



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La tributación del mecenazgo. Análisis de los
incentivos fiscales al mecenazgo de la Ley 49/2002
y su problemática

The taxation of sponsorship: an analysis of tax
incentives for sponsorship according to the 49/2002
Act and the set of problems derived from it

Autor/es

Pablo Gascón Gracia

Director/es

María Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho
2018

INDICE

ABREVIATURAS	5
I. INTRODUCCIÓN.	6
1. CUESTIÓN TRATADA	6
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN	6
3. METODOLOGÍA.	6
II. CONCEPTO DE MECENAZGO Y EVOLUCIÓN DE LA LEGISLACIÓN DE SUS INCENTIVOS FISCALES	7
1. QUÉ ES EL MECENAZGO: HISTORIA Y CONCEPTO.	7
2. EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO	9
III. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES DEL MECENAZGO	13
1. ENTIDADES BENEFICIARIAS	14
2. DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES DEDUCIBLES	19
2.1 Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o derechos	20
2.2 Cuotas de afiliación a asociaciones mientras que no den derecho a percibir una contraprestación presente o futura.	21
2.3 Constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.	22
2.4 Otros tipos de donativos o donaciones.	22
3. VALORACIÓN DE LAS BASES DE LAS DEDUCCIONES	23
4. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS APORTACIONES Y DONACIONES	24
4.1 Incentivos fiscales en la LIRPF	24
4.2 Incentivos fiscales en la LIS	25
4.3 Incentivos fiscales en la LIRNR	26
4.4 Exención de las rentas derivadas de donativos y aportaciones.	26
5. ACTIVIDADES PRIORITARIAS DE MECENAZGO	26
6. JUSTIFICACIÓN DE LAS DONACIONES	27
IV. RÉGIMEN FISCAL DE OTRAS FORMAS DE MECENAZGO	28
1. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL	29
2 GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL	30

3 PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO	31
V. PRINCIPALES MEDIDAS DE LA REFORMA LA LEY 49/2002. ANÁLISIS CRÍTICO.	34
1. DEDUCCIÓN DEL 75% SOBRE LOS 150 PRIMEROS EUROS	35
2. AUMENTO DEL 5% DE DEDUCCIÓN POR FIDELIZACIÓN	36
3. POSIBLES PUNTOS DE MEJORA	38
VI. CONCLUSIONES	39
VII. BIBLIOGRAFÍA Y OTROS RECURSOS	41

ABREVIATURAS

CC – Código Civil

CCAA – Comunidades Autónomas

CE – Constitución Española

DA – Disposición Adicional

DGT – Dirección General de Tributos

IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IRPNR – Impuesto sobre la Renta de Personas No Residentes.

IS – Impuesto sobre Sociedades

LIRPF - Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas

LIRNR – Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas No Residentes.

LIS – Ley del Impuesto de Sociedades

LO – Ley Orgánica

LOFCA – Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

PGE – Presupuesto General del Estado

RAE – Real Academia Española.

TEAC- Tribunal Económico Administrativo Central

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA.

En el presente trabajo de fin de grado vamos a analizar la tributación del mecenazgo y los diferentes incentivos fiscales para éste que propone la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo. Se realiza un análisis completo sobre el mecenazgo y su regulación: qué es, qué incentivos fiscales propone la ley y cuáles son las premisas que cumplir para tener derecho a ellos mediante el estudio del Título III de la nombrada ley. También analizaremos la última reforma de esta ley, así como la problemática que plantea a la hora de su puesta en práctica.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN

Mi vocación es la economía y el ámbito empresarial lo que hace que tenga un gran interés en la legislación tributaria y fiscal por su repercusión monetaria tanto en las personas físicas a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) como en las sociedades por medio del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS). Ello y la curiosidad que despertó en mí un tema poco estudiado en la carrera como es el mecenazgo hizo adentrarme en la investigación de los incentivos fiscales que se proponen desde la legislación española y su implicación en la declaración de estos impuestos.

Asimismo, el tema elegido me ha permitido indagar acerca de las diferentes acciones que puede hacer una empresa en temas de mecenazgo y, dependiendo del tipo de acción que se trate y la vía utilizada para ello, ver sus posibles implicaciones fiscales ya que en la actualidad son muchas las empresas que destinan partes de sus fondos a la acción social para generar una buena imagen corporativa.

3. METODOLOGÍA

El tema era nuevo para mí pues no lo habíamos estudiado en ninguna de las dos asignaturas de Derecho financiero y tributario que he cursado. Por ello, la metodología utilizada ha sido fundamentalmente documental. investigando mediante la lectura de diversos artículos doctrinales, jurisprudencia, doctrina administrativa y las disposiciones normativas.

El trabajo se podía plantear desde varias perspectivas y elegí un análisis completo del título III de esta ley, así como la problemática que planteaba en la práctica fijándome en las medidas que se habían introducido con la reforma de la ley. Una vez situado el tema a tratar, y teniendo claro en que me quiero centrar, decidí dividir el trabajo en cuatro grandes bloques.

El primero de ellos explica qué es el mecenazgo tanto desde el punto de vista histórico como actual y hace un recorrido por la normativa a aplicar en los actos de mecenazgo. El segundo apartado detalla en profundidad el régimen fiscal de los actos de mecenazgo y sus deducciones a través del análisis de la ley 49/2002. En el siguiente explicamos qué se corresponde con las otras formas de mecenazgo; y, en el cuarto capítulo nos centramos en las diferentes medidas adoptadas en la reforma que tuvo lugar en 2014 y que entro en vigor en 2015. Cerraremos el trabajo con unas conclusiones del autor.

La problemática que pueda surgir en cada uno de los aspectos de la ley se estudia en los diferentes capítulos mediante el análisis de la doctrina administrativa y la jurisprudencia que existe al respecto.

II. CONCEPTO DE MECENAZGO Y EVOLUCIÓN DE LA LEGISLACIÓN DE SUS INCENTIVOS FISCALES

1. QUÉ ES EL MECENAZGO: HISTORIA Y CONCEPTO.

El concepto de mecenazgo es muy antiguo y la figura del mecenas ha existido a lo largo de toda la historia. La palabra mecenas proviene de un nombre propio, el de Cayo Cilnio Mecenas¹, que fue un consejero político del emperador de Roma Cesar Augusto. Fue un gran defensor e impulsor del arte, especialmente de aquellos jóvenes talentosos de la época que despuntaban en campos como la poesía. Uno de los afortunados fue Horacio con el que además de promover y financiar su interés por la poesía mantuvo una relación de amistad.

El mecenas no solo era el que ayudaba al artista económicamente sino que además empatizaba con él, les protegían e intentaban que se situaran en escalafones de la

¹ C. C. *Mecenas*, c. 69-8 a. C., consejero del emperador romano Augusto y protector de las letras y de los literatos. FUENTE: Diccionario de la Real Academia Española.

sociedad más elevados que el de la media de estos gremios artísticos que estaban más desfavorecidos.

En la Baja Edad Media, tuvo importancia el mecenazgo civil. algunos aristócratas, instituciones políticas y la monarquía promovían las actividades culturales de los artistas. En la Alta Edad Media, por un largo periodo de tiempo, la única institución que promovió la cultura fue la Iglesia dado su monopolio en las actividades intelectuales. En esa época se empezó a realizar una práctica que se parece al mecenazgo actual que consistía en interpretar al mecenas en la obra que financiaba. De esta manera, el mecenas obtenía una contraprestación en modo de prestigio que puede ser similar a la práctica DE hoy en día.

Una de las épocas más importantes para el mecenazgo es el Renacimiento. En estos tiempos destacaron mecenas como los Uffici, los Sforza o los Médici y personalidades como el Papa. Estas colaboraciones hicieron que artistas como Rafael Sanzio, Miguel Ángel o Leonardo da Vinci pudieran realizar las obras que tanto han significado para el arte mundial y que hoy en día tienen en un alto valor económico. Además, este impulso a la cultura hizo que se desarrollara un entorno con un nivel intelectual mayor y que produjera la creación del artista e intelectual humanista que define la época del Renacimiento. La práctica habitual de los mecenas era financiar a los intelectuales y artistas para vincularse con ellos ya que les aportaba prestigio. También las propias monarquías aumentaban su prestigio mediante la fomentación de las artes y la cultura.

Con la llegada de la edad contemporánea y la revolución industrial emergió una nueva clase poderosa: la burguesía. En este entorno se fraguó el nuevo mecenazgo impulsado por empresarios, industriales, banqueros, comerciantes y profesionales liberales destacando nombres como los Morgan, Rothschild, Carnegie, Rockefeller, Guggenheim o Thyssen. Estos burgueses también utilizaban el fomento de la cultura como medio para alcanzar la más prestigiosa posición de la sociedad.

Por lo tanto, cabe afirmar que el mecenas es una figura que ha tenido protagonismo desde hace muchos años y que en la actualidad sigue existiendo.

En la actualidad distinguimos dos tipos de conceptos relativos al mecenas o mecenazgo: el clásico y social; y, el legal. El concepto clásico y social de mecenas es el que figura en el diccionario de la RAE como aquella “persona que patrocina las letras o las artes”.

Sin embargo, el concepto legal de mecenazgo dista de esta definición social o clásica. Ya no se habla del mecenas como una persona individual incentivadora de las labores artísticas. En la legislación fiscal actual, concretamente en la Ley 49/2002 (en adelante también puede ser llamada Ley del mecenazgo) se parte de una definición de mecenazgo como «toda participación privada en la realización de actividades de interés general». En consecuencia vemos dos cambios importantes en el concepto de mecenazgo: ya no va ligado a una persona individual sino que pueden ser tanto personas físicas como jurídicas; y, actualmente, no está vinculado solo a la cultura sino que va dirigido a otros muchos sectores de la sociedad que componen lo que denominamos actividades de interés general².

De hecho, es la Ley 49/2002 en su artículo 1.1, la que por primera vez define el mecenazgo en nuestro Derecho Fiscal (lógicamente existían otras definiciones, como ya hemos explicado previamente).

Sin embargo, en comparación con lo que entendía la legislación anterior en la ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, esta nueva definición no implica una novedad ya que « la nueva norma no resulta sustancialmente diferente de la derogada en lo que al tipo de incentivos fiscales al mecenazgo se refiere, si bien, incorpora en su regulación, de una parte, mejoras técnicas que eran necesarias para adaptar la regulación fiscal del mecenazgo a la evolución experimentada por el sistema tributario desde 1995 y, por otra, doctrina administrativa derivada de la aplicación de la Ley 30/1994»³.

2. RECORRIDO POR LA LEGISLACIÓN ESTATAL DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO Y PRINCIPALES LEYES AUTONÓMICAS

La ley que actualmente rige los incentivos fiscales al mecenazgo es la ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo desarrollada en su reglamento el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2 Ponce Velasco, P. «Mecenazgo ¿por qué una reforma normativa?» *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, 872, 2013, p96.

³ Cruz Amorós M. y Ribas López, S. «*La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*». Madrid: CIDEAL- PricewaterhouseCoopers, 2004, p 172.

Antes de ésta, la primera ley estatal que reguló expresamente los incentivos fiscales es la Ley 30/1994 que reglaba tanto el régimen sustantivo de las fundaciones en su Título I, como los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, en su Título II. El legislador optó por darle carácter autónomo a cada uno de estos dos títulos promulgando la Ley 50/2002 para el Título I de la anterior Ley 30/1994 y, la Ley 49/2002 para el Título II lo cual es coherente con la intención del legislador expresada en el cuarto párrafo del apartado I de la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002: « La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos ya que, como su propio título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contiene ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada.»

Lo que se consiguió aparentemente con este cambio fue el otorgarle al Título II la independencia normativa convirtiéndolo en ley autónoma.

La Ley 49/2002 se ha intentado modificar en múltiples ocasiones por razones de oportunidad política cuando los gobiernos que están en el poder en ese momento pretenden dar una visión diferente del denominado Tercer sector a la del gobierno anterior.

La única disposición que ha aportado novedades sustantivas es la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁴. Los cambios y novedades que introduce esta ley los comentaremos a lo largo del trabajo. Junto a esta modificación también es preceptivo nombrar las pequeñas modificaciones del artículos 3.1 y 16.e introducidas por la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.

No obstante, no es suficiente dirigirnos a esta ley para establecer las diferentes deducciones fiscales a las que da derecho el mecenazgo. Tenemos que recurrir a normas fiscales específicas: para las personas físicas hay que acudir a la LIRPF; y, para las personas jurídicas a la LIS. Asimismo, hay que tener en cuenta las normas autonómicas y forales.

⁴ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014.

La Ley 49/2002 es una ley estatal dictada al amparo del artículo 149.1.14 CE que reconoce al Estado la competencia exclusiva sobre la regulación de la Hacienda General. Bajo este amparo, el Estado impone sus tributos y el marco general del sistema tributario. Por su parte, las CCAA pueden incidir a través del uso de su competencia en materia financiera y tributaria.

Como hemos comentado anteriormente, los incentivos fiscales previstos en la ley 49/2002 afectan a tributos de régimen estatal como son IRPF, IS o IRNR. Las CCAA pueden intervenir a través de la regulación de incentivos fiscales de las donaciones en las cuotas autonómicas del IRPF y en los demás tributos estatales cedidos a las CCAA de acuerdo con el artículo 10 de la ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) y la ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. El hecho de que las CCAA no puedan incidir en el régimen común del impuesto sobre sociedades determina que las legislaciones autonómicas en materia de mecenazgo sean incompletas y generen consecuencias tributarias indeseadas en la medida de que pueden aumentar la deducción para una persona física pero no pueden aminorar la cuota del impuesto sobre sociedades para una persona jurídica.

Las promulgaciones de las diferentes legislaciones autonómicas, según Montserrat Casanellas⁵, ha complicado más el escenario en el sentido de que establecen fórmulas concretas de mecenazgo que no siempre encajan con el modelo estatal lo que añade complejidad al fenómeno y aleja al contribuyente del conocimiento cierto de las consecuencias tributarias que su colaboración en las áreas y actuaciones fiscalmente incentivadas puede tener. Vamos a numerar algunas de las leyes autonómicas más importantes aprobadas tras la Ley 49/2002 resumiendo las principales diferencias con la ley estatal que explicaremos a lo largo de este trabajo.

El primer texto autonómico sobre el mecenazgo tras la aprobación de la ley 49/2002 fue la Ley foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra⁶. De hecho, el poder que le otorga el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y

⁵ Casanellas Chuecos, M. «Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica» *Revista catalana de dret públic*, 52, 2016, p 45

⁶ Boletín Oficial de Navarra de 26 de mayo de 2014; BOE de 6 de junio de 2014

amejoramiento del régimen foral de Navarra le permite a la Comunidad Foral de Navarra formular una regulación tributaria completa sobre esta materia ya que puede regular los incentivos tanto en el IRPF y el IRNR como en el IS. Su ámbito de actuación objetivo se centra, exclusivamente, en el sector cultura y es el más reducido de las regulaciones autonómicas que vamos a citar. En cuanto a los beneficiarios del acto de mecenazgo, esta ley introduce a las personas físicas como receptoras de las donaciones fiscalmente incentivadas, esto es, personas físicas que habitualmente desarrollen profesionalmente actividades artísticas. Los tipos de las deducciones que ofrece esta ley son: en el IRPF, el 80 por ciento sobre los 150 primeros euros y el 40% sobre el exceso; y, para el IS, se combina una deducción en base por el importe total de la donación con una deducción en cuota del 30 por ciento sobre los primeros 300 euros y del 20 por ciento sobre el exceso.

Otra de las leyes autonómicas creadas es la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural de la Comunidad Valenciana⁷ dictada a través del uso de las competencias exclusivas a Generalitat en la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, por la que se aprueba su Estatuto de Autonomía, en las siguientes materias: cultura (art. 49.1.4.a); patrimonio histórico, artístico, monumental, arquitectónico, arqueológico y científico (art. 49.1.5.a, sin perjuicio de lo que dispone el número 28 del artículo 149.1 CE); e investigación fomento y desarrollo de la I+D+I (art. 49.1.7.a, sin perjuicio de lo que dispone el número 15 del art. 149.1 CE). Es la ley con el ámbito objetivo de aplicación más amplio ya que comprende el desarrollo del mecenazgo cultural y científico, el fomento del deporte y la práctica deportiva no profesional. El ámbito subjetivo está más avanzado que en la ley estatal al incluir tanto a las personas físicas como jurídicas con ánimo de lucro que desarrollen actividades empresariales o profesionales en los diferentes ámbitos de actuación (cultural, científico, tecnológico o deportivo). La variación en los tipos es limitada debido a la menor incidencia de esta ley en los impuestos estatales parcialmente cedidos. Solo se establecen deducciones entre el 15 y el 20 por ciento en la cuota autonómica del IRPF.

La otra regulación autonómica es la recogida por dos leyes en la CCAA de les Illes Balears: 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 la Ley 6/2015, de 30 de

⁷ Boletín Oficial de las Islas Baleares, núm 44, 28 de marzo de 2015, págs.. 14317 y ss.

marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo⁸. Leyes promulgadas al amparo de las competencias exclusivas asumidas por la Generalitat de les Illes Balears en la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma de su Estatuto de Autonomía, en las siguientes materias: cultura (art. 30.26); investigación, innovación y desarrollo científico y técnico (art. 30.44 EAIB); y deporte (art. 30.12). Su ámbito objetivo de aplicación, al igual que el subjetivo, es similar al de la ley valenciana pero dividiendo el fomento del mecenazgo cultural y científico en una ley y el deportivo en otra. Asimismo, como ocurre con la legislación Valenciana, las leyes baleares solo añaden deducciones entre el 15 y el 20 por ciento en las cuotas autonómicas del IRPF.

III. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES DEL MECENAZGO

El régimen jurídico de los incentivos fiscales del mecenazgo está regulado 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, concretamente en el Título III nombrado de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En este apartado vamos a estudiar qué entidades deben ser las beneficiarias de estos actos de mecenazgo para que den derecho a la deducción fiscal, es decir, a quién tiene que ir dirigida el acto de mecenazgo. Seguidamente pasamos a analizar el propio acto de mecenazgo, esto es, qué considera la ley que es un acto de mecenazgo para después especificar los tipos de deducciones que propone para cada tipo de mecenazgo. Señalar aquí que la ley distingue tres tipos de mecenazgo: un mecenazgo puro, que es el que describe el artículo 17 y que vamos a analizar en primer lugar; un mecenazgo reforzado por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado que da derecho a una deducción mayor; y, por último, otras formas de mecenazgo que tienen una serie de características particulares entre las que se encuentran los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, los gastos en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que analizaremos en el apartado V.

En su exposición de motivos, la ley 49/2002 establece que era necesaria una nueva regulación del Título II de la ley 30/1994 debido a la importancia alcanzada por el denominado “tercer sector” así como la experiencia acumulada desde la aplicación de

⁸ Boletín Oficial de las Islas Baleares, núm 44, 28 de marzo de 2015, págs. 14317 y ss.

la anterior legislación. El régimen establecido en el Título II de la ley 30/1994, según la exposición de motivos, ha quedado desfasado, “siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen.”.

En definitiva, los tres objetivos que persigue esta norma son: incentivar la colaboración particular en la consecución de fines de interés general; flexibilizar los requisitos para acogerse a tal régimen fiscal; y, dotar de seguridad jurídica suficiente a las entidades sin ánimo de lucro.

El objeto de la norma está regulado en su artículo 1 y consiste en regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características. De igual modo, tiene por objeto regular los incentivos fiscales al mecenazgo.

1. ENTIDADES BENEFICIARIAS

El artículo 16 de la Ley 49/2002 establece que, para que haya derecho a los incentivos fiscales establecidos en esta ley es necesario que, además de cumplir los requisitos establecidos en el título II, las entidades beneficiarias deben ser alguna de las siguientes:

- Las entidades sin fines lucrativos que establece el artículo 2 de la ley 49/2002.
- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- 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.
- Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Asimismo, hay una serie de organizaciones especificadas en las Disposiciones Adicionales que son beneficiarias sin necesidad de cumplir con los requisitos pedidos en la ley. Algunas de estas son: Cruz Roja y la ONCE (DA quinta); La obra Pia de los Santos Lugares (DA sexta); los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut

Europeu de la Casa de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña (DA séptima); Fundaciones de entidades religiosas (DA octava); la Iglesia Católica, otras confesiones, iglesias y comunidades religiosas (DA novena); Reales Académicas (DA décima); la Obra Social de las Cajas de Ahorros (DA decimotercera).

Al estar clara la consideración de beneficiarias del resto de entidades que nombra el artículo 16, nos centramos en el análisis de las entidades sin fines lucrativos que establece el artículo 2. Según este artículo, que enumera una lista *númerus clausus*, se consideran entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos objetivos del artículo 3 (que trataremos más adelante), las siguientes:

- Las fundaciones.
- Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo⁹ siempre que tengan alguna de las formas jurídicas anteriores.
- Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- Las federaciones deportivas españolas y de las CCAA, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

La forma jurídica de las entidades beneficiarias es un requisito muy importante para la doctrina administrativa. Así lo demuestra la respuesta en la consulta V4751-16 a la DGT¹⁰ en la que se pregunta si un centro de empleo, cuyo objetivo principal es proporcionar a los trabajadores con discapacidad la realización de un trabajo productivo y remunerado, adecuado a sus características personales y que facilite la integración laboral de éstos en el mercado ordinario de trabajo, puede acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002. La DGT razona la respuesta en que, según consta, el centro de empleo es una sociedad de responsabilidad limitada por lo que no puede acogerse al régimen fiscal de la ley del mecenazgo aunque cumpla todos los demás requisitos. De esta respuesta se extrae la conclusión de que la forma jurídica de las entidades deben ser las

⁹ A las que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo.

¹⁰ Consulta Vinculante V4751-16, de 10 de noviembre de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

especificadas en el artículo 2 de la ley para que sean consideradas entidades sin ánimo de lucro conforme a esta ley.

Los requisitos objetivos establecidos en el artículo 3 de la ley son preceptivos para que una entidad sea considerada como entidad sin fines lucrativos y, por consiguiente, sea beneficiaria aceptada para que el donante pueda adoptar los incentivos fiscales de la ley. Estas condiciones son las siguientes:

1. Que persigan fines de interés general, aquí la ley enumera una lista de fines de interés general que no es *numerus clausus*. Los fines de interés general que nombra son, entre otros: los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

En este punto puede surgir la duda de si las entidades sin fines lucrativos deben perseguir los fines de interés general de forma directa o puede hacerse indirectamente. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, se pueden cumplir tanto de manera directa como indirecta. En este sentido lo relata su resolución de 8 de septiembre de 2016 (JT\2016\1242), en la que explica el cambio de criterio motivado por la resolución de la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (rec. 487/2012). Antes de esa sentencia la doctrina administrativa rechazaba que se cumplieran los fines de manera indirecta, ahora el criterio ha cambiado. La resolución de la Audiencia Nacional, causa del cambio de criterio, se dice, y cito textualmente, «se parte de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que ésta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002, requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, fines a llevar a cabo por la actora, es decir a

ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente, hasta el punto de que como ha dejado entreverse en el relato de la normativa reseñada, puede efectuarse a través de explotaciones económicas, concretamente las reseñadas a efectos fiscales en el art. 7 de la Ley 49/2002.” Teniendo en cuenta los argumentos de la citada sentencia, el TEAC cambia su criterio en 2016, entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta. Como ejemplo a este supuesto problemático podemos poner el siguiente: una entidad española X sin ánimo de lucro que trabaja para la mejora de la calidad de vida de las personas más desfavorecidas, desarrollando proyectos en países necesitados de América latina y de África Subsahariana, interviene en diferentes áreas como educación, atención sanitaria o construcción, a través del trabajo con organizaciones locales de otros países, esto es, participando en la elección de los proyectos y financiándolos de manera total o parcial. Esta entidad española sin ánimo de lucro X cumpliría el primer requisito exigido en el artículo 3 de la ley 49/2002 y por lo tanto, cumpliendo con el resto de requisitos, sería una entidad beneficiaria de esta ley.

En este sentido, se reafirma la Administración en la consulta V4024-16 a la DGT¹¹ en el que manifiesta que *«El artículo 3.1º de la Ley 49/2002 exige la persecución de fines de interés general sin contemplar expresamente si esta persecución debe ser directa o puede realizarse de manera indirecta.»* Y además añade que para que aquellas que lo hagan de manera indirecta además deben de cumplir dos requisitos: (i) dicha actividad se realiza a través de otras entidades a las que igualmente les resulta de aplicación la Ley 49/2002 y (ii) aquella no efectúa una mera traslación de fondos a estas segundas, sino que lleva a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados.

2. Que las siguientes rentas e ingresos sean destinados a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100:
 - a. Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

¹¹ Consulta Vinculante V4024-16, de 21 de septiembre de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

- b. Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.
- c. Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

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

3. Que la actividad que realicen no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
4. Que las actividades que realicen las entidades no vayan destinadas a los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
5. Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno no deben ser onerosos, sin perjuicio del derecho a reembolso de los gastos debidamente justificados en el desempeño de sus funciones, con el límite de no poder exceder de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. Esto no prohíbe la percepción, por parte de los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno de retribuciones por la prestación de servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación. Éstos tampoco podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni de modo directo ni indirecto. Lo dispuesto anteriormente será de aplicación de igual modo a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

Aquí puede surgir el problema de que una persona fuera el administrador con carácter retribuido en una entidad mercantil cuyo socio único es una fundación. Esta cuestión fue planteada en la consulta V0258-16 a la DGT¹² la cual respondió que la entidad no puede acogerse al régimen fiscal de la ley 49/2002

¹² Consulta Vinculante V0258-16, de 25 de enero de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

puesto que el apartado 5° del artículo 3 de la Ley es claro, a este respecto, exigiendo la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno, aplicándose igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en las que participe, de forma directa o indirecta. No obstante, dichas cargos podrán ser retribuidos por la entidad participada siempre y cuando las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen. Por lo tanto, si el cargo de administrador es retribuido en la mercantil y la persona física no reintegra las cantidades satisfechas en la fundación, ésta no puede acogerse a la ley del mecenazgo.

6. En caso de disolución, el patrimonio de la entidad tiene que ser destinado en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo reguladas en los artículo 16 y 25 de la Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.
7. Tienen que estar inscritas en el registro correspondiente.
8. Deben cumplir las normas contables que prevén las normas que las regulan.
9. Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.
10. Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, para explicar las diferentes categorías y proyectos en los que se han invertido esas rentas o ingresos.

2. DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES DEDUCIBLES

Una vez descrito el quien, esto es, las entidades a las que tienen que ir dirigidos estos actos de mecenazgo vamos a analizar en qué consisten estos actos. El artículo 17 de la ley prevé que darán derecho a practicar las deducciones del título II los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados a favor de las entidades a las que nos hemos referido anteriormente.

El supuesto de hecho se trata de una donación en cuanto acto de liberalidad por el que una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra que lo acepta, según estipula el 618 CC. En todas las donaciones concurren tres requisitos: acto de liberalidad, en tanto supone una voluntad, motivación interna del donante que busca enriquecer a otra persona con el consecuente empobrecimiento de él mismo; acto dispositivo aceptado por el donatario, si no acepta el donatario no se produce el acto de

transmisión de la propiedad y el acto no tendría sentido; acto gratuito en cuanto no se percibe contraprestación alguna por parte del donante.

Pero, como afirma Alejandro Blázquez Lidoy e Isidoro Martín Dégano¹³, no toda liberalidad es una donación. Por ejemplo, no lo es prestar servicios sin remuneración, perdonar deudas o renunciar a un derecho real. No es una donación el perdón del acreedor de una deuda que la extingue aunque sí que lo es la extinción gratuita de la deuda por acuerdo de acreedor y deudor, en este sentido la contestación de la consulta V 2098-07 a la DGT¹⁴.

En los siguientes apartados explicamos las diferentes tipos de aportaciones irrevocables, puras y simples.

2.1 Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o derechos.

Estos donativos y donaciones puede ser de dinero o de bienes materiales. En todo caso, deben ser donaciones irrevocables puras y simples.

Una problemática que puede surgir es cuando el donante quiere que la donación que él ha hecho sea destinada a un asunto en concreto. Por ejemplo, una persona dona 100 euros a la Federación Aragonesa de Fútbol para que se destine al campus de verano. Aquí la doctrina administrativa¹⁵, en un caso en el que una persona física dona una determinada cantidad de dinero a un Ayuntamiento con el objeto de que dicha cantidad sea destinada a comprar productos de primera necesidad para personas del pueblo en riesgo de exclusión social, opina que «el deseo expresado al efectuar la donación por parte del consultante de que la cantidad donada se destinase a la compra de productos de primera necesidad para las personas del municipio en riesgo de exclusión social no debe impedir la aplicación de dicha deducción.» refiriéndose a la deducción del 68.3 LIRPF correspondiente con las deducciones previstas en la ley 49/2002. Por lo tanto, no se trata de una donación pura en sentido estricto pero aquí la Administración concede el derecho a la deducción.

Otro ejemplo problemático es el resuelto en la consulta V1092-17¹⁶ a la DGT. El interesado quiere saber si un tipo de aportaciones económicas a entidades no lucrativas (fundaciones, asociaciones de utilidad pública y ONGs) pueden obtener el beneficio de

¹³ Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I. «Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 48/2002 en materia de mecenazgo». *Crónica tributaria*, 145, 2012, p 16.

¹⁴ Consulta Vinculante V2098-07 de 05 de Octubre de 2007 de la Dirección General de Tributos,

¹⁵ Consulta vinculante V2625-14 de 6 de octubre 2014, de la Dirección General de Tributos.

¹⁶ Consulta Vinculante V1092-17, de 09 de mayo de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.

deducción del IRPF. El donante realiza una aportación monetaria a las entidades y seguidamente recibe una especie de “cheque regalo” para que se lo entregue a personas con necesidad y estas lo canjeen en servicios ofertados por las entidades donatarias. La DGT rechaza que estas donaciones puedan obtener el beneficio de la ley del mecenazgo puesto que no cumplen con la exigencia de tratarse de “donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples” anteriormente explicada.

2.2 Cuotas de afiliación a asociaciones mientras que no den derecho a percibir una contraprestación presente o futura.

Las cuotas de afiliación a asociaciones son pagos periódicos a éstas entidades con la intención de financiarlas para que puedan desarrollar su actividad. Este es un caso controvertido que la doctrina administrativa resuelve de la siguiente manera en la consulta V4806-16 a la DGT¹⁷: como regla general, las cuotas satisfechas por los socios a las asociaciones de las que son miembros no tienen carácter deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto que las aportaciones realizadas por este concepto no resultan asimilables a las aportaciones que se realizan a título de donación al no concurrir en aquéllas las notas que caracterizan a éstas: su carácter voluntario; y, el ánimo de liberalidad con que se realizan.

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

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

¹⁷ Consulta Vinculante V4806-16, de 10 de noviembre de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

2.3 Constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

Este tipo de donativo o donación constituye el traslado de la propiedad sino que corresponde con la donación de un derecho real sobre el bien como es el usufructo definido en el 467 del Código Civil como «el derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia»

Un ejemplo que puede darse en la realidad y que puede crear cierta confusión es una cesión de uso de vallas publicitarias por una empresa que gestiona este tipo de publicidad a una entidad sin ánimo de lucro para que de a conocer su acción social por un tiempo determinado y sin coste para la fundación¹⁸. En esta resolución la administración descarta que sea un convenio de colaboración empresarial porque la prestación de servicios de forma gratuita no constituye ninguna forma de materializar la ayuda económica a que se refiere el artículo 25 no pudiendo dar lugar a la consideración de gasto deducible. En este caso lo considera un derecho real por lo que da derecho a deducción de la ley del mecenazgo.

2.4 Otros tipos de donativos o donaciones.

En este apartado entrarían dos clases. La primera comprende los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Según esta ley los bienes que integran este Patrimonio Histórico Español son todos los bienes inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico científico o técnico. También forman parte del mismo el Patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, los sitios naturales, jardines y parques, que tengan un valor artístico, histórico o antropológico (Ley 16/1985, art.1).

También podríamos enmarcar dentro de este tipo de actos de mecenazgo los donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

¹⁸ Consulta Vinculante núm. V0997-15 de 27 de marzo de la Dirección General de Tributos.

Por otro lado, también dan derecho a percibir incentivos fiscales las otras formas de mecenazgo, previamente comentadas, que son: los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, gastos en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que explicaremos en el siguiente apartado.

3. VALORACIÓN DE LAS BASES DE LAS DEDUCCIONES

En cuanto a la valoración de la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones hay que tener en cuenta los distintos tipos que hemos explicado en el apartado anterior. Así, a continuación, vamos a explicar la valoración de cada tipo que se especifica en el artículo 18 de la ley.

En los donativos y donaciones dinerarios, de bienes o derechos hay que distinguir entre las aportaciones dinerarias o las que se hacen en especie. Las dinerarias se valoran por su importe. Si los donativos son especie, la base de la deducción estará integrada por el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión o, en su defecto, el valor que corresponda según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. El valor contable de los bienes está determinado por el precio de adquisición y ello puede causar problemas cuando el valor del mercado en el momento de la donación sea diferente al valor de compra y pueda dar lugar a una valoración errónea.

Hay ocasiones en los que el cálculo del valor de los bienes donados es complicado. Un ejemplo de ello es la incursión publicitaria en unos vasos para un evento publicidad de la entidad. De acuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 13-7-2017 (recurso de casación nº 1351/2016), al tratarse en el caso examinado de envases y embalajes que constituyen soportes de publicidad mixta, solamente puede formar parte de la base de la deducción el coste estrictamente publicitario. Asimismo, de acuerdo con dicha Sentencia, en el supuesto en que en estos casos no sea fácil el deslinde entre el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, se podrá aceptar como justificación suficiente del coste estrictamente publicitario "la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria" (TEAC Res. 2-11-2017).

La valoración de las donaciones de un derecho real de usufructo hay que distinguir las diferentes clases de usufructo. En la constitución de un derecho real de

usufructo sobre bienes inmuebles la base se valor al 2% del valor catastral por cada año de duración del usufructo. En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores será el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructo en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo. En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos corresponde con el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado según las reglas del ITPAJD.

En los donativos de obras de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español la valoración de los bienes u obras donadas la realizará la Junta de Calificación, Valoración y Exportación a que se refiere el artículo 8.e) del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, que desarrolla parcialmente la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español u órgano competente de la Comunidad Autónoma cuando se trate de bienes culturales declarados o inscritos por las mismas. En el caso de bienes que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará la suficiencia de la obra.

El valor resultante de las reglas anteriores no podrá superar el valor normal del mercado referido al momento de la transmisión.

4. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS APORTACIONES Y DONACIONES

Ya hemos descrito los diferentes tipos de mecenazgo que dan derecho a los incentivos fiscales regulados en el título II de la ley 49/2002, su valoración y las entidades a las que tienen que ir dirigidos estos actos de mecenazgo. Ahora vamos a analizar los incentivos fiscales propiamente dicho recogidos en los artículos 19 a 24 de la Ley del mecenazgo.

Hay que recordar, que para que haya derecho a deducción en el IRPF, en el IS y en el IRPNR tendremos que referirnos a las normas específicas de estos impuestos LIRPF, LIS y LIRPNR.

4.1 Incentivos fiscales en la LIRPF

El artículo 68.3 LIRPF establece la aplicación de la deducción prevista en el artículo 19 de la Ley 49/2002. Por lo que, si una persona física o un empresario individual que tributen por el IRPF realiza un acto de mecenazgo que cumpla las

condiciones de la ley 49/2002, tendrá derecho a las deducciones previstas en dicha ley. Pasamos a analizar las deducciones que establece la ley para el IRPF en su artículo 19:

Los contribuyentes del IRPF tendrán derecho a deducción de la cuota íntegra el resultado de aplicar a las donaciones la siguiente escala:

Base de deducción importe hasta	Porcentaje de la deducción
150 euros	75%
Resto de la base de deducción	30%

Como se aprecia en el cuadro, la deducción es del 75 por ciento para los primeros 150 euros de donación y del 30 por ciento para el resto. El artículo sigue estableciendo un incentivo a la fidelización de la donación subiendo a un porcentaje del 35 por ciento de deducción para aquellos 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.

La cuantificación de la base de la deducción se hará con base en lo especificado en el artículo 18 (previamente explicado en este trabajo) y teniendo en cuenta el límite que, según establece la LIRPF, en su artículo 69.1, es el 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

4.2 Incentivos fiscales en la LIS

Por su parte, el artículo 20 de la ley 49/2002 regula las deducciones que dan lugar a la cuota íntegra que tienen derecho los sujetos pasivos del IS. En este caso la bonificación será del 35 por ciento de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Asimismo prevé que 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.

Al igual que para el IRPF, la ley regula una especie de cláusula fidelizadora al prever una deducción del 40 por ciento del donativo, donación o aportación para aquellos actos de mecenazgo que se hayan hecho en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores a favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por ciento de la base imponible del período impositivo con posibilidad de aplicar, en los periodos impositivos

que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos, las cantidades que excedan de ese límite.

4.3. Incentivos fiscales en la LIRNR

El artículo 21 de la ley 49/2002 establece dos tipos de deducciones. La primera de ella es para contribuyentes del IRNR que operen en territorio español sin establecimiento permanente. En este caso se aplicarán las mismas bonificaciones que se establecen para los contribuyentes del IRPF. Para el caso de que se trate de contribuyentes que operan con establecimiento permanente, la ley dispone del mismo incentivo que el estipulado para los sujetos pasivos del IS.

4.4 Exención de las rentas derivadas de donativos y aportaciones

Para fomentar estos donativos y aportaciones a entidades no lucrativas y demás beneficiarias del mecenazgo, se declara la exención en sede del donante de las plusvalías o rentas que se originen como consecuencia de la transmisión, tanto en el ámbito del impuesto directo que corresponda (IRPF, IRNR o IS) como en cuanto a la plusvalía municipal (IIVTNU).

5 ACTIVIDADES PRIORITARIAS DE MECENAZGO

Anteriormente, al hacer alusión a los tipos de mecenazgo regulados en esta ley hemos comentado que existe un mecenazgo reforzado y éste se corresponde con las actividades prioritarias de mecenazgo.

La ley 49/2002 establece la posibilidad de incrementar el tipo y el límite de la deducción que puede fijar el Estado a través la Ley de Presupuestos Generales del Estado. El Estado puede estipular una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el artículo 3 de la ley del mecenazgo así como las entidades beneficiarias. La entidad estatal podrá aumentar los porcentajes establecidos para el IRPF, el IS y el IRPNR hasta 5 puntos porcentuales más de lo establecido en los respectivos artículos. Asimismo, los límites de las deducciones también podrán ser incrementados¹⁹.

¹⁹ Disposición Adicional quincuagésima octava, dos. Actividades prioritarias del mecenazgo. De la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017. BOE nº 153 de 28/06/2017.

En concreto, para el año 2017 y para lo que llevamos del ejercicio 2018, al haberse prorrogado los PGE 2017, la disposición quincuagésima octava de la Ley 3/2017, establece una serie actividades prioritarias del mecenazgo y aumenta sus porcentajes y límites de deducción en cinco puntos porcentuales que no distan de las estipuladas en la Disposición adicional sexagésima quinta del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018²⁰. Concretamente, las actividades prioritarias del mecenazgo son las mismas salvo la eliminación en 2018 de un tipo de actividades llevadas a cabo por la fundación ONCE y para las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para huérfanos de la violencia de género. Algunas de las actividades prioritarias mantenidas son: las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura; Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto «España Compite»; las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica; 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; las llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines; la conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español; los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información; etc.

6. JUSTIFICACIÓN DE LAS DONACIONES

En cuanto a la justificación de los donativos efectuados, la entidad beneficiaria expedirá certificación en la que consten las especificaciones siguientes:

- a) Identificación del donante y de la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las beneficiadas por la Ley.
- c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

²⁰ BOE núm 20-1 de 5 de abril de 2018.

- e) Destino que la entidad donataria dará a la donación en cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración Tributaria en el modelo informativo que se apruebe la información sobre las certificaciones expedidas que se presentará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos recibidos en el año anterior. El certificado es está concretado en el artículo 6 del RD 1270/2003 explicando la información relativa a los donantes y aportantes que debe contener éste.

Además de los datos anteriores en la declaración informativa se consignará si el donativo se recibe para actividades prioritarias de mecenazgo, si tiene derecho a alguna deducción autonómica, así como las revocaciones de donativos producidas en el ejercicio.

El párrafo d) puede dar lugar a alguna confusión puesto que deja abierto a la interpretación a qué documento auténtico se refiere. En este sentido la consulta V5336-16²¹ resuelve la pregunta de si puede ser considerado como documento auténtico una factura o un albarán. La doctrina administrativa fija como “documento auténtico” todo escrito en el que constan datos fidedignos susceptibles de ser utilizados como medio de prueba. Por lo tanto, una factura o albarán, siempre que consten por escrito y sean fidedignos podrían ser considerados como documentos auténticos. Para valorarlos será responsable la Administración tributaria gestora atendiendo a las normas de valoración del Código Civil y de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

IV. RÉGIMEN FISCAL DE OTRAS FORMAS DE MECENAZGO

Los actos de mecenazgo que hemos estudiado con anterioridad en este trabajo son actos de mecenazgo en sentido estricto, esto es, el donante realiza la aportación sin intención de recibir nada a cambio.

No obstante, en múltiples ocasiones, los donantes, y en especial, las empresas, quieren que esa donación sirva, además de contribuir a la actividad de interés general, para crear una repercusión social y que tenga un efecto publicitario. Por ello, la Ley del Mecenazgo ha regulado una serie de incentivos fiscales para atraer a las empresas a realizar estas formas de mecenazgo a través de las siguiente figuras: convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (artículo 25 de la ley

²¹ Consulta Vinculante V5336-16, de 19 de diciembre de 2016 de la Subdirección General de Tributos.

49/2002); gastos en actividades de interés general (artículo 26 de la Ley 49/2002); y, programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (artículo 27 de la misma ley). Estamos ante lo que Juan Calvo Vérguez denomina el «mecenazgo empresarial».

1. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

Según la ley 49/2002, se entiende por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general aquel por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo, 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 a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Nos hallamos ante «donaciones efectuadas en el ámbito de una organización empresarial cuya finalidad primordial reside en coadyudar con los fines de interés general promovidos por la entidad donataria recibiendo, a cambio, la difusión del nombre de la empresa asociado al acontecimiento financiado»²².

Para esta forma de mecenazgo la ley 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 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. Es decir, es un incentivo fiscal dirigido a empresarios individuales o empresas ya que permite la deducción del gasto sin límite alguno.

Este incentivo fiscal será incompatible con el resto de incentivos previstos en la Ley del Mecenazgo, esto es, los gastos ocasionados por la participación en un convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general solo serán considerados gastos deducibles pero nunca darán derecho a una deducción fiscal de las explicadas con anterioridad.

En el ámbito del convenio de colaboración empresarial, la ayuda económica puede instrumentarse, no solo monetariamente, sino también a través de determinadas contribuciones en especie por parte de la entidad colaboradora, siempre que se aporten

²² Calvo Vérguez, J. «La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumento de mecenazgo.» *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* (41), 2011, p 96.

«para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad». La entrega del inmueble cuya clasificación y uso urbanístico es de carácter asistencial parece contribuir a la realización de las actividades asistenciales de la futura fundación. Dado que en virtud del convenio de colaboración celebrado, la futura fundación se compromete "por cualquier medio" a divulgar la colaboración de la consultante en el desarrollo de las actividades de interés general, la contraprestación abonada en el seno de dicho convenio tendrá, por tanto, la consideración de gasto para el colaborador, puesto que contribuyen a divulgar su existencia o su actividad (CV2242-10 de 19-10-2010 DGT)²³.

Es importante diferenciar este tipo de mecenazgo con lo que sería el patrocinio publicitario regulado en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General Publicitaria. Según el artículo 22 de esta ley, el patrocinio publicitario sería 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. Es cierto que pueden presentar algunas características en común como que ambas determinan la realización de una aportación o de una ayuda económica por parte de una persona física o jurídica a un tercero a cambio de que el beneficiario de la misma difunda dicha colaboración. No obstante, el contrato de patrocinio publicitario es un contrato completamente oneroso que se diferencia del convenio de colaboración empresarial en: el sujeto beneficiario de la aportación, los objetivos perseguidos con la acción, la naturaleza jurídica del contrato y el tratamiento tributario de ambos negocios.

2. GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

El siguiente artículo de la ley habla de gastos en actividades de interés general. Este artículo intenta fomentar la participación directa de las empresas en actividades de interés general puesto que prevé para los gastos realizados para los fines de interés general que hemos explicado anteriormente la condición de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los

²³ Consulta Vinculante V2242-10, de 19 de octubre de 2010 de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas.

contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En estos gastos se enmarcarían los gastos en responsabilidad social corporativa solo si coinciden los principios éticos de la acción con el interés general, es decir, por ejemplo, si una empresa invierte en infraestructura para contaminar menos a la hora de producir en la fábrica será gasto en actividad de interés general solo si lo haya hecho con la intención de contaminar menos y no porque esa forma de producir le permite alcanzar un mayor beneficio.

3. PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO

Con el fin de que ciertas actividades tengan financiación privada el legislador prevé en el artículo 27 ciertos beneficios fiscales para aquellas actividades que, por ley, sean de excepcional interés público.

La ley que fija el carácter de actividad de excepcional interés público es la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año. La Ley del año 2017 resalta como actividades de excepcional interés público, entre otras, las siguientes: La celebración del «25 Aniversario de La Casa de América»; «4.ª Edición de la Barcelona World Race»; «World Roller Games Barcelona 2019»; «Madrid Horse Week 17/19»; «La Liga World Challenge»; «Campeonatos del Mundo de Canoa 2019»²⁴.

Continúa el artículo 27 exigiendo que las leyes que aprueben cada uno de los programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

- a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.
- b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.
- c) En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.
- d) Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

²⁴ Todas ellas contenidas en las Disposiciones Adicionales de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017. BOE nº 153 de 28/06/2017.

- e) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.
- f) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones. Estos serán los que se especifiquen en cada programa pero no superiores a los establecidos en el apartado 3 del artículo 27.

Este apartado crea el marco jurídico que deberían respetar los programas que aprueban estas actividades. No obstante, la Ley 49/2002 es una ley ordinaria que puede ser modificada por leyes ordinarias posteriores.

Los beneficios fiscales que se establecen en el 27.3 son los siguientes:

- Los sujetos pasivos el 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 realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

En este apartado pueden surgir problemas puesto que la publicidad puede ser satisfecha de forma directa o indirecta (por ejemplo la promoción de un acto de interés general en un vaso de plástico desechable). El legislador, para este caso en concreto, ha previsto un desarrollo reglamentario en el artículo 8 del RD 1270/2003 en el que establece que se considerarán que cumplen los requisitos los gastos que establece el 27.3 de la Ley 49/2002 siempre que obtengan la certificación acreditativa del consorcio u órgano administrativo correspondiente regulada en el artículo 10 y que cumpla una serie dos requisitos que estipula el 8: que los gastos consistan en el desarrollo de algún tipo de acto promocional de diversa índole; y, además, que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración. Para el caso de que se cumplan estos requisitos, la base de la deducción será el total del gasto realizado, en caso contrario, sólo será el 25 por ciento del gasto.

En esta tesitura y ante la posible problemática que se pueda ocasionar la DGT ha considerado oportuno dictar la Resolución de 25 de enero de 2018, de la

Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 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, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público en aras de garantizar la unidad de criterio en la aplicación de la normativa citada, y de dotar de la seguridad jurídica necesaria a los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público.

En el manual se sigue el siguiente esquema para clarificar todas las dudas estableciendo las reglas para: en primer lugar, determinar el contenido publicitario dentro de cada soporte utilizado por el colaborador; cuantificar o valorar el contenido publicitario del soporte utilizado, es decir, el gasto en concepto de propaganda o publicidad de proyección plurianual; y, determinar el grado de cumplimiento del requisito de esencialidad en función del cual, la base de deducción será el total del gasto (contenido esencial) o solo el 25 por ciento (contenido no esencial).

- 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.
- Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota.
- 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.

- 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.

V. PRINCIPALES MEDIDAS DE LA REFORMA LA LEY 49/2002. ANÁLISIS CRÍTICO.

En este apartado vamos a comentar y analizar los diferentes cambios que introdujo la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en la ley 49/2002. La ley entró en vigor el 1 de enero de 2015²⁵ aunque se añade un periodo transitorio que queda establecido en una nueva Disposición Transitoria Cuarta de la ley 49/2002 que cita lo siguiente: «Durante el período impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartado, el porcentaje de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento. En los períodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley, será del 37,5 por ciento.»

Las modificaciones relevantes son las subidas de tipos de deducción aplicables tanto para los donativos, donaciones y aportaciones realizadas por las personas físicas como por las realizadas por las personas jurídicas.

Antes de esta reforma ha habido múltiples propuestas por lo que hemos considerado necesario explicar los antecedentes políticos detallados por Alejandro Blázquez Lidoy²⁶ que han llevado a la conclusión de la reforma a través de la Ley 27/2014.

El gobierno del PSOE planteó, en 2010, en el calendario legislativo un apartado dedicado a la “Ley del Mecenazgo” sin iniciarse ningún trámite acerca de ello. Durante este mandato del PSOE, el Partido Popular presentó una propuesta de reforma de ley²⁷.

²⁵ Disposición final 5ª de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

²⁶ Blázquez Lidoy, A. «La no-revisión de la Ley del Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa». *Ius Canonicum*, 55, 2015, p 198.

²⁷ BOGC, Congreso de los Diputados, Serie B, de 28 de enero de 2011 (número 292-1), propuesta 122/000264 del Grupo Parlamentario Popular.

Fue una propuesta que pretendía un incremento diferencial de los tipos en las deducciones: en el IRPF iban a pasar del 25% al 70% (incrementando la base del 10% al 20%); y, para las personas jurídicas del 35% al 60% (incrementando la base del 10% al 15%).

Tras el mandato del PSOE, el Partido Popular llegó al poder y una de las propuestas en su programa electoral fue la de la reforma del sistema de deducciones fiscales por actos de mecenazgo. Se formó un Grupo de Trabajo Interministerial con el único propósito de plantear propuestas de reforma de la ley 49/2002. El 23 de diciembre de 2013 se emite el «Informe relativo a las conclusiones del grupo de trabajo interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo» y su conclusión fue «que el actual régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos contenida en la Ley 49/2002 es de los más competitivos de los países de nuestro entorno por lo que no se considera necesaria su modificación».

El 1 de enero de 2015 entró en vigor la Ley del Impuesto de Sociedades, Ley 27/2014, la cual modificó la ley 49/2002 y cuyos puntos principales de la reforma procedemos a comentar detalladamente con sus diferentes consecuencias, posibles puntos de mejora y problemas. Las dos novedades legislativas son las siguientes.

1. DEDUCCIÓN DEL 75% SOBRE LOS 150 PRIMEROS EUROS.

La disposición final quinta de la Ley 27/2014 modificó el artículo 19 de la ley 49/2002 estableciendo una deducción del 75% para los primeros 150 euros. A partir de esta cuantía se aplica un tipo del 30% de deducción con la posibilidad de ampliar un 5% más por fidelización del acto de mecenazgo.

Esta medida es una clara predisposición del Estado a favorecer el micromecenazgo a través de pequeñas aportaciones privadas al régimen fundacional y de mecenazgo. Se intenta incentivar la financiación de las entidades sin ánimo de lucro a través de las donaciones privadas con las deducciones en el IRPF evitando emplear subvenciones públicas como medio para financiar estas entidades.

En la práctica esta medida supone que si una persona dona 150 euros a una entidad sin ánimo de lucro esta va a proceder al pago de los 150 euros pero va a tener derecho a deducirse 112,5 euros cuando declare el IRPF por lo que el dinero deducido puede considerarse como una subvención indirecta del Estado hacia esa entidad sin ánimo de lucro. En realidad, el contribuyente y donante solo paga 37,5 euros de la donación puesto que el resto se lo deduce íntegramente de la declaración. Esto puede

traer problemas puesto que el contribuyente es el que elige la entidad a la cual está realizando esa subvención indirecta. Sin embargo, esta entidad va a utilizar los fondos para realizar actos en beneficios del interés general y la finalidad de la reforma es la incentivar de manera masiva el micromecenazgo por lo que entendemos que es una medida beneficiosa para estas entidades.

Un problema añadido lo van a tener las entidades sin ánimo de lucro más desconocidas puesto que esta medida favorece a aquellas que pueden darse a conocer de manera más efectiva, por ejemplo, incluyendo en el anuncio la posibilidad y la seguridad del derecho a la deducción establecido en el artículo 19 de la Ley 49/2002.

Por su parte, el tipo de la deducción en el IS se mantiene en un 35%. Sin embargo, el tipo general del Impuesto de Sociedades bajó del 30% al 25% por lo que implica, indirectamente, un incremento del 5% del tipo de la deducción.

2. AUMENTO DEL 5% DE DEDUCCIÓN POR FIDELIZACIÓN

También la Disposición Adicional quinta de la Ley 27/2014 añade que la fidelización de la donación puede dar lugar a un incremento del 5% del tipo de la deducción. Por fidelización se entiende la realización de donativos, donaciones o aportaciones a favor de una misma entidad por importe igual o superior al de la anterior durante 3 periodos consecutivos.

En resumidas cuentas, los requisitos son los siguientes: el destinatario tiene que ser siempre el mismo; pueden darse tanto aportaciones dinerarias como en especie; que, en los dos periodos impositivos anteriores se hayan producido donaciones; y, que el importe sea igual o superior al año anterior.

Los problemas que plantea esa medida son los siguientes. En primer lugar, ¿la condición de aportar lo mismo o más valor que el año anterior es congruente con la finalidad de incentivar la fidelización? El legislador aquí prima el esfuerzo continuo más que la fidelización de la donación. Un ejemplo claro es que si una persona jurídica dona 5.000 euros el año 1, 5.001 euros el año 2 y 5.000 euros el año 3 se produce una pérdida fiscal de 250€ siendo la donación prácticamente igual. Esta medida puede hacer que los donantes, en años de bonanza económica, prefieran no aumentar sus donaciones a sabiendas que si al año siguiente la coyuntura económica de la persona no es tan buena van a tener un gasto fiscal adicional al no poder igualar o superar la aportación del año anterior.

Un problema adicional es que al tener el límite del 10% de la base imponible haya casos en que esta deducción no pueda ser aplicada. Encontramos un ejemplo en el caso de que una persona física tiene una base liquidable de 50.000 euros y en los años 1 y 2 dona 5.000, si en el año 3 la base liquidable disminuye a 45.000, para conseguir la bonificación del 5% tiene que donar 5.000 euros cuando solo puede deducirse 4.500€.

Esta medida hace que el donante guíe su aportación con la perspectiva puesta en la bonificación y no en la función que realicen las propias entidades, esto es, va a pesar más el beneficio económico que el destino de los fondos al no querer el donante cambiar el destinatario y con ello perder la bonificación. Desde el punto de vista empresarial esta medida puede ser un incentivo de inversión en sus propias fundaciones asegurándose la deducción del 40% año tras año.

Asimismo, al igual que pasa con la medida anterior, esta bonificación va a favorecer a las entidades con más reputación y repercusión.

Otro problema no contemplado en la reforma es si, al entrar en vigor las modificaciones el 1 de enero de 2015, se puede aplicar la deducción ya en el año 2015 si se cumple que en el año 2013 y 2014 se han realizado donaciones o aportaciones que cumplen los requisitos de este apartado de la ley. Aquí la doctrina administrativa es clara, la DGT cuando ha sido preguntada por la posibilidad de aplicación de la deducción por fidelización²⁸ ha respondido lo siguiente «En relación al porcentaje aplicable por razón de la fidelización de donativos en favor de una misma entidad, el artículo 20 exige que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones a favor de una misma entidad por importe igual o superior, por tanto, en el ejercicio 2015 se deberán tener en cuenta los importes donados en 2014 y 2013...» por lo tanto, según esta interpretación, en 2015 es posible aplicar este 5% adicional. Además, continúa respondiendo la administración «... pero también los realizados en el ejercicio 2012 en la medida en que la norma exige además que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una entidad por importe igual o superior al del período impositivo anterior (en este caso respecto 2013 habrá que analizarse los donativos efectuados en el ejercicio anterior 2012). » En consecuencia, cuando se vaya a aplicar esta bonificación hay que tener en cuenta no solo los dos periodos anteriores sino el tercero puesto que tiene que ser igual o superior respecto al segundo año anterior.

²⁸ Consulta vinculante núm. V3543-15 de 17 de noviembre 2015. JUR\2016\37261 Dirección General de Tributos.

Como punto positivo, la medida tiende a asegurar unas donaciones constantes en las entidades sin ánimo de lucro para que, con una financiación más estable, éstas puedan ganar en eficiencia.

La aplicación conjunta de estas dos nuevas disposiciones puede suponer un problema añadido para el caso del IRPF. En el caso de que se den dos actos de mecenazgo en el que se aportan 150 a dos entidades sin ánimo de lucro beneficiarias y una de ellas tiene derecho a deducción del tipo normal y la otra a tipo bonificado del 35 por ciento. De momento no se ha dado respuesta a esta controversia administrativamente. Bajo nuestro punto de vista debe ser una medida proporcional, es decir, la mitad de la primera donación al 75 por ciento y la otra mitad al 30 por ciento y lo mismo con la bonificada por fidelidad, 75 euros al 75 por ciento y el resto al 35 por ciento.

3. POSIBLES PUNTOS DE MEJORA

Una vez comentadas las dos modificaciones introducidas por la ley 27/2014 pasamos a comentar posibles puntos a mejorar, desde nuestro punto de vista, en las próximas medidas legislativas.

Uno de los problemas de esta ley es la vinculación del derecho del mecenazgo a las deducciones establecidas en ella a un tercero, esto es, depende del beneficiario el poder o no aplicar la deducción en el sentido de que, si no cumple los requisitos que se establecen en la ley, el mecenazgo no puede aplicarlas. Muchas entidades pueden creer que cumplen los requisitos cuando realmente no lo hacen o puede haber una conducta dolosa de la entidad sin tener el donante conocimiento alguno. En el caso de las donaciones en esta situación el perjudicado es el tercero, no la sociedad beneficiaria, y tiene que reembolsar las deducciones indebidamente realizadas más los intereses de demora. En relación con este asunto, el TEAC de 5 de febrero de 2015 (RG 1975/2013) explica que: “en aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella”.

Este punto no está contemplado en la reforma y creemos que se debe dar una respuesta legislativa para dar una mayor seguridad jurídica al donante puesto que no es

incentivador para un donante que, sin saber el donante, la entidad beneficiaria no cumpla los requisitos de la ley y, por ende, tenga que devolver la deducción con intereses de demora. Bien es cierto que el donante puede ejercer acciones civiles de resarcimiento contra la entidad, pero es un punto que puede detener posibles nuevas donaciones de donantes descontentos.

Tampoco ha sido abordado el problema del límite del 10% de las bases liquidables del IRPF y del IS. Este límite es un tanto escaso porque vinculan las donaciones a las rentas generadas en el periodo impositivo desincentivando así donar renta del ahorro y también las grandes donaciones.

Desde el punto de vista de la persona jurídica, el límite es del 10% pudiéndose aplicar las cantidades que excedan de ese límite en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos, sin embargo, desde el punto de vista de la persona física, esta posibilidad de imputar la cantidad que sobrepase el límite no se da. En consecuencia, si una persona física quiere hacer una gran donación, en la búsqueda de la eficiencia fiscal, lo que va a hacer es repartir la donación en varios años con el consiguiente riesgo de que en el futuro pueda o quiera no seguir con ella. Un ejemplo concreto se da en la constitución de fundaciones de ámbito nacional para la cual se necesitan 30.000 euros. Esta dotación se considera una donación por lo que la ley permite acceder a las deducciones. Jurídicamente, es posible desembolsar el 25% el primer año y el resto más adelante para crear la fundación pero en el terreno práctico no funciona por lo que para que una persona física se pueda deducir el 100% al crear una fundación tendría que tener una base liquidable de 300.000€

También podría haberse considerado la prestación de servicios a título gratuito fueran generadoras del derecho a la deducción. El grupo de trabajo interministerial lo deshecho por poder producir un elevado coste debido a la practicabilidad administrativa.

VI. CONCLUSIONES

Es bien sabido que las actividades que tienen fines de interés general necesitan de financiación para poder lograr los objetivos que se plantean en un primer momento. Históricamente, las Administraciones Públicas han sido las principales entidades que han contribuido con las fundaciones y asociaciones por medio de las subvenciones aunque, en estos momentos, es la sociedad privada la que está contribuyendo en una

mayor medida. Sin embargo, es posible aumentar en mayor medida la participación privada en estas entidades sin fines lucrativos si se actúa para mejorar el mecenazgo.

Bajo nuestro punto de vista, la reforma legislativa del 2014, al mejorar los tipos y disponer un 5 por ciento adicional por fidelización, ha contribuido a una mejor percepción por parte del donante ya que le permite una deducción mayor. Con todo creemos que hay puntos de la ley que su revisión aumentarían los actos de mecenazgo.

En primer lugar, es necesario que cuando una persona física o jurídica realice una donación confirme que ese dinero que se ha aportado ha contribuido en la consecución del acto con interés general. Para conseguir este objetivo se necesita que el legislador establezca una serie de mecanismos de transparencia y rendición de cuentas de las entidades que permitan un control más exhaustivo.

Por otro lado, si se quieren aumentar de manera cuantiosa las donaciones hay que potenciar las grandes aportaciones de las empresas. Actualmente, las entidades empresariales tienden a invertir grandes sumas de dinero en responsabilidad social corporativa por los múltiples beneficios que da (mejor imagen a los inversores y hacia el exterior, mejor ambiente laboral, beneficio para los empleados, etc.) y es por ello por lo que podría ser una buena opción revisar el requisito de donación irrevocable, pura y simple y del convenio empresarial para hacer que las empresas sean las principales promotoras de estas actividades de interés general.

Asimismo, hay cuestiones de la ley que son mejorables como la seguridad jurídica que tiene el donante que no conoce fehacientemente si la entidad beneficiaria cumple los requisitos o el límite del 10 por ciento de las bases tanto en el IRPF como en el IS que desincentiva el donativo de la renta del ahorro o las grandes donaciones.

Por otro lado, desde la Administración tampoco se hace la publicidad necesaria para que el ciudadano o los administradores de las personas jurídicas conozcan de primera mano esta posibilidad de deducción si colaboran con las entidades sin fines lucrativos.

Por todo ello, cabe concluir que, aunque la última reforma de la ley haya mejorado la posición del donante en términos fiscales, aun hay mucho camino por recorrer por parte del legislador para que las ayudas privadas a acciones de interés general sean normales en el día a día de cualquier persona física o jurídica.

VII. BIBLIOGRAFÍA Y OTROS RECURSOS

- Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I. «Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 48/2002 en materia de mecenazgo». *Crónica tributaria*, 145, 2012, p 16.
- Blázquez Lidoy, A. «La no-revisión de la Ley del Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa». *Ius Canonicum* , 55, 2015, pp 198.
- Calvo Vérguez, J. «La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumento de mecenazgo.» *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* 41, 2011, p96.
- Casanellas Chuecos, M. «Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica» *Revista catalana de dret públic*, 52, 2016, p 45
- Cruz Amorós M. y Ribas López, S. «*La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucri: estímulo público y acción privada*». Madrid: CIDEAL PricewaterhouseCoopers, 2004, p 172
- Velasco Ponce, P. «Mecenazgo ¿por qué una reforma normativa?» *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, 872, 2013, p96.

LEGISLACIÓN

- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.
- Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo.
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- 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.
- Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017.
- Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- Sentencia del Tribunal Supremo 2978/2017 de 13 de julio de 2017 (recurso de casación nº 1351/2016)
- Sentencia de la Audiencia Nacional nº 108/2015 de 1 de octubre de 2015 (rec. 487/2012)
- Resolución de 8 de septiembre de 2016 (JT\2016\1242) del Tribunal Económico-Administrativo Central.
- Consulta Vinculante V2242-10, de 19 de octubre de 2010 de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas.
- Consulta vinculante V2625-14 de 6 de octubre de 2014, de la Dirección General de Tributos.
- Consulta Vinculante V0997-15 de 27 de marzo de 2015 de la Dirección General de Tributos.
- Consulta Vinculante V0258-16, de 25 de enero de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas
- Consulta Vinculante V4024-16, de 21 de septiembre de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas
- Consulta Vinculante V4751-16, de 10 de noviembre de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas
- Consulta Vinculante V4806-16, de 10 de noviembre de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
- Consulta Vinculante V5336-16, de 19 de diciembre de 2016 de la Subdirección General de Tributos.
- Consulta Vinculante V1092-17, de 09 de mayo de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Consulta vinculante V3543-15 de 17 de noviembre de 2015 de la Dirección General de Tributos.