresa si se trata de servicios prestados a la entidad sin fin lucrativo por terceros. Si se utiliza la fuerza laboral de la propia empresa donante habrá que estar al coste salarial de los trabajadores cedidos (de realizarse un préstamo de personal), o bien al coste de producción del servicio cedido.

Por lo demás, y como se comenta en el siguiente epígrafe, la disminución patrimonial que conlleva una donación de una empresa a una entidad sin ánimo lucrativo no es considerado como gasto deducible (el beneficio fiscal tiene carácter de deducción en la cuota, como se verá). Ahora bien, ello ocurrirá cuando tal donativo se produzca en el seno de una relación de mecenazgo (*mécénat*), esto es, sin obtener beneficio evidente de tal operación, habida cuenta del carácter de liberalidad de tal negocio jurídico. Por el contrario, cuando se realicen pagos en el ámbito de una relación de patrocinio (*parrainage*), en la medida en que la empresa obtiene un beneficio (publicidad) de la aportación realizada a la entidad sin fin lucrativo, tal transferencia de fondos no otorga derecho a la deducción que se estudiará más adelante pero sí permite la deducción en el Impuesto sobre Sociedades del gasto que tal pago signifique.

5. CUESTIONES PARTICULARES SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS DONACIONES Y EL MECENAZGO

En último lugar parece conveniente señalar algunas cuestiones referidas al mecenazgo y su fiscalidad en Francia, no desarrolladas en los epígrafes anteriores pero que ostentan una singular importancia en la aplicación de las normas tributarias.

Así, en primer lugar, en relación con las **donaciones** que pueden efectuarse por el mecenas a favor de un determinado bien de interés general, es preciso indicar que según lo dispuesto en el artículo del Código Civil francés, “[l]a liberalidad es el acto por el que una persona dispone a título gratuito de todos o parte de sus bienes o de sus derechos en beneficio de otra persona”, indicándose seguidamente que los actos de liberalidad sólo pueden hacerse “por donación entre vivos o por testamento” (art. 893 del citado Código Civil); y por su parte el art. 894 del mismo texto legal indica que “[l]a donación entre vivos es un acto por el cual el donante se despoja *actual e irrevocablemente* de la cosa donada a favor del donatario que la acepta” (énfasis añadido). Los arts. 953-966 del Código Civil francés recogen excepciones a la regla de *irrevocabilidad* de las donaciones entre vivos, que tienen que ver esencialmente con no atender a las condiciones que se impongan al donatario (v. gr. destino del bien) y por cuestiones de ingratitud o familiares. Por otro lado, la mención a que la donación debe ser *actual* parece impedir las condiciones suspensivas, pero lógicamente no las resolutorias.

Las donaciones pueden versar sobre bienes muebles (“dons manuels”) o bienes inmuebles y sobre todas las facultades que comporta el derecho de propiedad (uso, disfrute, nuda propiedad, etc.), aun cuando estos últimos conceptos tienen sentido, básicamente en relación con los bienes inmuebles. Asimismo, pueden realizarse donaciones indirectas a través de la figura de “abandono expreso de ganancias o productos” (*l'abandon exprès de revenus ou produits*, recogido en el art. 200.1 CGI), esto es, cuando se incluye a un tercero en la donación (por ejemplo, consentir que un proveedor o cliente de la empresa favorezca a una entidad sin ánimo de lucro, repercutiendo luego el coste de tal donación a las relaciones con dicha empresa). También pueden donarse bienes o trabajo (v. gr. servicios *pro bono* realizados por empresas de servicios), como se ha indicado previamente. La valoración de los bienes o servicios puede provocar diferencias entre

Administración y administrados, que se resolverán por los procedimientos y reglas generales de valoración tributaria y atendiendo esencialmente a la prueba que pueda proveerse (anexo 3, artículos 38 quinquies a 38 undecies *CGI*). En el caso de donarse bienes o servicios producidos en el ámbito empresarial, tal y como se indicó, como regla general se estará al coste de producción (si lo produce el donante); cuando tales bienes o derechos se adquieran por el donante de terceros, se estará al valor de adquisición para la empresa que dona, pues se trata en puridad de un supuesto de autoconsumo externo. En definitiva, se estará al coste del bien o servicio para el donante (*coût de revient*), debiendo aportarse prueba, en su caso, de tal coste⁷². Sin embargo, existen supuestos muy concretos (como la cesión a título gratuito de alimentos en los 3 últimos días de la fecha de caducidad o bien cuando, aun siendo consumibles, no pueden comercializarse en el circuito de venta de productos para la alimentación humana), en cuyo caso el valor de la donación se estipula en el 50 por 100 del valor de adquisición o coste de producción de tales bienes⁷³.

Cuando quienes realicen donaciones no sean empresas sino particulares, habida cuenta de que normalmente se realizarán donaciones en dinero, la base de la deducción será igual a la cantidad de numerario donado. Sin embargo, cuando se trate de donaciones distintas al dinero (*en espèces o en nature*), se estará al valor *real* de tales bienes donados. Asimismo, otorgan derecho a deducción los gastos para el abandono de rentas o de productos. Obviamente, todo deberá estar justificado pues de lo contrario no existirá derecho a deducción y, por el contrario, podría ocasionar la imposición de sanciones⁷⁴.

En segundo lugar, y en lo que concierne a las **obligaciones formales** asociadas a las donaciones, los arts. 931 a 952 del Código Civil francés regu-

(72) De la normativa francesa parece entenderse que la idea de “coste” se refiere al coste de producción del bien o servicio (de acuerdo con un adecuado reparto de costes directos e indirectos según los postulados de la contabilidad de costes) y, por otro lado, al valor contable para la empresa del bien donado (*v.gr.* valor de adquisición menos amortizaciones contabilizadas).

(73) *Cfr. Bofip-Impôts n°BOI-BIC-RICI-20-30-10-20*, de 3 de agosto de 2016.

(74) *Cfr. sobre todo ello Bofip-Impôts n°BOI-IR-RICI-250-20120912; BOI-IR-RICI-250-20; BOI-IR-RICI-250-30 y BOI-IR-RICI-250-40*, todas ellas de 12 de septiembre de 2012; así como *BOI-IR-RICI-250-10*, de 1 de octubre de 2012.

lan la forma de tales actos de liberalidad *inter vivos*, que por lo general –y con independencia del bien o derecho donado– deberán hacerse ante notario en la forma habitual de los contratos, aun cuando en la práctica tal formalidad suele cumplirse esencialmente –como ocurre en España– en relación con los bienes inmuebles y otros que deban ser objeto de registro. Por lo demás, existen obligaciones fiscales de declaración a la Administración Tributaria por las donaciones recibidas (Declaración n° 2735, Cerfa –*Centre d'enregistrement et de révision des formulaires administratifs*– n° 50586 # 14), y al tiempo tales entidades beneficiarias emitirán un recibo de las donaciones efectuadas a los respectivos donantes (Cerfa n° 11580*03) que valdrá como prueba sobre todo a los particulares (ya que las empresas habrán de probar ellas mismas la efectividad de los donaciones realizadas).

Por último, es preciso hacer una **diferenciación entre mecenazgo (*mécénat*) y patrocinio (*parrainage*)** en Francia, con especial mención de las implicaciones fiscales en uno y otro caso, matiz que ya ha adelantado en el epígrafe anterior.

Así, en relación con el primero, el art. 238 bis.1.a) *CGI* indica que no se pierde la consideración de mecenazgo aun cuando el nombre de la empresa donante se asocie a las operaciones realizadas por el organismo receptor, siempre y cuando exista una desproporción marcada entre el valor de la donación y la “prestación” recibida (en este caso, a título de publicidad del nombre de la empresa donante)⁷⁵. Siendo mecenazgo, los donativos realizados que pueden beneficiarse de las deducciones previstas por el citado art. 238 bis *CGI* no podrán considerarse gasto deducible de la base imponible del donante y, paralelamente, no se gravarán en sede de la entidad perceptora, tal y como se indicó previamente.

Sin embargo, si la aportación realizada por la empresa a la entidad sin ánimo lucrativo se califica de patrocinio (básicamente, por no cumplirse los caracteres del mecenazgo), la prestación será considerada como publicidad pagada por la empresa y, por tanto, gasto deducible para el pagador (art. 39-1-7 *CGI*), así como rendimiento gravable, en principio, para el perceptor.

(75) Cfr. *Bulletin Officiel des Impôts, Direction Générale des Impôts* 4 C-5-04, N° 112 du 13 Juillet 2004.

6. CONSIDERACIONES FINALES: COMPARATIVA ENTRE LOS REGÍMENES FISCALES FRANCÉS Y ESPAÑOL

Por último, conviene hacer una comparativa, siquiera somera, entre los regímenes tributarios español y francés en lo que respecta a la fiscalidad de las entidades sin ánimo lucrativo y de las actividades de mecenazgo.

Así, mientras que no se contemplan diferencias significativas entre la fiscalidad de las entidades sin ánimo lucrativo en uno y otro país, sí que se percibe un mejor trato tributario en Francia en relación con el mecenazgo.

Así, en lo que respecta a las donaciones en el IRPF, si bien en España se contempla tal beneficio del 75 por 100 para los primeros 150 euros donados, a partir de tal cuantía la deducción cae al 30 o 35 por 100, mientras que en Francia se mantiene –como régimen general– una deducción 66 por 100 con independencia de la cuantía de las cantidades donadas.

Adicionalmente, el límite de la deducción se establece en España en un 10 por 100 de la base liquidable (y sin posibilidad de llevar a otros ejercicios fiscales los excesos sobre tal límite), mientras que en Francia se contempla un límite general del 20 por 100 de la base liquidable y se permite trasladar los excesos en base de deducción a los cinco ejercicios siguientes.

Además, es preciso recordar que en Francia se prevé un régimen específico de deducción del 75 por 100 hasta los 529 euros (cantidad actualizada anualmente) en el caso de donativos que tengan por objeto procurar comida, alojamiento o cuidados sanitarios gratuitos a personas en dificultad, aplicándose el régimen general de deducción del 66 por 100 para el exceso. En efecto, tiene mucho sentido que las cantidades donadas a las entidades que se dedican a tales fines gocen de un mayor beneficio fiscal por cuanto que su objetivo es mucho más perentorio que otro tipo de fines (artísticos o culturales, por poner sólo algunos ejemplos) también tutelables por el ordenamiento jurídico.

Además, se establece un régimen especial para el colectivo más proclive a realizar donaciones a entidades sin fines lucrativos: el de las grandes fortunas. En efecto, y como se ha indicado, se prevé una deducción en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio de hasta el 75 por 100 de las cantidades donadas, con un límite total (no porcentual) de 50.000 euros, siendo así que tal deducción es incompatible con las del 66 o 75 por 100 (con límite del 20 por 100 de la base liquidable) previstas en el IRPF. Por tanto, la persona

acaudalada sujeta a un impuesto sobre grandes fortunas puede elegir entre uno u otro beneficio fiscal, en función de lo que más le convenga. Con ello se pretende que, aun cuando la persona en cuestión no tenga unas rentas anuales elevadas (lo cual puede, ciertamente, planificarse fiscalmente en función de, por ejemplo, los dividendos recibidos de sus empresas o de la liquidación de instrumentos de inversión), pueda sin embargo obtener los máximos beneficios fiscales por las aportaciones filantrópicas realizadas.

En lo que respecta a las empresas, el porcentaje de deducción es también superior en el caso francés frente al español (60 por 100 frente al 35 o 40 por 100), aun cuando España es más generosa respecto del número de años a los que se puede comunicar el exceso de deducción (10 en lugar de 5) y respecto del límite porcentual del beneficio fiscal (10 por 100 sobre la base imponible del periodo frente al 5 por 1000 de la facturación)⁷⁶. Es interesante destacar que el régimen francés diferencia entre las aportaciones de personas físicas que regentan empresas individuales en virtud de que se donen las cuantías como particular (por lo general el 66 por 100, con límite del 20 por 100 de la base imponible) o como empresa (el 60 por 100, con el límite del 5 por 1000 de la facturación), lo cual probablemente tenga que ver con el nombre –comercial o no– al que se asocia la publicidad de haber colaborado con una causa de interés general.

(76) Así por ejemplo, si pensamos en un empresario que obtiene una ganancia de, por ejemplo, el 30 por 100 sobre las cantidades facturadas, y que deben descontarse unos gastos del 15 por 100 de la facturación tendríamos que la cantidad que se integra en la renta es de un 15 por 100 de la facturación. Habida cuenta de que se tendría un límite del 20 por 100 sobre la base imponible, tendríamos que el límite respecto de la facturación sería del 20 por 100 de, a su vez, el 15 por 100, esto es el 3 por 100 de la facturación, límite superior al previsto en Francia (0,5%). Si las circunstancias variaran y se obtuviera un margen mayor (por ser el modelo de negocio diverso) las circunstancias variarían: si el margen comercial por venta es del 50 por 100 de la facturación y han de detrarse un 5 por 100 de la facturación como gastos de producción (por ejemplo en el caso de los artistas en relación con su obra), tendríamos una renta del 45 por 100, que multiplicado por un 20 por 100 como límite implicaría un 9 por 100 sobre facturación, muy superior al 0,5 por 100 antes referido vigente en Francia. Y aún en el caso de un modelo de negocio en el que se obtenga muy poco margen de beneficio por operación (póngase un 5 por 100 del precio de ventas, una vez descontados gastos) el límite en España (referido a la facturación sería el 20 por 100 de, a su vez, el 5 por 100, esto es, el 1 por 100, superior en todo caso al 0,5 por 100 francés. Para que el régimen francés fuera más beneficioso que el español (en cuanto al límite cuantitativo de las donaciones con derecho a deducción) el beneficio neto sobre facturación tendría que ser inferior al 2,5 por 100 del precio de venta.

Finalmente, es interesante destacar que a diferencia de lo que ocurre en España, en Francia se permite la deducción por donativos a entidades no residentes en dicho país pero residentes en la UE o en el EEE, aun cuando se establecen una serie de controles: que exista equivalencia entre las entidades sin fines lucrativos no residentes y las francesas y, por otro lado, que exista colaboración administrativa entre el otro país y Francia. Sin embargo, existen algunos aspectos mejorables en los preceptos referidos del *CGI* (arts. 200, 238 bis y 885-0 V bis A) de cara a una eventual modificación normativa en la legislación española sobre el particular.

En primer lugar, se hace referencia a la necesidad de un convenio internacional de cooperación administrativa en ámbitos fiscales sin mencionar que en gran parte del espacio cubierto por la norma (entidades sin fines lucrativos residentes en la UE) ya existe una norma de, si cabe, mayor eficacia que los citados convenios: la Directiva 2011/16/UE. Por ello podría ocurrir que no se tenga un convenio de doble imposición con un país de la UE con cláusula de intercambio de información (como ocurre actualmente en el caso de Dinamarca-España) y, sin embargo, la directiva citada cubriría el requisito de cooperación administrativa para que pueda ser comprobado el carácter de la entidad donataria.

Pero es que, además, habida cuenta que la libertad que podría entenderse vulnerada es la de libertad de circulación de capitales y que la misma se ha reconocido no sólo respecto de los otros países de la UE y el EEE, sino en relación con cualquier tercer Estado, la posibilidad de deducción por donativos debería extenderse a las entidades residentes en cualquier país del globo, siempre –claro está– que exista intercambio de información fiscal efectivo para poder identificar, por ejemplo, las características y forma de tributación de las entidades destinatarias de tales donativos.

PONENCIA SEGUNDA

REINO UNIDO

Rosa Gallego García, Isabel Peñalosa Esteban
(Asociación Española de Fundaciones)

1. ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO RECONOCIDAS FISCALMENTE

1.1. CUESTIONES PREVIAS: CONCEPTO SUSTANTIVO DE CHARITY Y RECONOCIMIENTO POR EL HMRC

Para beneficiarse de un régimen de exención las *charities* deben ser reconocidas por Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), cumplimentando el ChV1. Este procedimiento de inscripción lo es sólo a efectos fiscales y es independiente del registro en la Charity Commission, entidad supervisora y reguladora independiente y distinta del HMRC.

Las entidades reconocidas fiscalmente disfrutan de exención en el impuesto que grava su renta (donaciones, rendimientos de actividades económicas, rendimientos de patrimonio, o rentas procedentes de transmisiones o adquisiciones de bienes y derechos) con algunas excepciones (dividendos de compañías británicas anteriores a 6 de abril de 2016 o los beneficios procedentes del desarrollo de su propiedad inmobiliaria).

Además, este reconocimiento es el que les permite percibir (*reclaim tax*) el importe de las deducciones aplicadas a las donaciones que hayan recibido (*Gift Aid*) o de las retenciones practicadas sobre rentas exentas.

La regulación sustantiva de las *charities* se contiene en la *Charities Act de 2011* (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/25/contents>) aplicable en Inglaterra y Gales. En Escocia e Irlanda del Norte tienen una normativa específica y autoridades reguladoras propias, si bien, en esencia, no difieren demasiado. Aquí nos referiremos a la primera norma. Conforme a la misma, una *charity* es una "institución":

- Establecida únicamente para fines "caritativos".
- Sujeta al control jurisdiccional de la Corte Suprema

La forma legal que pueden revestir las *charities* es diversa, y pueden ser desde una sociedad limitada, un *trust*, una asociación, una fundación, o una *charitable incorporated organisation* (CIO). Esta última forma legal fue reconocida en 2013, tiene personalidad jurídica propia y responsabilidad limitada. Mientras otras sociedades deben inscribirse en el registro mercantil (Companies House) y en la *Charity Commission*, para ser reconocidas como tales *charities*, esta nueva forma legal sólo requiere inscripción en la *Charity Commission*.

1.2. CONCEPTO FISCAL DE “CHARITY”: REQUISITOS PARA SER RECONOCIDAS

a. *Fines “benéficos” exclusivamente.*

En términos generales, una *charity* estará exenta de casi todos los tipos de renta, siempre y cuando destine dichas rentas a la realización de fines de interés general (*charitable purposes*) y dichos fines beneficien al “público”, es decir, sean de utilidad pública (*public benefit*) (Charities Act 2011).

Los fines “benéficos” (de interés general) incluidas las cosas que contribuyan a realizarlos son los siguientes, de acuerdo con HMRC: alivio de la pobreza, educación, religión, salud, salvamento, ciudadanía y desarrollo comunitario, arte, deporte amateur, derechos humanos, paz religiosa o racial, protección del medio ambiente, bienestar animal, eficiencia de las fuerzas armadas, policía, bomberos o servicios de ambulancia.

De acuerdo con la *Charity Commission*, la utilidad pública requiere cumplir dos aspectos:

- El “*benefit aspect*”.
 - Un fin es benéfico cuando es identificable como tal, puede ser probado por evidencias cuando sea necesario y no está basado en una opinión o visión personal.
 - Cualquier daño o perjuicio que pueda resultar del fin benéfico, a las personas, la propiedad o el medio ambiente, no debe pesar más que el beneficio social que produzca. Dicho de otro modo, un fin no puede ser benéfico cuando de él resulte un perjuicio que sobrepase el beneficio social que puede llegar a producirse de no lograrse. Ejemplo: una sociedad contra la experimenta-

ción animal no obtiene el reconocimiento como charity teniendo en cuenta que los beneficios sociales, educativos y morales que se obtendrían compensaban los fines que podrían lograrse en caso de que la sociedad alcanzara su objetivo (Cámara de los Lores, 1948).

- El “*public aspect*”.
 - El fin debe beneficiar al público en general o a un segmento suficiente de la sociedad. Lo que puede considerarse que beneficia a un segmento suficiente varía de un fin a otro.
 - El beneficio personal, si existe, debe ser “incidental”. Es incidental cuando el beneficio personal que se produzca sea un resultado necesario para llevar a cabo el fin.

b. Sede.

Deben estar establecidas en Reino Unido, Unión Europea, Islandia, Liechtenstein o Noruega.

c. Registradas en la Charity Commission.

El registro en la *Charity Commission* es obligatorio para cualquier *charity*, domiciliada en Inglaterra o Gales (en Escocia e Irlanda del Norte existen otras reglas), si sus rentas son al menos de 5.000 £ anuales o si se trata de una “charitable incorporated organisation (ICO). Aquellas que no tengan obligación de inscribirse, no es necesario que lo hagan y pueden ser reconocidas como entidades exentas por el HMRC y generar deducción a sus donantes. De acuerdo con la información de la *Charity Commission* en la actualidad hay registradas 160.000 *charities* en Inglaterra y Gales y otras tantas no inscritas.

d. Gobernada por personas “adecuadas” y “apropiadas”.

Al registrar fiscalmente la entidad ésta debe designar hasta dos representantes dentro de la organización autorizados para gestionar sus impuestos ante el HMRC y de de dos a cuatro responsables legales: patronos, director o tesorero, por ejemplo. Puede designarse como autorizado a un tercero para que pueda comparecer en representación de la entidad ante la admi-

nistración tributaria, pero deberá designarse en cualquier caso, además, a un responsable interno.

La entidad debe ser capaz de probar que los responsables financieros, incluyendo los representantes ante el HMRC y los responsables legales que hayan sido designados, son personas adecuadas y apropiadas para desempeñar esas funciones. Lo que denominan *'fit and proper persons test'*.

No está definido qué requisitos concretos deben darse para que los responsables pasen este test, pero el HMRC da algunas pautas sobre qué personas y condiciones son deseables, poniendo a disposición de las charities un borrador de declaración responsable que pueden firmar sus responsables: draft declaration. Esta declaración no hay que enviarla sino sólo tenerla a disposición de la administración tributaria en caso de que ésta lo solicite.

Las recomendaciones de la administración tributaria varían según se trate de una organización pequeña o de una organización de mayor volumen, y contienen algunos requisitos negativos, considerando que no cumplirán el test personas que, por ejemplo, estén involucradas en supuestos de fraude fiscal, haya utilizado personalmente sistemas de evasión fiscal o haya utilizado una *charity* para hacerlo o haya sido inhabilitado por los tribunales o por los reguladores para desempeñar el cargo de administrador en una entidad sin fin de lucro o una sociedad.

Si hubiera alguien que, a juicio de la entidad, no pase el test y no pueda firmar la declaración pero aun así la entidad quiera que sea responsable de su gestión financiera o representante ante el HMCR, se comunicará esta circunstancia, y no se considerará responsable a la entidad siempre que se haya realizado dicho test.

2. DONACIONES REALIZADAS POR PERSONAS FÍSICAS: *GIFT AID* y *PAYROLL GIVING SCHEME*

2.1. *GIFT AID*

El *Gift Aid Scheme* (sec. 413 a 430 Income Tax Act 2007) es aplicable - por los contribuyentes residentes en Reino Unido, funcionarios británicos no residentes y no residentes con algún tipo de renta sujeta a impuesto en Reino Unido - a las donaciones dinerarias que realicen los contribuyentes por el impuesto sobre la renta o sobre los rendimientos de capital, considerando

que dichas donaciones han tributado al tipo básico del 20%. Como contrapartida, la *charity* obtendrá el importe de la donación una vez pagado el correspondiente impuesto por el donante y podrá reclamar del *HMRC* el importe equivalente al impuesto que le corresponde pagar al contribuyente calculado al tipo básico del 20% sobre la donación antes de impuestos.

Si el donante entrega 100£ a la entidad, se entiende que para tener ese importe disponible de su renta habrá tenido que ingresar previamente 125£ –de los cuales 25 ($100 \times 20/80$) corresponderían a impuesto– importe total que recibirá la entidad. Además, entre abril de 2008 y abril de 2011, el Gobierno entregaba a las *charities* 2 peniques por cada libra que los donantes donaban.

La ENL recibe la donación y una “subvención” equivalente al 20% de lo que hubiera tenido que ingresar el donante para donar esa cantidad (donación antes de impuestos). Se trata de una transferencia de impuestos del Estado a la ENL. Se trataría de un sistema similar a nuestro 0,7 (en otra proporción): el impuesto pagado por el donante se destina a una *charity*, a la que éste ha destinado una donación, pero es el donante y no el Estado quien elige a quién se lo entrega.

Aquellos donantes que tributen a tipos superiores al 20%, pueden reclamar la diferencia entre el tipo más alto del 40% o 45% y el 20% sobre la donación antes de impuestos.

Un donante que dona 100£ y tributa al 40%, puede reclamar el 20% ($40-20$) sobre £125, es decir otras £25, que podrá recuperar en su declaración de impuesto o bien destinar a la ENL. Si tributara al 45% y dona 100£, la entidad recibirá £25 ($100 \times 20/80$) y decidirá si 31, 25£ ($100 \times (45-20)/80$) las recupera o las destina a la ENL.

Para aplicar este sistema los donantes deben hacer una declaración que deberán entregar a la entidad donataria que es bastante sencilla y que incluye el nombre, la dirección, el nombre de la donataria, y los detalles de la donación que debe señalar expresamente que se trata de una *Give Aid* donation. Además, para poder aplicar las deducciones correspondientes, el contribuyente debe haber tributado en el impuesto sobre la renta o sobre los rendimientos de capital en el ejercicio en el que se realiza la donación, por un importe al menos equivalente al importe que la entidad donataria reclamará al tipo básico sobre dicha donación.

Existe además un sistema para pequeñas donaciones –hasta £20– denominado *Gift Aid Small Donations (GASD)* que permite a las entidades no lucrativas reclamar el importe correspondiente a las donaciones dinerarias que no superen este importe (25%) sin necesidad de conocer al donante ni contar con la declaración.

Existen determinadas donaciones que no pueden beneficiarse de este sistema de deducción, entre ellas: donaciones de empresas, donaciones que constituyan el pago por bienes o servicios que haya adquirido la entidad no lucrativa, la condonación de un préstamo, es decir, cantidades que constituyan inicialmente un préstamo que luego no se recupera, la donación de acciones o participaciones, las cuotas de socio de los clubs deportivos amateur, o los vales o cupones de una *charity*. Tampoco pueden beneficiarse de este sistema donaciones que constituyan un pago “mínimo” que no tenga carácter voluntario.

Otras figuras:

- Entradas a conciertos, cenas o eventos benéficos (conforme a los criterios del HMRC):

Por lo que se refiere a la venta de entradas a conciertos, cenas o eventos benéficos, incluso aunque el precio sea superior al coste del evento, no se considera donación. Para ser deducible tiene que ser un pago de verdad voluntario y que no sea un mínimo que, como se ha dicho, no tenga carácter voluntario. No obstante, las cantidades que superen ese mínimo y sean voluntarias sí calificarán como donaciones deducibles.

- Visitas a las *charities* o derechos de admisión (sec. 420 y 421 ITA 2007).

Las cuotas de entrada para visitar edificios o propiedades de las *charities* no se consideran donaciones deducibles, salvo que representen más del 10% del valor de la cuota que se cobre habitualmente o permitan el acceso y visita al menos durante 12 meses. La entidad debe ofrecer a la entrada si el visitante quiere pagar sólo la cuota habitual o quiere pagar una contribución extra (donación).

- Donaciones con ciertos retornos o contraprestación (sec. 418 IAT 2007).

La sec. 417 IAT 2007, define los beneficios asociados a una donación, como aquellos que se reciben por una persona física o persona ligada a ésta, como consecuencia de la realización de una donación.

En cuanto a las donaciones que puedan tener un retorno o “beneficio” para el donante, constituyen una cuestión que se encuentra regulada en el Reino Unido, existiendo lo que se denomina “The benefit rule”. Como punto de partida el HMRC considera que el retorno consistente “dar las gracias” al donante, tales como documentación o información sobre lo que la entidad hace o una placa que reconozca al donante, no constituyen un beneficio.

En los demás casos, aun obteniendo un beneficio o retorno, la entidad no lucrativa puede reclamar el impuesto que corresponda a la donación, siempre y cuando el beneficio o contraprestación no supere los siguientes límites:

<i>Donación</i>	<i>Valor del beneficio (contraprestación)</i>
Hasta £100	25% de la donación
De £101 a £1.000	£25
Más de £1.000	5% de la donación (hasta £500 año)

El beneficio se calcula de acuerdo con el valor de mercado que tenga para el donante y no de acuerdo con el coste que tenga para la entidad donataria. En caso de que no exista un valor de mercado al que referenciar la contraprestación debe analizarse cuál es el precio que un tercero hubiera pagado. Si se trata, por ejemplo, de la asistencia a un evento que no está abierto al público, el valor del beneficio será el coste del evento, dividido entre el número de asistentes. El donante debe conservar un justificante que determine el valor de la aportación que ha realizado y los retornos que ha obtenido por su contribución.

- Eventos o actividades patrocinadas (conforme a los criterios del HMRC).

Por lo que se refiere a los eventos o actividades patrocinadas dirigidas a la captación de fondos, la entidad y los patrocinadores pueden beneficiarse del *Gift Aid scheme*, por el importe que cubra el coste de organización del evento – por ejemplo el pago de un billete de avión, los dorsales de la carrera o costes similares en los que incurra la entidad para la organización del

mismo – así como el importe que constituye una auténtica donación. No pueden beneficiarse del sistema de deducción las cuotas o inscripciones de los participantes en el evento, por ejemplo, una carrera. Existen también unas reglas concretas en caso de que un patrocinador esté relacionado con un participante en el evento. Así, sólo en el caso de que la persona relacionada con el patrocinador paguen sus propios costes completos por la participación en el evento, el patrocinador podrá beneficiarse del *Gift Aid Scheme*. Se consideran personas relacionadas los cónyuges y personas ligadas con análoga relación, familiares hasta el segundo grado o una sociedad controlada por alguno de los anteriores.

- Subastas (conforme a los criterios del HMRC).

Si el valor de los bienes adquiridos en una subasta supera el valor de mercado, el exceso puede ser considerado una donación. La organización debe aclarar cuál es el valor de mercado a los postores, antes de vender los objetos.

Respecto de aquellos bienes no comerciales (camisetas u objetos firmados que no se venden habitualmente, por ejemplo), o respecto de los cuales los postores pujen con la finalidad de hacer subir su valor para conseguir una mayor recaudación, lo que se considera como beneficio (contraprestación) es el valor que el bien alcance en la subasta.

No obstante, se aplica la *benefit rule*.

<i>Donación</i>	<i>Valor del beneficio</i>
Hasta £100	25% de la donación
De £101 a £1.000	£25
Más de £1.000	5% de la donación (hasta £500 año)

Si el precio de mercado de un objeto es de 100£ y el postor paga 8.000£, por ejemplo, podrá considerarse donación el exceso sobre 400£ (5% x 1000). Por esta razón, en los casos en los que no se puede determinar el valor de mercado no habrá donación pues lo pagado en subasta por el postor equivaldrá al valor de lo adquirido en subasta. Si un objeto vale 25£ y se paga en subasta 100£, se considerará donación 75£.

- Cuotas.

Por último y por lo que se refiere a las cuotas, éstas pueden beneficiarse del sistema siempre que no se correspondan con el derecho a obtener de-

terminados bienes o servicios de la organización, si bien no se considera que incurran en esta situación las cuotas que den derecho a: i) recibir información acerca del trabajo de la organización; ii) visitar y conocer el trabajo de la organización; y iii) participar en actividades que formen parte de los objetivos de la organización.

2.2. PAYROLL GIVING SCHEME: DONACIONES DIRECTAS DE SALARIOS Y PENSIONES

En el Reino Unido existe además otro sistema de deducción de donaciones, el denominado *Payroll Giving scheme*, que permite a los empleados hacer donaciones regulares o extraordinarias de forma directa a las *charities* detrayéndolas directamente de sus salarios. Estas cantidades donadas se deducen por el empleador directamente de su salario antes de aplicar los correspondientes impuestos. Esto significa que el empleado aplica la deducción de forma inmediata al tipo máximo que le correspondiera en su impuesto sobre la renta. No obstante, las contribuciones sociales se calculan sobre los pagos realizados calculados antes de la deducción de las *Payroll Giving donations*. Se considera que la aplicación de este mecanismo es sencilla tanto en su gestión como en el coste que representa. Este sistema se puede aplicar también por los pensionistas, detrayendo de su renta imponible el importe de la donación.

Para que la empresa pueda adoptar este sistema, debe firmar un acuerdo con una *Payroll Giving Agency* reconocida por *HM Revenue & Customs (HMRC)* que debe incluir la lista de todas ellas en su página web. Estas agencias han de ser también *charities*. A su vez esta agencia entregará a la empresa unos impresos normalizados que aquélla debe poner a disposición de sus empleados que una vez cumplimentada entregan directamente a la *Payroll Giving Agency*, lo que significa que su elección es confidencial. Incluso si el empleado lo desea, puede rellenar el impreso de forma anónima. Algunas de las agencias entregan también a los empleados que participan unos talonarios o cartas de pago de forma que si lo desean puedan donar directamente a la *charity* elegida cuando quieran. Además, si la empresa ya apoyara a alguna o algunas *charities*, los empleados pueden utilizar el *Payroll Giving Scheme* para donar a esa misma entidad. Por último y en cuanto a los costes de administración y gestión, son asumidos generalmente por las agencias pero la mayoría suele destinar una pequeña cantidad de la donación –un 5% es habitual– a cubrir los costes administrativos.

2.3. DEDUCCIONES POR DONACIONES DE ACCIONES, VALORES Y BIENES INMUEBLES (SEC. 441 A 446 ITA 2007)

Desde 2006, los donantes personas físicas pueden aplicar también una deducción de su base imponible por el valor de mercado de las donaciones de ciertos activos. Los activos susceptibles de generar una deducción están, no obstante, limitados a determinados tipos de inmuebles o acciones, entre otros: valores cotizados en mercados secundarios oficiales, participaciones en algunas instituciones de inversión colectiva extranjeras, acciones en sociedades de capital variable en Reino Unido. En el caso de la donación de inmuebles, deben estar situados en el Reino Unido, y el donante o personas con él relacionadas no pueden adquirir ningún título o derecho sobre el mismo en los seis años siguientes. En caso de que no se tenga la seguridad de que los bienes o valores donados den derecho a deducción, está previsto un sistema de consulta al HMRC.

Dan derecho a deducción las donaciones y las ventas por debajo de valor de mercado (*bargain*) de alguno de los bienes y derechos calificados como deducibles. No obstante, se imponen ciertas normas anti abuso en caso de que los bienes o derechos donados se hayan adquirido por el donante en los cuatro años anteriores a la fecha de donación o venta por debajo del valor de mercado.

Existen algunas limitaciones. Por ejemplo, no es deducible la donación con reserva del derecho de usufructo hasta el fallecimiento del donante, y no es posible donar sólo una parte o cuota de un bien inmueble, salvo que lo hagan todos los propietarios.

En cuanto a la valoración de la deducción, ésta se calcula como el beneficio neto que tenga para la *charity* en el momento de la donación o inmediatamente después, más los costes de la transmisión, menos cualquier cantidad de dinero o cualquier beneficio que el transmitente o personas a él ligadas obtengan como consecuencia de la transmisión. En el caso de las transmisiones por debajo del valor de mercado se tomará el valor o beneficio neto que tiene el bien o derecho para la *charity* y la plusvalía latente.

El valor o beneficio neto se considera que es el “valor relevante, del activo que se transmite menos los gravámenes o cargas que pudiera tener. Dicho valor será normalmente el valor de mercado, determinado por un experto, salvo que hubiera sido adquirido por el donante en los cuatro años anteriores a la donación como parte de un esquema de evasión fiscal (sic) o la

intención del donante fuera incrementar el importe de deducción. En estos casos el valor será el más bajo de los dos, el de mercado o el de adquisición.

3. DONACIONES REALIZADAS POR EMPRESAS: DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS JURÍDICAS

3.1. DONACIONES DEDUCIBLES (SEC. 189-190 CTA 2010): DONACIONES Y “PAGOS” DE EMPRESAS A ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

Las donaciones dinerarias realizadas por empresas se deducen sobre los beneficios de la empresa antes de impuestos, siempre en el mismo ejercicio en el que se hayan realizado, salvo que se dispusiera otra cosa. En caso de que no exista beneficio sobre el que aplicar la deducción, la empresa puede, bien declarar pérdidas en su declaración de impuesto bien llevar a la declaración del año siguiente la deducción no aplicada.

Al igual que sucede en las normas relativas a las deducciones de personas físicas, se regula de una forma prolija si nos encontramos o no ante una donación fiscalmente deducible. En el caso de las empresas se atiende y regula específicamente los supuestos de vinculación entre charity y empresa donante.

Así, la sec. 190 CTA 2010 define qué donaciones califican como donaciones deducibles y son: i) pagos realizados a una charity, de acuerdo con lo dispuesto en la sección siguiente y ii) sumas o importes considerados donaciones que incluyen la donación de ciertos bienes y derecho (como en el caso de personas físicas).

Así, son pagos deducibles aquellos que cumplan los siguientes requisitos (todos):

- Se trata del pago de una suma dinero.
- No está sujeto a ninguna condición, particularmente la de que exista un repago: las condiciones del repago se regulan en la sección 192 y no se considera que existe un repago en los casos, por ejemplo, de compañías cuyo único accionista sea la propia *charity*⁷⁷.

(77) If—

(a) a company makes a payment to a charity (“the charitable payment”),
 (b) the charity makes a payment to the company (“the repayment”), and
 (c) each of conditions A to D is met, the charitable payment is not subject to a condition as to repayment.

- Que la entidad que haga el pago no sea ella misma una *charity*.
- Que el pago no “descalifique” de acuerdo con la sección 193. Por ejemplo, pagos que están asociados o relacionados con ciertas adquisiciones de bienes y servicios de la empresa donante o personas con ella relacionadas por las charities.
- Que no represente una distribución de beneficios de acuerdo con la sección 194 y, en general, con la normativa tributaria.
- Que no conlleve beneficios asociados de acuerdo con la sección 195, es decir que el beneficio no sea recibido por la empresa pagadora o por alguna persona con ella relacionada. Aquí se aplican las mismas normas que en las donaciones de personas físicas en las que exista un retorno, con los mismo límites (*tax benefit rule*) y, por tanto no deducen aquellas en las que el beneficio exceda los límites:

<i>Pago</i>	<i>Valor del beneficio</i>
Hasta £100	25% de la donación
De £101 a £1.000	£25
Más de £1.000	5% de la donación (hasta £500 año)

Tampoco será deducible ningún pago que exceda de £2,500 teniendo en cuenta los que realice la empresa o personas con ella relacionadas.

(2) Condition A is that the company is wholly owned by the charity, or by a number of charities that include the charity.

(3) Condition B is that the charitable payment is of an amount which the company estimates to be the amount necessary to reduce to nil the company's taxable total profits for the accounting period in which the payment is made (“the relevant period”).

(4) Condition C is that the only purpose for which the charity makes the repayment is to adjust the amount of the charitable payment so that it is of the amount actually necessary to reduce to nil the company's taxable total profits for the relevant period.

(5) Condition D is that the repayment is made no later than 12 months after the end of the relevant period.

(6) If subsection (1) applies—

(a) the repayment is not non-charitable expenditure for the purposes of section 493 or 515 of this Act or section 543(1)(f) of ITA 2007, and

(b) paragraphs 56 and 62 (but not 64) of Schedule 18 to FA 1998 (supplementary claims or elections) apply to the repayment.

Por otra parte, se contemplan algunas excepciones si los pagos y beneficios se refieren a un período inferior a 12 meses⁷⁸.

3.2. DEDUCCIONES POR DONACIONES DE ACCIONES, VALORES Y BIENES INMUEBLES (SEC. 203 Y SS CAT 2010)

En caso de que la empresa done suelo, propiedades inmobiliarias o acciones, siempre y cuando éstas últimas no sean de la propia empresa donante, y califiquen como deducibles como en el caso de personas físicas, de acuerdo con las normas de valoración expuestas, ésta no tributará por las plusvalías y podrá deducir el valor de mercado de lo donado sobre los beneficios empresariales antes de impuestos.

(78) 198 Payments and benefits linked to periods of less than 12 months

(1) This section modifies the application of section 197(2) in relation to a payment if condition A, B, C or D is met.

(2) Condition A is that a benefit associated with the payment relates to a period of less than 12 months.

(3) Condition B is that a benefit associated with the payment consists of a right to receive benefits at intervals over a period of less than 12 months.

(4) Condition C is that a benefit associated with the payment is one of a series of benefits which are—

(a) received at intervals, and

(b) associated with a series of payments made at intervals of less than 12 months.

(5) Condition D is that—

(a) a benefit associated with the payment is not one of a series of benefits received at intervals, and

(b) the payment is one of a series of payments made at intervals of less than 12 months.

(6) If condition A, B or C is met, then for the purposes of section 197(2)—

(a) the value of the benefit is taken to be the annual equivalent of its actual value, and

(b) the amount of the payment is taken to be the annual equivalent of its actual amount.

(7) If condition D is met, the amount of the payment is taken for the purposes of section 197(2) to be the annual equivalent of its actual amount.

(8) The annual equivalent of the value of a benefit, or of the amount of a payment, is found as follows.

- *Step 1*

Multiply the value or amount by 365.

- *Step 2*

If condition A or B is met in relation to the benefit (and neither condition C nor condition D is met in relation to it) divide the result by the number of days in the period of less than 12 months referred to in subsection (2) or (as the case may be) subsection (3).

If condition C or D is met in relation to the benefit, divide the result by the average number of days in the intervals of less than 12 months referred to in subsection (4)(b) or (as the case may be) subsection (5)(b).

3.3. DONACIÓN DE BIENES DE LA EMPRESA O PRODUCTOS

En caso de que la empresa done equipamientos o existencias podrá deducir las amortizaciones sobre el coste de los equipos o existencias, entre ellos mobiliario, ordenadores e impresoras o vehículos.

En caso de la empresa done existencias de bienes que ella misma produzca, no computará ningún beneficio por el valor de la transmisión. Además debe aplicar un IVA por autoconsumo, si bien aplicará un tipo 0 en caso de que los productos donados se destinen por la entidad donataria a la venta, el alquiler o la exportación y podrá deducir el IVA de la adquisición. En caso de que no pueda aplicarse el tipo 0, la empresa aplicará el tipo que corresponda.

3.4. “TRANSFERENCIA” DE EMPLEADOS

Constituyen gastos deducibles para la empresa, aquellos costes en los que incurra bien por la puesta a disposición temporal de un empleado a la entidad no lucrativa, bien por el trabajo voluntario que un empleado realice para una entidad en su horario de trabajo.

3.5. PATROCINIOS

Los patrocinios no se consideran donaciones en tanto la empresa obtiene a cambio un retorno en la difusión de su imagen. No obstante, los patrocinios son deducibles del beneficio empresarial antes de impuestos, como las donaciones dinerarias, considerándolos gastos del negocio.

Estos patrocinios pueden consistir en dar soporte publicitario, de productos o servicios de la empresa, permitir el uso del logo e imagen de la empresa en la documentación impresa de la actividad patrocinada, permitir la venta de los bienes o servicios de la empresa en el evento de la entidad sin fin de lucro, o permitir la inclusión del logo de la empresa en la web de la entidad patrocinada.

FUENTES:

<https://www.gov.uk/donating-to-charity/overview>

<http://www.cof.org/content/england#Types>

<https://www.gov.uk/government/organisations/charity-commission>

<http://www.cof.org/content/england>
Corporation Tax Act 2010: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents>
Income Tax Act 2007: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents>
Charities Act 2011: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/25/contents>
Finance Act 2010: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/13/schedule/6>
Small Charitable Donations Act 2012: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/23/contents/enacted>
Charities (Protection and Social Investment) Act 2016: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/4/contents/enacted/data.htm>
http://www.taxationofcharities.co.uk/index.php/Main_Page
Charity Tax Map, Charity Tax Group, 2012:
file:///C:/Users/ipenalosa/Downloads/CTG_Charity_Tax_Map_Second_Edition_03-12-12.pdf
The Tax Implications of Charity Trading, Third Sector Leaders, ACEVO:
http://www.cfg.org.uk/Policy/~/_media/Files/Policy/Tax%20and%20VAT/20100426%20CFDG%20%20The%20Tax%20implications%20of%20Charity%20Trading%20FINAL%20with%20links.PDF

PONENCIA TERCERA

ESTADOS UNIDOS

Alejandro Blázquez Lidoy
(Universidad Rey Juan Carlos)

1. CARACTERES GENERALES DEL MECENAZGO EN ESTADOS UNIDOS PARA LAS PERSONAS FÍSICAS

La técnica tributaria para aplicar los incentivos al mecenazgo para las personas físicas es establecer una reducción en la base imponible (y no como una deducción en la cuota como sucede en España). Desde el punto de vista fiscal el contribuyente tiene un ahorro fiscal igual a su tipo marginal (el máximo en USA es del 39,6%). De esta manera, en una donación de 100 unidades, si el tipo de gravamen marginal fuera del 15%, el beneficio fiscal será, precisamente, de 15 unidades, mientras que si el tipo fuera del 35%, el beneficio sería de 35. Por otro lado, el importe de la donación que tiene derecho a la reducción está limitado en función del destinatario o del tipo de renta donado, aunque se puede decir que lo normal es que sea el 50% o el 30% de la base imponible.

Los límites varían en función de diversos parámetros. (i) En el caso de donaciones en dinero y de bienes y derechos que no sean ganancias de capital, el límite de la base imponible es del 50% si el beneficiario es una *public charity* o del 30% si el beneficiario es una *private foundation*. (ii) En el caso de donaciones de bienes y derechos que sean ganancias de capital donde los obligados tributarios computen su valor de mercado (*appreciated capital gain property*) el límite sería del 30% si el beneficiario es una *public charity* o del 20% si el beneficiario es una *private foundation*. En el caso de donaciones en especie, se toma generalmente como valor de la deducción el de mercado y no el de coste de adquisición. Eso implica que haya un beneficio tributario adicional al no tributar la apreciación del bien. Y ese beneficio adicional se compensa reduciendo el límite de deducción anual. (iii) En el caso de donaciones de bienes o derechos que

se califiquen como ganancias de capital (activos de más de un año) y donde el contribuyente opte por no computar el valor de mercado y sí el valor de coste (siempre que el valor de mercado sea superior al de coste), el límite de la base imponible es del 50% si el beneficiario es una *public charity* o del 30% si el beneficiario es una *private foundation*. En este caso, como puede verse, se le da al contribuyente la opción de reducir el importe de la donación a cambio de aumentar el límite de la misma, de tal manera que para donaciones importantes se puede cambiar pagar menos tributos ahora (valor económico del dinero) a cambio de reducir el importe de la deducción. (iv) El último tipo de donaciones son las realizadas “*for the use*” de la ENL. Estas donaciones cubren los gastos por servicios realizados por los contribuyentes así como aquellas donde la ENL tiene reconocidos legalmente unos derechos exigibles (*in trust for*). En este caso, el límite del 50 por 100 se reduce al 30 por 100, y las de capital del 30 al 20%.

A diferencia de lo que sucede en España, lo que no pueda reducir en el presente ejercicio, podrá hacerse en los 5 ejercicios posteriores.

En el ámbito de la tributación de las personas físicas, en el sistema estadounidense existe un derecho de opción con relación a las donaciones. En efecto, la reducción por donación se califica para las personas física como una “*itemized deduction*” (deducción individualizada) cuya operativa se opone al de “*standard deduction*” (deducción global). En el caso de las deducciones globales, el contribuyente elige una deducción a tanto alzado, que no necesita justificación ni gasto real, y que impide a su vez deducirse por operaciones individuales de mecenazgo. Es decir, no será aplicable el régimen anterior descrito. Si lo será, por el contrario, si se opta por el sistema de “*itemized deduction*” si elige acogerse a la deducción estándar, no podrá aplicar la reducción por mecenazgo

Desde el punto de vista conceptual, este sistema de mecenazgo incentiva más a aquellos que tienen tipos marginales elevados (equidad vertical), y éstos son los contribuyentes con una base imponible significativa, mientras desincentiva a aquellos con menos recursos. Precisamente esta cuestión ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina al no estar claro cuál es el beneficio social que se tutela concediendo un beneficio fiscal que aumenta

con la renta del contribuyente. Se ha cuestionado si no sería preferible un sistema de deducción en la cuota (como en España) frente a un método de deducción en la base que se aplica a tipos marginales, ya que dicho sistema puede atentar contra alguno de los fundamentos de los incentivos fiscales al mecenazgo. Sin embargo, en Estados Unidos parece que el objetivo de la norma es incentivar las donaciones totales del modo más eficiente, y eso supone centrar la atención en los donantes de rentas altas que son quienes responden a los beneficios fiscales. Por tanto, frente a otros criterios, ha prevalecido la idea de que con la deducción se incentiva la respuesta de los que más donan (aquellos con rentas altas) buscándose la eficiencia de la medida sobre otras consideraciones de justicia.

Junto al sistema de deducción en la base, existen otras medidas con una técnica fiscal diferente. Es lo que sucede en el caso de rescate de los planes de jubilación para mayores de 70 años y medio. Se trata del *tax free "roll-over"*, que se ha consolidado como una medida permanente desde el año 2015 (*The Protecting Americans from Tax Hikes Act of 2015*). En el caso de que rescaten hasta 100.000 dólares y los destinen a ENL activas, este reembolso no se incluye en su base imponible y, a la vez, no da derecho a la deducción en la base. El efecto final podría entenderse que es igual a la técnica normal. Sin embargo, al no integrarse en la base, se evita la aplicación de límites de deducción para las donaciones.

1.1 ÚLTIMAS PROPUESTAS DE REVISIÓN DEL MECENAZGO EN USA

El régimen fiscal del mecenazgo en USA está consolidado desde principios del siglo XX. Sin embargo, en los últimos años está siendo objeto de un profundo debate en los últimos años, derivado del coste económico que tienen para las arcas públicas. Estas propuestas de reforma no han salido adelante.

- (i) La más importante fue la promovida por el Gobierno OBAMA en 2012, que posteriormente se volvió a proponer en el ejercicio 2015. La reforma se fundamenta en que las cantidades aportadas al mecenazgo seguirían siendo deducibles en la base imponible, pero con el límite del 28%. Es decir, si un contribuyente está en el tipo marginal del 39,6, sólo podría deducirse el 28%. Esta medida afectaría a los contribuyentes con tipos marginales superiores al 28%, es decir, a los contribuyentes con más capacidad económica,

al reducir su beneficio fiscal en la diferencia entre el marginal y el 28%.

- (ii) El 21 de febrero de 2014 se publicó en el Congreso el informe CAMP (HOUSE WAYS & MEANS COMMITTEE OF THE UNITED STATES CONGRESS) *“To amend the Internal Revenue Code of 1986 to provide for comprehensive tax reform”*. En este proyecto, se proponía establecer para las donaciones un umbral mínimo para que puedan ser deducibles. Es necesario que se haya donación mínima del 2% de la renta para que pueda aplicarse la deducción por mecenazgo. De esta manera, no se trata de penalizar las grandes donaciones de los contribuyentes más pudientes (propuesta OBAMA) sino, por el contrario, de actuar en contra de los pequeños donantes, obligándoles a que su contribución sea significativa para gozar de los incentivos fiscales.

2. CARACTERES GENERALES DEL MECENAZGO EN ESTADOS UNIDOS PARA LAS PERSONAS JURÍDICAS

En el caso de las personas jurídicas el sistema del mecenazgo se ha diseñado como una deducción en la base imponible. La donación no se considera como gasto correlacionado con los ingresos (sección 162). Por tanto, el gasto por donación no es deducible. Sólo es deducible si es calificado como donación (sección 170) a una ENL privilegiada. Con relación a los límites de las cantidades a deducir se ha fijado en el 10% de la base imponible. Y en el caso de que no se puedan deducir el importe por aplicación de los límites, se puede compensar durante los siguientes 5 ejercicios.

3. ENTIDADES BENEFICIARIAS DEL MECENAZGO

Al igual que sucede en España, para que las donaciones realizadas por personas físicas y jurídicas den derecho al mecenazgo el destinatario tiene que ser una ENL cualificada en el momento de la donación o una Administración pública. Pero, a diferencia de nuestro país, las ENL merecedoras del mecenazgo no se vinculan legalmente a que la ENL también pueda estar exenta. Es decir, formalmente la definición de ENL exenta a los efectos del IS no coincide con la de las ENL merecedoras del mecenazgo. Sin embargo, en la realidad, casi todas las organizaciones que se consideran ENL exentas

del IS [sección 501(c)(3)] son merecedoras del mecenazgo, por lo que a efectos prácticos existe una casi identidad.

La sección 170(c) determina cuáles son las ENL que permiten la aplicación de los beneficios fiscales. Básicamente, las entidades que dan derecho al mecenazgo deben cumplir los siguientes requisitos:

- (i) Tienen que tener la forma jurídica de “*corporation, trust, or community chest, fund or foundation*”.
- (ii) Tiene que ser una ENL de Estados Unidos. No se permite aplicar la normativa del mecenazgo en el caso de que las donaciones se realicen directamente a ENL no residente en Estados Unidos.
- (iii) Deben perseguir exclusivamente uno o varios de los siguientes fines: religioso, caritativo, científico, literario, educativo, para la prevención de la crueldad en niños y animales, para el fomento nacional o internacional del deporte aficionado.
- (iv) Se prohíbe que las rentas se destinen al beneficio privado de las personas especialmente relacionadas con la ENL (patronos, directores, etc.) (*private inurement*).
- (v) No tiene como una parte sustancial de su actividad la de intentar influenciar en la normativa (*lobby*) ni participar o intervenir en ninguna campaña política.
- (vi) Además de los anteriores requisitos, el IRS añade que los beneficiarios de las actividades deben suficientemente amplios o de una clase indefinida, a no ser que los beneficiarios específicos secundarios. Es decir, la ENL no puede operar para intereses privados salvo que sean insustanciales.
- (vii) El Gobierno puede negar el derecho al mecenazgo por razones de política pública, como sería el caso de donaciones a ENL que financiaran el terrorismo o a Universidades que prohibieran relaciones interraciales.

Las ENL tienen que ser reconocidas por la Administración. No se trata, a diferencia de lo que sucede en España, de un sistema de comunicación, sino de autorización. Y esa autorización puede ser revocada por el IRS. Las ENL autorizadas se incorporan a una lista pública que pueden consultar los contribuyentes.

En el link <https://www.irs.gov/charities-non-profits/exempt-organizations-select-check>, consta que *“Exempt Organizations Select Check is an online search tool that allows users to search for and select an exempt organization and check certain information about its federal tax status and filings... Are eligible to receive tax-deductible charitable contributions (Publication 78 data). Users may rely on this list in determining deductibility of their contributions (just as they did when Publication 78 was a separate electronic publication rather than part of Select Check)”*.

No sería deducible una donación a una ENL que no esté en dicha lista, por lo que los obligados tributarios tienen el deber previo de verificar la situación de la ENL. De esta manera, todas las donaciones realizadas por un contribuyente a una ENL privilegiada serán deducibles y dejarán de serlo cuando a la ENL se le revoque su carácter de privilegio (en la página del IRS consta también las entidades a las que se les ha revocado el ENL de privilegio). Pero no serán deducibles a partir de dicho momento, sin que la revocación tenga efecto sobre las donaciones ya realizadas.

Dentro de los esquemas de fraude más significativos que se publican por el IRS cada año (*Dirty Dozen List of Tax Scams*), para el año 2016 aparece el de las *“Fake Charities: Be on guard against groups masquerading as charitable organizations to attract donations from unsuspecting contributors. Be wary of charities with names similar to familiar or nationally-known organizations. Contributors should take a few extra minutes to ensure their hard-earned money goes to legitimate and currently eligible charities. IRS.gov has the tools taxpayers need to check out the status of charitable organizations”*. Y una de las medidas para evitarlas es consultar la lista de ENL (*Exempt Organizations Select Check*).

Por último, es necesario reseñar que el tratamiento fiscal de las donaciones varía en función de quien sea la ENL receptora de los fondos (*“public charity”* o *“private foundation”*). Las *“private foundations”* son ENL controladas por un grupo pequeño de donantes que son los que financian la entidad, mientras que el resto de entidades se denominan *“public charities”*. Las *“private foundations”* se han visto como una posible fuente de abusos y se les han impuesto una serie de condicionantes adicionales.

En concreto, si la donataria es una *“public charity”* el donante persona física puede deducirse hasta el límite del 50% de su base imponible (o el

30% para las donaciones en especie que sean ganancias de capital), mientras que, si el destinatario es una “*private foundation*”, esos límites se reducen respectivamente hasta el 30 y el 20%. Además, en el caso de donaciones en especie, la base de la deducción será el valor de mercado para las donaciones a las “*public charities*” mientras que normalmente para las *private foundations* (excepto los valores del mercado secundario) el valor a tomar en consideración será el de coste de adquisición.

4. EL CONCEPTO DE DONACIÓN Y EL DESDOBLAMIENTO DE LOS NEGOCIOS EN GRATUITOS Y CON CONTRAPRESTACIÓN

Conforme a la sección 170 del IRC, para que una donación realizada a una ENL privilegiada dé derecho al mecenazgo tiene que ser una donación (*gift*). Es decir, debe ser una transferencia de bienes, derechos o dinero sin contraprestación y hecha de manera voluntaria. Legalmente, sin embargo, la regulación sobre el concepto de donación es muy escasa. El Tribunal Supremo determinó inicialmente que una donación lleva implícita una “*imparcial y desinteresada generosidad*” por parte del donante, centrando los requisitos en el elemento subjetivo. Posteriormente el análisis se ha desplazado hacia los caracteres objetivos, y se entiende que existirá una donación cuando el importe satisfecho no se realice como contrapartida de un beneficio económico. De esta forma, se eliminan del análisis las intenciones o motivaciones del donante; se entiende que una donación es una transferencia de recursos sin que exista expectativa de un beneficio financiero “*en proporción con la cantidad de la transferencia*” [*Treasury Regulation 1.170A-1(c)(5)*]. La carga de probar que se ha realizado una donación es del contribuyente [*Treasury Regulation 1.170A-1(h)(1)*].

En Estados Unidos la donación puede no ser *pura*. El Tribunal Supremo reconoció que no sería adecuado con la finalidad de la sección 170 denegar una deducción cuando en una operación con contraprestación el beneficio es mucho menor que el pago realizado a la ENL, ya que en este caso el negocio debe tener un “*carácter dual*” de pago y donación. Por tanto, en los negocios mixtos parte de la operación puede calificarse como donación (y gozar de los derechos del mecenazgo) y parte como operación sinalagmática. Lo que se valora es si el precio recibido o pagado por la ENL a cambio del bien o servicio es proporcional a la cantidad entregada (*quid pro quo contribution*, sección 6115 del IRC). Si el retorno recibido por el donante es incidental o indistinguible de los beneficios generales que obtiene

la comunidad, la deducción se aplicará por el total. En otros casos no resulta sencillo identificar estas operaciones, especialmente cuando el menor precio se vincula a un posible beneficio futuro (como el acceso a la universidad).

4.1 SERVICIOS O VENTAS POR ENCIMA DEL VALOR DEL MERCADO

Las ENL realizan ventas o prestan servicios donde se factura por encima del valor de mercado. Se trata de banquetes, conciertos, eventos deportivos, mercadillos, etc. En estos casos, se *vende* la entrada u otro tipo de derecho (como la asistencia a la cena) y, además se pide una *donación*, de tal manera que el precio efectivamente pagado por la persona tiene dos componentes; precio en sentido estricto (y no deducible para la persona física al ser consumo), y donación, que da derecho al mecenazgo.

El IRS detectó que este tipo de eventos estaba dando lugar a numerosos malentendidos, en muchos casos debido a que eran las propias ENL las que inducían al error. En el supuesto de las personas físicas el consumo personal no es deducible en renta, pero sí lo pueden ser las donaciones, de tal manera que a aquéllas les interesaba que sus aportaciones se transformaran en donaciones y, por su parte, la ENL no tenían un interés contrapuesto que les hiciera actuar en sentido contrario. Ante dicha situación, el IRS, tomando como fundamento las distintas regulaciones y las decisiones judiciales, dictó la *Revenue Ruling* 67-246 (1967-2 CB. 104) donde se identificaban cuáles eran los requisitos necesarios para poder acceder al mecenazgo en el caso de las operaciones duales:

- (i) Cuando existe el pago de un precio por un servicio o derecho, hay una presunción de que el precio pagado sea el derivado de una relación sinalagmática y que no exista donación.
- (ii) Si se reclama la existencia de una donación en parte del precio pagado, la carga de la prueba recae en quien solicita el beneficio fiscal. A estos efectos, el donante deberá demostrar:
 - Qué parte del precio representa un exceso sobre lo recibido a cambio, para lo cual será necesario probar que excede del valor de mercado de la contraprestación. Sólo aquella parte que supere el valor de mercado puede ser considerada una donación.
 - Que el precio superior satisfecho se hizo con la intención de hacer una donación. Con relación a esta condición, se señala

que no es un requisito obligatorio en todo caso y puede ser inferido por otras circunstancias. Sin embargo, es determinante en aquellos casos donde existan dudas sobre lo que si se pagó fue una donación o un precio.

- El precio de mercado se convierte en un elemento clave para determinar qué parte puede ser donación. Si hay un precio comparable, éste deberá tomarse en consideración, con independencia de cuál sea la intención de las partes. En caso contrario, debe estimarse de manera razonable.
 - La ENL privilegiada debería realizar procedimientos tendentes a demostrar que se ha pedido una donación relacionada con dicho evento y determinar qué cuantía se ha solicitado. En este sentido, de forma previa debería estar determinado cuál es el precio real del evento o del derecho y cuál es la parte que corresponde a la donación y, además, deberían recogerse dichas realidades en los justificantes o facturas que se den a los solicitantes.
- (iii) El hecho de que un mecenas no haga uso de su derecho o privilegio no implica que el total de lo adquirido pase a ser una donación. El requisito para la deducibilidad no es que un derecho se ejercite, sino si ese derecho fue aceptado o no por el contribuyente. En el caso de que no tuvieran intención de disfrutar de sus derechos, lo que debe hacer es una donación pura y simple (*Revenue Ruling 67-246, 1967-2 CB. 104*).

4.2 BIENES ADQUIRIDOS POR VALOR INFERIOR A SU VALOR DE MERCADO (*BARGAIN SALE*)

El desdoblamiento de la operación también se produce cuando se venden bienes o derechos a la ENL privilegiada por valor inferior al mercado. Es lo que se denomina *bargain sale*. En este caso se considera que nos encontramos ante una venta y ante una donación y su tratamiento debe ser correlativo. Y también se aplica esta normativa en el caso de bienes que tiene una deuda aparejada, como sucede en las hipotecas, y donde se dona el mismo a cambio de que la ENL se haga cargo de la deuda. En este supuesto se entiende que la donación no es pura, sino que el donante recibe como contraprestación la liberación de la carga.

Este tipo de ventas puede suceder con cualquier tipo de propiedad, sea del propio tráfico empresarial o un activo de otro tipo. Si la base de la deducción que tiene que aplicar el contribuyente es el valor de mercado, el importe de la deducción estará compuesto por la diferencia entre el precio que recibe y el valor de mercado del bien. Es decir, si vende por 100 un bien con un valor de mercado de 1.000, habrá realizado una donación deducible de 900. Si la base de la deducción es el valor de coste, entonces es necesario realizar un paso adicional. En este caso, la base de la deducción será el valor de coste por la proporción que representa el valor real de la donación frente al valor del total bien. En nuestro ejemplo, si el valor de coste fuera de 200, se podría deducir el 90% de 200 ($200/1000$). Es decir, 180 unidades.

5. EL TRATAMIENTO DE LAS DONACIONES EN ESPECIE

En Estados Unidos un porcentaje significativo de las donaciones realizadas son en especie. Esto es especialmente relevante en el caso de las sociedades mercantiles, donde alcanzan hasta un tercio de las donaciones realizadas. El tratamiento tributario de este tipo de donaciones consta, tanto para las personas físicas como para entidades mercantiles, de dos partes. Por un lado, la base de la deducción. La regla general, para los no empresarios, es que la base de la deducción no es el valor de adquisición de los bienes o derechos, sino el valor de mercado de los bienes. En el caso de los empresarios que donan existencias, la base de la deducción se limita al coste de producción o valor de adquisición (*basis*). Por otro lado, cuando se produce una entrega sin contraprestación de un bien se pone de manifiesto un beneficio determinado por la diferencia entre el valor de adquisición y el que hubiera correspondido si el contribuyente hubiera enajenado el bien por su valor de mercado. En este caso, esa renta no tributa para el contribuyente.

El tratamiento de las donaciones en especie para las personas físicas (tomar como base de la deducción el valor de mercado y que no tribute el beneficio por la diferencia) se ha considerado por la doctrina como muy generoso y se ha justificado en la necesidad de incentivar el mecenazgo. El beneficio aparece cuando se compara la situación en que se encontraría un donante si primero vendiera el bien a un tercero y luego donara el dinero. En dicho caso tendría que tributar por la ganancia de patrimonio, lo que no hace en el caso de que done directamente el bien.

De hecho, el *PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM* (2005, pág. 77) recomendaba que los contribuyentes que vendieran propiedades y donaran el total de lo recibido en el plazo de 60 días desde la venta no tuvieran que tributar por el beneficio obtenido por la venta. Es decir, que el tratamiento fuera el mismo que si se donara el bien. Esta propuesta sería además un beneficio para las ENL, que prefieren donaciones de dinero. La venta supondría valorar la propiedad por su valor real de mercado y reduciría los costes de la ENL.

Sin embargo, también el tratamiento ha sido objeto de crítica y es visto como un nicho de fraude fiscal y de abusos.

- (i) Uno de los problemas que aparecen en el caso de las donaciones en especie es el de la valoración de mercado, en tanto es compleja y los donantes tienden a sobrevalorar los bienes y derechos con el objeto de obtener mayores deducciones. La situación es tan relevante que el IRS hace públicos en cada ejercicio los llamados "*Dirty Dozen Tax Scams*" y dentro de los mismos se incluía hasta 2012 de forma recurrente una referencia a las donaciones y la sobrevaloración.
- (ii) Este régimen también puede incentivar a que las donaciones se hagan con la estricta finalidad de buscar un beneficio fiscal y no con intención de realizar un verdadero mecenazgo. De hecho, a los efectos de valorar las donaciones por su valor de mercado, es indiferente cuál es el uso efectivo que se le va a dar al bien donado, de tal manera que la ENL privilegiada puede transferir el mismo para obtener recursos, emplearlo en su propia actividad o no hacer nada con él. Es incluso posible que los bienes donados no sean de ayuda real para los beneficiarios y sean complicados de vender. Dentro de las donaciones de bienes en especie con motivos fiscales estarán las de aquellos bienes que estén obsoletos, que sean incapaces de producir beneficios y aquellos que son poco comercializables.

5.1 VALOR DE MERCADO FRENTE AL COSTE DE ADQUISICIÓN

La norma tributaria de los Estados Unidos baraja dos valores como base de la deducción. O el valor de mercado o el coste de adquisición. En cualquier caso, y como límite, opera el valor del mercado si es menor que el coste de adquisición.

- (i) El valor de mercado se aplica, dentro de las actividades empresariales, desarrolladas por personas físicas o jurídicas, a las llamadas *long-term capital gain*. Es decir, se trata de activos de la empresa que se han producido en más de un año. Por tanto, las existencias y los activos de duración inferior al año tomarán como base de la deducción, y salvo las excepciones a las que haremos mención, el coste de adquisición.
- (ii) En el caso de las personas físicas se toma en consideración el valor de mercado para los bienes no afectos a actividades económicas que sean tierras y propiedades y del resto de bienes tangibles (*tangible personal property* que son obras de artes, objetos de colección, libros, antigüedades, joyas, coches, barcos, aviones, etc). En este caso último la norma impone una condición para que la deducción opere sobre el valor de mercado, y es que la ENL debe destinar los bienes adquiridos por donación a sus actividades exentas de impuestos. En caso contrario, la deducción se hará sobre el coste de adquisición. Al vincular las bases de la deducción al uso, se han establecido normas adicionales en el caso de que la ENL se desprenda de los mismos mediante la venta. Si la enajenación se produce dentro del año siguiente a la donación, el donante deberá regularizar su situación y valorar por el coste en el año de la venta. Si la venta se produce después del año y antes de los tres años siguientes, el donante puede estar obligado a regularizar las deducciones realizadas en exceso sobre el valor de coste si se dan dos condiciones: que la donación se haya valorado en más de 5.000 dólares y que la ENL no dé un certificado donde declare que el bien fue utilizado en la actividad de la ENL o que su utilización no fue posible. Esta declaración realizada por la ENL se hace bajo pena de perjurio.
- (iii) En el caso de donaciones en especie cuyo beneficiario sea una *private foundation*, se aplica como regla general el valor de adquisición.

5.2 LAS DONACIONES DE EXISTENCIAS

En el caso de donaciones que no sean "*long-term capital gain*" y las donaciones de existencias (*ordinary income property*), la base de la deducción es, como regla general, el valor contable de las mismas (valor de coste), siempre que no sea superior al de mercado. De esta manera, se evita que

mercancías que no han tributado por beneficios, den lugar a una deducción por esa renta exenta de imposición.

En el caso de existencias de alimentos, existe una regla especial que se ha consolidado como una medida permanente desde el año 2015 (*The Protecting Americans from Tax Hikes Act of 2015*). En el caso de que se entreguen alimentos a una ENL que, a su vez, los ponga de manera directa a disposición de los enfermos, niños o necesitados, la base de la deducción es el valor de coste más la mitad de la diferencia entre el valor de mercado y el valor de coste, con el límite del doble del coste.

5.3 EL VALOR DE MERCADO: SU JUSTIFICACIÓN Y LA IRS PUBLICATION 561

En el caso de las donaciones en especie, la base de la deducción es en muchos casos el valor de mercado. Como hemos señalado, la valoración puede ser objeto de abuso. Para combatir ciertos fraudes la norma ha impuesto la obligación de que sea el contribuyente que quiera practicarse una deducción, y no la ENL, el que determine el valor de mercado, exigiendo una tasación (*qualified appraisal*) para bienes de un importe superior a 5.000 dólares. El resultado de esa tasación y la descripción de los bienes debe acompañarse a la declaración y si el importe es superior a 500.000 dólares se debe incorporar la tasación a la declaración. El concepto de *qualified appraisal* viene definido en la sección 170(e)(11)(E) y determina que debe ser efectuada por un profesional con cualificación suficiente y la tasación del bien debe ser realizada mediante criterios generalmente aceptados para dichos bienes. La tasación no es vinculante para el IRS y, si no ha seguido las directrices fijadas por la *publication 561*, no se “le dará mucha relevancia” (*publication 561*).

Con el fin de determinar el valor de mercado (*Fair Market Value*) en la deducción por donaciones y con el objeto de dotar seguridad jurídica, el IRS editó la “*Publication 561*” bajo el título de “*Establecimiento del valor de las propiedades donadas*”. En dicha publicación se analizan de forma detallada los requisitos de la tasación (la cualificación de los tasadores, la forma de valoración, la documentación, las incompatibilidades, etc.) y las formas de determinar el valor de ciertos bienes (joyas, obras de arte, ropa usada, colecciones, coches, patentes, inmuebles, etc.).

6. LA NO DEDUCCIÓN POR MECENAZGO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS

La sección 170(c) del IRC define las aportaciones que dan derecho al mecenazgo como “*a contribution or gift to or for the use of...*” (una contribución o regalo o para el uso de...). No es posible, por tanto, la aplicación del mecenazgo a los servicios prestados. Se permite la deducción por dinero, por bienes, pero no por tiempo. Las razones de no permitir la deducción son dos. Por un lado, en la medida en que el servicio no se computa como ingreso, permitir la deducción por mecenazgo sería, de facto, permitir una doble deducción. Por otro, por las dificultades que para el IRS existirían en la valoración de tales servicios.

Lo que sí permite la normativa es la deducción de los gastos en que las personas físicas incurren para la prestación de esos servicios de carácter gratuitos a una ENL privilegiada. La razón de ser se encuentra en que no son gastos personales. Si los gastos no se llevan a cabo en beneficio propio sino de la ENL entonces se puede entender que son gastos realizados para el uso de las ENL. A efectos prácticos, lo anterior implica que se pueden deducir los gastos en que se incurran por desplazamiento (lo que incluiría la gasolina del vehículo, taxis, autobuses, gastos de comida, alojamiento, etc.), uniformes, reparaciones, etc. No son deducibles los gastos generales de reparación, mantenimiento o seguros genéricos, y sólo, como excepción, lo serán si están directamente relacionados con la prestación de los servicios gratuitos. En cualquier caso, y tal y como exige la norma, la deducción por mecenazgo alcanza a los “*pagos*” [sección 170(a)] por lo que no será deducible la amortización de los bienes.

Para la deducibilidad de los gastos se exigen varios requisitos: (i) La cantidad no debe ser reembolsada; (ii) Debe tener una relación directa por los servicios que se prestan por la ENL; (iii) Son gastos en que se haya incurrido con ocasión del servicio; (iv) Deben ser necesarios y razonables en la cuantía; (v) Como se establece en la sección 170(j) no puede haber en esos gastos un elemento significativo de vacaciones, ocio o placer.

La deducción opera incluso en el caso de que la ENL compensara al voluntario, pero lo hiciera por un valor menor al coste. Si la ENL concede una compensación para cubrir dichos gastos, el contribuyente sólo debe tributar por el exceso de la retribución sobre sus gastos deducibles, y si estos fueran mayores, podría deducirse por la diferencia (IRS *publication* 526).

7. OBLIGACIONES FORMALES PARA LA DEDUCCIÓN FISCAL DE LAS DONACIONES

La normativa regula una serie de obligaciones formales que resultan esenciales a los efectos de controlar los efectos fiscales del mecenazgo.

La sección 170(f)(17) determina que no se permitirá la deducción por mecenazgo en el caso de donaciones en dinero a no ser que el donante guarde como justificante de dicha transferencia un resguardo bancario o bien una comunicación por escrito del donante donde conste: nombre de donatario; fecha de la donación y cuantía de la contribución. El justificante debe tenerlo el donatario antes de la fecha de presentación de su declaración de la renta. La documentación se configura como un requisito de la deducción y la falta del mismo da lugar a la no deducción y a la posible imposición de sanciones.

En el caso de que la donación sea de 250 dólares o superior, tomada de forma individual, no bastará con el resguardo bancario, y será necesaria la emisión de un certificado por parte de la ENL. La sección 170(f)(8) condiciona la aplicación de la deducción a que el donante obtenga el certificado de la ENL. La declaración por donaciones superiores o iguales a 250 dólares debe contener la cantidad donada en dinero y la descripción (pero no el valor) de los bienes. Es decir, la ENL no determina en su certificado el valor de los bienes donados por un tercero, pero sí los identifica. Además, el certificado debe determinar si la ENL ha entregado algún bien o servicio a cambio (y en su caso del valor del mismo) como contrapartida de la donación realizada (*quid pro quo*).

Cuando analizamos el concepto de donación hicimos mención al *quid pro quo contributions* y al supuesto de operaciones que se podían desdoblar en dos, parte en donación y parte en precio. La sección 6115 del IRC ha determinado una serie de obligaciones documentales en el caso de prestaciones de servicios o entregas de bienes realizados por la ENL. Si la ENL recibe una "*quid pro quo contribution*" superior a 75 dólares, debe acompañar un justificante donde: (1) se informe al donante que la cantidad deducible a efectos fiscales se limita al exceso de la contraprestación que correspondería al valor de los bienes y servicios prestados por la organización; (2) debe proporcionar al donante un valor estimado "*de buena fe*" del valor de los bienes o servicios prestados por la ENL.

En aquellos casos donde se realizan donaciones en especie la norma ha establecido una serie de deberes documentales específicos.

- (i) Si el importe es inferior a 250 dólares, la ENL debe emitir un recibo donde conste el nombre de la ENL, la fecha y localización de la donación y una razonable descripción detallada de la propiedad. El donante, por su parte, debe guardar la documentación necesaria para acreditar el derecho a la deducción. En concreto, tiene que poder justificar el valor de la donación. Si éste es el de mercado, ha de determinar cómo se ha fijado y, si ha habido una tasación, debe guardar una copia de la misma.
- (ii) Si el importe es superior a 250 dólares, deberá contener la información a la que hacíamos mención anteriormente para las donaciones en dinero (en concreto, justificación de que la ENL no prestó ningún bien o servicio o, si los prestó, el importe de los mismos).
- (iii) Si el importe de la donación supera los 500 dólares, el obligado tributario debe adjuntar a su declaración tributaria un impreso informativo específico como condición para que la donación sea deducible [sección 170(f)(11)]. Esta obligación no se exigirá a los sujetos pasivos del IS.
- (iv) Como regla general se exige que se obtenga una tasación cualificada (*qualified appraisal*) para donaciones de bienes o derechos por un valor superior a 5.000 dólares donde debe adjuntar a la declaración información sobre los bienes y sobre la tasación.
- (v) En el caso de donaciones superiores a 500.000 euros, se debe realizar una tasación cualificada (*qualified appraisal*) y adjuntar dicha tasación a la declaración.

PONENCIA CUARTA

ALEMANIA

Andrés Báez Moreno
(Universidad Carlos III)

1. INTRODUCCIÓN

El Derecho alemán contempla un régimen fiscal muy detallado para las entidades sin fines lucrativos (*Gemeinnützigkeit*) y el mecenazgo. El régimen especial se identifica con toda una serie de beneficios fiscales para las entidades privilegiadas (en el Impuesto sobre Sociedades –*Körperschaftsteuer*– el Impuesto Local sobre la Actividad Económica –*Gewerbesteuer*– el Impuesto sobre el Valor Añadido –*Umsatzsteuer*– y el Impuesto local sobre la propiedad inmobiliaria –*Grundsteuer*–) y para las donaciones realizadas a dichas entidades por personas físicas o jurídicas en el Impuesto personal sobre la renta que corresponda.

La aplicación de todos estos beneficios depende de forma directa del cumplimiento, por parte de las entidades sin fines lucrativos, de toda una serie de requisitos, comunes para todos estos beneficios, recogidos en los párrafos (§§ en adelante) 51 a 68 de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*)⁷⁹.

Este informe se compone de tres partes. En la primera se analizarán dichos requisitos (epígrafe II). En la segunda se identificarán los beneficios fiscales obtenidos por las entidades que cumplen tales requisitos (epígrafe III). En la tercera se analizarán los incentivos fiscales al mecenazgo (epígrafe IV).

(79) La *Abgabenordnung* presenta un diseño y funciones muy semejantes a la Ley General Tributaria Española.

2. REQUISITOS PARA LA CALIFICACIÓN COMO ENTIDAD SIN FINES LUCRATIVOS (LOS §§ 51 A 68 DE LA ABGABENORDNUNG⁸⁰)

El Derecho Alemán desconoce el concepto de Entidad sin Fines Lucrativos, al menos tal y como el mismo se formula en otros ordenamientos. En su lugar, la tercera sección de la segunda parte de la AO (§§ 51 a 68) regula las denominadas finalidades fiscalmente privilegiadas (*Steuerbegünstigte Zwecke*). En todo caso, y más allá de detalles terminológicos de escasa trascendencia práctica, lo que regulan dichos parágrafos no son más que el conjunto de requisitos a los que se condicionan, de forma más o menos directa, los beneficios fiscales que integran el régimen fiscal especial del sector no lucrativo y el mecenazgo⁸¹.

En términos muy generales, el § 51(1)(1) de la AO reserva el disfrute de cualesquiera de los beneficios fiscales que se analizarán más adelante (los que se corresponden con el régimen especial de las Entidades sin Fines Lucrativos) a las *Corporaciones que persigan exclusivamente, y de forma directa, finalidades de utilidad pública, finalidades caritativas o finalidades religiosas*. Cada una de los conceptos recogidos en esta norma general se detallan en ulteriores parágrafos de la AO, añadiéndose, además, otros requisitos de carácter general que, sin embargo, no aparecen en dicho parágrafo 51(1)(1). A continuación se analizan ambos grupos de requisitos –los recogidas en el § 51 (1)(1) y concretados en otras normas y los añadidos por otros parágrafos de la propia AO.

2.1 LOS REQUISITOS MENCIONADOS EN EL § 51(1)(1) Y DESARROLLADOS EN OTROS PARÁGRAFOS DE LA AO: EL CONCEPTO DE CORPORACIÓN, LAS FINALIDADES DE UTILIDAD PÚBLICA, CARITATIVAS Y RELIGIOSAS

Como hemos indicado, cada uno de los elementos normativos mencionados en el § 51(1)(1) de la AO encuentran en otros parágrafos de la AO desarrollos normativos detallados. A continuación nos referimos por separado a cada uno de ellos.

(80) AO en adelante.

(81) En definitiva dichos parágrafos cumplen una función semejante a la de los artículo 2 a 4 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.

2.1.1 *El concepto de Corporación.*

El § 51(1)(2) de la AO indica que: *“Deben entenderse como corporaciones, a efectos del § 51(1)(1) de la AO, las sociedades, las asociaciones y los patrimonios separados en el sentido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. De acuerdo con esta definición pueden extraerse las siguientes conclusiones:*

En términos generales, pueden ser beneficiarias del régimen especial las Sociedades de capital –lo frecuente es que se elija el tipo societario de Sociedad de Responsabilidad Limitada, las asociaciones de Derecho Privado y las Fundaciones. Por el contrario, ni las sociedades personalistas (sociedades civiles, sociedades mercantiles personalistas) ni cualquier sociedad comanditaria, ni las personas físicas pueden disfrutar del régimen especial. Las entidades de pequeña dimensión suelen organizarse como asociaciones mientras que cuando las actividades adquieren mayor trascendencia suele elegirse la forma societaria o fundacional.

2.1.2 *Las finalidades protegidas: finalidades de utilidad pública, caritativas y religiosas*

Como ya se indicó, el § 51(1)(1) de la AO se refiere a tres grupos de finalidades protegidas cuyo concepto se detalla en otros párrafos de la Ordenanza en los términos que se describen a continuación:

- a) Finalidades de utilidad pública. De acuerdo con el párrafo 52(1)(1) de la AO una Corporación sirve finalidades de utilidad pública si su actividad se dedica, de forma altruista, a la promoción del público en general en aspectos de carácter material, espiritual o moral. En relación con esta regla deben realizarse dos precisiones: 1) El propio § 52(1)(2) aclara que no se considerará que una Corporación se dedica a la promoción del público en general si las personas a los que beneficia su actividad se limitan a un grupo cerrado por ejemplo por su pertenencia a una familia o a la plantilla de una determinada empresa o si, de acuerdo con sus características geográficas o profesionales, ese beneficio sólo puede ser muy limitado. 2) El § 52(2) de la AO recoge una lista no exhaustiva de finalidades de utilidad pública protegidas entre las que figuran actividades no desarrolladas por el sector privado (promoción de la religión, la protección y preservación del patrimonio histórico, de

la naturaleza, del internacionalismo y de la tolerancia) pero también otras que el sector empresarial desarrolla habitualmente con normalidad (salud pública, ciencia, investigación, educación o deporte).

- b) Finalidades caritativas. De acuerdo con el § 53 de la AO una Corporación persigue finalidades caritativas si su actividad se dedica, de forma altruista, al apoyo de personas que: 1) De acuerdo con su estado físico, mental o emocional dependen de la ayuda de otros o 2) Sus medios económicos no exceden de un umbral determinado⁸².
- c) Finalidades religiosas. De acuerdo con el § 54 de la AO una Corporación persigue finalidades religiosas si su actividad se dirige, de forma altruista, a apoyar a una comunidad religiosa constituida como Corporación de Derecho Público. En particular, el § 54(2) se refiere a algunas actividades concretas como la construcción de templos y lugares de culto, la formación de clérigos, la administración de los bienes de la comunidad religiosa o la propia administración del régimen fiscal especial de dichas comunidades.

2.2 EL MODO EN EL QUE DEBEN PERSEGUIRSE, LAS FINALIDADES DE UTILIDAD PÚBLICA, CARITATIVAS Y RELIGIOSAS: CARÁCTER DIRECTO, EXCLUSIVO, ALTRUISTA Y TEMPESTIVO

Como ya indicamos el propio § 51(1)(1) de la AO exige que las finalidades de utilidad pública, caritativas y religiosas se persigan de forma *exclusiva y directa*. De igual manera hemos tenido ocasión de comprobar cómo los §§ 52 a 54 imponen, en todo caso, que dichas finalidades se realicen de manera altruista. Adicionalmente, otros párrafos de la AO imponen un uso tempestivo (generalmente inmediato) de los fondos disponibles para la Corporación. Cada uno de estos conceptos ha recibido un desarrollo particular en la AO y debe estudiarse de forma separada.

2.2.1 Ejercicio directo de sus actividades

De acuerdo con el § 57(1)(1) de la AO una Corporación sirve de forma directa las finalidades protegidas cuando es ella misma la que realiza di-

(82) Ese umbral se define mediante una remisión a las cantidades previstas para determinadas prestaciones del sistema público de seguridad social.

chas finalidades. El propio precepto precisa que el ejercicio debe considerarse también directo cuando se realiza a través de personas auxiliares y, de acuerdo con las relaciones fácticas y jurídicas entre la Corporación y la persona auxiliar, las actividades de esta última deben considerarse como actividades de la propia Corporación. Por consiguiente, las actuaciones de un apoderado o de un *freelance* no deben entenderse como ejercicio directo de la finalidad protegida si dicha persona actúa conforme a su propia voluntad y bajo su propia esfera de responsabilidad.

2.2.2 Ejercicio exclusivo de finalidades protegidas

De acuerdo con el § 56 de la AO, una Corporación cumple el requisito de exclusividad si sólo persigue las finalidades fiscalmente protegidas que estatutariamente le corresponden. No obstante, el aparente rigor de este precepto se ve sustancialmente rebajado por otras disposiciones del régimen especial como las contenidas en los §§ 55, 58 y 64 de la AO que serán analizadas posteriormente

2.2.3 Ejercicio altruista de las finalidades protegidas

Como ya indicamos los §§ 52 a 54 de la AO imponen que las finalidades protegidas se realicen de forma altruista. Este requisito se perfila de forma más precisa en el § 55 de la AO aunque otros párrafos del mismo texto legal se refieren también al mismo que, como veremos, constituye sin duda el más complejo de cuantos conceptos se manejan en el régimen alemán de las entidades sin fines lucrativos.

El § 55(1) de la AO indica que una actividad de prestación o asistencia se realiza de forma altruista cuando la misma no sirve primordialmente a los intereses económicos propios de la Corporación como pueden ser por ejemplo la persecución de finalidades comerciales o, en general, lucrativas. Adicionalmente, los párrafos 1 a 5 del § 55 de la AO exigen para que el ejercicio de actividades por la Corporación pueda reputarse altruista el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) Los medios de la Corporación sólo pueden utilizarse para la prosecución de las finalidades protegidas. b) Tras la separación de un miembro y la disolución de la Corporación los miembros o socios de la misma no pueden recibir una cantidad superior a su aportación en metálico y del valor de mercado de cualquier activo material que pudieran haber aportado en su momento. c) La Corporación no puede bene-

ficiar a ninguna persona mediante desembolsos ajenos a la finalidad de la misma o con compensaciones irracionalmente elevadas. d) Tras la disolución o anulación de la Corporación o declaración de la imposibilidad de cumplir sus finalidades, el patrimonio de la Corporación – en lo que supere las aportaciones de capital de los miembros y sus aportaciones en especie- sólo podrá ser utilizado para finalidades que también estén fiscalmente protegidas.

Al margen de las precisiones contenidas en el § 55 de la AO, lo cierto es que la pregunta crucial a la que debe darse respuesta es en qué medida el requisito del altruismo puede hacer perder el régimen especial cuando las entidades sin fines lucrativos desarrollan actividades económicas, especialmente en el caso de que los beneficios que éstas generan se utilicen para la prosecución de las finalidades fiscalmente protegidas.

Para interpretar el concepto de altruismo y determinar si el ejercicio de actividades económicas por parte de la Corporación provoca o no la pérdida del régimen especial, la doctrina alemana ha desarrollado la denominada “teoría de las cuatro esferas”; de acuerdo con la misma en la actividad de cualquier Corporación deben distinguirse cuatro esferas:

- a) La denominada esfera ideal. La actividad esencial de una Corporación que puede disfrutar del régimen especial consiste en el empleo de recursos para la consecución de sus finalidades estatutarias. Por definición los ingresos que fluyen a una Corporación en el ámbito de la esfera ideal (cuotas de asociados, donaciones, financiación pública, herencias y legados) no pueden entrañar el ejercicio de una actividad económica y provocar la exclusión de una Corporación del régimen privilegiado.
- b) La esfera de gestión de activos. La jurisprudencia, ha identificado plenamente el concepto de finalidades comerciales al que se refiere el § 55(1) de la AO con el concepto general de actividad económica recogido en el § 14 del mismo texto legal. De ese modo el desarrollo, por una Corporación, de una actividad que no sea calificada como económica por el § 14 de la AO no podrá entrañar la persecución por la misma de finalidades comerciales y, por tanto, la eventual exclusión del régimen privilegiado. Este razonamiento se emplea para determinar si los ingresos generados por la mera gestión de activos titularidad de una Corporación debe considerarse o no actividad económica y, por ende, actividad orientada a

la consecución de finalidades comerciales. A este respecto el § 14(1) de la AO exige para que exista el desarrollo de una actividad económica que la actividad desempeñada implique algo más que una mera administración del patrimonio; el propio precepto aclara que la mera administración de patrimonio implica, por regla general, el simple uso del mismo como por ejemplo la cesión de capital mobiliario a efectos de la obtención de intereses o el arrendamiento de bienes inmuebles. En todo caso, lo que interesa destacar es que la gestión de activos (administración patrimonial) por parte de una Corporación no puede implicar la pérdida del régimen especial en la medida en que dicha actividad no se reputa como actividad económica a efectos fiscales y, por consiguiente, no puede excluir el requisito de altruismo recogido en el § 55(1) de la AO.

- c) La esfera de las actividad finalistas u orientadas. Las denominadas “actividades finalistas u orientadas”, descritas en los §§ 65 a 68 de la AO, cumplen los requisitos del concepto de actividad económica, tal y como éste se regula en el § 14 de la AO. La regulación de las actividades finalistas u orientadas es compleja y se describe de forma sumaria a continuación:
- c.1) El § 65 de la AO recoge una serie de requisitos para que una actividad sea calificada como finalista u orientada: (i) La actividad económica sirve a la consecución de las actividades protegidas; ii) Las actividades protegidas sólo pueden alcanzarse de ese modo.
- c.2) Sólo algunas actividades pueden ser consideradas como finalistas u orientadas: (i) Las referidas al cuidado del bienestar social (§ 66 de la AO); (ii) La gestión de hospitales que cumplan determinados requisitos legales (§ 67 de la AO); (iii) La gestión de instalaciones deportivas que cumplan determinados requisitos legales (§ 68 de la AO); (iv) Toda una serie de actividades detalladas en el § 68 de la AO (por ejemplo residencias de ancianos, guarderías, albergues juveniles, etc...).

Aun cuando dichas actividades cumplan con los requisitos para que exista una actividad económica, de acuerdo con el § 64 de la AO las mismas no son consideradas como tales a efectos del cumplimiento del requisito de altruismo al que se condiciona el disfrute del régimen privilegiado.

Por lo tanto, el ejercicio de actividades económicas finalistas o dedicadas –de acuerdo con el listado y los requisitos recogidos en los §§ 66 a 68 de la AO– que cumplan los condicionantes establecidos en el § 65 de la AO no se tienen en cuenta a efectos de poder excluir eventualmente a una corporación del régimen privilegiado.

- d) La esfera de las actividades económicas. Por eliminación, todas aquellas actividades que no se encuentren en la esfera ideal, en la esfera de gestión de activos o en la esfera de las actividades finalistas o dedicadas, deben reputarse actividades económicas y si la Corporación realiza, primordialmente, dichas actividades –*serve primordialmente a los intereses económicos propios de la Corporación*, en los términos literales del § 55(1) de la AO, la entidad perderá el régimen privilegiado–.

A este respecto pervive aún hoy una viva polémica en Alemania en torno al modo en que debe determinarse si una Corporación *serve primordialmente* a sus intereses económicos propios. La Administración Tributaria lleva años sosteniendo lo que la doctrina ha dado en llamar la “teoría de la impronta” de acuerdo con la cual se excluirá el régimen privilegiado (por falta de altruismo) si, de acuerdo con una visión global, es precisamente el ejercicio de actividades económicas la característica esencial de una Corporación. Lo que no resulta nada claro es conforme a qué criterios puede reputarse el ejercicio de actividades económicas como característico o no en para una concreta Corporación que pretende beneficiarse del régimen privilegiado. En todo caso la relación de rentas generadas mediante actividades económicas (frente a las generadas en las tres restantes esferas – ideal, de gestión de activos y de actividades económicas o dedicadas) no parece ser determinante en todo caso y, en ocasiones, la propia Administración ha utilizado otros criterios como por ejemplo la relación de tiempo invertido por los miembros de la Corporación en el desarrollo de actividades económicas y no económicas⁸³.

La doctrina tributarista se ha opuesto firmemente a la teoría de la impronta indicando que lo determinante no debe ser tanto el modo en el que la Corporación genera renta sino, más bien, el modo en el invierte dicha

(83) Circular sobre la aplicación del § 55 de la AO (BMF, BStBl I 2002, p. 267).

renta, esto es, si la misma se dedica prioritariamente o no a la consecución de las finalidades protegidas.

Aun cuando no existe una línea jurisprudencial unívoca en Alemania lo cierto es que algunos pronunciamientos parecen mostrar cierta simpatía por la interpretación alternativa propuesta por la doctrina. En este sentido, el Tribunal Financiero Federal (*Bundesfinanzhof*⁸⁴) ha indicado que una Corporación no sirve primordialmente a sus propios intereses económicos (perdiendo consiguientemente el régimen privilegiado) sólo por el hecho de que realice actividades económicas de mayor envergadura que las consideradas no económicas si existen razones económicas de peso para ello y no hay disponibles otras forma de financiación⁸⁵.

2.2.4 *Uso tempestivo de fondos*

De acuerdo con el § 55 (1)(5) el disfrute del régimen privilegiado se condiciona a que la Corporación aplique sus fondos sin demora a la consecución de las finalidades privilegiadas previstas en sus Estatutos. Este principio de aplicación tempestativa de fondos implica lo siguiente, de acuerdo con el propio § 55 de la AO: 1) Se entenderá que los fondos se han utilizado de manera tempestiva si se aplican a la consecución de finalidades protegidas dentro de los dos periodos impositivos siguientes a su obtención⁸⁶. 2) La adquisición o producción de activos que sirvan a la consecución de finalidades protegidas debe entenderse como un uso adecuado y (tempestivo) de fondos.

2.2.5 *Excepciones a los principios que rigen el modo en el que deben perseguirse, las finalidades de utilidad pública, caritativas y religiosas*

El § 58 de la AO recoge toda una serie de situaciones en las que se perderá el régimen fiscal beneficioso aunque, en principio, pudiera pensarse en

(84) En Alemania existe una jurisdicción fiscal especializada y el *Bundesfinanzhof* es el órgano jurisdiccional superior en dicha jurisdicción.

(85) *Bundesfinanzhof*, 15 July 1998, I R 156/94.

(86) Respecto del momento en el que los fondos se entienden obtenidos el § 55 de la AO utiliza el término *Zufluss* que, en alemán, se identifica inequívocamente con su obtención desde una perspectiva de caja. Inexplicablemente, a mi juicio, algunos comentaristas alemanes se refieren al devengo algo que no es ni coherente con la literalidad del precepto ni con su propia finalidad.

una falta de ejercicio directo exclusivo, altruista y tempestivo en la consecución de las finalidades especialmente protegidas. Aunque la doctrina alemana invierte cierto esfuerzo en determinar cuál de los cuatro principios se ve excepcionado por cada una de dichas reglas especiales, entendemos que dicho ejercicio carece de cualquier virtualidad práctica pues, en definitiva, la consecuencia es la misma, esto es, la plena aplicación del régimen especial.

En este sentido el § 58 de la AO establece que no se perderá el régimen especial en los siguientes casos:

- 1) Una Corporación procura fondos a otra Corporación para la consecución de las finalidades protegidas perseguidas por esta última.
- 2) Una Corporación distribuye parcialmente sus fondos a otra Corporación que disfruta del régimen especial para la consecución de las finalidades protegidas perseguidas por esta última.
- 3) Una Corporación pone a disposición sus empleados para la consecución de finalidades protegidas.
- 4) Una Corporación permite a otra Corporación que disfruta del régimen privilegiado el uso de sus instalaciones para la consecución de las finalidades protegidas perseguidas por esta última.
- 5) Una Fundación usa parte de sus ingresos (nunca superiores a un tercio del total de los mismos) para el apoyo a su fundador o parientes más próximos, para el mantenimiento de sus tumbas o para la honra de su memoria.
- 6) Una Corporación destina todo o parte de sus fondos a una reserva en la medida en que ello sea necesario para la consecución de las finalidades protegidas.
- 7) Una Corporación destina a una reserva una cantidad de su excedente (ingresos menos gastos) derivado de la gestión de sus activos, nunca superior a un tercio del mismo, o una cantidad no superior al 10 por ciento del resto de sus fondos a efectos de cumplir el requisito de uso tempestivo de fondos previsto en el § 55(1) (5) de la AO.
- 8) Una Corporación organiza eventos sociales de importancia menor en relación con su actividad fiscalmente privilegiada.

- 9) Una asociación deportiva promueve el deporte profesional al margen de su actividad de promoción del deporte amateur.
- 10) Una fundación creada por una Corporación local concede beneficios a una empresa para la consecución de las finalidades protegidas.
- 11) Una Corporación incorpora los siguientes fondos a su capital: a) Subsidios por fallecimiento si el causante no los ha utilizado para sus propios gastos; b) Subsidios, cuyo beneficiario haya indicado de forma expresa que deben dedicarse a la constitución o incremento del capital de la Corporación; c) Donaciones en especie que deban ser consideradas capital por su propia naturaleza.
- 12) Una Fundación aplica total o parcialmente su excedente a su capital en el año de su constitución y en los siguientes dos años naturales.

3. RÉGIMEN FISCAL PRIVILEGIADO

El cumplimiento de los requisitos descritos en el epígrafe anterior comporta el acceso a un régimen fiscal privilegiado en diversas figuras del sistema tributario alemán. A continuación se describe pormenorizadamente cada uno de esos beneficios:

- 1) De acuerdo con el § 5(1)(9)(1) de la *Körperschaftsteuergesetz* (Ley alemana del Impuesto sobre Sociedades, KStG en adelante) las entidades que cumplan los requisitos del régimen fiscal privilegiado se considerarán personalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, el propio § 5(1)(9)(2) del mismo texto legal aclara que dicha exención no se extiende a las rentas obtenidas como consecuencia de la realización de una actividad económica. En este sentido debe traerse a colación la teoría de las cuatro esferas mencionada en el epígrafe anterior que, combinada con este precepto, implica que sólo las rentas obtenidas en la esfera ideal, en la esfera de administración de activos y en la esfera de actividades dedicadas o finalistas estarán exentas del Impuesto pero no así las que se obtengan como consecuencia de la realización de actividades económicas ordinarias. En este punto conviene no olvidar que la Administración Tributaria alemana –con el acuerdo en ocasiones de la propia jurisprudencia– establece la posibilidad de denegar por completo el régimen privilegiado en aquellos casos en los

que las actividades económicas ostentan una importancia determinante en relación con las restantes tres esferas. El § 64 de la AO recoge toda una serie de reglas especiales sobre el modo de tributación de las rentas obtenidas por el desarrollo de actividades económicas no exentas: a) El privilegio fiscal se pierde en relación con la base imponible imputable a la actividad económica de que se trate. b) Si una Corporación desarrolla diversas actividades económicas las mismas serán consideradas como una sola actividad económica a efectos fiscales. Ello implica que las pérdidas derivadas de una actividad económica pueden compensarse con los beneficios generados por otra. c) Los beneficios generados por actividades económicas resultarán también exentos si no superan un umbral de 35.000 euros anuales. La propia ley establece que la subdivisión de una Corporación en diferentes Corporaciones independientes con el objetivo de beneficiarse en más de una ocasión del umbral de tributación de 35.000 euros antes descrito constituye un abuso de derecho de acuerdo con el § 42 de la AO⁸⁷.

- 2) En el sistema alemán existe también un impuesto (local) que recae sobre el beneficios de las sociedades. Pues bien de acuerdo con el § 3(6)(2) de la *Gewerbesteuer*gesetz la exención antes descrita para el Impuesto sobre Sociedades se aplica en idénticos términos a este otro impuesto.
- 3) Las entidades sin ánimo de lucro enfrentan en Alemania problemas muy similares a los habituales en otros Estados Miembros en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante la *Umsatzsteuergesetz* (Ley del IVA alemana, UStG en adelante) recoge toda una serie de beneficios que se describen a continuación: a) De acuerdo con el § 12(2)(8a) de la UStG las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por Corporaciones que sirvan de forma directa y exclusiva a las finalidades de utilidad pública, caritativas y religiosas (de acuerdo con los §§ 51 a 68 de la AO) están sujetas a un tipo reducido de IVA del 7%. Este régimen privilegiado no se aplica a los bienes entregados y servicios prestados en el ámbito de una actividad económica (al margen de las tres es-

(87) Se trata del precepto que recoge la cláusula general antiabuso alemana.

feras del régimen especial). Respecto de los bienes entregados y servicios prestados en el desarrollo de una actividad económica finalista u orientada se aplica un análisis caso por caso que hace depender la aplicación del tipo de gravamen privilegiado del nivel de competencia, con otras empresas no privilegiadas. b) De acuerdo con el § 4a(1) de la UStG una corporación que adquiere un bien para entregarlo gratuitamente fuera del territorio de aplicación del Impuesto dedicándolo a finalidades de utilidad pública, caritativas y religiosas puede solicitar la deducción o devolución del IVA soportado en la correspondiente adquisición.

- 4) Los bienes inmuebles que una Corporación use de forma exclusiva y directa para finalidades de utilidad pública o caritativas estarán exentos del impuesto municipal sobre la propiedad inmobiliaria.
- 5) Las donaciones, legados y herencias obtenidas por una Corporación y que, de acuerdo con sus Estatutos y efectiva administración, sirvan de forma directa y exclusiva a finalidades de utilidad pública, caritativas y religiosas estarán exentas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alemán, de acuerdo con el § 13(1)(16 b) de la *Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz* (Ley alemana del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

4. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

El § 10b de la *Einkommensteuergesetz* (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y el § 9(1)2 de la *Körperschaftsteuergesetz* (Ley del Impuesto sobre Sociedades) regulan de forma casi idéntica los incentivos fiscales al mecenazgo permitiendo una deducción, en las condiciones que veremos de inmediato, de las donaciones (donaciones *strictu sensu* y cuotas de afiliación precisa la ley) realizadas para la consecución de actividades protegidas de acuerdo con los §§ 52 a 54 de la AO siempre y cuando dichas donaciones lo sean a: 1) Una Corporación de Derecho Público emplazada en un Estado Miembro de la Unión Europea o en un Estado asociado al Espacio Económico Europeo; 2) Una sociedad de capital, una sociedad personalista o una masa patrimonial exentas del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el § 5(1)9 de la *Körperschaftsteuergesetz* (obligados exentos por aplicación del régimen especial de los §§ 51 a 68 de la AO); o 3) Una sociedad de capital, una sociedad personalista o una masa

patrimonial residente en un Estado Miembro de la Unión Europea o en un Estado asociado al Espacio Económico Europeo siempre y cuando, y de acuerdo con el § 5(1)9 de la *Körperschaftsteuergesetz* ese obligado estuviera exento de ser residente en Alemania⁸⁸. En el caso de los donatarios no residentes en Alemania la práctica de la deducción está condicionada, en los términos previstos en la normativa de desarrollo administrativa, a que exista intercambio efectivo de información y asistencia mutua en la recaudación con el Estado en el que el donatario sea residente.

La deducción se practica sobre la base imponible y tiene como límite el 20 por ciento de la totalidad de la renta del obligado. Alternativamente los obligados tributarios que realicen actividades económicas podrán optar por deducir un 0,4 por ciento de la suma de su cifra de negocios total y los salarios abonados.

Adicionalmente las personas físicas, de acuerdo con el § 10(1a) de la *Einkommensteuergesetz* –no así lo sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades– podrán practicar una deducción en la base imponible del ejercicio en el que la realizan, o de los siguientes nueve ejercicios a su elección, de las donaciones que realicen al patrimonio de una fundación que cumpla los requisitos de los §§ 51 a 68 de la AO. La deducción puede practicarse en cualquiera de los ejercicios a elección del contribuyente pero sea cual sea el ejercicio en que se practique debe serlo por su totalidad sin que sea posible fraccionarla entre distintos periodos impositivos. Esta deducción no excluye la general mencionada anteriormente y la doctrina ha venido a justificarla en las especialidades propias de las fundaciones frente al resto del sector no lucrativo alemán.

En relación con este régimen del mecenazgo deben hacerse algunos comentarios adicionales:

1) Certificado de donación

De acuerdo con el § 50 de la *Einkommensteuer-Durchführungsverordnung* (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la práctica de la deducción está condicionada a la emisión, por parte del donatario, de un certificado de deducibilidad (*Zuwendungsbestätigung*) en el que se certifique que la entidad donataria cumple los requisitos a los que se condiciona la práctica de la

(88) De forma más precisa la Ley indica: “..obtuviera rentas de fuente nacional”.

deducción correspondiente. Sólo se exige al donante de exigir tal certificado y al donatario del deber de expedirlo en los siguientes casos en los que, normalmente, se sustituye dicho documento por un recibí o una certificación bancaria: i) Donaciones realizadas a donatarios no residentes en Alemania; ii) Donaciones para ayuda en situaciones catastróficas; 3) Donaciones de hasta un importe global de 200€.

Las donantes que cuenten con el certificado de donación o el documento sustitutorio quedan exentos de toda responsabilidad en el caso de que se incumplan los requisitos a los que se condiciona la deducción. La persona física responsable de la emisión de los certificados de donación en la entidad donataria deberá pagar una compensación del 30 por ciento de la donación recibida en caso de negligencia o abuso deliberado.

2) Donaciones transfronterizas

Como se indicó anteriormente las donaciones realizadas a Corporaciones de Derecho Público, sociedades de capital, sociedades personalistas o masas patrimoniales emplazadas en un Estado Miembro de la Unión Europea o en un Estado asociado al Espacio Económico Europeo también confieren el derecho a practicar la deducción descrita siempre y cuando, y de acuerdo con el § 5(1)9 de la *Körperschaftsteuergesetz*, ese obligado estuviera exento de ser residente en Alemania. Obviamente esta ampliación del ámbito objetivo de las deducciones que otorgan derecho a la deducción, introducidas paulatinamente en 2007 y 2009, tuvieron como origen la jurisprudencia del TJCE que había considerado contrarias a las libertades comunitarias, o más bien al principio general de no discriminación del Derecho Comunitario, las limitaciones contenidas en la normativa anterior y que restringían la práctica de la deducción a las donaciones realizadas a entidades sin fines lucrativos alemanas. Sin embargo, la doctrina se ha mostrado muy crítica frente a la regulación vigente, indicando que la deducibilidad de la deducción transfronteriza se condiciona a la prueba de que el donatario hubiera gozado del régimen especial de ser residente en Alemania una prueba cuya carga ostenta el donante y que constituye una carga adicional, y eventualmente discriminatoria, frente a las donaciones internas.

TERCERA MESA

APARICIÓN DEL MODELO DE MECENAZGO DE LAS FUNDACIONES BANCARIAS

PONENCIA ÚNICA
FUNDACIONES BANCARIAS

Antonio López Poza

Coordinador (Jubilado. "Ex" responsable fiscal de CECA
y miembro de la Asesoría Fiscal de Caja Madrid)

Con la colaboración de:

Juan de Villota Marcos

(Confederación Española de Cajas de Ahorros)

Javier Paso Luna

(Fundación bancaria Caixa)

1. ANTECEDENTES: LA ACTIVIDAD SOCIAL DE LAS CAJAS DE AHORROS

Las cajas de ahorros se comenzaron a constituir en España a partir de la década de los años treinta del siglo XIX, vinculadas a los montes de piedad que habían tenido su origen en el siglo anterior. Desde el mismo momento de su aparición, las cajas de ahorros se configuraron como entidades de beneficencia, orientadas al fomento y protección del ahorro y a la generalización del acceso al crédito de las clases sociales más desfavorecidas. Pero en la evolución de su actividad, además de su orientación a un modelo de negocio sencillo centrado en los pequeños ahorradores y a evitar la exclusión financiera, asumieron de manera propia preocupaciones de carácter social en el territorio de su actuación.

A partir de la denominada “Reforma Fuentes Quintana”⁸⁹ en 1977, se inicia un proceso de liberalización de su actividad que permite a las cajas de ahorros realizar las mismas operaciones autorizadas a los bancos y la completa libertad de expansión por toda España, lo que contribuye a un importante crecimiento de estas entidades, que llegaron a suponer prácticamente la mitad del sector de entidades de crédito a principios del siglo XXI. Esa misma norma regula la distribución de excedentes de las cajas que, una vez pagado el Impuesto sobre Sociedades –contabilizado en aquel momento como distribución de resultados– deberían destinar a reservas un mínimo del cincuenta por ciento, y al fondo de obra social el sobrante no aplicado a reservas.

(89) Real Decreto 2290/1977, de 27 de agosto, para la regulación de los órganos de gobierno y de las funciones de las Cajas de Ahorros.

La vocación de destino de sus excedentes a actividades sociales y culturales, unido al enorme incremento experimentado en sus operaciones y beneficios, explica la gran relevancia que ha tenido en las últimas décadas en nuestro país, y a lo largo de todo el territorio nacional, la acción social de las cajas de ahorros.

Prueba de ello son algunas cifras que hacen referencia al gasto social que alcanzaron. Así, en el ejercicio 2008, año en el que registraron sus mayores cifras, se gestionaron por las obras sociales de las cajas de ahorros inversiones y gastos por importe de 2.058,9 millones de euros, llevando a cabo cerca de 202.000 actividades, con un alcance en la población de 141 millones de ciudadanos⁹⁰. En 2009, la cantidad destinada a gasto e inversiones sociales fue de 1.775,9 millones de euros, con lo que la inversión en obra social en cinco años, desde 2005 al 2009, supuso 8.522,1 millones de euros. El patrimonio de estas obras sociales se situaba a finales del año 2009 en 4.660,6 millones de euros, en términos de estricto valor contable⁹¹.

Las áreas principales de actuación social de las cajas de ahorros fueron evolucionando conforme a las demandas de la sociedad. En estos últimos años la mayor parte de los recursos de la obra social de las cajas de ahorros se han destinado a asistencia social y sanitaria, cultura, educación e investigación, y conservación del patrimonio histórico.

Es también muy relevante la financiación con la que han contribuido las cajas de ahorro al mantenimiento y pervivencia de otras entidades de carácter social, a través de la denominada "obra social en colaboración". Las entidades del sector social con las que principalmente han colaborado las obras sociales de las cajas han sido asociaciones de tamaño pequeño o mediano, con actividad fundamentalmente en el ámbito comarcal y autonómico, y cuyas actuaciones complementan la cartera pública de servicios sociales, mayoritariamente en el ámbito de las personas con discapacidad⁹².

(90) Memoria de Obra Social y Responsabilidad Social Corporativa 2008. Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA). Madrid, 2009. p. 7.

(91) Memoria de Obra Social y Responsabilidad Social Corporativa 2009. Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA). Madrid, 2010. p. 13.

(92) Evaluación del impacto de la Obra Social de las Cajas de Ahorros en el Tercer Sector Social. Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA). Madrid, 2009. p. 7.

2. FUNDACIONES BANCARIAS: ORIGEN, CONCEPTO Y REGULACIÓN

La última crisis económica impactó en gran medida sobre el conjunto del sector financiero español pero con especial intensidad en las cajas de ahorros. Tras solicitar el Gobierno español ayuda de la Unión Europea para la recapitalización de algunas entidades, las condiciones asumidas en el Memorando de Entendimiento y el Acuerdo Marco de Asistencia Financiera entre España y la Comisión Europea, suscritos el 23 y el 24 de julio de 2012 respectivamente, obligaron a replantear de manera exhaustiva e integral su régimen jurídico, lo que se llevó a cabo mediante la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

A partir de dicha norma, se mantiene el modelo tradicional de las cajas de ahorros exclusivamente para aquellas que restrinjan su actividad a un ámbito territorial concreto (una comunidad autónoma o provincias limítrofes) y centren sus operaciones financieras en la captación de depósitos y la concesión de préstamos para los clientes minoristas y las pequeñas y medianas empresas, es decir, en aquellas capas de la sociedad que tienen más difícil acceso a otro tipo de entidades o servicios financieros.

Se mantiene asimismo su vinculación con los fines sociales que cumplen a través de su obra social, y se limita el tamaño de su activo para evitar que adquieran carácter sistémico. Para ello, se prevé expresamente que en el caso de que una caja de ahorros alcance, a nivel de grupo consolidado, un activo total consolidado superior a 10.000 millones de euros, o una cuota de mercado de depósitos en su comunidad autónoma superior al 35%, deberá de traspasar el patrimonio afecto a su actividad financiera a una entidad de crédito (ejercicio indirecto de su actividad), y proceder en un plazo de seis meses a su transformación en fundación bancaria u ordinaria según corresponda.

Uno de los aspectos fundamentales de la Ley 26/2013 es la creación y regulación de una nueva figura para el sistema jurídico español y el sector fundacional en general, las fundaciones bancarias, que se inspira en el precedente de reestructuración del sector italiano de cajas de ahorros, en la década de los noventa del pasado siglo⁹³.

(93) A partir de la denominada Ley Amato-Carli, de 30 de julio de 1990 (número 218).

Legalmente se define como fundación bancaria “aquella que mantenga una participación en una entidad de crédito que alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 10 por ciento del capital o de los derechos de voto de la entidad, o que le permita nombrar o destituir algún miembro de su órgano de administración” (art. 32.1 de la Ley 26/2013). La propia Ley confiere a estas instituciones una doble finalidad al señalar que “La fundación bancaria tendrá finalidad social y orientará su actividad principal a la atención y desarrollo de la obra social y a la adecuada gestión de su participación en una entidad de crédito” (art. 32.2 de la Ley 26/2013).

En cuanto a su régimen jurídico la regulación básica de las fundaciones bancarias se encuentra recogida en la Ley 26/2013 y, con carácter supletorio, bien en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, bien en la normativa autonómica que resulte de aplicación.

Por otra parte, tras la entrada en vigor de la Ley 26/2013, en diciembre de dicho año, las cajas de ahorros que ejercieran en dicho momento su actividad como entidad de crédito a través de una entidad bancaria vinieron obligadas a transformarse, en el plazo de un año, en una fundación bancaria u ordinaria según correspondiera a su grado de participación en la referida entidad bancaria.

También las fundaciones de carácter especial que se hubieran constituido de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, como resultado de la transformación de las cajas de ahorro que hubieran segregado su negocio financiero en favor de un banco, quedaron obligadas a transformarse en fundaciones bancarias en el plazo de seis meses, siempre que cumplieran los requisitos para ello. En caso de que su participación en una entidad de crédito no alcanzase los niveles previstos para ser fundación bancaria, se hubieron de transformar en fundaciones ordinarias.

Tras la entrada en vigor de esta normativa, y finalizado el periodo transitorio de adaptación a la misma, el hasta ahora denominado “sector del ahorro” cuenta en la actualidad con las siguientes entidades con actividad social, que continúan realizando una muy relevante labor en dicho campo: dos cajas de ahorros (Caixa Pollença y Caixa Ontinyent), catorce fundaciones bancarias y diecinueve fundaciones ordinarias⁹⁴.

(94) “El nuevo mapa de las fundaciones: de cajas de ahorros a fundaciones”. Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS). Madrid, 2015, p.85. En la fecha de cierre de dicho estudio, 27 de febrero de 2015, existían además dos entidades en situaciones transitorias: una fundación especial (Fundación Pinnae) y una fundación ordinaria en proceso de constitución (Fundación CEISS).

Aunque las inversiones en obra social del sector se han reducido sensiblemente por los efectos de la crisis, en el ejercicio 2015, último del que se encuentran publicados estos datos, el conjunto de entidades que desarrollan la obra social invirtieron un total de 717,38 millones de euros, un 1,05 por ciento más que en 2014, realizándose 91.927 actividades y llegando a más de 30 millones de beneficiarios⁹⁵.

3. **NORMATIVA FISCAL ESPECÍFICA DE FUNDACIONES BANCARIAS**

La Ley 26/2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, además de establecer la regulación básica sobre las fundaciones bancarias, modifica la normativa tributaria con el objetivo, expresamente declarado en su preámbulo, de extender a estas nuevas entidades el tratamiento fiscal de las cajas de ahorros.

A partir de julio de 2010⁹⁶, y para evitar que la obligada reestructuración de algunas entidades de crédito pudiera desencadenar mayores costes fiscales que incrementaran los problemas de solvencia de las mismas, se habían articulado medidas tributarias que perseguían la neutralidad de tales operaciones de reestructuración, garantizando el mantenimiento de los créditos fiscales de las entidades participantes, y en el caso de las cajas de ahorro que hubieran segregado su actividad financiera en un banco (“ejercicio indirecto de la actividad financiera”), el aprovechamiento por el banco –que a partir de dicho momento sería quien generara las bases imponibles gravadas por el Impuesto sobre Sociedades– de la deducibilidad de la dotación a la obra social de la caja de ahorros.

Es precisamente el mantenimiento de dicho régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades el propósito que persigue la Ley 26/2013, además de extender a las fundaciones bancarias la normativa de otros tributos que se venía aplicando tradicionalmente a las operaciones y actividad de la obra social de las cajas de ahorros.

Así, el artículo 49 de dicha Ley señala que “las fundaciones bancarias tributarán en régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no les re-

(95) Memoria de Obra Social 2015. CECA. Madrid, 2016. p. 9.

(96) Véase Real Decreto-ley 11/2010, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros (artículo 7).

sultará de aplicación el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”.

También se mantiene para las fundaciones bancarias el tratamiento como partida deducible de las cantidades asignadas a la obra benéfico-social en la distribución de resultados, en iguales términos que se ha venido regulando respecto a las cajas de ahorros, e incluyendo la posibilidad de deducción por parte de la entidad de crédito de las dotaciones a la obra social realizadas por la fundación bancaria en proporción a los dividendos de la entidad de crédito que hubiera percibido la fundación (nueva redacción del artículo 24 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades-TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, mediante la Disposición final quinta de la Ley 26/2013⁹⁷.

Con posterioridad, la nueva Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en su artículo 24, ha incorporado la consideración de deducibles de los gastos de mantenimiento de la obra social cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias⁹⁸.

La Disposición final quinta de la Ley 26/2013 mantiene la posibilidad de tributación consolidada en el Impuesto sobre Sociedades⁸⁹ que ya tenían las cajas de ahorros que hubieran segregado su actividad financiera, de aquellas fundaciones bancarias que posean una participación igual o superior al 30 por ciento del capital en una entidad de crédito o que les permita el control de la misma por aplicar cualquiera de los criterios del artículo 42 del Có-

(97) Mientras que las cajas de ahorros, de acuerdo con su normativa contable –Circular 4/2004, del Banco de España-, realizan la dotación a su obra social con cargo a distribución de resultados como una aplicación del beneficio, en el caso de las fundaciones bancarias resultan de aplicación las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, que establecen el registro contra pérdidas y ganancias de los gastos de la obra social.

(98) La Disposición final quinta.Dos de la Ley 26/2013 incluye un último párrafo apartado 3 del artículo 67 del TRLIS con la siguiente redacción: *“Se considerarán también sociedades dependientes las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias, siempre que no tengan la condición de sociedad dominante del grupo fiscal, así como cualquier entidad íntegramente participada por aquellas a través de las cuales se ostente la participación en la entidad de crédito”*

digo de Comercio, dentro del grupo en el que se integre la entidad de crédito en la que participan.

En relación con el Régimen especial del grupo de entidades del IVA (REGE), la Disposición final segunda de la Ley 26/2013 también hace posible que las fundaciones bancarias formen parte del grupo de IVA en el que se encuentre incluida la entidad de crédito a la que se segregó en su día la actividad financiera de las cajas de ahorros⁹⁹.

Ha de tenerse en cuenta, tanto a efectos de la consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades como a los de aplicación del REGE en IVA, que, según señala el artículo 49.2 de la Ley 26/2013, las fundaciones ordinarias o bancarias que actúen de forma concertada en una misma entidad de crédito tendrán el mismo tratamiento fiscal que corresponda a las fundaciones bancarias con el grado de participación que alcancen como resultado de dicha actuación concertada.

Asimismo, la Ley 26/2013 a través de su Disposición final tercera extiende a las fundaciones bancarias el régimen tributario tradicional de exención de las cajas de ahorros en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, para las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

Igualmente, la Disposición final primera de la misma Ley incluye expresamente a las fundaciones bancarias dentro del grupo 812 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en el que

(99) La Disposición final segunda de la Ley 26/2013 incluye Disposición adicional séptima en la Ley 37/1992, del IVA, con la siguiente redacción:

“Disposición adicional séptima. Inclusión en los grupos de entidades de las fundaciones bancarias.

Podrán tener la consideración de entidades dependientes de un grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, que sean empresarios o profesionales y estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, así como aquellas entidades en las que las mismas mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento de su capital.

Se considerará como dominante la entidad de crédito a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, y que, a estos efectos, determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de la actividad del grupo y el control interno y de gestión.”

han estado comprendidas las cajas de ahorros desde la implantación de dicho tributo.

Por otra parte, en el curso de la reforma fiscal llevada a cabo en 2014, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modificó entre otras normas la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluyó dentro de las becas exentas que regula la letra j) del artículo 7 de la citada Ley –además de a las becas públicas y a las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002– a las becas concedidas por fundaciones bancarias para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, y asimismo a las concedidas por las mismas fundaciones para la investigación¹⁰⁰.

4. CUESTIONES QUE HAN SUSCITADO PROBLEMAS FISCALES EN LAS FUNDACIONES BANCARIAS Y PROPUESTAS DE MEJORA

4.1. IMPOSIBILIDAD LEGAL DE ACOGIMIENTO DE LAS FUNDACIONES BANCARIAS AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LA LEY 49/2002, AUNQUE REÚNAN LOS REQUISITOS PARA ELLO

El artículo 49 de la Ley 26/2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, señala con toda rotundidad que “las fundaciones bancarias tributarán en régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no les resultará de aplicación el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”.

(100) La obra benéfico-social de muchas de las cajas de ahorros se había venido gestionando mediante fundaciones acogidas a la Ley 49/2002, por lo que sobre las becas que dichas entidades concedían en cumplimiento de su fin fundacional -desarrollar la obra benéfico-social de las cajas de ahorros- se venía ya aplicando la exención en el IRPF. Por ello, de no haberse modificado la Ley de IRPF para incluir en la exención a las becas concedidas por las fundaciones bancarias, la transformación de las cajas en fundaciones bancarias -impuesta por la Ley 26/2013- y la no posibilidad de acogimiento de estas al régimen fiscal de la Ley 49/2002, habría producido una distorsión tan importante en este aspecto que hubiera impedido mantener los programas de becas en los mismos términos.

Ya se ha comentado anteriormente que el mantenimiento para las fundaciones bancarias del régimen general en el Impuesto sobre Sociedades, en el que venían tributando las cajas de ahorros, tiene como única causa la necesidad de garantizar el aprovechamiento por los bancos a los que se segregó la actividad financiera de las cajas de ahorros –ahora transformadas en fundaciones bancarias– de la deducibilidad de la dotación a la obra social de la caja de ahorros, lo que se consigue con el mantenimiento de las fundaciones dentro los grupos de tributación consolidada en los que se encuentran incluidos tales bancos, para lo cual se precisa que las fundaciones bancarias tributen asimismo en régimen general.

Pero también es cierto que, siendo el régimen especial previsto a efectos del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 49/2002 un régimen opcional¹⁰¹, aplicable a aquellas entidades que, contando con una de las formas jurídicas recogidas en el artículo 2 de dicha Ley –entre las que se encuentran las fundaciones–, reúnan los requisitos que establece el artículo 3 de dicha norma y se acojan al mismo, no se comprende el mandato legal de que aquellas fundaciones bancarias que reúnan los requisitos para ello no puedan optar por aplicar el mismo renunciando simultáneamente a la aplicación del régimen general.

Hay que tener en cuenta que, una vez finalizado el proceso de transformación de las cajas de ahorros en fundaciones bancarias consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 26/2013 y de sus disposiciones transitorias, el resultado que ha ofrecido este proceso dista de presentar un modelo uniforme de fundación bancaria, sino que se ha producido una gran heterogeneidad con origen en el distinto grado de participación que cada una de las fundaciones bancarias mantiene en la entidad de crédito a la que segregaron su actividad financiera las cajas de ahorros de las que proceden, y que

(101) El artículo 14 de la Ley 49/2002 señala:

“Aplicación del régimen fiscal especial

1. Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca.

Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3 de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

2. La aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad.”

conduce necesariamente a una gran diversidad en las necesidades de financiación futura de tales fundaciones bancarias.

Conforme a los últimos datos publicados¹⁰², del total de catorce fundaciones bancarias constituidas tras el proceso de transformación únicamente seis mantenían en 2015 una participación de, al menos, el 30 por ciento en el banco, con lo que podrían permanecer dentro del grupo de tributación consolidada del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la entidad bancaria. Y otras seis fundaciones bancarias mantenían participaciones inferiores al 10 por ciento, procediendo su carácter de fundación bancaria del derecho a nombrar algún miembro del consejo en el banco.

En aquellos casos en que la fundación bancaria cuenta con una alta participación en la entidad de crédito es lógico que la financiación de su actividad de obra social proceda casi exclusivamente de los dividendos de la entidad bancaria, lo que aboca al mantenimiento de la consolidación fiscal con dicha entidad como fórmula más eficaz para aprovechar la deducción de la obra social y para eliminar el resultado de las operaciones entre la fundación bancaria y el banco, operaciones que normalmente se mantendrán en cierta medida, ya que la vinculación (incluso en aspectos operativos) seguirá siendo importante.

Pero en aquellos casos de baja participación en la entidad bancaria, o incluso en el de una participación mayor pero con una perspectiva de dividendos reducidos o inexistentes, la financiación de la obra social de las fundaciones bancarias habrá de realizarse por otros medios, y el acogimiento al régimen de la Ley 49/2002 podría resultar mucho más eficiente. Aparte de las ventajas que conlleva el régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades aplicable a la entidad, ha de tenerse en cuenta la necesidad que pueden tener estas fundaciones bancarias de fomentar aportaciones de terceros (empresas o público en general) para financiar sus actividades sociales, y que los aportantes podrían aplicar así los incentivos fiscales al mecenazgo que prevé la citada norma. También pueden ser relevantes las exenciones en tributos locales de las que gozan las entidades acogidas al régimen de la Ley 49/2002, con las que no cuentan las fundaciones bancarias (ni han disfrutado las cajas de ahorro).

(102) "El nuevo mapa de las fundaciones: de cajas de ahorros a fundaciones". Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS). Madrid, 2015, pp.93 y ss.

No parece, pues, que tenga sentido que las fundaciones bancarias –algunas de las cuales, como se ha visto, ni siquiera pueden consolidar fiscalmente con la entidad de crédito en la que participan o en la que designan consejeros– mantengan en todo caso la obligación de tributar en régimen general del Impuesto sobre Sociedades sin que, reuniendo los requisitos para ello, puedan acogerse al régimen de mecenazgo (o al de entidades parcialmente exentas contemplado en la propia LIS) incluso cuando haya desaparecido la única causa que motivó la aplicación del régimen general. Mantener esta situación supone que la actividad de estas fundaciones bancarias resulte peor tratada que la realizada por otras entidades sin ánimo de lucro, produciéndose de esta forma una injustificada distorsión por razones fiscales.

4.2. IMPLEMENTACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES LIGADOS A OTRAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LAS FUNDACIONES BANCARIAS

Como consecuencia de la heterogeneidad de los resultados del proceso de transformación de las cajas de ahorros en fundaciones bancarias, en cuanto al grado de participación que las fundaciones bancarias mantienen en la entidad de crédito beneficiaria de la segregación de la actividad financiera de las antiguas cajas de ahorros, el modelo de financiación de las fundaciones bancarias está evolucionado. Como se ha concluido anteriormente, muchas de estas entidades están abocadas a no financiarse exclusivamente a través de los dividendos procedentes de las entidades de crédito en las que participan, dividendos que, por otra parte, con carácter general han quedado muy reducidos durante los últimos años debido a la crisis.

Cobra especial importancia la necesidad para dichas fundaciones bancarias de fomentar las aportaciones de terceros por lo que en cualquier caso, y con independencia de la evolución que experimente la cuestión expuesta el apartado anterior, sería conveniente implantar un esquema de incentivos fiscales ligado específicamente a estas aportaciones.

4.3. REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS POR PARTE DE LAS FUNDACIONES BANCARIAS QUE PROCEDAN DE LA TRANSFORMACIÓN DE UNA CAJA DE AHORROS QUE TRANSMITIÓ CRÉDITOS FISCALES A LA ENTIDAD BANCARIA A LA QUE SEGREGÓ SU NEGOCIO FINANCIERO, AL AMPARO DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA 26ª DE LA LIS

Como prueban los datos que se han expuesto con anterioridad, la mayoría de las fundaciones bancarias necesitan rentabilizar al máximo su patrimonio y buscar nuevas fuentes de financiación como única forma de mantener los compromisos asumidos por su obra social.

En dicho afán de búsqueda de ingresos y de rentabilizar el patrimonio que han conservado, las fundaciones bancarias procedentes de cajas de ahorros que en su segregación transmitieron al banco el derecho a la compensación de bases imponibles negativas o deducciones pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades chocan con la restricción establecida en los apartados 1. y 3. de la Disposición transitoria vigésima sexta de la LIS –procedente de la Disposición transitoria trigésima tercera del TRLIS– que establece la condición de que *“la caja de ahorros, con posterioridad a la aportación, no desarrolle actividades económicas y sus rentas se limiten a los rendimientos procedentes de las participaciones en el capital de otras entidades en las que participen.”*

Dicha limitación se estableció a través del Real Decreto-ley 2/2011, de 18 de febrero, dentro de la lógica existente en el momento de su introducción, puesto que en dicha fecha la transmisión de créditos fiscales en estas segregaciones constituía una excepción al principio general de que el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas o deducciones pendientes en el Impuesto sobre Sociedades no se transmitía en el supuesto de escisiones parciales, toda vez que subsistía la entidad que las había generado, que es quien debería aprovecharlas en lo sucesivo.

Excepcionalmente, la doctrina de la Dirección General de Tributos admitía dicha transmisión de créditos fiscales en aquellos supuestos en los que la entidad que los hubiera generado no pudiera aprovecharlos en el futuro, al no poder generar materialmente bases imponibles positivas derivadas de actividades económicas que tributasen en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades (la entidad que generó los créditos no se había extinguido jurídicamente, pero sí a efectos fiscales por su incapacidad de generar en lo sucesivo rentas gravadas por el Impuesto).

Bajo la lógica de dicha doctrina, la Disposición transitoria vigésima sexta de la LIS permitió el traspaso de los créditos fiscales generados por la actividad aportada al banco, sometiéndolo a la condición de que la entidad segregada, con posterioridad a la aportación, no desarrollase actividades económicas y que sus rentas se limitasen a los rendimientos procedentes de las participaciones en el capital de otras entidades en las que participase.

Sin embargo, dicha prohibición, que penaliza en gran medida el futuro de algunas fundaciones bancarias y ordinarias fruto de la transformación de las cajas de ahorro que segregaron su actividad financiera, carece de en la actualidad de fundamento técnico toda vez que la nueva Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, ya permite¹⁰³ la transmisión a la entidad adquirente, cuando la sucesión no sea a título universal de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

(103) El artículo 84 de la LIS señala:

“Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.

1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos. La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente.

b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.

RELACIÓN DE PROPUESTAS DE MEJORA

A riesgo de perder sustancia, por la obligada omisión de la fuerza argumental esgrimida en cada caso, parece no obstante de utilidad el incorporar como última aportación de este trabajo un sumario resumen de las propuestas de mejora que, en las distintas ponencias y respecto de los temas concretos abordados en las mismas, han formulado cada uno de los autores colaboradores de este proyecto.

No se trata de suplir la exposición razonada de las materias y de las consideraciones jurídicas relativas a cada una de ellas, sino de facilitar un documento ágil, que refunda las sugerencias formuladas para la mejora de la fiscalidad del mecenazgo, por la doble vía de posibles modificaciones de los textos legales en vigor, o bien la adopción de interpretaciones o conductas administrativas en la aplicación del sistema vigente que lo hagan más adecuado a la realidad del sector y al objetivo último de potenciar las aportaciones a las entidades sin ánimo de lucro y en definitiva su actividad en beneficio de la sociedad.

PRIMERA MESA: ASPECTOS DESTACADOS RELATIVOS AL RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO

“ENTIDADES BENEFICIARIAS”

LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES CON FORMA JURÍDICA DE ASOCIACIÓN, ¿NECESIDAD DE SER DECLARADAS “DE UTILIDAD PÚBLICA”?

La intención del Legislador fue la de exigir la utilidad pública a las ONGD con forma jurídica de asociación. Sin embargo, se entiende que con el cumplimiento de los diez requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley

49/2002 la supervisión y control de las ONGD no declaradas de utilidad pública, sean o no “calificadas”, debería estar suficientemente garantizada.

Por ello, se propone la nueva redacción del artículo 2 c de la Ley 49/2002 con intención de clarificar la situación y eliminar este requisito a las ONGD con forma de asociación.

También se manifiesta que es aconsejable ampliar el campo de actuación de la Ley 49/2002 a otro tipo de entidades, cuya naturaleza no lucrativa merece idéntico tipo de tributación; entre las que se incluyen:

- 1) Consorcios cuya mayoría de derechos de voto sean titularidad de entes totalmente exentos del Impuesto sobre Sociedades.
- 2) Federaciones Deportivas Autonómicas integradas en una Federación Deportiva Internacional reconocida por el Comité Olímpico Internacional.
- 3) El Comité Olímpico Internacional y las federaciones deportivas internacionales en las que esté integrada una federación deportiva española.
- 4) Delegaciones de Entidades No Lucrativas extranjeras residentes en países o territorios con los que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición y que cumplan de manera equiparable los requisitos previstos en la Ley 49/2002.

EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENL Y DEL MECENAZGO Y LOS TERRITORIOS FORALES

Se aconseja que la resolución de los problemas más frecuentes, hasta ahora abordada mediante diversos criterios interpretativos, se afronte mediante una generalización de los mismos, que podría tener lugar a través de una **modificación del Concierto y del Convenio** en la que se hiciera constar que:

- a) Cualquier renta obtenida en un territorio por una ENL sujeta al régimen fiscal del otro territorio tuviera *el mismo tratamiento fiscal* que le correspondería en caso de haber sido obtenida por una ENL residente en el mismo territorio.
- b) Los donativos interterritoriales disfruten de los beneficios previstos para el impuesto personal del donante **cuando la entidad benefi-**

ciaria reúna los requisitos establecidos en la normativa de mecenazgo del territorio del donante.

- c) Además, en las formas de mecenazgo para las que subsisten las barreras se debería caminar hacia una **regla de reciprocidad** o reconocimiento mutuo de programas que, en la medida de lo posible, sería preferible reconocer en el Concierto y en el Convenio.

Por lo que concierne a la **acreditación del cumplimiento** de los requisitos exigidos por la normativa del territorio que aplica el beneficio fiscal, sería preciso impulsar los mecanismos de colaboración entre las Administraciones tributarias de régimen común y foral, así como el **intercambio de información**.

La eventual adecuación del tratamiento del **mecenazgo internacional**, en línea con la jurisprudencia del TJUE, se debería abordar de forma consensuada entre el legislador de territorio común y de territorio foral.

LA FISCALIDAD DE LAS ACTIVIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO CON COMPONENTE INTERNACIONAL

Sería oportuno promover los correspondientes cambios legislativos y reglamentarios en el sentido de configurar un marco más flexible de aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/02, promoviendo, a título de ejemplo, el carácter de relación ejemplificativa y no exhaustiva de las entidades incluidas en el artículo 2 de la ley citada, de manera que entidades con fines sustancialmente análogos a las allí incluidas pudieran también acogerse a las disposiciones del régimen legal especial.

En cuanto a la relevancia del requisito del registro de las entidades extranjeras, es preciso reconocer legislativamente que ha perdido pujanza tanto a la vista de los pronunciamientos jurisdiccionales de Tribunales españoles, como de la propia denuncia comunitaria, lo que justificaría la introducción reglamentaria de un procedimiento en el que se pudiera acreditar la equivalencia o comparabilidad, cuando menos para las entidades extranjeras sin presencia en España.

PERSECUCIÓN DE FINES DE INTERÉS GENERAL DE FORMA DIRECTA O INDIRECTA POR PARTE DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (FUNDACIONES PATRIMONIALES)

La Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 1 de octubre de 2015, supuso un punto de inflexión seguido asimismo por el TEAC, en Resolución de 8 de septiembre de 2016, modificando su criterio anterior. Estableciendo la conclusión de que la Ley 49/2002 establece, como requisito para la aplicación del régimen especial regulado en la misma, la persecución de fines de interés general, sin que por ello deba entenderse que su ejecución deba ser realizada exclusivamente de forma directa.

El hecho de que sobre esta cuestión no se haya manifestado aún el Tribunal Supremo, y que no existan las dos resoluciones del TEAC necesarias para que un determinado criterio vincule a los órganos de aplicación de los tributos, lleva a plantear si no sería necesario, de *lege ferenda*, establecer más claramente la posibilidad de realizar actividades de interés general tanto de forma directa como indirecta.

Entretanto deberá tenerse en cuenta la exigencia reiterada por la DGT de que la fundación patrimonial no operativa “... lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados”.

CONSECUENCIAS PARA EL DONANTE DEL INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY 49/2002 POR PARTE DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

El disfrute del régimen fiscal especial previsto por el Título II de la Ley del Mecenazgo requiere el ejercicio de una opción a favor del mismo declarando la entidad su voluntad de acogerse a dicho régimen. La Ley del Mecenazgo ha simplificado de un modo extraordinario las exigencias formales, de modo que ahora la adquisición del régimen no queda sujeta a ningún trámite previo de otorgamiento, declaración o reconocimiento.

Si tras la realización de actuaciones de comprobación e investigación, la Administración Tributaria determina que una entidad ha aplicado de forma indebida en ejercicios anteriores el régimen especial de los incentivos al mecenazgo, la conclusión – respaldada mayoritariamente por la Administración Tributaria y los Tribunales- es la de que procede su regularización,

por parte de los mecenas, personas físicas o jurídicas; que asumen el coste del incumplimiento. Situación que genera una importante lesión al principio de seguridad jurídica

Ante la negativa, por parte de la doctrina administrativa, de flexibilizar la interpretación de la Ley 49/2002, resulta necesario que el legislador modifique la norma en este sentido, de tal forma que los mecenas no perdieran en el futuro los incentivos fiscales aplicados por el hecho de que la entidad beneficiada con el mecenazgo no haya cumplido con sus obligaciones.

“CONCEPTO DE DONACIÓN”

EL CONCEPTO DE DONACIÓN A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

En relación con esta cuestión se realizan varias propuestas cuyo fin es dotar de un marco jurídico más seguro y cierto a donantes y ENL, adecuando a los nuevos tiempos la Ley 49/2002, que sin duda ha tenido un gran papel en el desarrollo del sector en los últimos años, pero que requiere de cierta revisión en estos aspectos. A saber:

- el legislador debería abordar la posibilidad de ampliar el concepto de donación, lo aconsejable sería sustituirlo por uno más amplio como el de liberalidades, ya sean contractuales o no. En este sentido, se podría adoptar el previsto en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 3.1 Ley 29/1987). Dicha redacción daría cobertura a otros negocios que pueden suscitar alguna duda con la actual normativa y que solo se soluciona por la vía interpretativa.
- Sería conveniente que el legislador permitiese que las donaciones de servicios pudieran aplicarse de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Debería darse una solución al problema del reconocimiento a los donantes o el ofrecimiento de ciertas pequeñas ventajas patrimoniales. Modificando los requisitos exigidos para que las donaciones sean deducibles en el sentido de no exigir que sean “puras y simples”.

“CONVENIOS DE COLABORACIÓN”

CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

Se recomienda una nueva regulación de tal forma que todos los convenios de colaboración empresarial que se firmen con entidades sin ánimo de lucro, sean o no de las definidas como beneficiarias del mecenazgo por la Ley 49/2002, se equiparen a una donación.

Además la contraprestación consistente en la difusión de la participación del colaborador debería estar en todo caso no sujeta a IVA, y la ayuda estaría siempre exenta para la entidad beneficiaria a efectos del Impuesto sobre Sociedades (por aplicación del artículo 6.1º a) de la Ley 49/2002 si la entidad beneficiaria estuviera acogida al régimen fiscal de esta Ley o, si no lo estuviera, por aplicación del artículo 110.1 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, referido a las entidades parcialmente exentas)

En cuanto a la relación entre convenios de colaboración empresarial y contratos de patrocinio, se estima que en ausencia de equivalencia en las contraprestaciones, el convenio de colaboración debería admitir recibir algún retorno adicional a la mera difusión de la participación del colaborador. Contraprestaciones de escaso valor y que no motivan ni son la causa del contrato y que, sin embargo no tienen cabida con la definición de colaboración existente en la Ley 49/2002.

También se estima necesario establecer unos límites claros, probablemente *ex lege*, que permitan evitar eventuales situaciones de controversia y que den cobertura en el ámbito de los convenios de colaboración, a la difusión de la participación que pueda hacer el propio colaborador.

¿SE PUEDE MATERIALIZAR LA AYUDA ECONÓMICA EN UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS?

Se entiende conveniente aclarar a través de una consulta que las prestaciones de servicios tienen cabida en el concepto de ayuda económica contemplado en el artículo 25 de la Ley 49/2002.

Además cabría analizar si a través de la propia normativa de mecenazgo se recoge el tratamiento de estas prestaciones a efectos del IVA, tal y como se contempla en la propia normativa del IVA y ha sido resuelto en consulta.

Por lo que se refiere a la valoración de las prestaciones de servicios, se propone una modificación normativa tendente a recoger un procedimiento de valoración similar al contemplado en la normativa del IRPF en materia de valoración de retribuciones en especie.

“BENEFICIOS FISCALES AL MECENAZGO”

RÉGIMEN DE MECENAZGO: GRANDES DONACIONES.

Las propuestas de futuro podrían orientarse en las siguientes direcciones:

- a) Replanteamiento desde su base del régimen de los acontecimientos de especial interés, al menos si se quiere que siga figurando como parte del mecenazgo. De acuerdo con algunos de los criterios apuntados habría que tratar de asegurar que respondiese la idea de liberalidad y además resultase neutral para los distintos sujetos.
- b) Resulta obligado conformar un régimen fiscal atractivo para las grandes donaciones, que hoy por hoy no existe, al estar el régimen actual orientado en exclusiva al micro mecenazgo. Las líneas generales de dicho régimen podrían ser las siguientes:
 - Habría que replantearse, al menos en relación al IRPF, la posibilidad de sustituir la deducción en cuota por una reducción de la base imponible.
 - Otra línea de actuación, pensando siempre en grandes donaciones, requeriría suavizar el límite del 10 % de la base liquidable. Para lo que se apuntan dos posibilidades:
 - Incrementar los porcentajes de la base liquidable a que pueda ascender la donación gozando de beneficios fiscales.
 - Permitir, al igual que ocurre en el Impuesto sobre Sociedades que, al menos, los excesos se pudieran aplicar en varios ejercicios económicos suavizando de esta forma el impacto de la limitación de la base imponible.

LOS PROBLEMAS DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA EN LA PRIORIZACIÓN DE CIERTAS ACTIVIDADES DE INTERÉS POR LEY

Se entiende que no existen a *priori* razones fundadas que justifiquen un trato desigual entre las entidades del sector público y del sector privado a

efectos del régimen privilegiado aplicable a determinadas actividades del mecenazgo. Sería recomendable que una vez seleccionadas las actividades calificadas como prioritarias las aportaciones realizadas a las entidades del Tercer Sector que realicen dichas actividades tuvieran acceso al régimen privilegiado de deducción establecido en el artículo 22 de la Ley 49/2002.

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación, junto a la promoción del desarrollo cultural y la innovación, cabría plantear la conveniencia de ampliar el listado de actividades prioritarias a otros campos teniendo en cuenta otros principios rectores de la política social y económica reconocidos en el Capítulo III de la Constitución Española.

Por último, convendría reformar la redacción del artículo 22 de la Ley 49/2002 introduciendo la necesidad de motivar la calificación de actividad prioritaria –por ejemplo al tiempo de presentación por el Gobierno del informe económico financiero que acompaña al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado–.

La duda interpretativa que se plantean en cuanto al límite de la deducción debe ser resuelto, rechazando una interpretación del artículo 22 de la Ley del Mecenazgo que impida la aplicación del límite incrementado cuando el donante es contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El régimen privilegiado aplicable a las aportaciones recibidas para financiar actividades concretas hace recomendable incrementar las obligaciones de información de las entidades receptoras para favorecer el control del efectivo destino de las aportaciones realizadas.

VALORACIÓN DE LAS DONACIONES EN ESPECIE

Sería recomendable modificar los criterios de valoración vigentes mediante su unificación.

Por razones de coherencia y neutralidad del sistema tributario sería aconsejable que la valoración de los bienes y derechos donados se remitiese a su valor real en el momento de la transmisión, si bien es preciso abordar los medios admitidos para acreditar el valor de mercado empleado.

Las entidades beneficiarias al incluir en el modelo 182 la valoración de los bienes y derechos donados siguiendo los criterios de valoración previstos en la Ley 49/2002, sería recomendable que se limitarían a informar el

valor facilitado por los donantes, al ser éstos los que disponen de la información necesaria para fijar el valor de los bienes y derechos donados conforme a los métodos previstos en la Ley del Mecenazgo.

DONACIONES EN ESPECIE E IVA: EL AUTOCONSUMO. DONACIONES AL BANCO DE ALIMENTOS.

El criterio seguido por la DGT en sus resoluciones parece acertado y genera en la práctica un efecto parecido a los supuestos de no sujeción o exención cuando se donan alimentos cuya fecha de consumo preferente es próxima.

El establecimiento de cualquier supuesto de no sujeción o exención no podría realizarse de forma unilateral, sino que tendría que producirse en el ámbito de modificación de la Directiva.

“OBLIGACIONES FORMALES”

INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO: GESTIÓN PRÁCTICA DE LAS OBLIGACIONES FORMALES.

Es necesaria una colaboración más estrecha entre las entidades del sector y la Administración Tributaria que podría centrarse en las siguientes cuestiones, que contribuya a la detección de problemas e ineficiencias y a su mejora, coadyuvando a una mejor gestión de las obligaciones de información que al fin y al cabo redundarían en beneficio de los donantes:

- colaboración en la propia preparación y diseño del Modelo 182,
- análisis de vías de colaboración con la Administración Tributaria para la aportación de datos de los que tiene constancia,
- establecer vías más óptimas de resolución de errores que las ahora existentes- por ejemplo acudiendo al uso de soporte informático, en lugar de las correcciones manuales.
- sería deseable que la Administración habilitase un teléfono de consulta específico para el Modelo 182, que ayude a las entidades de forma ágil para evitar retrasos y errores.

SEGUNDA MESA: ANALISIS DE DERECHO COMPARADO

Los estudios presentados permiten acercarnos a algunas ideas que pueden ser tomadas en consideración en el ámbito interno para una mejora de nuestro sistema.

1. Todos los países exigen que como elemento subjetivo que el destinatario de las donaciones sean entidades especialmente protegidas y que cumplan una serie de requisitos que acrediten su carácter no lucrativo.

En Estados Unidos estas entidades tienen que ser previamente reconocidas y autorizadas por las Administraciones, así que una donación realizada a una entidad reconocida en la lista dará derecho al mecenazgo aunque posteriormente la Administración la excluyera por no cumplir con los requisitos normativos. Se trata de un sistema dirigido a incentivar la seguridad jurídica.

2. El sistema más incentivador de todos es el francés, donde se permite deducir en la cuota del IRPF hasta el 66% de los importes donados y en el Impuesto sobre Sociedades dicha cuantía alcanza el 60%.
3. En Estados Unidos el sistema de deducción en el IRPF no es "cuota", sino una deducción del gasto en la base imponible, se ha justificado esta medida en el hecho de que la finalidad de la norma es incentivar a las rentas altas, en tanto son quienes más capacidad para donar tienen y, por tanto, a quién más hay que estimular. Lo que constituye un claro estímulo a las grandes donaciones.
4. En relación a los límites a los beneficios fiscales al mecenazgo que los distintos países concreten en un límite sobre la renta generada. En el IRPF español, ese límite es del 10% sobre la base liquidable. En Francia y en Alemania, el límite se eleva hasta el 20%. En el caso de Estados Unidos, los porcentajes dependen del tipo de entidad no lucrativa destinataria, llegando al límite del 50% en el caso de que el destino sea una *public charity*.

En Alemania, y como norma especial, se permite deducir hasta 1.000.000 de euros en el caso de donaciones afectas a dotación fundacional, ya sea en el año de la donación en los nueve años siguientes,

5. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, los límites que se establecen a las donaciones operan no sólo sobre base imponible,

como ocurre en España (el 10% de la base imponible) sino sobre la cifra neta de negocios en Francia, sobre la cifra neta de negocios, y en Alemania, donde se concede un derecho de opción entre el 20% de la base o el 0,4 por 100 de la suma de la cifra neta de negocios y salarios abonados. El efecto final es que, en el caso de que los márgenes de las empresas sean reducidos, el actuar sobre la cifra neta de negocios puede suponer un incentivo mayor en el mecenazgo que los límites sobre la base imponible.

6. En algunos países, como ocurre en Francia y en Estados Unidos, algunos tipos de donación (como puede ser comida, alojamiento) permiten incrementar los porcentajes de deducción o la base. De esta manera, se reconoce legislativamente discriminaciones en función de intereses que pueden prevalecer en ciertos casos.
7. Frente a lo que sucede en el IRPF español, que cuando una donación excede de los límites normativos (el 10% de la base liquidable), el importe no deducido se pierde. En otros países, como Francia o Estados Unidos, ese importe pendiente de deducir se puede deducir en años posteriores (5 años en Estados Unidos y Francia) incentivando así las grandes donaciones.
8. En el caso de donaciones transfronterizas, en aplicación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Francia ha establecido un sistema de autorización previa o de devolución de ingresos indebidos donde debe recaer una resolución expresa.
9. En Francia se ha reconocido el derecho al mecenazgo sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, siendo incompatible esta deducción con la existente para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
10. El mecenazgo por servicios para las entidades mercantiles está admitido en Francia, y para las entidades sujetas al IS, si se trata de servicios subcontratados, habrá que estarse al precio efectivamente satisfecho. De la misma manera, en el Reino unidos, son gastos fiscalmente deducibles para la empresa, aquellos costes en los que incurra por la puesta a disposición de sus empleados en una entidad no lucrativa.
11. Con relación al voluntariado o servicios prestados por personas físicas, Estados Unidos ha reconocido el derecho al mecenazgo por

los gastos en que efectivamente haya incurrido el voluntario para la realización de la actividad.

12. En cuanto a los donativos mixtos, en Estados Unidos se ha abordado una regulación específica sobre estas donaciones, donde se debe probar el valor de mercado y la existencia de una donación, permitiéndose los incentivos fiscales al mecenazgo por ésta última. Asimismo en el Reino Unido se ha reconocido que retornos testimoniales (como placas o información sobre el donante) no impiden la existencia de la donación.

TERCERA MESA: FUNDACIONES BANCARIAS

En relación con el régimen establecido para estas fundaciones, procedentes de la transformación de algunas Cajas de Ahorro, tras la crisis financiera, en virtud de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, el paso del tiempo y la dispar evolución de las diferentes entidades hacen recomendable revisar algunas situaciones que afectan de manera directa a la continuidad de la obra social de las mismas.

1. IMPOSIBILIDAD LEGAL DE ACOGIMIENTO DE LAS FUNDACIONES BANCARIAS AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LA LEY 49/2002, AUNQUE REÚNAN LOS REQUISITOS PARA ELLO

Del total de catorce fundaciones bancarias constituidas tras el proceso de transformación únicamente seis mantenían en 2015 una participación de, al menos, el 30 por ciento en el banco, con lo que podrían permanecer dentro del grupo de tributación consolidada del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la entidad bancaria. Y otras seis fundaciones bancarias mantenían participaciones inferiores al 10 por ciento, procediendo su carácter de fundación bancaria del derecho a nombrar algún miembro del consejo en el banco.

En los casos de baja participación en la entidad bancaria, o incluso en el de una participación mayor pero con una perspectiva de dividendos reducidos o inexistentes, la financiación de la obra social de las fundaciones bancarias habrá de realizarse por otros medios, y el acogimiento al régimen de la Ley 49/2002 podría resultar mucho más eficiente.

No parece, pues, que tenga sentido que las fundaciones bancarias mantengan en todo caso la obligación de tributar en régimen general del Impuesto sobre Sociedades sin que, reuniendo los requisitos para ello, puedan acogerse al régimen de mecenazgo (o al de entidades parcialmente exentas contemplado en la propia LIS) incluso cuando haya desaparecido la única causa que motivó la aplicación del régimen general.

2. IMPLEMENTACIÓN DE INCENTIVOS FISCALES LIGADOS A OTRAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LAS FUNDACIONES BANCARIAS

El modelo de financiación de las fundaciones bancarias está evolucionado y muchas de estas entidades están abocadas a no financiarse exclusivamente a través de los dividendos procedentes de las entidades de crédito en las que participan, cobra especial importancia fomentar las aportaciones de terceros implantando un esquema de incentivos fiscales ligado específicamente a estas aportaciones.

3. REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS POR PARTE DE LAS FUNDACIONES BANCARIAS QUE PROCEDAN DE LA TRANSFORMACIÓN DE UNA CAJA DE AHORROS QUE TRANSMITIÓ CRÉDITOS FISCALES A LA ENTIDAD BANCARIA A LA QUE SEGREGÓ SU NEGOCIO FINANCIERO, AL AMPARO DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA 26ª DE LA LIS.

El régimen especial prohíbe, a las entidades que transmitieron el derecho a compensar bases imponibles negativas o deducciones pendientes de aplicación, la realización de actividades económicas.

Esa prohibición penaliza en gran medida el futuro de algunas fundaciones bancarias y ordinarias fruto de la transformación de las cajas de ahorro que segregaron su actividad financiera. Esa circunstancia resulta especialmente rechazable cuando la misma carece en la actualidad de fundamento técnico, toda vez que la nueva Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, ya permite la transmisión a la entidad adquirente, cuando la sucesión no sea a título universal, de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.