



**FACULTAD DE DERECHO
GRADO EN DERECHO**

TRABAJO FIN DE GRADO

**EL MECENAZGO
CULTURAL**

Trabajo de fin de grado Realizado por: **Mayida NIHLAUI VILLA (40 447 351 B)**

Tutor del Trabajo de fin de grado: **José María LAFUENTE BALLE**

Lunes 9 de enero 2017

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

1. Motivación personal.....5
2. Interés social del estudio y contextualización.....5

CAPÍTULO I

EL MECENAZGO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ESPAÑOL

1. Reconocimiento de la necesidad de la participación de la ciudadanía en el sostenimiento del arte en la UE y en el estado español..... 7
2. Análisis constitucional de los beneficios fiscales al mecenazgo 7
 - 2.1 Los beneficios fiscales; extrafiscalidad en el derecho tributario..... 7
 - 2.1.1 Requisitos constitucionales de la extrafiscalidad..... 9
 - 2.2 Finalidades del mecenazgo y su fundamento constitucional... .. 9
 - 2.3 La creación y los Derechos Fundamentales 12
3. Los Bienes Culturales 13
4. Competencias del Estado y las CCAA 15
 - 4.1 En materia cultural 15
 - 4.2 En materia Fiscal 16

CAPÍTULO II

EL TERCER SECTOR

1. Introducción 17
2. Las fundaciones: marco normativo y evolución del concepto de fundación..... 19
3. Asociaciones 23
4. Fiscalidad de las asociaciones sin ánimo de lucro 25
 - 4.1 Régimen fiscal General 25
 - 4.1.1 Deducciones 25
 - 4.2 Régimen fiscal especial 26

CAPÍTULO III

LA LEY 49/2002

1. Definición, objeto y ámbito de aplicación..... 27
2. Entidades beneficiarias 28
3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos 29
4. Rentas exentas del impuesto sobre Sociedades 32

5. Explotaciones sometidas a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades	33
6. Otros beneficios fiscales	33
7. Aportaciones que dan derecho a desgravaciones ..	34

CAPÍTULO IV

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS APORTACIONES CON DERECHO A DESGRAVACIÓN

1. Introducción	36
2. Aportaciones de la última reforma fiscal	36
3. Tratamiento fiscal para las Personas Físicas	37
3.1 Otros beneficios fiscales que contempla la LIRPF	38
4. Tratamiento fiscal para las Personas jurídicas	39
5. Tratamiento fiscal para no residentes	40
6. Entidades sin ánimo de lucro como donatarios	40
7. Actividades prioritarias de mecenazgo	41
8. Otros tipos de Mecenazgo	44
8.1 Convenios de colaboración empresarial	45
8.2 Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	46

CAPÍTULO V

EL MECENAZGO EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. Introducción	49
2. Normativa Autonómica sobre Mecenazgo	49
3. Aportaciones novedosas de los textos autonómicos	50
4. Tratamiento Fiscal	53
5. Los mecanismos de acceso a los Beneficios Fiscales	54

CAPÍTULO VII

EL MECENAZGO EN EL MUNDO

1. Introducción	55
2. El Mecenazgo en EEUU	55
a. Cálculo del importe deducible y límites a la deducción	57
i. Personas Físicas	57
ii. Personas Jurídicas	58
iii. Operaciones mixtas	59

iv.	Reconocimiento del donante	59
v.	Donaciones en especie	59
vi.	Donaciones de existencias	60
b.	Medidas para evitar el fraude en las donaciones en especie	61
c.	Prestación de servicios gratuitos	61
d.	Obligaciones formales para la deducción fiscal de las donaciones	61
3.	El Mecenazgo en Francia	62
a.	Las personas físicas	63
b.	Las personas jurídicas	64
c.	Entidades que generan derecho a deducción	65
4.	El mecenazgo en la UE	66
a.	Jurisprudencia de la UE	68
i.	Asunto Persche	69
ii.	Asunto Comisión/ Austria	69
iii.	Asunto Centro di Musicologia	70
iv.	Asunto Missionwerk	71
v.	¿Qué nos aporta esta jurisprudencia?	72

CAPÍTULO VII
PROPUESTAS DE LEY Y CONCLUSIONES

1.	Propuestas de ley ante la necesidad de una nueva ley de mecenazgo	73
1.1	2010	73
1.2	2011	73
1.3	2012	74
1.4	2014	75
2.	Conclusiones Personales	76

BIBLIOGRAFÍA

- a. Tratados, manuales, obras generales
- b. Monografías, tesis, obras especializadas
- c. Artículos doctrinales
- d. Otros: artículos no jurídicos
- e. Webgrafía
- f. Normas citadas
- g. Jurisprudencia

INTRODUCCIÓN

1. MOTIVACIÓN PERSONAL

Antes de poner mis pies por primera vez en esta facultad de Derecho, toda mi formación y vida profesional había girado en torno a la música. Me formé en el Conservatorio del Liceu de Barcelona como soprano, por ello puedo hablar en primera persona de la realidad que vive el sector cultural en nuestro país. He sido testigo de experiencias y situaciones por las que han pasado operadores del sector artístico que no siempre han tenido final feliz, y siempre, o casi siempre, por lo mismo: la falta de financiación.

Por todo esto, ahora, tras mi paso por esta Facultad de Derecho, me veo con la motivación necesaria, y con la capacidad académica suficiente como para hacer un trabajo de final de grado que aborde cuestiones relacionadas con la protección y la financiación del arte de este país, y particularmente me voy a centrar en la financiación de la cultura a través de las aportaciones de los particulares, o lo que es lo mismo: el mecenazgo.

En este trabajo estudiaremos los incentivos fiscales al mecenazgo que ofrece nuestro ordenamiento a través 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**¹, que actualmente está en vigor en el Estado Español.

Abordaremos también las cuestiones mejorables que giran en torno al mecenazgo español, pero para llegar a ese punto y sacar conclusiones veremos previamente las principales características que ofrece nuestro ordenamiento jurídico y posteriormente veremos algunas de las regulaciones del mecenazgo de otros países con más tradición al respecto, y que obtienen por tanto, mejores resultados participativos en el mecenazgo.

2. INTERÉS SOCIAL DEL ESTUDIO. CONTEXTUALIZACIÓN Y OBJETIVO DE ESTE TRABAJO

La financiación de la cultura es un tema sujeto a debate permanente. Los presupuestos para la cultura nunca han crecido al ritmo con el que se ha desarrollado el sector. Por un lado creadores y productores han venido exigiendo más dinero público, y por otro exhibidores, distribuidores y empresas varias relacionadas con el arte, una ampliación de mercado, y sobre todo la complicidad del sector privado, empresarial y financiero.

¹ LEY 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. B.O.E. de 24 de diciembre de 2002.
En adelante Ley de Mecenazgo o Ley 49/2002

Lo cierto es que España es un país con un patrimonio cultural riquísimo, y el arte Español, hasta el estallido de la crisis económica, gozaba de buena salud gracias a la financiación y las subvenciones del Estado. Pero la crisis llegó, y en la actual coyuntura económica, tras los recortes de las Administraciones públicas, las entidades culturales se han visto recortadas o desprovistas de subvenciones. Llegados a este punto, y para compensar esa austeridad, ha cobrado más importancia la necesidad del compromiso de la sociedad civil para con la cultura. Desde el propio Ministerio de Educación, Cultura y Deporte el secretario de Cultura José María Lasalle afirmó que *“hay que hacer un esfuerzo por conseguir una mayor participación social o perder la calidad en nuestra vida cultural”*.²

De modo que no estamos hablando de una necesidad secundaria, o de una moda. Estamos hablando de la gestación de nuestro patrimonio artístico y cultural del mañana. La economía de nuestra sociedad se basa en gran medida en el conocimiento y la creatividad, por lo que impulsar el mecenazgo es sin duda impulsar el crecimiento de toda nuestra sociedad.

Tenemos pues entre las manos un tema de rabiosa actualidad y estamos en un momento único en el que se impone la necesidad de analizar si se debería dotar, o no, a la ley de mecenazgo de mayores incentivos fiscales que estimulen la participación ciudadana con el fin de fomentar y garantizar la supervivencia en la cultura.

² Según explicó el Secretario de Estado de Cultura José María Lasalle en una ponencia sobre mecenazgo en la sede de Madrid de la fundación Pons el 27 de mayo de 2016.

CAPÍTULO I

EL MECENAZGO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ESPAÑOL

1. RECONOCIMIENTO DE LA NECESIDAD DE LA PARTICIPACION DE LA CIUDADANÍA EN EL SOSTENIMIENTO DEL ARTE EN LA UE Y EN EL ESTADO ESPAÑOL

El reconocimiento de la realidad de la necesidad de la participación de la ciudadanía en la financiación de las actividades que persigan la financiación para la conservación de obras de arte, se plasmó en la **Resolución del 13 de noviembre de 1986 sobre Conservación de obras de arte y objetos de los Estados miembros** reunidos en el seno del **Consejo de la Unión Europea**³.

Este reconocimiento se refleja también en la **Exposición de Motivos** 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, que arranca directamente reconociendo la importancia de la participación privada en actividades de interés general. Y del mismo modo lo hacía la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

2. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS BENEFICIOS FISCALES AL MECENAZGO

2.1 Los beneficios fiscales, extrafiscalidad en el derecho tributario

A día de hoy, el Derecho no es un conjunto de normas coercitivas que aplica el estado sobre los ciudadanos únicamente. También ha adquirido la dimensión o el rol de estimular e incentivar ciertos comportamientos de los individuos. Esta función de estímulo que lleva a cabo el estado, en el ámbito de la Hacienda Pública, es decir, aplicándolo al sistema tributario, consiste en la utilización del sistema tributario para alcanzar objetivos distintos al meramente recaudatorio para obtener ingresos para financiar los gastos públicos.

Son los denominados **finés extra-fiscales**, que persiguen el interés general, y sirven a la política económica general, atendiendo a las exigencias de estabilidad, progreso social y cultural, mejor distribución de la renta nacional y cualquier otro fin de interés general.

³ Resolución del 13 de noviembre de 1986 sobre Conservación de obras de arte y objetos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de la Unión Europea (DOC 13 diciembre 1976, Núm. 320)

Lo cierto es que esto no es nuevo, ya que con la aprobación de la Ley General Tributaria de 1963⁴ entro a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico un nuevo precepto (el artículo 4 de esa ley) sobre el cual la doctrina ha basado el reconocimiento ordinario de la función Extra fiscal de los tributos. Según este precepto: *“los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”*. De modo que este artículo, en cierta manera, legalizó la utilización del tributo como medio de intervención⁵.

La utilización del sistema tributario con fines extra- fiscales no se encuentra expresamente reconocido en nuestra **Constitución**, por lo que esta facultad del legislador de establecer beneficios tributarios, con el límite de la interdicción de la arbitrariedad, ha suscitado un amplio debate doctrinal.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia **STC 27/1981, de 20 de julio**, reconoce que *“el tributo tiene, además, otros fines, previstos en el Art. 4º de la Ley General Tributaria, como instrumento de la política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución, en cuanto obliga a los poderes públicos a promover las condiciones favorables para un progreso social y económico y para una distribución de la renta más equitativa”*.

Posteriormente, esta misma argumentación se confirmó de forma clara y concisa en la **STC 37/1987, de 26 de marzo**, en cuyo fundamento jurídico 13º se reconoce la posibilidad de utilizar el sistema tributario con fines extra-fiscales atendiendo a los fines económicos y sociales que reconoce la Constitución Española, junto al fin fiscal propio de la imposición.

Esta extra-fiscalidad se puede llevar a cabo de dos maneras. O bien creando tributos con fines extrafiscales o bien estableciendo beneficios fiscales, que suponen un sacrificio para la recaudación tributaria en aras del cumplimiento del sostenimiento económico de otros fines de interés general encomendados al Estado por la Constitución Española.

Por lo tanto, las medidas de estímulo al mecenazgo, son medidas tributarias extrafiscales. Y los beneficios fiscales que se ofrecen por parte del legislador, son mecanismos que otorgan al contribuyente la posibilidad de ver reducida su cuota tributaria por haber realizado una conducta incentivadora en atención a criterios de política económica.

⁴ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 1963, páginas 18248 a 18261 (14 págs.)

⁵ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA,P.: “comentarios sobre un precepto olvidado: l artículo cuarto de la Ley General Tributaria” , *op. Cit.*, pág. 147.

2.1.1 REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LA EXTRAFISCALIDAD

Una vez reconocido que esos beneficios fiscales al mecenazgo son medidas tributarias al servicio de la extrafiscalidad, y reconocida también la legitimidad constitucional de la utilización extrafiscal del sistema tributario vamos a centrarnos en la concreción de los límites de la instrumentación extrafiscal del mecanismo tributario.

El **tribunal constitucional** ha definido los criterios que debe contener toda figura que denote extrafiscalidad. Estos límites son los siguientes:

- En primer lugar se refiere a los **finés** perseguidos por la medida extrafiscal. Éstos han de estar protegidos y amparados por nuestra Constitución, y además se ha de buscar dotar a la Administración de recursos suficientes para hacer frente al gasto público.
- En segundo lugar, las figuras tributarias han de **adaptarse a los principios constitucionales tributarios**, además de no entrar en contradicción con el resto de principios constitucionales.
- En tercer y último lugar, deben **respetar** el sistema de **distribución territorial** del estado.

Por lo tanto, la legitimidad constitucional de la concesión de beneficios fiscales al mecenazgo viene apoyada en los propios fines de interés general que persigue. La Ley de Mecenazgo⁶ establece una lista ejemplarizante de lo que se consideran fines de interés general. Por ejemplo, los fines educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, etc.

Además, los beneficios fiscales al mecenazgo se articulan básicamente dentro de impuestos puramente recaudatorios, como son el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS). Impuestos que ambos son la pura manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos recogido en el Art. 31.1 de la Constitución Española de 1978⁷, pero ello no impide que se incorporen elementos extrafiscales en forma de bonificaciones, exenciones, etc. para dar cumplimiento a finalidades no fiscales.

2.2 FINALIDADES DEL MECENAZGO Y SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Como hemos visto, uno de los requisitos para que una figura extrafiscal, como son los incentivos fiscales al mecenazgo, sea constitucionalmente legítima, es necesario que los fines no fiscales estén amparados por la Constitución.

⁶ En su art. 3º.

⁷ Constitución Española de 1978 «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, páginas 29313 a 29424 (112 págs.). En adelante CE, o Constitución Española.

Los fines que ofrece la lista del artículo 3º de la Ley de mecenazgo (fines educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, etc.) deja abierta la posibilidad de incluir en ese régimen especial aplicable, a entidades sin fines lucrativos que persigan fines distintos de los específicamente enunciados. Y ello es así porque la lista incluye un sinnúmero de conceptos jurídicos indeterminados, que también serán de interés general, otro concepto jurídico indeterminado⁸.

Pero en la lista que ofrece el art. 3 de la Ley de mecenazgo también incluye fines amparados directamente en disposiciones constitucionales concretas, dando mayor legitimidad a la extrafiscalidad. Estamos hablando de, por ejemplo, las dispuestas en el capítulo III del Título I de la Constitución Española destinado a los “**principios rectores de la política social y económica**” (Arts. 39 a 52 CE). En este capítulo nos encontramos ante una serie de preceptos ambiguos, en el sentido de que no reconocen auténticos derechos subjetivos de las personas, ya que van encaminados a orientar la actuación de los poderes públicos. Digamos que se trata de derechos de configuración legal, con fundamento constitucional. Los objetivos de estos principios rectores, según Balaguer Callejón⁹, son los de establecer y asegurar unos mínimos de condiciones de vida para todos y procurar la disposición de medios que cubran las necesidades de las personas y grupos que puedan estar en una situación más desfavorecida.

Este carácter informador de estos principios se refleja en el Art. 53.3 de la CE cuando dice que *“El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen”*

Un ejemplo de esos principios sería el artículo el Art. 46¹⁰ de la CE, según el cual, los poderes públicos deberán garantizar la conservación y promoción del enriquecimiento del **patrimonio histórico, cultural y artístico** de los pueblos de España y los bienes que lo integran, independientemente de cual sea su régimen jurídico y su titularidad. Se refleja este precepto en la incentivación en la ley de mecenazgo a la donación de obras de arte y de bienes del patrimonio Histórico Español, y a la destinación de donaciones hechas para su conservación, restauración y reparación de las obras. Todo ello en cumplimiento de los fines recogidos en los

⁸ El TC en su STC68/1984, de 11 de junio afirmó en su FJ4 que *“el interés general es un concepto abierto e indeterminado”*

⁹ F. Balaguer Callejón, *“Cap. XXII”: Constitución económica y derechos sociales*, en manual de Derecho Constitucional, Tecnos, Madrid, 2014, págs.. 316-318

¹⁰ Artículo 46 : Los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. La ley penal sancionará los atentados contra este patrimonio.

artículos 44 y 9.2 de la Constitución, es decir, en pro de la promoción de la cultura y el deber de los poderes públicos de promover la cultura.

Recordemos también que el derecho de **acceso a la cultura** (artículo 44 de la CE), dispone que *“los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho”*.

Todos estos derechos, o principios rectores, en comparación con otros derechos constitucionales son derechos atenuados. Atenuados en el sentido de que su fuerza normativa no vincula al legislador, y el sistema de garantías del que gozan, no cuenta con la protección de su invocabilidad directa ante los tribunales. Por eso, para que sean efectivos han de desarrollarse previamente mediante legislación ordinaria.

La jurisprudencia constitucional dice además sobre los mismos que estamos ante auténticas previsiones constitucionales que obligan al legislador, y en la STC 83/1986, ha llegado a afirmar que *“nada impide que los poderes públicos se propongan otras finalidades u objetivos no enunciados allí”* siempre que no estén prohibidos. Por lo que el legislador cuenta con unos contenidos mínimos, pero nada le impide ir más allá de lo que estos principios establecen. Estos principios rectores, por lo general, suelen corresponder al poder legislativo autonómico.

Más allá de estos principios rectores, hay una serie de preceptos constitucionales referentes a la cultura. Estos son: Art.3 CE, Art. 9.2, Art. 20 CE, Art. 25.2 CE, Art. 27 CE.

Se observa que todos estos derechos están interrelacionados. El citado derecho de acceso a la cultura, por ejemplo, va ligado con las libertades de expresión del art. 20.1 CE, y especialmente con la libertad de producción y creación literaria, artística, científica y técnica. Y a su vez con el art. 27 CE ya que la vía principal de acceso de la cultura será el sistema educativo. Y todo ello lo podemos volver a interrelacionar con el art. 9.2 que atribuye a los poderes públicos la tarea de facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica cultural y social. De modo que, los principios rectores, aunque no se trate de derechos fundamentales, están directamente relacionados con los mismos.

En cuanto a la justificación de la participación de los ciudadanos en la vida económica, social y cultural desde una perspectiva constitucional, la encontraríamos, por un lado, en los artículos 34 y 22 de la Constitución, los cuales reconocen el derecho de **fundación** para fines de interés general, y el derecho de **asociación** respectivamente, y por otro lado en el art. 9.2 de la Constitución en tanto que el estado ha de facilitar la **participación de los ciudadanos en la vida económica, social y cultural**. De modo que se justifica la conveniencia de establecer

beneficios fiscales tanto a las fundaciones y asociaciones, como a los que colaboran con estas entidades para la consecución de los fines de interés general.

2.3 LA CREACIÓN Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Sabemos que la salvaguarda de los derechos fundamentales es uno de los principios básicos de nuestro ordenamiento jurídico, así como de los ordenamientos de las sociedades occidentales y en concreto de la UE. Pero, ¿están todos los derechos igualmente protegidos?, ¿Están todos igualmente fomentados? Cuando hablamos de derechos fundamentales, como por ejemplo el derecho a la producción y creación literaria, artística y científica, reflejado en el Artículo 20.1.b) de la Constitución española de 1978, estamos hablando de la esencia y del nervio vital de una sociedad. Por ello, la protección de estos derechos es básica en una sociedad moderna que aspira a desarrollarse en el conocimiento de las ciencias y el arte.

El derecho a la producción y creación literaria, artística y científica, se refleja en la Constitución Española, como si fuera un solo derecho, pero los aspectos legales protegidos en este artículo son plurales. Se vincula por lo tanto, por un lado directamente con el derecho a la propiedad intelectual¹¹, y por otro lado también se vincula con la Ley de patentes que regula la propiedad industrial, la Ley de Marcas y la Ley de protección jurídica del diseño industrial¹².

Por lo tanto, cuando hablamos de derecho a la creación artística estamos hablando de un derecho fundamental reconocido en el **Art. 20.1.b) de la CE**, y que otorga, a partir de su desarrollo positivo, el reconocimiento de la autoría de su creación, o “derecho de autor”, así como la capacidad exclusiva para la explotación de su obra¹³ entre otros muchos derechos, que protegen las creaciones artísticas y científicas, como por ejemplo, los derechos morales, los cuales en nuestro ordenamiento jurídico están ya englobados en el propio derecho de autor, a diferencia del concepto de derecho de autor anglosajón, conocido como *copyright*, y que está enfocado, además de en el reconocimiento de la autoría de la obra, básica y primordialmente, en la comercialización y explotación de la misma, es decir, de su aspecto más mercantilista, dejando fuera la esfera moral.

¹¹ Desarrollado por el Real Decreto Legislativo 1/1996 de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de propiedad intelectual modificado por varias leyes, como son las leyes 23/2006, de 7 de julio y la Ley 21/2014, de 4 de noviembre.

En España la propiedad intelectual hace solamente referencia a la protección de derechos de autor, de ejecutantes, etc., y tienen un régimen jurídico diferente a la Industrial, a diferencia del derecho anglosajón que cuando habla de Intellectual Property está hablando de todo el conjunto.

¹² Ley de patente: Ley 11/1996, de 20 de marzo, Ley de Marcas :Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de marcas, y la Ley 20/2003 de 7 de julio, de protección jurídica del diseño industrial.

¹³ Nos referimos a la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de la obra.

A partir de la configuración de este derecho, los únicos límites con los que se encuentran los creadores son los que el propio ordenamiento impone¹⁴, y con esta mención nos referimos especialmente a otros derechos fundamentales que pudieran colisionar con el derecho a la producción y creación literaria, artística y científica, como por ejemplo, el derecho a la vida (art. 15 CE), a la intimidad (art 18.1 CE), etc. De hecho, hay abundante e interesante jurisprudencia relativa a la colisión de derechos fundamentales con la creación artística, pero no vamos a entrar en ella por no ser el objeto de este trabajo y porque nos abarcaría probablemente decenas de folios.

5. LOS BIENES CULTURALES

Hemos visto que la protección de los bienes culturales es una cuestión de Derecho Constitucional, y probablemente ello es consecuencia de que a lo largo de los años se fueron sucediendo en el terreno internacional varios textos jurídicos en los que se ha desarrollado el reconocimiento del valor de los bienes culturales y su necesaria protección.

No pretendemos entrar en los innumerables textos internacionales relativos a la protección del patrimonio cultural internacional y de los pueblos que lo componen, pero mencionaremos los documentos, organismos e instrumentos más significativos.

Uno de los **documentos** más importantes que ha contribuido al proceso de afirmación de la cultura es la **Declaración internacional de los Derechos Humanos de 1948**, declaración política que adquirió naturaleza de tratado internacional en 1966 a través del Pacto de Derechos económicos, sociales y culturales y el Pacto de Derechos Civiles y Políticos. Declaración en cuyo **artículo 22** se hizo por primera vez en un texto internacional una referencia general a los derechos económicos, sociales y culturales. El artículo 27 de la misma Declaración desarrolla el contenido de esos derechos culturales en el derecho de participación en la vida cultural de la comunidad y en el derecho de autor en sus dos vertientes patrimonial y moral¹⁵.

Otro texto importante sería **el acuerdo de la UNESCO para la protección de la herencia cultural y natural del mundo (1972)**, que eleva la protección de la cultura (junto a la naturaleza¹⁶) al plano de la *humanidad* al considerar que la vida humana sólo florece sobre la base de una protección interestatal y universal de la cultura y la naturaleza. De ese modo, a

¹⁴ Artículo 20.4 CE: “ *Estas libertades tienen su límite en el respeto a los derechos reconocidos en este Título, en los preceptos de las leyes que lo desarrollen y, especialmente, en el derecho al honor, a la intimidad, a la propia imagen y a la protección de la juventud y de la infancia.*”

¹⁵ Art 27.1: *Toda persona tiene derecho a tomar parte libremente en la vida cultural de la comunidad, a gozar de las artes y a participar en el progreso científico y en los beneficios que de él resulten. 2. Toda persona tiene derecho a la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora”.*

¹⁶ Curiosamente la Constitución española recoge la protección del ambiente y de la cultura en dos preceptos correlativos (arts. 45 y 46)

través de ese reconocimiento de la cultura de la humanidad, de las relaciones de dependencia y de una política mundial unida por la cultura, se habla de una comunidad mundial de los Estados culturales. Se trata de la **Convención para la protección del patrimonio mundial, cultural y natural de 1972**¹⁷

Además de estos dos textos, son numerosos los instrumentos internacionales que han contribuido a la afirmación jurídica de la cultura. Veamos algunos de ellos:

1. La **conferencia de La Haya de 1954** en cuyo preámbulo del **convenio para la protección de bienes culturales en caso de conflicto armado**¹⁸ estableció que los daños ocasionados a los bienes culturales pertenecientes a cualquier pueblo constituyen un menoscabo al patrimonio cultural de toda la humanidad, puesto que cada pueblo aporta su contribución a la cultura mundial; considerando que la conservación del patrimonio cultural presenta una gran importancia para todos los pueblos del mundo y que conviene que ese patrimonio tenga una protección internacional.
2. La **Convención de 1970 sobre las medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, la exportación y la transferencia de propiedades ilícitas de bienes culturales**¹⁹.
3. Y uno más reciente sería la **Convención para la salvaguarda del patrimonio inmaterial del año 2003**²⁰.

Vemos que, estos textos, entre otros muchos, son los textos base de los cuales surgen los elementos propios de un Estado constitucional de cultura, como el nuestro. Y éstos, los bienes culturales protegidos en el Derecho Constitucional interno, así como por el Derecho internacional, son sin lugar a dudas un correlato de las garantías y pactos universales sobre derechos humanos. Y ello es así porque del mismo modo que no se puede concebir una humanidad sin derechos humanos, no se puede concebir una humanidad sin cultura y sin obras de arte.

¹⁷ Conferencia General de la organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura, 17ª reunión celebrada en París el 17 de octubre al 21 de noviembre de 1972. Aceptada el 18 de marzo de 1982, publicada en el BOE núm. 156, de 1 de julio de 1982, páginas 17883 a 17887.

¹⁸ Base de datos UNESCO, enlace: <http://www.unesco.org/new/es/culture/themes/armed-conflict-and-heritage/the-hauge-convention-and-its-1st-protocol/#c284178>. Ratificado por España “BOE” núm. 282, de 24 de noviembre de 1960, páginas 16189 a 16194.

¹⁹ Conferencia General de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la ciencia y la Cultura, 16ª reunión, París 17 de noviembre de 1970. Ratificado por España el 5 de febrero de 1986, BOE núm. 31, Págs. 4869 a 4872.

²⁰ Cfr. La base de datos de la UNESCO, enlace: <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001325/132540s.pdf> ratificada por España el año 2006, BOE núm. 31, de 5 de febrero de 2007, páginas 5242 a 5248

6. COMPETENCIAS DEL ESTADO Y CCAA

4.1 EN MATERIA CULTURAL

La Constitución Española, considera el bien constitucional del patrimonio artístico y cultural en la distribución de competencias cuando en su artículo 149.1.28 CE menciona, entre las competencias exclusivas del Estado la de *“defensa del patrimonio cultural, artístico y monumental español contra la exportación”, así como la gestión de museos, bibliotecas y archivos de titularidad estatal, gestión que podrá ser delegada en las Comunidades Autónomas.*

Por otro lado, el art. 148.1.17 de la Constitución española dispone que las Comunidades Autónomas podrán asumir la competencia en *“el fomento de la cultura, de la investigación y en su caso, de la enseñanza de la lengua de la Comunidad Autónoma.”*

Y el art. 149.2 CE establece como una competencia compartida entre en Estado y las CCAA que *“sin perjuicio de las competencias que podrán asumir las comunidades autónomas, el Estado considerará el servicio de la cultura como deber y atribución esencial y facilitará la comunicación cultural entre la CCAA, de acuerdo con ellas”*.

Como vemos, estamos ante una concurrencia competencial que otorga tanto al Estado como a las Comunidades Autónomas competencias para la regulación de materias culturales.

Hay una sentencia del tribunal constitucional, la **STC 49/1984, de 5 de abril** que ayuda a comprender el equilibrio del reparto competencial en esta materia. *“...pecaría de superficial todo intento de construir sobre la idea de competencia en materia de cultura, concretada en el artículo 148.1.17, una competencia omnímoda y excluyente. La lectura de otros textos de la CE y una reflexión sobre la vida cultural, lleva a la conclusión de que la cultura es algo de la competencia propia e institucional tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas....esta es la razón a que obedece el artículo 149.2 de la CE, en el que después de reconocer la competencia autonómica afirma una competencia estatal, poniendo el acento en el servicio de la cultura como deber y atribución esencial. Hay, en fin, una competencia estatal, en el sentido de que más que un reparto competencial vertical, lo que se produce es una concurrencia de competencias ordenada a la preservación y estímulo de los valores culturales propios del cuerpo social desde la instancia pública correspondiente” (Fundamento jurídico 6º).*

Ante un conflicto competencial en materia cultural, en la práctica, el Tribunal Constitucional en alguna ocasión ha aplicado el Art. 149.2 CE para conseguir una actuación simultánea de los dos poderes públicos (el estatal y el autonómico), atendiendo cada uno a sus propios fines, rompiendo de este modo esa concurrencia para transformarla en colaboración. Pero por lo

general, el TC ha resuelto estos conflictos de competencias empleando el art. 149.2 CE como título competencial que amplía el ámbito de actuación que le permite al estado los títulos del 149.1 CE.²¹, es decir, las competencias exclusivas.

4.2 EN MATERIA FISCAL

La ley 49/2002 está dictada al amparo de la competencia exclusiva “Hacienda General” establecida en el artículo 149.1.14 CE. Competencia que permite al Estado regular su propia hacienda y establecer las instituciones comunes a las distintas haciendas y las medidas para su coordinación. Por lo que el Estado establece sus propios tributos y también el marco general de todo el sistema tributario y principios comunes al mismo haciéndolo compatible con la autonomía financiera y presupuestaria de las CCAA²².

La Ley de mecenazgo estatal prevé beneficios fiscales que afectan a tributos de titularidad estatal (IRPF, IS, IRPNR), y las normativas autonómicas pueden ofrecer incentivos fiscales al mecenazgo en la cuota autonómica del IRPF y en el marco de los tributos estatales cedidos en la LOFCA²³.

En cuanto a la Ley foral Navarra, los incentivos fiscales al mecenazgo están al amparo del amplio poder tributario que le atribuye la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra. De modo que la comunidad Navarra está habilitada para llevar a cabo una regulación tributaria integral.

²¹ Agustín Ruiz Robledo, “*La Constitución Cultural Española*”, Ed. Instituto andaluz de administración pública. pág. 27

²² Entre otras, SSTC 14/1986 (FJ 2), 19/1987, 116/1994, 192/2000 (FJ 6) y 130/2013 (FJ 5)

²³ Art. 10 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

CAPÍTULO II

EL TERCER SECTOR

1. INTRODUCCIÓN

Antes de entrar a analizar la Ley de Mecenazgo, consideramos interesante hacer una breve explicación a grandes rasgos de lo que es el Tercer Sector, puesto que las entidades beneficiarias de las ayudas de la sociedad civil que contempla la ley de Mecenazgo, forman parte del mismo. Estamos hablando mayoritariamente de las asociaciones y las fundaciones, que han constituido el núcleo básico del Tercer Sector. Pero, ¿Qué es el Tercer Sector?

Nuestra sociedad se caracteriza por la existencia de tres grandes sectores: el sector público, el privado mercantil y el no lucrativo o *Tercer Sector*²⁴. Este tercer sector se caracteriza por no ser público, y no tener fines lucrativos. Es decir, no es mercado, ni estado. Por lo que este tercer sector lo componen **entidades de gestión privada con fines de interés general**, y su intervención crea vías que complementan la economía de mercado y la acción (o inacción) del Estado.

Dado que la rentabilidad económica no es su fin, ni obedece a las leyes del mercado, ni persigue votos de sus simpatizantes, ni el poder de gobernar, estas entidades están al servicio del interés general y únicamente buscan el cambio social a través de esa razón de ser.

Son sinónimos de Tercer Sector: Entidades no lucrativas (en adelante ENL), Organizaciones no Gubernamentales, Asociaciones Voluntarias o Sociedad Civil.

Este tercer sector se configuró respondiendo a cinco elementos que constituyen los elementos estructurales básicos que les dota de operatividad y delimita su perímetro de actuación. Esos elementos son²⁵:

- a. **Organización formal:** Se trata de la forma jurídica a adoptar para regular sus organizaciones que enmarque sus objetivos y el destino de sus recursos. La forma más habitual es la de fundación o asociación.
- b. **Carácter privado:** nos referimos a que no deben estar integradas en la administración pública. Quedando excluidas por lo tanto, las entidades cuyos presupuestos se integren

²⁴ Burton Weisbrod, 1975. El análisis tridimensional es un viejo método de comprensión de la realidad, pueden citarse ejemplos como la tridimensionalidad del poder de Aristóteles (*"Política"*, Libro IV, capítulos. XIII-XIV), la tríada religiosa (Hijo, Padre, Espíritu Santo), etc. Según Konrad Lorenz, los hombres disponemos de una representación innata del espacio tridimensional, puesto que, sin ella, nuestros antepasados los monos se habrían caído de los árboles al saltar de uno a otro. (Citado por A. Espina Montero: "Individuo, Ley, Valor: fundamentos para una teoría tridimensional de la regulación social", en hacienda Pública Española, monografía 1/1995, "Competitividad y Economía del Bienestar", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995).

²⁵ Configuración del Tercer Sector de acuerdo con L. Salamon y H. Anheier (1992)

en los presupuestos públicos, como por ejemplo los organismos autónomos de las administraciones públicas, institutos y patronatos públicos, etc.

- c. Sin ánimo de lucro: a diferencia de las sociedades mercantiles, las ENL pueden generar beneficios, pero no pueden distribuir éstos entre sus patronos, asociados, directivos o personal.
- d. Dotación de autogobierno: han de disponer de sus propios órganos de gobierno.
- e. Altruismo: básicamente consiste en que el objetivo de su existencia sea el interés general. Puede implicar también cierto grado de voluntariado en su gestión y/o desarrollo.

Lo que vemos a partir de estas características es que podemos encontrar una gran diversidad de entidades, tales como: fundaciones, iglesias, sindicatos, partidos políticos, ONG's, mutuas, etc.

Y a su vez podemos clasificarlas en diferentes grupos²⁶: de cultura y ocio, de educación e investigación, de salud, de servicios sociales, de medio ambiente, de desarrollo socioeconómico y vivienda, de protección y promoción de los derechos civiles, de servicios relacionados con la justicia, de consumidores, de organizaciones políticas, de filantropía y promoción del voluntariado, de actividades internacionales, de actividades religiosas, de actividades económicas, profesionales y sindicales, etc.

Visto esto, podemos decir que este sector abarca diversos sectores y puede adoptar diversas formas jurídicas de las que muchos autores han realizado estudios y clasificaciones.

Pero nosotros entraremos únicamente a ver y describir a grandes rasgos, las características de las dos formas paradigmáticas de entidades sin ánimo de lucro en nuestro país. Estamos hablando de las **Fundaciones** y las **Asociaciones** que son el núcleo básico del Tercer Sector, y las cuales, a su vez, si cumplen ciertos requisitos, formarán parte del subsector que nace consecuencia de la aplicación de los beneficios que confiere la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines lucrativos y de los Incentivos fiscales al mecenazgo.

El mecenazgo en nuestro ordenamiento jurídico es algo muy concreto, y se identifica con las aportaciones realizadas a favor de entidades sin ánimo de lucro. Entonces vamos a analizar qué son las entidades sin ánimo de lucro, cuáles son sus características principales y después analizaremos cuál es su régimen jurídico y como el legislador intenta promover las actividades de estas entidades a través de incentivos fiscales. En algunos casos, los incentivos fiscales favorecen la actividad de la entidad sin ánimo de lucro, y en otras ocasiones, pretenden

²⁶SALOMON, L y ANHEIER, H.K. 1993, *Taxonomía nacional de actividades exentas* (Centro Nacional de Estadísticas de Entidades no Lucrativas de Estados Unidos, Hodgkinson, 1989),

promover la participación a través de aportaciones dinerarias o en especie de la sociedad civil de las personas físicas o de las corporaciones a este tipo de entidades.

Pasemos a ver los dos tipos de entidad sin ánimo de lucro más relevantes en nuestro país: las fundaciones y las asociaciones.

2. FUNDACIONES: MARCO NORMATIVO Y EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE FUNDACIÓN

¿Qué es una fundación? Para definirlo de una forma breve, pero no por ello incompleta, diríamos que es la **personificación de un patrimonio afecto a un fin de interés general**²⁷.

Vamos a descomponer esta definición en tres rasgos característicos:

1º Masa de bienes con personalidad jurídica: quizás este sea el más característico de las fundaciones, porque nuestro ordenamiento las entidades jurídicas con carácter general resultan de la agrupación de personas o de otras entidades, mientras que la fundación es un patrimonio separado. Es una masa de bienes a las que se le otorga personalidad jurídica para poder operar en el mercado.

2. Estos bienes tienen que estar destinados a la consecución de un fin de interés general: el concepto de interés general (recordemos: concepto jurídico indeterminado) es un concepto que ha sufrido grandes transformaciones a lo largo de la historia, de hecho durante todo el siglo XIX y hasta la mitad del S XX aproximadamente, el fin de interés general se identificaba con las actividades de beneficencia. Ello era así porque el legislador veía con mucho recelo todas aquellas vinculaciones de masas patrimoniales a fines o a personas, o a entidades, porque entraban en conflicto con la prohibición de las manos muertas que recordemos, es una de las medidas introducidas por el liberalismo económico en nuestra economía a principios del SXIX, por lo tanto únicamente aquellas situaciones en las que se afectaban bienes a un fin de interés general, pero en los que la finalidad era altamente social, eran reconocidos y eran estos casos de la beneficencia.

Este concepto se trasladó durante la primera mitad del SXX, e incluso en el año 72 se aprobó un Decreto sobre fundaciones culturales²⁸ en el que se ampliaba un poco el ámbito del interés general porque este decreto regulaba fundaciones con fines de educación, de investigación, o

²⁷ GIL del CAMPO, Miguel. *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*, Ed. CISS (2005)

²⁸ Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones culturales privadas y entidades análogas y de los servicios administrativos encargados del Protectorado de las mismas.

propriadamente culturales. Pero se exigía que los beneficiarios de las actividades fueran personas que no pudieran acceder a este tipo de servicios por sus propios medios. Es decir, aunque se reconocía por un lado que había intereses, el interés general iba más allá del puro de la beneficencia, indirectamente, a través de la definición de quien podía ser beneficiario de estas actividades, por lo que se seguía manteniendo esa finalidad benéfica.

Pero fue sin duda con la constitución española de 1978 donde se amplió muchísimo el abanico de posibilidades del interés general y sobretodo se reconoció el derecho de fundación como tal, y no solamente como **derecho**²⁹, sino también como **deber** de la sociedad civil de participar en este tipo de actividades.

Tras la constitución, se aprobó la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Por otra parte las Comunidades Autónomas fueron asumiendo competencias en materia de fundaciones y fueron aprobándose las respectivas Leyes autonómicas³⁰. Se configuró así un marco que parecería ya estable, y que se cierra con la ley 50/2002³¹, de 26 de diciembre, de Fundaciones y los Decretos³² dictados en desarrollo de las mismas.

El marco normativo se cierra con las Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (ley de mecenazgo).

Y cuando hablamos de **ausencia de ánimo de lucro**. ¿A qué nos referimos?, ¿A qué se refiere esta prohibición de ánimo de lucro?, ¿**Qué es el ánimo de lucro**?

²⁹ Artículo 34 de la Constitución Española “1. *Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley.*

³⁰ Ley 10/2005, de 31 mayo 2005. Ley de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía, BOE 156, 01/07/2005.

Ley 2/1998, de 6 abril 1998. Ley de Fundaciones Canarias , B.O.E: 108 , 06/05/1998,

Ley 13/2002, de 15 julio 2002. Fundaciones de Castilla y León , B.O.E: 183 , 01/08/2002.

Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego B.O.E: 14 , 16/01/2007

Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja B.O.E: 59 , 09/03/2007

Ley 21/2014 , de 29 de diciembre, del protectorado de las fundaciones y verificación de la actividad de las asociaciones declaradas de utilidad pública, en Cataluña. BOE A 205-472 de 21 de enero de 2015

Ley 1/1998, de 2 marzo 1998. Ley de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, B.O.E: 192 , 12/08/1998

Ley Foral 2/2014, de 17 de febrero, por la que se regulan los órganos rectores de determinadas fundaciones en Navarra, B.O.E: 63 , 14/03/2014

Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco B.O.E: 151 , 23/06/2016

Ley 8/1998, de 9 diciembre. Ley de las Fundaciones valencianas B.O.E: 18 , 21/01/1999

³¹ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones

³² 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; Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia Estatal; Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, del Registro de Fundaciones de competencia Estatal. Vid REAL PÉREZ CASTAÑO, *Fundaciones y Mecenazgo*, Tirant LoBlanch, Valencia, 2006

Podemos considerar que existen dos tipos a nivel técnico: El ánimo de lucro objetivo y el ánimo de lucro subjetivo³³.

1ª. El ánimo de lucro objetivo

Se refiere a la **generación de beneficios con carácter general**. En un primer momento se entendió que una fundación no tenía por qué generar beneficios porque se consideraba incompetente con su naturaleza. Más adelante se reconoció que el hecho de que una fundación realizara una actividad empresarial que generara una serie de ingresos a través de esa actividad y los afectara a la consecución de sus fines propios no era algo negativo ni muchísimo menos. Al final era algo que redundaba en el beneficio o en la posible consecución de esos objetivos. Por lo cual se reconoció que el ánimo de lucro objetivo no tenía por qué ser incompatible con la naturaleza jurídica de una fundación, y de hecho a día de hoy son muchas las fundaciones que realizan actividades empresariales como una de las maneras de obtención de fondos de su propia gestión y para atender a los fines para los que están constituidas.

2ª el ánimo de lucro subjetivo

El ánimo de lucro subjetivo se refiere a **la posibilidad de repartir ese beneficio generado con la actividad empresarial**. Ahí sí que entramos en conflicto totalmente con la naturaleza jurídica de una fundación en nuestro ordenamiento jurídico. Esto sí que está absolutamente vedado. Lo que no puede hacer en ningún caso una fundación es distribuir esos beneficios entre el fundador o sus herederos o sus legatarios, o los miembros de su patronato, o en el caso de la asociación: con sus asociados, etc.

El ánimo de lucro subjetivo está totalmente prohibido en el caso de las fundaciones, y esta prohibición está plasmada en algunas disposiciones concretas de la normativa, como por ejemplo cuando prohíbe que sean principales beneficiarios de las actividades de las fundaciones los familiares hasta cuarto grado, del fundador o los miembros del patronato, o de los representantes estatutarios de las fundaciones. Esa disposición lo dice bien claro. Este círculo de

³³ El Tribunal de Justicia de la UE se pronunció al respecto en su sentencia de 21 de marzo de 2002, Asunto C-174/00. A destacar : “... *la apreciación de si un órgano actúa “sin fin lucrativo”, en el sentido de dicha disposición, ha de efectuarse a la luz del objetivo perseguido por éste, a saber, que dicho organismo no debe aspirar a obtener beneficios para sus socios, en contra de la finalidad de cualquier empresa mercantil. (...) corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar si, a la luz del objeto estatutario del organismo de que se trate y de las circunstancias concretas del asunto, un organismo cumple las exigencias para ser considerado organismo “ sin fin lucrativo”cuando se haya comprobado que así es, el hecho de que ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismo mientras dichos beneficios no se distribuyan a sus socios en concepto de ganancias” (...). En las conclusiones del Abogado General en los puntos 57 a 61 destacar: “no son beneficios en el sentido del superávit que se obtiene al final del ejercicio, sino los beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias a favor de los socios de un organismo, los que impiden que se considere que éste actúa “sin fin lucrativo””*

personas vinculadas al fundador, o a los gestores de la fundación, no pueden ser beneficiarios principales de las actividades de la fundación, y ni siquiera pueden acceder a los servicios que presta la fundación en mejores condiciones que el resto de los beneficiarios.

Esto es muy distinto de lo que ocurre por ejemplo en Reino Unido o en países más próximos jurídicamente al nuestro como puede ser Holanda. En estas jurisdicciones se reconoce, por ejemplo, la figura de la fundación familiar. ¿Para qué sirve una fundación familiar? Pues para separar una parte del patrimonio de la familia, darle una personalidad jurídica separada para de esta manera protegerlo 1) de los posibles actos de disposición o de dilapidación de los miembros de la familia, y 2), protegerlo también frente a los posibles acreedores. Por lo que en esas jurisdicciones es posible construir una fundación en la que los principales beneficiarios sean los miembros de esa familia o un colectivo muy determinado de personas, porque pueden acceder y beneficiarse de los bienes que contiene esa fundación. Eso está prohibido absolutamente en nuestro ordenamiento, que tiene un concepto de las fundaciones muy estricto y vinculado en todo caso a los fines de interés general.

Otra prohibición vinculada a la necesidad de esta ausencia de ánimo de lucro subjetivo es la **prohibición de reversión**. ¿En qué consiste? Consiste en que el fundador, que es la persona que aporta una serie de bienes mediante el acta fundacional y constituye la fundación, por ejemplo, le sucede que, el interés u objetivo que se planteó el fundador es de imposible cumplimiento, por lo que sea, o que por ejemplo, el objetivo simplemente se cumple y entonces queda sin finalidad la fundación.

En esos casos en los que procede la disolución de la fundación, los activos o la masa patrimonial que ha sido de la fundación, en ningún caso puede volver a manos del fundador. Es decir, el fundador constituye la fundación, ella deviene un patrimonio separado, se constituye como una persona jurídica diferente, y a partir de ahí tiene vida propia absolutamente independiente, y en ningún caso esos activos o bienes van a volver al patrimonio del fundador, ni de sus herederos o legatarios.

En el caso de que ocurra esta disolución lo que prevé la ley es que ese patrimonio pase a otras fundaciones con fines similares o incluso en algunos casos a instituciones públicas que también se dediquen a la consecución de fines de interés general.

Otra disposición en la que también se plasma la prohibición del ánimo de lucro es la necesaria **indeterminación de los beneficiarios de la actividad de una fundación**. Como hemos dicho

no puede ser un colectivo muy indeterminado, sino que se tiene que definir de forma genérica. Y hay también una **prohibición de discriminación**. Es decir, en principio cualquier persona que cumpla los requisitos determinados de manera genérica para ser beneficiario, tiene que beneficiarse y disfrutar de las actividades de la fundación en igualdad de condiciones que el resto.

Para poder acometer la consecución de esos fines de interés general tenemos que tener una **organización** con los bienes que constituyen la dotación fundacional. Esta organización se plasma en primer lugar en el momento de la constitución. En el acto fundacional el fundador establece en los estatutos cuales van a ser las actividades, como se va a trabajar en la consecución de esos fines de interés general.

Determina también la dotación, que actualmente en España es un mínimo de 30.000 euros, y establece los órganos de gobierno, que con carácter general es el patronato, que está supervisado por el protectorado, y tiene que contar con un mínimo de tres personas. El fundador puede ser una de ellas, pero necesariamente tienen que actuar por mayoría simple, con lo cual redonda un poco en esta idea que antes comentaba de que el fundador tiene una capacidad de influencia muy limitada en el funcionamiento de la fundación.

3. LAS ASOCIACIONES

Las asociaciones reúnen a grandes rasgos estas tres características:

- Pluralidad de miembros (“*universitas personarum*”)
- Que se unen para la consecución de un fin determinado y lícito
- Dotados de cierta organización

Como hemos visto, lo más característico de las fundaciones era que es una masa patrimonial, una masa de bienes, pero ahora, cuando hablamos de asociaciones estamos frente a un conjunto de personas que tienen que ser como mínimo tres, que se unan para alcanzar un fin común, y aquí la ley es muy amplia. ¿Por qué? Porque el derecho de asociación en nuestra CE se reconoce como uno de los Derechos Fundamentales, y por ello el legislador ha querido poner el mínimo de trabas posibles a la formación o constitución de asociaciones. No es necesario que el fin sea de interés general, con que sea lícito, se puede constituir una asociación. Es tan libre que ni siquiera es necesaria una dotación patrimonial. No hay que aportar bienes ni dinero para constituir una asociación, simplemente la conjunción de esas personas y la puesta en común de conocimientos, de esfuerzo, de posibles futuras actividades, etc.

Tampoco necesita de una escritura pública ni de una inscripción en ningún registro, aunque es posible hacerlo, pero no lo necesita para su constitución. Eso sí, para entrar en el marco del mecenazgo y de sus incentivos, una asociación tiene que tener unas características especiales y ha de estar inscrita. Y ¿cómo controla nuestro ordenamiento que reúna esas características especiales? A través el procedimiento de **declaración de utilidad pública**. Este es un procedimiento que debe instar el propio interesado, la asociación que esté interesada. Se instruye ante la secretaria general técnica del ministerio del interior y permite optar al régimen especial del mecenazgo.

¿Cuáles son los requisitos básicos para optar a esta declaración de utilidad pública?

El primero de ellos es que la asociación tenga **un fin de interés general**, es decir, que no sea un fin limitado a los intereses comunes del colectivo de asociados, sino que vaya más allá.

El segundo requisito principal es que de estas actividades no solamente se beneficien los asociados, sino que estén **abiertas a cualquier otro beneficiario** que cumpla los requisitos para serlo. Aquí estos requisitos nos llevan a un concepto más parecido al de la fundación. Si no se cumplen estos requisitos seguirá siendo una asociación, pero simplemente tendrá un régimen diferente y no optará a estos beneficios fiscales del régimen de mecenazgo.

Además de estos requisitos de fondo, luego existen otros más de forma. Por ejemplo, la **declaración de utilidad pública** se exige que esté efectivamente **inscrita**, que se lleve una **contabilidad**, que tenga los medios personales y materiales necesarios para poder alcanzar el fin para el que ha sido creada, etc.

Entonces, a partir de ahí, se sustancia un procedimiento ante la administración, que tiene que dar por un lado un informe favorable del ministerio de economía y hacienda, por otro lado el ministerio que por competencia se corresponda con el fin de la asociación en concreto. Y si ambos informes son positivos se otorga la declaración de utilidad pública, y a partir de ahí, se puede optar a ese régimen específico del mecenazgo.

La regulación básica de las Asociaciones sería el Artículo 22 de la CE, la Ley Orgánica 1/2002³⁴, el Real Decreto 1497/2003, RD 1740/2002 y normativa autonómica.

³⁴ La Ley Orgánica 1/2002, en su artículo 32 establece los requisitos para que una asociación sea declarada de utilidad pública. Estos son: que sus fines estatutarios promuevan el interés general, que su actividad no beneficie exclusivamente a sus asociados, que cuenten con los medios materiales y personales adecuados e idóneos para el cumplimiento de los fines estatutarios y que estén inscritas en el Registro correspondiente.

4. FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

El legislador ha establecido dos regímenes fiscales aplicables a las fundaciones y asociaciones. El régimen fiscal general y el régimen fiscal especial, que sería el correspondiente a las entidades que puedan acogerse a la ley 49/2002.

4.1 RÉGIMEN FISCAL GENERAL

Este es el régimen que se aplica en todo caso. En cuanto al Impuesto de Sociedades se aplica a prácticamente todas las entidades jurídicas y grava todas las rentas de las compañías, procedan de su actividad propia, o de la colocación de excedentes de tesorería, o de arrendamientos de inmuebles, etc. Todas las rentas están sujetas al tipo general del impuesto previsto en el artículo 29 de la LIS, que establece un tipo del 25% con carácter general en 2016.

Las asociaciones y fundaciones, en tanto que personas jurídicas, por sus rendimientos quedarían sujetas al impuesto sobre sociedades y tendrían que pagar también ese 25% por sus rendimientos netos. Lo que ocurre a partir de aquí es que estas entidades realizan actividades que están exentas, y otras no. De modo que el legislador ha asumido que el ánimo de lucro es aceptable, siempre que no se repartan los beneficios. De modo que separa lo que es actividad empresarial y lo que es actividad propia de entidad sin ánimo de lucro. Entonces lo que es de actividad propia sin ánimo de lucro lo exonera, y lo que corresponda a actividades empresariales, para no crear una discriminación o una ventaja competencial con las sociedades mercantiles, se grava con el impuesto sobre sociedades como cualquier sociedad mercantil.

Estas entidades parcialmente exentas además de tributar en el Impuesto de sociedades por sus explotaciones económicas deberán pagar por las rentas derivadas del patrimonio mobiliario e inmobiliario y por las rentas por adquisiciones y transmisiones onerosas que no reviertan en su objeto social. Por lo que estas actividades estarán sujetas al impuesto de Sociedades vigente, que sería el 25%³⁵.

4.1.1 DEDUCCIONES

Con este régimen general únicamente se establece una deducción del 10% para aquellas personas físicas que realicen una aportación o donación a estas entidades en el **IRPF³⁶** y el **15%** de las cantidades aportadas para la protección y difusión del **Patrimonio Histórico Español** y

³⁵ Artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de impuesto sobre Sociedades

³⁶ Art. 68.3.b 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.

las ciudades, conjuntos y bienes declarados de patrimonio mundial³⁷, con el mismo límite del 10 de la Base Liquidable.

Y en el caso de ser sociedades las que realicen la aportación, no se contemplan deducciones.

4.2 RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

Este sería el régimen **privilegiado** del que son beneficiarias las entidades acogidas al régimen de la Ley 49/2002, por lo que solamente se aplica a ciertas entidades sin ánimo de lucro. Concretamente son las que enumera el artículo 2 de la Ley 49/2002. Recordemos: Fundaciones, Asociaciones declaradas de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales, delegaciones de las fundaciones extranjeras inscritas en España en el registro de fundaciones, federaciones deportivas españolas de ámbito estatal o autonómico, así como el Comité Olímpico y el Comité Paralímpico españoles, y las asociaciones y federaciones de cualquiera de los tipos de entidades citadas.

Estas entidades podrán disfrutar de importantes exenciones, pero para ello han de cumplir un grado más avanzado de control y de evolución en su intento de consecución de los fines de interés general. Veamos en que consiste este régimen especial:

³⁷ Art. 68.5.a) 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.

CAPÍTULO III

LA LEY 49/2002

1. DEFINICIÓN, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

Antes de entrar a desmenuzar el régimen fiscal de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, veremos qué es el mecenazgo a efectos de esta ley y qué fines persigue a efectos de la misma.

La ley 49/2002 define el mecenazgo como toda “*participación privada en la realización de actividades de interés general*” apartándose del concepto clásico de mecenas protector de las artes y las letras originario³⁸.

En su exposición de motivos apunta que la nueva Ley se dicta al amparo del Art. 149.1.1 de la CE, y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales³⁹, con una finalidad **eminente** **incentivadora** de la **colaboración particular en la consecución de fines de interés general**. Y reconoce que el régimen que preveía la Anterior Ley 30/1994 había quedado desfasado, por lo que había necesidad de adaptarlo a la nueva realidad social flexibilizando los requisitos para acogerse al régimen fiscal especial, y dotar de seguridad jurídica suficiente a tales entidades. Indica que los **fines** que persigue esta norma son tres:

- ▶ 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.

Respecto al **objeto y ámbito de aplicación de la norma** el Art. 1 establece que la ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la ley, en consideración a su función social, actividades y características. Y este mismo precepto indica que se recurrirá a las normas generales tributarias lo que no se prevea en la Ley.

Entre las novedades resulta novedoso en esta Ley el hecho de introducir la previsión de que habrá de ser tenido en consideración lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte de nuestro ordenamiento jurídico interno.

³⁸ La Real Academia de la Lengua Española define el mecenazgo como “la calidad de mecenas (por alusión a Cayo Cilnius Maecenas) o la protección dispensada por una persona a un escritor o artista”, Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Madrid, 1992, pg. 951

³⁹ Novedad que incorpora la Ley 49/2002 en su Artículo 1.3 respecto a la Ley 30/1994.

2. ENTIDADES BENEFICIARIAS

La Ley 49/2002 establece en su artículo 16 que los incentivos previstos por la Ley de mecenazgo serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que cumpliendo los requisitos necesarios, se hagan a favor de entidades siguientes:

- Las entidades sin fines lucrativos que establece el **Artículo 2** de la Ley de mecenazgo. Se trata de un *numerus clausus* o lista cerrada de lo que se consideran **entidades sin fines lucrativos**. Éstas son (siempre que cumplan los requisitos del Artículo 3, de índole objetiva que veremos en el siguiente apartado) las organizaciones siguientes:
 - o Las Fundaciones
 - o Las Asociaciones declaradas de utilidad pública
 - o Las Organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo⁴⁰ que se ajusten a una de las formas jurídicas anteriores.
 - o Las delegaciones de las fundaciones extranjeras inscritas en España en el registro de fundaciones.
 - o Las federaciones deportivas españolas de ámbito estatal o autonómico, así como el Comité Olímpico y el Comité Paralímpico españoles
 - o Las asociaciones y federaciones de cualquiera de los tipos de entidades anteriormente citadas
- 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 propia.

Además, hay una serie de organizaciones en las **Disposiciones Adicionales** de la Ley 49/2002 que tienen un **tratamiento diferenciado** y que también se las declara beneficiarias tanto del régimen fiscal como de los beneficios del mecenazgo sin la necesidad de ajustarse a cumplir los requisitos y condiciones que la Ley exige. Entre ellas están:

- ▶ La Cruz Roja y la ONCE (disposición adicional quinta)
- ▶ La Obra PIA de los Santos Lugares (Disposición adicional sexta)

⁴⁰ A las que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación internacional para el Desarrollo

- ▶ Los consorcios (de naturaleza mixta) de la Casa de América, la Casa de Asia y el “Institut Europeu de la Mediterrània” y el museo Nacional de Arte de Cataluña. (Disposición adicional séptima)
- ▶ Las Fundaciones de la entidades religiosas (Disposición adicional octava)
- ▶ La Iglesia Católica, otras confesiones, iglesias y comunidades religiosas (Disposición adicional novena)
- ▶ Reales Academias (Disposición adicional décima)
- ▶ La Obra Social de la Cajas de Ahorros como posible destinatario de los bienes de las ENL en caso de disolución (Disposición adicional decimoprimer)
- ▶ Las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del Artículo 5º de la Ley de 15 de julio de 1954 de viviendas de renta limitada (Disposición adicional decimotercera)

Por lo tanto, vemos que quedan excluidas de la aplicación de esta ley muchas entidades sin ánimo de lucro que componen el tercer Sector, tales como los partidos políticos⁴¹, las asociaciones empresariales⁴², los sindicatos⁴³, los colegios profesionales⁴⁴, las asociaciones de consumidores y usuarios⁴⁵, las asociaciones de jueces y magistrados, etc., por no cumplir los requisitos de índole objetiva, que veremos seguidamente.

3. REQUISITOS DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

El **artículo 3** de la Ley 49/2002 establece los requisitos para que una entidad sea considerada sin fines lucrativos a los efectos de la Ley de Mecenazgo.

Como primer requisito establece la necesidad de que las entidades del artículo 2 **persigan fines de interés general**, y establece 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*

⁴¹ Regulados por la Ley Orgánica 6/2002 de Partidos Políticos de 27 de junio. Las fundaciones de los partidos políticos están reguladas en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

⁴² Consagradas en el Art. 7 de la Constitución Española y su regulación jurídica está en la Ley 19/1977, de 1 de abril. Según las sentencias del tribunal Constitucional no participa del derecho de sindicación ex artículo 28 de la Carta Magna, pero sí le son de aplicación los postulados del artículo 22, que reconoce el derecho de asociación(STC 52/1992 y STC 75/1992)

⁴³ Reconocidos en el Art. 7 de la Constitución Español. Su ley principal es la Ley 11/1985, de 2 de agosto, Orgánica de Libertad Sindical.

⁴⁴ Regulados por la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales

⁴⁵ Se regulan en Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.

promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo “tecnológico.

Se trata de una lista no cerrada que deja la puerta abierta a otros fines que se puedan entender de interés general. Para ello se tendrá que estar a lo dispuesto en la Ley 50/2002 de Fundaciones.

Recordemos que de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 2 de la **Ley 50/2002**, de 26 de diciembre de Fundaciones⁴⁶, son fundaciones las **organizaciones constituidas sin fin de lucro que por voluntad de sus creadores tengan afectado su patrimonio de modo duradero a la realización de fines de interés general**. La lista de tales fines enumera, sin carácter de *numerus clausus*, en el artículo 3.1⁴⁷ de dicho cuerpo legal, los fines, que son coincidentes con los del Art. 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, que sólo se podrá aplicar a las fundaciones que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3⁴⁸ de la misma.

El segundo requisito que exige el artículo 3.2 de la Ley de Mecenazgo, es que estas fundaciones contempladas por la ley deberán **destinar el 70%** del resultado de las explotaciones económicas que realicen a la consecución de dicho fin. Las rentas de las que hablamos son las derivadas de las explotaciones económicas que desarrollen, así como las rentas derivadas de las transmisión de bienes o derechos de su titularidad, o los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

El resto de las rentas (minorados los gastos), si no ha sido aplicado a los fines de interés general, lo destinarán a incrementar la dotación patrimonial o a las reservas para lo cual tendrán un plazo de 4 años tras el cierre del ejercicio.

⁴⁶ En adelante Ley 50/2002 o Ley de Fundaciones.

⁴⁷ Resumidamente, estos requisitos son: “(1) Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico, entre otros.

⁴⁸ Artículo 3.1 de la Ley de Fundaciones: 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, de 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.

Un tercer requisito es que **no lleven a cabo actividades** en el desarrollo de actividades económicas **ajenas a su objeto o finalidad estatutaria**. Lo cual se entenderá así si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas y ajenas a su objeto estatutario **no excede del 40% de los ingresos totales** de la entidad.

Cuarto requisito: La Ley de Mecenazgo deja claro quienes **no podrán ser destinatarios** principales de las actividades que se realicen en las entidades, y que tampoco podrán beneficiarse de condiciones especiales para utilizar estos servicios. Estos son: los fundadores, los patronos, los asociados, los representantes estatutarios, los miembros del órgano de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive. Con la salvedad para las actividades de investigación científica, desarrollo tecnológico, actividades de asistencia social o deportivas, conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español.

Un quinto requisito establece que los **cargos** de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno son **gratuitos**, sin perjuicio de poder ser reembolsados los gastos justificados de dietas (con los límites previstos en la normativa del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas), con la excepción de si se trata de asociaciones deportivas. Sin embargo el mismo artículo (art 3.5 Ley 49/2002) le da la vuelta al anterior párrafo estableciendo que los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, en el marco de una relación laboral.

Este mismo artículo 3 en su punto 6º dispone que en caso de **disolución** el patrimonio se deberá destinar en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. Si el régimen jurídico de una de estas entidades permite la reversión de su patrimonio no tendrá la consideración de entidad sin fines lucrativos, a no ser que revierta a favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

Y por último, las entidades beneficiarias del régimen fiscal especial de la ley de mecenazgo han de cumplir ciertos **requisitos registrales, contables, económicos y de rendición de cuentas**.

4. RENTAS EXENTAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el ámbito del impuesto sobre sociedades, estas exenciones vienen establecidas en el artículo 6 de la ley de Mecenazgo, el cual dispone que están **exentas** las rentas derivadas de:

- ▶ **Donativos y donaciones** recibidas para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de **dotación patrimonial**, en el momento de sus constitución o en un momento posterior (lo mismo que ocurre en el régimen general, porque se consideran que son los ingresos típicos de la entidad sin ánimo de lucro).
- ▶ Las **cuotas** satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores.
- ▶ Las **subvenciones**, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- ▶ Las **rentas derivadas de explotaciones económicas exentas** a que se refiere el artículo 7 de la LM⁴⁹.

⁴⁹ Artículo 7. Explotaciones económicas exentas: Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica: 1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

a) Protección de la infancia y de la juventud. b) Asistencia a la tercera edad. c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos. d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo. e) Asistencia a minorías étnicas. f) Asistencia a refugiados y asilados. g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes. h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas. i) Acción social comunitaria y familiar. j) Asistencia a ex reclusos. k) Reinserción social y prevención de la delincuencia. l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos. m) Cooperación para el desarrollo. n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores. 2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte. 3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico. 4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes. 5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses. 6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares. 7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos. 8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios. 9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia. 10.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales. 11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad. 12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

- ▶ Las ayudas económicas en virtud de los convenios de **colaboración empresarial** regulados en el artículo 25 de la Ley de Mecenazgo, al igual que las rentas obtenidas en virtud de los **contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998**, de 11 de noviembre, General de Publicidad. . En virtud de estos contratos las empresas hacen aportaciones a determinados programas o actuaciones desarrolladas por las entidades sin ánimo de lucro a cambio de publicidad, es decir, a cambio de que la entidad sin ánimo de lucro difunda esta aportación que al final esta representa cierto prestigio, o contribuye a generar una imagen de la corporación o la compañía que puede ser de interés en un momento dado.
- ▶ Las **rentas procedentes del patrimonio** mobiliario e inmobiliario de la entidad, ¿a qué nos referimos? Pues por ejemplo a los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres. Por ejemplo, en el caso de que una fundación tenga un inmueble que no ocupa y que lo tenga arrendado a un tercero, pues esto también estaría exento. O los intereses generados por colocaciones puntuales de tesorería.
- ▶ Las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, aquí nos referimos a la **plusvalía** que se genera cuando se transmite un bien, que también debe tributar.

5. EXPLOTACIONES SOMETIDAS A GRAVAMEN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las rentas que acabamos de ver estarán exentas, y serán solamente las totalmente ajenas a los fines fundacionales las que tienen que tributar en el impuesto de sociedades, pero en lugar del tipo del 25% que hemos visto antes, tributarán solamente al **10%**, por lo que esas actividades están **parcialmente exentas** tal como establece el art. 10⁵⁰ de la Ley de Mecenazgo.

6. OTROS BENEFICIOS FISCALES

Hay una serie de exenciones bastante generales en el **impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados**, que recordemos, es un impuesto que grava sobre todo las transmisiones de bienes inmuebles, la elevación a público de determinados documentos, etc.

En materia de tributos locales el legislador ha decidido mantener las exenciones que ya preveía la anterior ley de Mecenazgo Ley 30/1994, ampliando su ámbito. Se trata de:

⁵⁰ Artículo 10: La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10 por 100.

- La exención en el **Impuesto de Bienes Inmuebles** o IBI, que es importante, y que exonera del pago de este impuesto a todos los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, con la excepción de los afectados a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.
- La exención en el **Impuesto de Actividades Económicas** (IAE), siempre y cuando hayan sido calificadas como exentas por la propia ley.
- Y como novedad de la LM 49/2002, la exención en el Impuesto por el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), que es lo que comúnmente conocemos como **Plusvalía** Municipal.

De modo que es muy conveniente para una entidad que se le reconozca el régimen de entidad sin ánimo de lucro al amparo de la Ley de Mecenazgo.

7. APORTACIONES QUE DAN DERECHO A DESGRAVACIONES

El artículo 618 del Código Civil establece que la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta. No se reconoce otra causa que la liberalidad del donante⁵¹. Y prosigue en su artículo 619 disponiendo que *“es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles”*.

El tipo de aportaciones que dan derecho a desgravaciones fiscales vienen establecidas en el artículo 17 de la Ley 49/2002. Y según éste, darán derecho a practicar las deducciones previstas en la ley: los **donativos, donaciones y aportaciones** irrevocables, puras y simples, llevadas a cabo por una persona física o jurídica, en favor de las entidades mencionadas, recogidas en el Artículo 16 de la Ley. Estas aportaciones son las siguientes:

- o **Los donativos y donaciones dinerarias, de bienes o de derechos.**

En cuanto a las características de la donación, que puede ser de dinero o de bienes, pero en todo caso la ley establece que tiene que ser una donación irrevocable pura y simple. Esto ha despertado una cierta crítica porque muchas veces el donante quiere tener asegurada una finalidad específica para su donación. Por ejemplo si realiza una donación de una obra de arte quisiera que esté expuesta, o que esté expuesta en un establecimiento determinado y no otro por lo que sea. O en el caso de donaciones dinerarias que se hacen con un objetivo en particular. Este requisito lo cierto es que la doctrina de la dirección general de tributos (en Adelante DGT)

⁵¹ Como reconocen Cruz Amorós y López Ribas.

lo ha ido suavizando, y por ejemplo, en el caso de donativos de dinero para finalidades muy concretas para la adquisición de una concreta obra de arte, etc. se ha permitido. Se ha considerado que no es una donación condicional, y que por tanto tiene acceso a la deducción, pero sí que ha sido una cuestión bastante debatida.

Luego está el tema de la **determinación de la base de la deducción**. En el caso de donaciones de dinero es muy fácil. Pero en el caso de donaciones en especie puede ser más complicado porque el valor de mercado de las cosas no es siempre claro y meridiano. Para evitar problemas, el legislador, en el caso de las **sociedades**, para las donaciones en especie, lo que ha hecho es tomar como valor el **valor por el que este contabilizado este activo**. Esto tiene su lógica porque es incontestable. Pero ¿Qué determina el valor que una compañía tiene contabilizado un determinado activo? Su coste de adquisición en la fecha en que fuera adquirido. Por ejemplo, en el caso de una donación de un inmueble, un mismo inmueble puede estar contabilizado por 5 si se adquirió hace 20 años o por 1000 si se adquirió hace 5 años. Y eso quiere decir que según este contabilizado por 5 o por 1000 un mismo inmueble este generando una deducción totalmente diferente, con lo cual esta disposición ha sido objeto de muchas críticas.

En el caso de las **obras de arte** lo que se establece además es que el valor a tener en cuenta será el que determine la junta de calificación, valoración y exportación, que es un organismo dentro del ministerio de cultura que se dedica a valorar obras de arte, por lo que se está a expensas de lo que diga la administración, teniendo en cuenta que en este caso la administración es juez y parte, por lo que difícilmente la junta de valoración va a atribuir un valor de rabioso mercado cuando sabe que eso va a incidir directamente en la recaudación.

- **Cuotas de afiliación**, siempre que no den derecho a percibir una prestación presente o futura.
- **Concesiones de un derecho de usufructo** sobre bienes, derechos o valores, sin contraprestación.
- **Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español**, inscrito 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.
- **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 de difusión del patrimonio histórico artístico.

Curiosamente se observa que **no se contempla** en la ley la donación de **servicios**.

Por otro lado, también dan derecho a deducciones fiscales:

- Los **convenios de colaboración empresarial** en actividades de interés general⁵²
- Los gastos en **actividades de interés general**⁵³
- Los programas de apoyo a **acontecimientos de excepcional interés público**⁵⁴

CAPÍTULO IV

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS APORTACIONES CON DERECHO A DESGRAVACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

Para determinar las deducciones fiscales a que da derecho el mecenazgo no será suficiente con referirnos a la Ley de Mecenazgo, sino que tenemos que acudir a normas fiscales específicas como la Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (LIRPF)⁵⁵, y la Ley del impuesto de Sociedades (LIS), en función de la que resulte de aplicación al donante. Ambas leyes contemplan deducciones aplicables a las rentas de las Personas Físicas y Jurídicas que hayan realizado las donaciones.

2. APORTACIONES DE LA ÚLTIMA REFORMA FISCAL

Los últimos años ha habido varios intentos de crear una nueva ley de mecenazgo⁵⁶ que se adecúe a las necesidades del maltrecho sector cultural, pero esos intentos se han quedado en nada. La única aportación legislativa que aporta alguna novedad al respecto es **la Ley 26/2014, de 27 de noviembre**⁵⁷, con efectos desde el 1 de enero de 2015, que introdujo modificaciones, en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de la Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Las novedades que aporta esta ley y que afectan al mecenazgo se basan en el incremento de los tipos de deducción aplicables a personas físicas o jurídicas que realicen aportaciones a entidades acogidas al régimen fiscal especial. Las novedades introducidas y con efectos desde el 1 de enero de 2015 son las siguientes:

⁵² Art. 25 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.

⁵³ Art. 26 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.

⁵⁴ Art. 27 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.

⁵⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁵⁶ Que veremos en el último capítulo de este trabajo

⁵⁷ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOE 288 de 28 de noviembre, pág. 96860

Respecto al **IRPF** se incrementó el porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas, del 25 % al 30 %. Transitoriamente para 2015 dicho porcentaje quedó establecido en el 27,5 %.

Una nueva introducción que fomenta el micromecenazgo es que los primeros 150 euros del conjunto de donativos de cada contribuyente del IRPF tienen una deducción del 75 % (50 % en 2015).

Con la intención de **fidelizar** las donaciones, realizadas tanto por personas físicas como por personas jurídicas, a partir de esta reforma las personas físicas pueden aplicar una deducción del 35 % (en vez del 30 % general) por el exceso sobre 150 euros donados, si han efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años (dicho porcentaje se sitúa en el 32,5 % en el ejercicio 2015).

Si las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años fueron realizadas por personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción en el Impuesto sobre Sociedades del 40 %, si bien en 2015 dicho porcentaje se fijó en el 37,5 %.

Respecto a las fundaciones no acogidas a la ley 49/2002, La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, no introduce ninguna modificación en cuanto a los incentivos fiscales al mecenazgo aplicables a las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, es decir, a las fundaciones que no se encuentren acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

De modo que, los contribuyentes del IRPF seguirán aplicando el 10 % 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 acogidas a la Ley 49/2002.

Tampoco se introduce novedad alguna respecto a los tipos de gravamen aplicables a las fundaciones las cuales seguirán tributando al 25% en las rentas no exentas de las mismas, y al 10% si estuvieran acogidas el régimen especial de la Ley 49/2002.

Hay alguna novedad más introducidas por la ley 27/2014, de 27 de noviembre, pero las que pueden afectar a las fundaciones y nos interesan son las mencionadas al principio de este apartado.

3. TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS PERSONAS FÍSICAS

Se establece en la LIRPF en el Artículo 68.3 una deducción por donativos para las personas físicas, que es válida también para empresarios particulares, y que se aplica sobre la cuota íntegra del IRPF. Según este artículo los contribuyentes podrán aplicar las deducciones previstas en el Artículo 19 de la Ley de Mecenazgo, es decir, podrán deducir de la cuota íntegra el

resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente el conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, la siguiente escala:

IRPF	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016 y siguientes
Primeros 150€	25%	50%	75%
Resto	25%	27.5%	30%
Donaciones pruriantuales	25%	32.5%	35%
Límite deducción base liquidable	10%	10%	10%

*Antes de la reforma de 2015 se aplicaba una reducción del 25% del importe de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas.

Como vemos en el cuadro, las personas físicas podrán aplicar una deducción del **75 por ciento** respecto de los **primeros 150 euros** que sean objeto de donación, y un 30 por ciento por el exceso, y un 35% siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los dos ejercicios anteriores por importe igual o superior al ejercicio en curso.

La **base de la deducción** será el **importe del donativo** (si es dinerario) y su **valor contable** en el momento de la transmisión (en los demás casos), tal como establece el Artículo 18 de la Ley de Mecenazgo.

La base de las deducciones no podrá exceder del **10% de la base liquidable** del contribuyente⁵⁸.

3.1 OTROS BENEFICIOS FISCALES QUE CONTEMPLA LA LIRPF :

Tal como dispone el Artículo 33.4 de la LIRPF, están exentas del impuesto (IRPF) las ganancias patrimoniales derivadas de las donaciones que consistan en la aportación de bienes, muebles y/o inmuebles y derechos y que tengan la consideración de actividad de mecenazgo.

Por otro lado, el Art. 68 de la LIRPF sobre deducciones, en su punto 5º establece una serie de deducciones por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y

⁵⁸ 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.

en las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, disponiendo el derecho a deducirse de la cuota el 15% del importe de las inversiones o gastos que realicen para adquisiciones de bienes del Patrimonio Histórico Español que se realicen fuera del territorio español para después introducirlas dentro del territorio, siempre que los bienes sean declarados de interés cultural. O los gastos ocasionados para la conservación, reparación y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, o la rehabilitación de edificios objeto de protección.

4. TRATAMIENTO FISCAL PARA LAS PERSONAS JURÍDICAS

La Ley 49/2002 en su Artículo 20 establece la deducción de la cuota del impuesto de sociedades. Según éste los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades tienen derecho a deducirse de su cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en la LIS, el **35% de la base de la deducción** (determinada según lo dispuesto en el art 18 de la Ley de mecenazgo al que hemos hecho referencia líneas más arriba).

Al igual que en la LIFPF, la base de las deducciones no podrá exceder del **límite del 10%** de la base liquidable del periodo impositivo, per con la diferencia de que las cantidades no deducidas en el periodo impositivo se podrán aplicar en las liquidaciones de los **10 años inmediatos y sucesivos**.

IS	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016 y siguientes
Donaciones en general	35%	35%	35%
Donaciones pruriantuales	25%	37.5%	40%
Límite deducción base liquidable	10%	10%	10%

Igualmente se premia la **fidelización**, por lo que si se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones en los dos periodos impositivos anteriores con derecho a deducción en favor de una única 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** a partir de 2016.

Igualmente a la LIRPF quedarán exentas las rentas derivadas de las donaciones que consistan en la aportación de bienes, muebles y/o inmuebles y derechos y que tengan la consideración de actividad de mecenazgo.

5. TRATAMIENTO FISCAL PARA NO RESIDENTES

El artículo 20 de la LM dispone que los contribuyentes del **Impuesto de la Renta de no Residentes** que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicarse la misma deducción que las personas físicas. Es decir, la deducción prevista en el artículo 19 de la Ley 49/2002.

Al igual que los anteriores, la base de esta deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

Los que operen mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción que se aplica a las Personas Jurídicas en el art. 20, lo que supone una deducción del 35% de la base de la deducción, que no podrá exceder del 10% de la base imponible. Los excesos pendientes podrán aplicarse en los 10 años inmediatos siguientes. .

6. ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO COMO DONATARIOS

En este caso nos planteamos si las fundaciones, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, podrían a su vez aplicar tales deducciones por las donaciones o ayudas que realizan a otras entidades acogidas igualmente al régimen fiscal especial.

Al amparo de la Ley 30/1994 (anterior ley de mecenazgo) las donaciones que se llevaban a cabo por una entidad sin fines lucrativos que reuniera los requisitos establecidos por la Ley 30/1994, a otra entidad de igual naturaleza, era deducible de la base imponible de la donante, creando de ese modo un bucle de deducciones.

La actual Ley de Mecenazgo dispone en su art.8 que la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades está formada por las rentas no exentas, y únicamente serán deducibles los gastos imputables a las rentas no exentas en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto a los ingresos totales de la actividad total de la entidad

De modo que las donaciones que realicen las entidades acogidas a la Ley 49/2002 a otras entidades acogidas al mismo régimen especial no deberían tener la consideración de donaciones

ya que ello otorgaría a la entidad donante una deducción del 35% en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, que ya de por sí disfruta de una exención parcial..

Los incentivos fiscales al mecenazgo se pensaron para entidades cuyas donaciones no tengan la consideración de gastos deducibles por tratarse de gastos no relacionados con su actividad⁵⁹, y no para entidades sin fines lucrativos que tienen un régimen fiscal particular con otro tipo de reglas de deducción de gastos. Estas entidades otorgan el derecho de deducción a sus donantes, sean personas físicas o jurídicas. Estas deducciones se aplican por los sujetos pasivos del IRPF (art. 20 LM) , por los del Impuesto de sociedades (art. 20 LM) y por los del Impuesto sobre la renta de no Residentes (art. 21 LM).

Sin embargo la Dirección General de Tributos señaló que las donaciones realizadas por una fundación que no estuviera acogida a la Ley 49/2002 a una fundación que sí que fuera beneficiaria de aplicación de la misma, no tendrán la consideración de gasto deducible en la base imponible, pero sí que daría derecho a aplicar las deducciones que prevé el art. 20 de la Ley 49/2002⁶⁰. La cuestión que queda sin respuesta es la de si este mismo criterio se puede aplicar a una fundación acogida al régimen fiscal especial ya que del mismo modo es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Si la donante fuera una entidad parcialmente exenta, siguiendo el criterio de la DGT estaríamos sin duda ante un régimen aún más beneficioso que la propia Ley 49/2002.

7. ACTIVIDADES PRIORITARIAS DE MECENAZGO

La Ley de Mecenazgo prevé en su Artículo 22 la posibilidad de que el Estado pueda establecer una serie de actividades prioritarias de mecenazgo. **Los porcentajes y límites** de las deducciones establecidos en la Ley de Mecenazgo en los artículos 19, 20 y 21 **se elevarán cinco puntos porcentuales**⁶¹. De modo que las personas físicas podrán deducirse el 35% de la aportación con un límite del 15% de la Base Liquidable, y las personas jurídicas podrán deducirse el 40% con el límite del 15% de la base imponible. Por ejemplo si una sociedad realiza donaciones por estas actividades tendrá derecho a una deducción del 40%, y no del 35%. Y los límites de deducción de la cuota también se elevan, y pasarían de un 10% a un 15%..

⁵⁹ Artículo 14.1,e del TRLIS

⁶⁰ Consulta número V1322-08 de fecha de salida 23 de junio de 2008. Fuente: <http://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

⁶¹ Disposición Adicional cuadragésima octava, dos. Actividades prioritarias de mecenazgo. De la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. «BOE» núm. 260, de 30/10/2015.

Esta relación de **actividades prioritarias de mecenazgo** se plasma en la Ley de presupuestos del Estado. Y se podrá establecer, en el ámbito de los fines de interés general dispuestos en el Art. 3.1 de la Ley de Mecenazgo citados anteriormente, y para las entidades beneficiarias del Art. 16 de la misma ley.

En la Disposición adicional cuadragésima quinta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2016 se regulan los beneficios fiscales aplicables a diversas **actividades prioritarias de mecenazgo** de acuerdo con el Art. 22 de la ley de Mecenazgo que acabamos de mencionar. Estas actividades son quince, y son las siguientes:

- 1) *Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.*
- 2) *Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.*
- 3) *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*
- 4) *La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.*
- 5) *La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo XIII de esta Ley.*
- 6) *Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.*
- 7) *Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.*
- 8) *La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte el Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) aprobado el 7 de octubre de 2014 por el Consejo de Política Científica, Tecnológica y de Innovación y que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XIV de esta Ley.*
- 9) *La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación para el período 2013-2020 y realizados por las entidades que, a estos*

efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad.

- 10) *El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.*
- 11) *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.*
- 12) *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 estas.*
- 13) *Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2005, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España y por el Real Decreto 1638/2009, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.*
- 14) *Las llevadas a cabo por la Fundación CEOE en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto “España Compite: en la Empresa como en el Deporte” con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación de jóvenes talentos deportivos y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.*

*Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en el párrafo anterior que, de conformidad con el apartado Dos de esta disposición adicional, pueden beneficiarse de la elevación en **cinco puntos** porcentuales de los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 tendrán el límite de **50.000 euros anuales** para cada aportante.*

- 15) *Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas “Oportunidad al Talento”, así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural “Cambio de Sentido” y la Exposición itinerante “El Mundo Fluye”.*

8. OTROS TIPOS DE MECENAZGO

El mecenazgo, a nivel teórico, podríamos subdividirlo en tres subcategorías dentro del mismo. Estas serían el mecenazgo en sentido estricto⁶², el mecenazgo empresarial, y el mecenazgo institucionalizado, que sería el que se refiere a la propia creación de una entidad no lucrativa y a su concreto funcionamiento.

El mecenazgo empresarial se fundamenta en la participación de las organizaciones empresariales en las actividades de interés general mediante acciones que le reportaran **repercusión social y publicidad**. Por lo que este *goodwill empresarial* hace que sin duda sea la figura más atractiva para atraer la participación de las empresas en el sector cultural, en el sentido de que ofrece una contrapartida en forma de buen nombre de la empresa⁶³.

Es importante diferenciar este mecenazgo empresarial de lo que sería el **patrocinio publicitario**. De acuerdo con la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, el contrato de patrocinio sería aquel 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 (art 24). De modo que el objetivo es totalmente publicitario y la naturaleza jurídica del contrato sería un acto bilateral oneroso. Otra característica que lo diferenciaría es que la entidad beneficiaria no tiene por qué estar tipificada y su régimen fiscal estaría sujeto al IVA.

La calificación de un contrato de un tipo o de otro tiene diferentes consecuencias fiscales, como veremos más adelante.

Del mismo modo, la **esponsorización** se separa del término mecenazgo, puesto que en el contrato de mecenazgo “teóricamente” no existe bilateralidad, de forma que los mecenas hacen su prestación, sin exigir contraprestación alguna. Decimos “teóricamente” entrecomillado porque en realidad desea recibir una contraprestación en forma de publicidad dándole un reconocimiento social a la aportación realizada.

Por lo que, el “patrocinio- mecenazgo” es una buena opción para los empresarios o profesionales que quieran invertir ciertos excedentes con la intención de promocionar su marca

⁶² El mecenazgo en sentido estricto es definido como aquel fenómeno por el que una persona física o jurídica realiza una aportación totalmente desinteresada y altruista, sin esperar nada a cambio, en favor de otra, con la finalidad de colaborar en la realización de las actividades de naturaleza cultural, social, artística, benéfica o cualquiera otra de interés general realizadas por ésta. CASANELLAS CHUECOS, Montserrat. “*El nuevo régimen tributario del mecenazgo*”. Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.(Madrid 2003), *op. Cip.*, p.43

⁶³ Señala PEDREIRA MENENDEZ que este tipo de medidas “pueden ser muy rentables tanto para la empresa, por la buena imagen corporativa que le generan (...)” en *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, p.293

y a su vez para estimular actividades culturales, científicas o deportivas⁶⁴ sin necesidad de crear fundaciones o entidades sin ánimo de lucro, sino que colaborando con las existentes para tales fines.

La ley de Mecenazgo ha tenido esto en cuenta y ha previsto la regulación también del régimen fiscal de otras formas de mecenazgo con un enfoque realista en su Capítulo III (Arts. 25 a 27). Estas otras formas de mecenazgo distintas a los donativos, donaciones y aportaciones son las siguientes:

- a. **Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (Art. 25)**
- b. **Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (Art. 27)**

8.1 CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL (ART. 25 DE LA LEY DE MECENAZGO)

Los **convenios de colaboración empresarial** son aquellos por los que las entidades beneficiarias del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se comprometen a **difundir**, por cualquier medio, **la participación del colaborador** en dicha actividad.

Por lo que es una forma de publicidad, y en esa medida el legislador lo que permite es que el colaborador pueda deducirse íntegramente, con la consideración de **gasto deducible**, esas cantidades satisfechas en la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, el IRPF de las personas acogidas al régimen de estimación directa o el Impuesto de la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, como cualquier otro gasto de publicidad.

Los Convenios de Colaboración serán **incompatibles** con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley de Mecenazgo⁶⁵. Es decir, la persona física o jurídica que se aplique estas deducciones por esas cantidades, no podrá aplicarse el resto de deducciones previstas en la Ley de Mecenazgo por esas mismas cantidades. Dicho de otra forma, el gasto que se considera deducible por lo aportado en virtud del Convenio de Colaboración no puede dar una deducción por donativos además.

⁶⁴ Vid. GARCIA NOVOA, C. “*Régimen fiscal del sponsor*” op, cit, nota24; opinión a la que se suma CASANELLAS CHUECOS, M., *el nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, op. Cit., p. 203.*

⁶⁵ Art. 25.1 Ley de Mecenazgo 49/2002

Probablemente esta sea la forma de mecenazgo más interesante para las empresas ya que a través de estos convenios de colaboración empresarial se establece una relación que es una especie de contrato de “patrocinio” o “esponsorización”, cuyo coste es desgravable **sin aplicar límite alguno**.

8.2 PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO (ART. 27 DE LA LEY DE MECENAZGO)

Con motivo de la celebración de determinados eventos se establecen regímenes fiscales especiales, de carácter temporal y ámbito de aplicación limitado, dirigidos a estimular la participación privada en la promoción y objetivos de estos acontecimientos.

Seguramente habremos visto en determinados productos, o muchas veces también en la publicidad en la televisión, que aparece una mención por ejemplo al “año Jacobeo “, o la “Barcelona World “, o la candidatura “Madrid 2020”, etc. que aparecen en pequeño. Se trata de eventos que el legislador considera de excepcional interés, y a través de una ley establece un programa de actividades y un programa específico de incentivos fiscales, que suele ser más favorable e interesante que el régimen general.

Estos acontecimientos se publican en la Ley de presupuestos Generales del Estado. Por ejemplo la **Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016** (BOE de 30 de octubre), reconoció acontecimientos de excepcional interés público, el “*plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base*”, “*Caravaca de la Cruz 2017, año Jubilar*” o el “*V Centenario del fallecimiento de Fernando el Católico*”, entre otros.

La ley que apruebe cada uno de estos programas regulará al menos los siguientes extremos:

- ▶ La **duración** de estos programas, que pueden durar hasta tres años.
- ▶ La creación de un **consorcio** o la designación de un **órgano administrativo** que se encargará de la ejecución del programa y del control de los gastos e inversiones. Este consorcio deberá estar representado necesariamente por las administraciones públicas que estén interesadas en el acontecimiento y por el Ministerio de Hacienda. El voto de éste último será necesario para la obtención de la certificación necesaria que deberá emitir el consorcio para la obtención de beneficios fiscales.
- ▶ Las **líneas básicas de actuaciones** que se vayan a organizar para apoyar al acontecimiento, que posteriormente podrán desarrollar el consorcio o el órgano administrativo correspondiente.
- ▶ Los **beneficios fiscales** que se aplicaran a las actuaciones. Estos beneficios fiscales deberán de ser como máximo, los que establece el artículo 27.3 de la Ley de Mecenazgo que vemos a ver a continuación.

El art. 27.3 de la Ley 49/2002 crea el marco jurídico al que deberían ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, fijando las reglas básicas y el contenido de los **beneficios fiscales** que se obtendrán como máximo para cada programa⁶⁶. El procedimiento de aplicación se ha regulado reglamentariamente en el Capítulo III del **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**.

Par obtener **beneficios fiscales** en el marco de estas actividades o programas excepcionales tienen la característica de que **exige un reconocimiento previo** por parte de la administración tributaria. El procedimiento para dicho reconocimiento está recogido en el Real Decreto 1270/2003, y si se cumplen los plazos de presentación, en caso de que la Administración Tributaria no conteste a dicha solicitud se prevé la figura del **silencio administrativo positivo** a favor de la entidad que solicita el reconocimiento. Por otro lado se exige también la incorporación de una **certificación emitida por el Consorcio** u órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa.

BENEFICIOS FISCALES

No se establecen deducciones en la LIPF por inversiones (sí por las donaciones) en cumplimiento de los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público para las personas físicas, y únicamente se prevén deducciones por los gastos de propaganda y publicidad de dichos acontecimientos 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.

Éstos podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente. ¿En qué conceptos? Veamos:

- 1) **Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos.** No se incluyen en este precepto los terrenos.

⁶⁶ El art. 27 está redactado con el fin de dotar de coherencia y racionalidad a los incentivos fiscales que crean por ley para cada acontecimiento de especial interés público, pero recordemos que la ley 49/2002 es una mera ley ordinaria que no puede limitar el contenido de otra ley posterior. Carece por lo tanto de jerarquía normativa superior respecto de cualquier otra Ley tributaria o de otra naturaleza, de forma que los criterios que se establecen son imperativos para el legislador futuro. De hecho esas leyes futuras, derogarían la norma o los preceptos anteriores.

- 2) **Rehabilitaciones de edificios y otras construcciones.**
- 3) **Realización de propaganda y publicidad de proyección plurianual** que promuevan el acontecimiento de que se trate. Si el contenido del soporte publicitario se refiriera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción sería el importe total del gasto. En caso contrario, la base de la deducción será el 25%. El art. 8.1 del Reglamento establece el requisito de obtener una certificación acreditativa y cumplir con ciertas condiciones y en función de su cumplimiento se aplicará el 100% o el 25% como base la deducción⁶⁷

Esta deducción, no podrá exceder del 35 % de la cuota íntegra, y las cantidades no deducidas se podrán aplicar en las liquidaciones en los 10 años inmediatos y sucesivos, respetando siempre el límite.

También se prevé una serie de bonificaciones adicionales:

- ▶ **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:** tendrán una bonificación del 95 % de la cuota .
- ▶ **Impuesto de actividades económicas:** los sujetos pasivos de este impuesto tendrán una bonificación del 95% en las cuotas y recargos por las actividades artísticas, culturales, científicas o deportivas que tengan lugar durante la celebración del acontecimiento y estén en los programas elaborados por el consorcio.
- ▶ **Impuestos y tasas locales:** Las empresas que desarrollen los objetivos del programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que recaigan sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo del programa.

En cuanto a las **donaciones y aportaciones** realizadas a favor del consorcio darán derecho a las deducciones previstas en los Artículos 19, 20 y 21 de la Ley de Mecenazgo a 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, y podrán aplicarse el **régimen de mecenazgo prioritario** del artículo 22 de la Ley de Mecenazgo, que recordemos **incrementa en un 5% los porcentajes y límites** de las deducciones.

⁶⁷ Consulta a la DGT V1017/05 de 05-06-05.

CAPÍTULO V

EL MECENAZGO EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS⁶⁸

1. INTRODUCCIÓN

El sistema de financiación de las **CCAA de régimen común** otorga a las CCAA competencias normativas respecto a la cuota cedida del IRPF, y estas deducciones autonómicas las podrán aplicar los contribuyentes de IRPF que tengan su residencia habitual en las mismas.

Estos porcentajes de deducción se suman a los porcentajes de deducción general con el mismo límite del 10% de la base liquidable del contribuyente.

Estas deducciones a favor de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 se establecen en las normativas autonómicas de las respectivas CCAA en materia de medidas fiscales de la Comunidad Autónoma de que se trate, y en ella establece los porcentajes y los requisitos y condiciones que han de darse para aplicarse tal deducción.

Son muchas las Comunidades Autónomas las que ofrecen deducciones en el tramo autonómico del IRPF por donativos realizados a favor de fundaciones. Por ejemplo: Aragón, Cataluña, Comunidad Valenciana, Canarias, Castilla la Mancha, etc.

2. NORMATIVA AUTONOMICA SOBRE MECENAZGO

Algunas Comunidades Autónomas han ido más allá y han adoptado textos legales que, dentro de sus competencias, impulsan formas concretas de mecenazgo.

El primero de estos textos fue la **Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra**⁶⁹. La Comunidad Foral de Navarra, recordemos, está investida de mayor poder tributario⁷⁰ que el resto de Comunidades Autónomas de régimen común, lo que permitió a la Comunidad Foral establecer

⁶⁸ Para la elaboración de este capítulo nos hemos servido del artículo “*los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural de las comunidades autónomas ¿son compatibles con el derecho de la UE?*” del profesor José Miguel Martín Rodríguez de la Universidad de Extremadura. Revista Quincena Fiscal 19. De Noviembre 2015. Págs 37ª 77. Ed. Thomson Reuters

⁶⁹ Boletín Oficial de Navarra de 26 de mayo de 2014; BOE de 6 de junio de 2014

⁷⁰ Poder tributario reconocido por el Art. 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, según el cual “Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de mil novecientos sesenta y nueve, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo primero de esta Ley Orgánica.”

un régimen jurídico propio de los beneficios fiscales del mecenazgo para las actividades desarrolladas en su territorio.

La segunda ley autonómica aprobada fue la **Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural de la Comunidad Valenciana**⁷¹. Esta ley tiene un ámbito de aplicación mucho más amplio que el establecido en la ley navarra.

Finalmente, la Comunidad Autónoma de las Illes Balears aprobó dos textos legislativos con estructura idéntica que diferencian dos ámbitos de aplicación: 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 marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo**⁷².

A destacar también que en la Comunidad Autónoma de Andalucía presentó, bajo la anterior legislatura, un **Anteproyecto de Ley** de Mecenazgo, que comparte con el texto Navarro, el objetivo de promover la actividad cultural. Aunque está en fase de anteproyecto, el texto andaluz presenta algunas novedades interesantes en el ámbito de las medidas de fomento al mecenazgo.

3. APORTACIONES NOVEDOSAS DE LOS TEXTOS AUTONÓMICOS

Los textos autonómicos aportan algunas novedades tales como:

1. **La incorporación de las personas físicas y jurídicas con ánimo de lucro, en el elenco de posibles beneficiarios del mecenazgo**

La **ley foral de Navarra** incorporó a las personas físicas como receptoras de las donaciones fiscalmente incentivadas, y limita el acceso a los incentivos al mecenazgo por actividades culturales con ánimo de lucro exclusivamente a los donativos en favor de personas físicas, quedando excluidas las personas jurídicas. En concreto, las personas físicas con domicilio fiscal en Navarra que, de forma habitual, desarrollen profesionalmente actividades artísticas y cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado los 200.000 € en el año inmediato anterior⁷³, podrán recibir donaciones con las que financiar sus proyectos culturales y gozar, en consecuencia, de los beneficios fiscales establecidos en la ley foral de mecenazgo cultural.

⁷¹ Diario Oficial de la Comunidad Valenciana, núm. 7434, de 31 de diciembre de 2014

⁷² Boletín Oficial de las Islas Baleares, núm 44, 28 de marzo de 2015, págs. 14317 y ss.

⁷³ Art. 4 f), Ley 8/2014. Las personas físicas que podrán beneficiarse de estas donaciones son las que realicen actividades artísticas. Y estas actividades se vinculan a las tarifas del IAE

Las leyes valenciana y balear incorporan, a su ámbito subjetivo de aplicación, tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas con ánimo de lucro que desarrollen actividades empresariales o profesionales en los respectivos ámbitos de actuación (cultural, científico, tecnológico o deportivo). La Ley Valenciana excluye a empresas con fondos propios superiores a 300.000 y la Ley Balear no establece ningún sin límite cuantitativo a personas físicas ni jurídicas.

El texto andaluz también incorpora la posibilidad de incentivar donaciones a personas físicas y jurídicas, pero para que sean deducibles esas donaciones establece un límite, y ese límite es que se excluyen las empresas culturales con fondos propios superiores a 200.000.

2. Prestación de servicios

La prestación gratuita de servicios se contempla en las leyes **navarra y balear** plantea la dificultad de determinar su importe y los supuestos en que se entiende la existencia de dicha prestación.

La ley balear nada dice respecto a ambas cuestiones y solamente exige que, en la certificación emitida por la persona o entidad donataria, se consigne su valoración. Esto nos lleva a entender que el legislador balear admite el voluntariado como forma de mecenazgo, entendido como el conjunto de actividades de interés general desarrolladas por personas físicas, realizadas con carácter solidario y llevadas a cabo sin contraprestación económica o material.

La cuestión es ¿cómo se debe valorar esta prestación gratuita de servicios si nada dice el legislador? Tal vez la valoración económica de la prestación podría realizarse tomando en consideración los posibles costes reembolsados al voluntario por el desarrollo de su actividad (por ejemplo, de transporte), tomando como ejemplo el modelo francés o estadounidense. Por lo que sería necesario que existiera un pronunciamiento expreso al respecto, pues, de otro modo, esta cuestión generará, con toda seguridad, conflictos entre la Administración y los contribuyentes.

El legislador **navarro** es claro en lo que se refiere a la valoración de la prestación gratuita de servicios y establece que tales donaciones se valorarán atendiendo al coste de los gastos incurridos, ya sean directos o indirectos, sin tener en cuenta el margen de beneficios. De modo

aprobadas por la Comunidad Foral de Navarra en la Ley Foral 7/1996 de 28 de mayo. Son consideradas actividades artísticas: dirección de cine y teatro, extras especializados, dobles, operadores de cámara, actores de cine y teatro, artistas de circo, bailarines, músicos, cantantes, maestros de música, etc. Y en el ámbito profesional: pintores, escultores, ceramistas artesanos y restauradores de obras de arte.

que únicamente se incentivan las prestaciones gratuitas de servicios cuando estos constituyen el objeto de la actividad económica del donatario, quedando fuera de su ámbito de aplicación las actuaciones de voluntariado realizadas por particulares.

3. El préstamo de uso o comodato

Es una figura novedosa en el ámbito del mecenazgo. Lo incorporó por primera vez la normativa **Navarra** y posteriormente lo introdujo también la normativa **Balear**.

Recordemos que el comodato es un contrato por el que una de las partes entrega gratuitamente a otra una cosa no fungible para que la use durante un periodo concreto de tiempo para posteriormente devolverla.

Los bienes que son objeto de este tipo de contrato de comodato en ambas normativas se trata de bienes de cierto interés, como por ejemplo obras de arte. Aunque también podría tratarse de locales siempre que en ellos se vaya a desarrollar alguna actividad de interés general.

Ambas normativas determinan que la valoración económica del bien será el 4% de lo que determine la Junta de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra o la Comisión de Valoración del Patrimonio Histórico Balear. Si se tratara de locales se aplicará el mismo porcentaje sobre la valoración catastral de los mismos.

La normativa estatal no contempla esta figura, pero en la práctica está admitida. La dirección General de Tributos la admitió a partir de una consulta encajándola como una donación de derechos, pero la DGT se remitió al valor de mercado, cosa que dificulta el cálculo y además la determinación del valor de mercado siempre ha sido controvertido.

4. Consumo cultural

La Ley **balear**, con la intención de incentivar el consumo cultural establece una bonificación en el impuesto sobre el patrimonio del 90% para las personas físicas o jurídicas que adquieran productos culturales. Estos productos culturales serán obras pictóricas o escultóricas que han de ser originales, únicos y seriados, en cualquiera de sus formatos, quedando excluidos los objetos de artesanía y las reproducciones.

Esta medida es muy criticable en cuanto sólo contempla productos culturales muy concretos. Además las personas jurídicas no son sujetos pasivos del impuesto sobre el patrimonio, por lo que la medida incentivadora es totalmente incoherente con la realidad jurídica.

La redacción del anteproyecto de ley de mecenazgo de **Andalucía** contempla el consumo cultural y prevé incentivarlo⁷⁴, ampliando las listade bienes de consumo cultural, como por ejemplo, los libros, las entradas a teatros y cines, las entradas a representaciones musicales, etc.

4. TRATAMIENTO FISCAL

Es bastante evidente que la reforma que se realizó a partir de la Ley estatal 26/2014, de 27 de noviembre⁷⁵ está inspirada en la norma Navarra que establece una reducción en la cuota del IRPF del 80% sobre los primeros 150 € donados y del 40% del exceso, y si se trata de una persona jurídica se establece una deducción en la cuota del 30% sobre los primeros 300€ y del 20% sobre el exceso.

Debido al escaso poder tributario de las Comunidades de Baleares y Valencia, las medidas desgravatorias que ofrecen son más modestas. Éstas ofrecen deducciones en la cuota autonómica del IRPF que van del 15 al 20% de la cantidad donada o del valor del bien.

En cuanto a **límites** tanto Navarra como Valencia establecen un porcentaje de la base liquidable del donante: un 30% en Navarra y un 20% en la comunidad Valenciana. El legislador Balear todavía establece más límites ya que dispone que la deducción máxima que se podrá aplicar es de 600€ cada periodo impositivo, y por otro lado sólo permite aplicar el incentivo a los contribuyentes con una base imponible de 12.500€ (si se trata de declaración individual), límites que hacen difícil la aplicación de la norma.

⁷⁴ La deducción que se prevé en el texto por consumo cultural permitiría a los contribuyentes deducirse el 15% de las cantidades que hayan destinado dentro del ejercicio a la compra de: libros, obras pictóricas o escultóricas (excluidas artesanías), entradas de teatro, cine, circo, espectáculos musicales, etc. todo ello en el territorio de la Comunidad autónoma de Andalucía. El importe máximo de la deducción será de 240 euros anuales, por lo que serán los primeros 1600 € los que darán derecho a la deducción, y siempre con el límite del 20% en la cuota íntegra autonómica. Quedan excluidos de esta deducción los contribuyentes con rentas superiores a 45.000€ (o 55000 en caso de tratarse de una tributación conjunta)

⁷⁵ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOE 288 de 28 de noviembre, pág. 96860

5. LOS MECANISMOS DE ACCESO A LOS BENEFICIOS FISCALES

Los mecanismos de **acceso a los beneficios fiscales** que ofrece la normativa estatal son bastante precisos con el fin de evitar la discrecionalidad administrativa, y la condición de beneficiario se adquiere automáticamente. No ocurre así con todas las normativas autonómicas.

En el caso de **Navarra** se establece todas las personas físicas o jurídicas que quieran beneficiarse del régimen fiscal del mecenazgo necesitarán una **declaración expresa de interés social** que emitirá el Consejo Navarro de Cultura, a partir del estudio del interés social del proyecto. No será necesaria esta declaración para los proyectos promovidos por el Departamento de Cultura de la Administración de la Comunidad de Navarra, por fundaciones públicas dependientes del mismo departamento o por las universidades o entidades públicas de Navarra.

La regulación **Balear** se va al otro extremo, en el sentido de que prevé un reconocimiento implícito para proyectos que desarrollen el mecenazgo cultural, científico o deportivo. Y le da la opción al interesado de solicitar la declaración de interés social si el proyecto en cuestión no se considera de los que la ley incentiva propiamente. De modo que deja en manos del interesado la valoración de si su proyecto entra en el ámbito objetivo de la norma.

La Ley **Valenciana** dispone que los perceptores únicamente deberán hacer una comunicación informando de la fecha, destino e importe de las percepciones, al igual que exige la normativa estatal. Se trata por tanto de una obligación formal.

Para que los mecenas se puedan beneficiar de los incentivos que ofrece el mecenazgo todas las normativas exigen que la entidad beneficiaria emita un **certificado** que haga constar la identificación del donante, valor o importe de la donación y la información relativa a que la entidad beneficiaria cumple con todos los requisitos que exige la normativa, así como el destino de la donación.

CAPÍTULO VI

EL MECENAZGO EN EL MUNDO

1. INTRODUCCION

No es mi intención hacer un estudio profundo sobre el mecenazgo internacional, pero sí vamos a echar un vistazo de los Estados que consideramos más importantes en esta materia.

Tomaremos como referencia principal a Estados Unidos, que es el país con mayor tradición en la cuestión del mecenazgo en el mundo Anglosajón. En segundo lugar veremos algunas características del mecenazgo de algunos países de la Unión Europea, pero entraremos en profundidad en el mecenazgo Francés. Hemos escogido Francia por considerar que la normativa francesa podría aportar mejoras a una futura Ley de Mecenazgo en España, dado que las medidas que introdujo en su última reforma incrementó cuantitativamente el número de donaciones, así como la cuantía de las mismas. Veamos el Mecenazgo de Estados Unidos y de nuestro país vecino a continuación.

2. EL MECENAZGO EN EEUU

Estados Unidos es uno de los países con una de las regulaciones más antiguas en materia de mecenazgo. En 1917 ya se reguló con la War Revenue Act, e incluyó incentivos para estimular el mecenazgo de las personas físicas, y a partir de 1935 se permitieron las deducciones también para las personas jurídicas. Desde entonces Estados Unidos es el país que más dona tanto internamente como en ayuda internacional.

El sistema originario lógicamente ha ido cambiando, pero conserva desde entonces la característica de permitir **deducir el importe de la donación** (hasta un límite) en la **base imponible**, a diferencia de España que la reducción es en la cuota. El importe de la deducción será igual al valor de la donación, con ciertos límites en la base imponible que pueden llegar hasta un 50%, de modo que los donantes se pueden beneficiar íntegramente de los incentivos al mecenazgo.

La **justificación económica** se basó en que la participación privada suponía un ahorro en el gasto público, dado que las ENL prestan unos servicios que de no financiarse mediante sus “mecenas” serían un coste para la administración. De modo que se trata de una especie de subvención encubierta en la que es el donante quien decide la ENL que se beneficiará de ese recurso público.

La deducción por donativos o contribuciones benéficas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta tanto de las personas físicas como de sociedades se regula en el **Internal Revenue Code** o código de impuestos internos(en adelante IRC) en la **sección 170**⁷⁶.

Una de las **características** de la regulación del mecenazgo en Estados Unidos, que además es coincidente con la regulación Española, es que el destinatario tiene que ser una **ENL cualificada**. Estas ENL merecedoras del Mecenazgo por lo tanto han de ser **reconocidas por la administración**. Sin embargo, la forma de acreditar que una ENL es privilegiada es distinta a la nuestra. En España, basta con una simple comunicación, que podría ser revocada por la administración a posteriori, dejando de ese modo a los donantes desprotegidos en tanto y cuanto se les podrían exigir las cantidades deducidas por sus donaciones. En los Estados Unidos es necesaria una **autorización** de la Administración para que la ENL sea privilegiada. Estas ENL autorizadas se incorporan en una **lista pública** que los contribuyentes pueden consultar. De modo que si se realiza una donación a una ENL presente en estas listas calificándola como privilegiada dará derecho al mecenazgo sin vuelta de hoja.

A diferencia de lo que ocurre nuestro país, el hecho de que una entidad no lucrativa esté exenta a los efectos del Impuesto de Sociedades no significa que sea merecedora del Mecenazgo, aunque en la realidad casi siempre coincide en que son merecedoras.

Estas ENL que permiten la aplicación de los beneficios fiscales han de cumplir los siguientes **requisitos**:

- Tener la forma jurídica de “**corporation, trust, or community chest, fund or foundation**”⁷⁷.
- **Ser una ENL de Estados Unidos**⁷⁸.
- Perseguir exclusivamente uno o varios de estos **finés**: religioso⁷⁹, caritativo, científico, literario, educativo, para la prevención de la crueldad en niños y animales, para el fomento nacional o internacional del deporte aficionado.
- **Prohibición** de que las rentas se destinen al **beneficio privado** de las personas especialmente relacionadas con la ENL (patronos, etc.)

⁷⁶ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/170>

⁷⁷ Las private foundations son ENL controladas por un pequeño grupo de donantes que financian la entidad y no se relaciona con una empresa privada. El resto son las public charities, que no significa que tenga participación pública y nada tienen que ver con lo que relacionamos con la palabra “pública”.

⁷⁸ Las personas físicas pueden gozar de las exenciones que ofrece el mecenazgo si las donaciones se realizan a ENL de Estados Unidos que realicen actividades en el extranjero. Para las personas jurídicas en forma de corporation se exige que el destino de los fondos sea dentro de los Estados Unidos.

⁷⁹ Las iglesias están excluidas.

- **No** han de pretender **influenciar** en la normativa ni participar activamente en campañas **políticas**.

Estados Unidos dona cada año un promedio de 50,000 millones de dólares a Organizaciones No Lucrativas, y curiosamente el mecenazgo en los Estados Unidos está fundamentado en las donaciones de las personas físicas, que de hecho han representado tres cuartas partes de las donaciones en los últimos cincuenta años.

Las personas físicas en Estados Unidos tienen la opción de elegir en su declaración de la renta entre dos tipos de deducción para determinar su base imponible:

- ▶ La **standard deduction** , que consiste en una deducción a tanto alzado . En ese tanto alzado se encuentran incluidos conceptos como donaciones, tributos locales, gastos médicos, etc.
- ▶ La **itemized deduction** : se trata de una deducción en función de los gastos efectivamente justificados, por lo que se podrán deducir las cantidades satisfechas.

2.1 CALCULO DEL IMPORTE DEDUCIBLE Y LÍMITES A LA DEDUCCION

La deducción por donativos en la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas es igual al importe de la donación con unos límites en función de la renta del contribuyente. Veamos:

2.1.1 PERSONAS FÍSICAS

Para las personas físicas existen unos límites sobre los que se aplica la deducción en función del destinatario o del tipo de renta, siendo lo normal el 50% o el 30% de la base imponible.

Si lo comparamos con España, aquí tenemos un porcentaje del 10% (que se aplica sobre la base liquidable) como límite, frente al 50% o 30% de Estados Unidos (sobre la base imponible). Blauquez Lidoy ⁸⁰ señala que esta *“es una de las cuestiones más criticables ya que el límite del 10% sobre la base liquidable, unido al hecho de que no puede deducirse el exceso en ejercicios posteriores, pone de manifiesto que el legislador tiene una visión negativa del mecenazgo”*.

Si hablamos del destinatario, se distingue de nuevo si la donataria es una public charity o una private foundation, por lo que las donaciones recibirán un tratamiento fiscal diferente en función de si es una “private foundation” o una “public charities”.

Veamos ese tratamiento fiscal diferenciado:

- **En donaciones en dinero y bienes y derechos que no sean ganancias de capital:**
 - Si el beneficiario es una public charity el límite de la base imponible es el 50% .

80

- Si el beneficiario es una private foundation el límite de la base imponible es el 30%.
- En el caso de **donaciones de bienes y derechos que sean ganancias de capital** :
 - Si el beneficiario es una public charity el límite sería el 30%.
 - Y si fuera una private foundation el límite sería del 20%.

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**, 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.

- 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, como veremos posteriormente, así como aquellas donde la ENL tiene reconocidos legalmente unos derechos exigibles “in trust for”. En este caso, el límite del 50% se reduce al 30%, y las de capital del 30 al 20%.

Ha habido casos excepcionales en los que se ha permitido deducir el 100 por 100 de lo donado, como en el caso de catástrofes naturales.

A diferencia de lo que sucede en España, las personas físicas que opten por el sistema de “itemized deduction” que no puedan deducirse todo en el ejercicio en curso podrán deducírselo en los **5 ejercicios siguientes**, sujeto cada año a la misma limitación.

2.1.2 PERSONAS JURIDICAS

Al igual que en el caso de las personas físicas las personas jurídicas pueden beneficiarse de los incentivos fiscales al mecenazgo mediante una **deducción en la base imponible**. En ese caso esa donación tendrá la consideración de donación, y no de gasto correlacionado con los ingresos.

El **límite** anual sobre la base imponible será del **10%**, y en caso de que la cantidad donada supere ese porcentaje el exceso será deducible en los cinco ejercicios siguientes, siempre con el mismo límite.

2.1.3 OPERACIONES MIXTAS

El ordenamiento jurídico de Estados Unidos contempla las operaciones mixtas, que son aquellas operaciones con un **carácter dual de pago y de donación**. En este tipo de negocio mixto una parte de la operación comprende una donación y otra parte una contraprestación sinalagmática. Un ejemplo de sería por ejemplo una cena cuyo coste son 25 y el precio pagado son 100. En este caso 25 sería la contraprestación y 75 la donación.

Si el donante quiere deducirse estas aportaciones podrá hacerlo, pero recaerá sobre él la carga de la prueba de demostrar que efectivamente una parte es donativo y la otra precio, y que por lo tanto el precio pagado está muy por encima del valor de mercado de la contraprestación y que se pagó con la intención de hacer una donación. Por otro lado la ENL privilegiada beneficiaria del donativo en una operación mixta de este tipo debería establecer en el precio del evento qué parte corresponde a la donación.

Lo mismo ocurriría a la inversa. Es decir, con bienes adquiridos por un valor inferior a su valor de mercado. Por ejemplo un bien cuyo valor son 1000 se vende a la ENL por 250. En este caso se considerará una donación de 750. En este caso estamos ante una venta y una donación.

En España no se admite el desdoblamiento de la operación a efectos de reconocer la existencia de donaciones mixtas, tal y como ocurre en Estados Unidos⁸¹.

2.1.4 RECONOCIMIENTO DEL DONANTE

En Estados Unidos no existe normativa específica cuando una ENL otorga al donante el derecho a que se asocie su nombre a una determinada donación. Esa publicidad no se considera contraprestación, por lo que se considerará donación el 100% de lo aportado. Hecho que ha sido criticado por la doctrina.

2.1.5 DONACIONES EN ESPECIE

Un tercio de las donaciones realizadas por las sociedades mercantiles en Estados Unidos son en especie, y el tratamiento tributario de estas donaciones tiene en cuenta dos valores como base de la deducción, y son el valor contable o el valor de adquisición, tanto para las personas físicas como para las entidades mercantiles. Veamos diferentes supuestos:

⁸¹ Blánquez Lidoy, (2013: 234-236)

I. Si se trata de la donación de un activo de la **empresa**⁸² que se haya producido en más de un año, o **long term capital gain**, se tomara como **base de la deducción el valor de mercado** si el destinatario es una **public charitie**.

II. Si se tratara de la donación por parte de una **persona física** se tendrá en cuenta el **valor de mercado** de los bienes⁸³ que no estén afectos a actividades económicas imponiéndose la condición de que **la ENL debe destinar los bienes a sus actividades exentas de impuestos**. Si no se cumpliera esta condición, la deducción se haría sobre el coste de adquisición. Si se diera el caso de que la ENL enajenara el bien donado dentro del año siguiente de la donación el donante tendrá que tener en cuenta el valor de la venta. Si la venta se realizara dentro de los tres años siguientes de la donación ocasionará la obligación del donante de regularizar las deducciones realizadas en exceso⁸⁴.

III. Si se tratara de la donación de un bien sin contraprestación, en esa entrega se debería valorar la diferencia entre el coste de adquisición y el valor que hubiera tenido en el mercado ese bien si lo hubiera enajenado el donante. Pero el sistema está configurado para estimular las donaciones, de modo que el donante no tendrá que tributar por la diferencia del valor de mercado y el de coste, o dicho de otra forma, del beneficio que hubiera obtenido. Pero sí se podrá desgravar el total del importe del valor de mercado de lo donado. Esta medida tan generosa se justifica en la necesidad de incentivar el mecenazgo, aun corriendo el riesgo de sobrevaloración del bien por parte del donante para obtener mayores beneficios fiscales.

Si se tratara de una **donación** cuyo **beneficiario** sea una **private foundation**, se aplica la **regla general** de tener en cuenta el **valor de adquisición**.

2.1.6 DONACIONES DE EXISTENCIAS

Si se donaran existencias o activos de duración inferior a un año, el valor que se tendrá en cuenta es el valor contable (coste de producción o valor de adquisición)

Esta regla general tiene excepciones en función de si quien tributa es una un empresario o una persona jurídica. Y esta excepción de la norma permite deducir a las personas jurídicas por encima del coste, si el destino de los bienes donados se va a utilizar para el cuidado de los

⁸² Persona física o jurídica que desarrolle una actividad empresarial.

⁸³ Tierras y los llamados tangible personal properties, que son obras de arte, objetos de colección, libros, antigüedades, joyas, coches, barcos, aviones, etc.

⁸⁴ Siempre que la donación se haya valorado en más de 5.000 dólares y que la ENL no emita un certificado donde declare si fue, o no fue utilizado en la actividad de la ENL.

pobres, enfermos o niños. En este caso la reducción consiste en la mayor de dos cantidades: 1° El valor contable multiplicado por dos. 2° el valor contable más el 50% de la ganancia no realizada.

Esta excepción a favor de las empresas ha sido objeto de crítica porque no se entiende por qué se excluye al resto de los contribuyentes de este beneficio fiscal.

2.2 MEDIDAS PARA EVITAR EL FRAUDE EN LAS DONACIONES EN ESPECIE

Cuando la valoración de un bien en una donación tiene en cuenta el valor de mercado, esa valoración en muchos casos puede ser objeto de abuso. Con el objetivo de evitar fraudes se ha establecido la obligación, al contribuyente que quiera practicarse la deducción, de tasar los bienes cuando el valor de estos sea superior a 5000 dólares. Si el importe fuera superior a 500.000 dólares se debe incorporar la tasación a la declaración que no tendrá efectos vinculantes para la inspección.

2.3 PRESTACION DE SERVICIOS GRATUITOS

La prestación de servicios gratuitos no da derecho a deducirlos, básicamente por la dificultad que existiría en la valoración de tales servicios prestados, y por otro lado porque el servicio no se computaría como ingreso.

Lo único que está permitido por la normativa es deducirse, a los voluntarios que presten sus servicios gratuitos a una ENL privilegiada, los gastos causados para poder realizar las actividades (gastos de comida, viajes, hoteles, etc.). Lo mismo sucede con las empresas respecto a los gastos.

2.4 OBLIGACIONES FORMALES PARA LA DEDUCCION FISCAL DE LAS DONACIONES

No se permite la deducción por mecenazgo en caso de dinero de no ser que el donante guarde un **justificante bancario** de la transferencia en la que conste el nombre del donatario, la fecha y la cuantía. Si esa donación fuera de **más de 250 dólares** además del resguardo bancario será necesario un **certificado** emitido por la ENL.

En el caso de **donaciones en especie** los **requisitos** son otros dependiendo de la cuantía del valor del bien.

- **Inferiores a 250 dólares:** La ENL emitirá un recibo donde conste el nombre de la ENL y la descripción del bien. Si el valor del bien supera los 250 dólares deberá justificar que la ENL no prestó ningún bien.
- **Superior a 500 dólares:** si se trata de una persona física la donante deberá adjuntar a su declaración un impreso informativo específico para poder deducirse la donación.
- **Superior a 5000 dólares:** en ese caso se ha de hacer una tasación cualificada, y adjuntar a la declaración información sobre la misma.
- **Superior a 500.000 dólares:** en este caso además de realizar la tasación cualificada ha de adjuntarla a la declaración.

3. EL MECENAZGO EN FRANCIA

Una vez visto las características del Mecenazgo en los Estados Unidos veamos que nos ofrece el ordenamiento francés al respecto. El estado francés ha tomado a Estados Unidos como referente en mecenazgo, entre otras cuestiones, por el hecho de que los países anglosajones han desarrollado muy bien el concepto de *Art Business* y además tienen una cultura asentada en lo que se refiere a la participación privada.

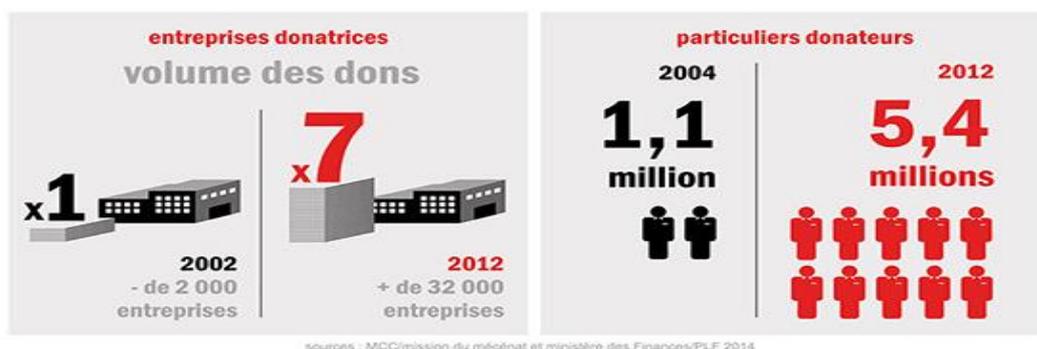
Tradicionalmente el Estado Francés ha estado muy involucrado en la financiación del arte y la cultura. El 1 de agosto de 2003 se adoptó la Ley de Mecenazgo⁸⁵, llamada “Aillagon”⁸⁶, con la intención de fomentarlo estableciendo, tal como dijo el Propio presidente de la República, una “nueva regla de juego”, para implicar en la vida cultural a todos los actores de la sociedad civil. Esta norma además introdujo modificaciones del régimen fiscal de las fundaciones reconocidas de utilidad pública, y también otras medidas que han supuesto un verdadero impulso a las donaciones, especialmente en cuanto a las cuantías donadas, así no tanto en cuanto al número de donantes, según datos estadísticos⁸⁷.

⁸⁵ Loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations (Ley n° 2003-709 de 1 de agosto de 2003)

⁸⁶ Se conoce con el nombre de Ley Aillagon por el que fuera ministro de Cultura en la Francia de Chirac durante el periodo 2000-2004, Jean Jacques Aillagon, el cual por su iniciativa promulgó y se puso en ejecución la ley de mecenazgo en el país, teniendo como precedente que Aillagon fue presidente del Centro Pompidou.

⁸⁷ Barometre France Generosité- CerPhi, Juin 2012. Résultats basés sur les données du Ministère de l'Economie et des Finances. Données sur les revenus déclarés pour 2011 (Edition du 13 mars 2014).

Hoy que han pasado algo más de diez años de la entrada en vigor de la Ley, el patrocinio empresarial se ha multiplicado por ocho⁸⁸, sin agotar con ello todas las fuentes de crecimiento económico.



*Gráficos aportados por el Ministerio de Cultura y Comunicación Francés para celebrar el décimo aniversario de la ley de Mecenazgo

EMPRESAS DONANTES

PARTICULARES DONANTES

Tras alguna que otra modificación de ésta y varias leyes, a día de hoy, el régimen fiscal relativo al mecenazgo que se aplica en 2016, resumidamente, es el siguiente:

3.1 LAS PERSONAS FÍSICAS

Conforme al **Art. 200 del Code Général des Impôts (CGI)** las personas físicas pueden aplicar una **deducción** equivalente al **66% del valor de lo donado**, porcentaje que puede elevarse al **75%** en el caso de que esas donaciones se realicen a ciertas entidades sin fin de lucro que realicen actividades sociales de carácter asistencial (comedores sociales, alojamiento de personas sin recursos, etc.).

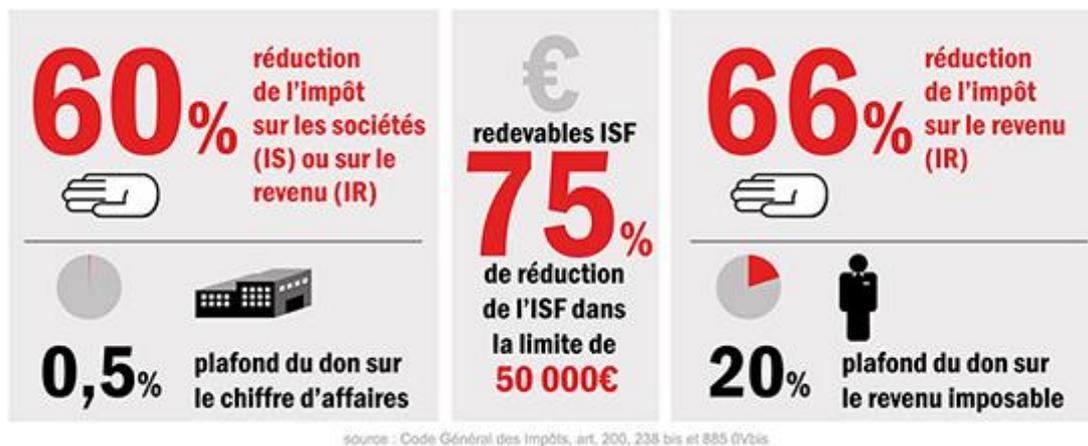
En cuanto al **límite** de la deducción, éste se fija en el **20%** de la base imponible del donante. Todo aquello que pase de ahí podrá aplicarse en los **cinco ejercicios siguientes**.

Respecto a lo que se puede deducir, entran tanto las donaciones dinerarias como en especie o de derechos, incluido el derecho de reembolso por los pagos de bienes o servicios realizados por cuenta de la entidad sin ánimo de lucro, incluida la condonación de la deuda.

⁸⁸ Según la Revista *Le Journal des Arts*, Artículo *Dix ans de mécénat*

3.2 LAS PERSONAS JURÍDICAS

Se aplican una deducción en la cuota de su impuesto que variará en función del régimen de tributación de cada entidad. De acuerdo con el **Art. 238 bis del Code Général des Impôts**, se podrán deducir el **60% del valor de los donado con un límite del 0.5% de la cifra de negocios** (¡no del beneficio!), y en caso de exceso la empresa podrá aplicar las deducciones en los cinco ejercicios siguientes.



*Gráficos aportados por el Ministerio de Cultura y Comunicación Francés para celebrar el décimo aniversario de la ley de Mecenazgo

Estas donaciones pueden ser dinerarias o en especie. Entre las donaciones en especie se admiten varias formas. Una de esas formas es la **donación de bienes** muebles e inmuebles, o de tecnología. En este caso para la valoración se hará en función de si el bien es nuevo o no. Si fuera a **nuevo** se tendrá en cuenta el **precio de mercado** que conste en la factura de compra. Si fuera **usado** se valorará en función de su **valor neto contable** que certificará un experto contable o auditor de cuentas.

También se contempla otra forma de donación, denominada *mécénat des compétences*. Este tipo de donación consiste en la puesta a disposición de la ENL de los empleados de una empresa, que de forma voluntaria desean emplear su tiempo de trabajo en beneficio de una entidad sin fin de lucro. Esta transferencia gratuita de competencias se puede hacer a través de transferencia de personal o de una prestación de servicio gratuito. Curiosamente ya observamos cuando vimos la ley de mecenazgo Español y las formas de hacerlo, que no contempla la donación de servicios.

La valoración de este tipo de donaciones de servicios será la del coste de la prestación ofrecida, y en el caso de tratarse de la cesión de personal el coste equivaldrá a la remuneración del trabajador más las cargas sociales.

3.3 ENTIDADES QUE GENERAN DERECHO A DEDUCCIÓN

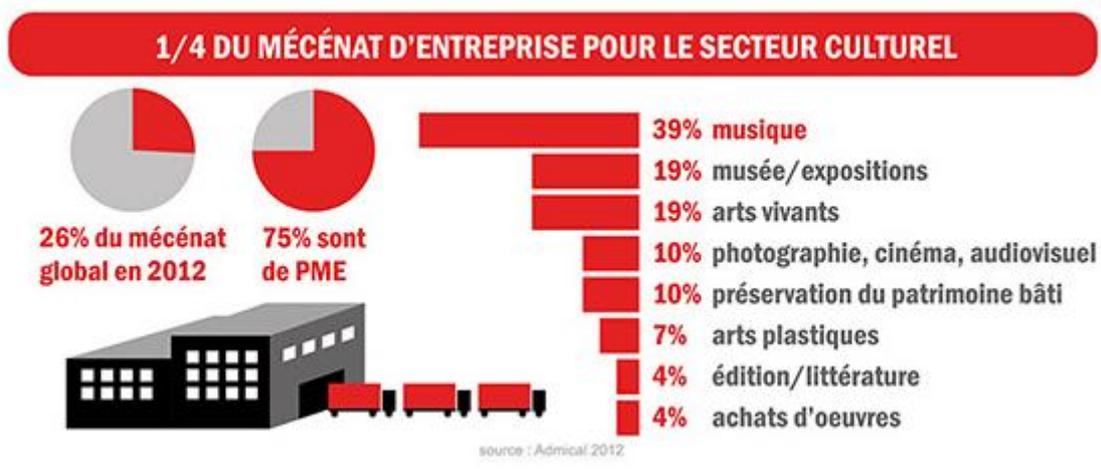
Entre las **entidades que generan derecho a deducción** a sus donantes se encuentran las **fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública**, pero además se encuentran otras como:

- ▶ Las fundaciones de empresa respecto de los trabajadores de la empresa fundadora o empresas de grupo que realicen donaciones.
- ▶ Las fundaciones universitarias
- ▶ Los fondos de dotación ⁸⁹
- ▶ Los organismos públicos o privados cuya gestión sea no lucrativa y que tengan como actividad principal la representación de obras dramáticas, líricas, musicales, coreográficas, cinematográficas, o la organización de exposiciones de arte contemporáneo
- ▶ Los organismos de interés general de carácter filantrópico, educativo, científico, social, humanitario, deportivo, cultural, o cuyo objeto sea la puesta en valor del patrimonio artístico, principalmente a través de suscripciones dirigidas a financiar la adquisición de objetos u obras de arte destinadas a las colecciones de los museos de Francia abiertos al público, entre otros fines.
- ▶ Los establecimientos de enseñanza superior o enseñanza artística públicos o privados de interés general sin ánimo de lucro.

El siguiente cuadro muestra que las empresas destinan un cuarto del mecenazgo al sector cultural. En concreto las preferencias de las empresas son las siguientes:

⁸⁹ La creación del útil denominado como “fondos de dotación” ha sido una figura que ha tenido mucho éxito. Creado por la Ley del 4 de agosto de 2008 de modernización de la economía, el fondo de dotación es una herramienta de financiación que permite a organizaciones de interés general sin fines de lucro, recibir bienes de toda índole con miras a la realización de una obra o de una misión de interés general. Gracias al Fondo de dotación, los donantes, particulares, empresas y Fundaciones, tienen la oportunidad de asociarse de modo duradero a los proyectos para apoyar su desarrollo a largo plazo.

De media se están creando 2 fondos de dotación cada 3 días. Concretamente a fecha de 31 de agosto de 2013 había creados 1473 fondos de dotación, el 21.5 % de los cuales tienen un objeto social artístico o cultural (Fuente: *Observatoire des Fonds de dotation, septiembre 2013*).



Ministère de la Culture et de la Communication- Novembre 2013. Délégation à l' information et à la communication/ Mision du Mecenat . www. Culturecommunication.gouv.fr/Politiques-ministerielles/Mecenat

Existe también en el sector cultural un tipo de **exención fiscal** que es un tipo de **dación en pago para adquirir los** llamados **“Tesoros Nacionales”** y **“obras de interés patrimonial mayor” (OIPM)**. A partir del cual las empresas pueden saldar sus cuentas con Hacienda hasta el 90% del importe de la obra- con un tope del 50% de los impuestos a deber- si ceden a organismos públicos, o hasta un 40% si la guardan en propiedad. (España dispone un instrumento similar en el Impuesto de sociedades que consiste en el pago del impuesto mediante la donación de obras del Patrimonio Artístico)

A partir de esta exención fiscal se han adquirido 67 obras mayores cuyo valor económico tiene un montante de 170 millones de euros.



Fuente: Ministère de la Culture et de la Communication- Novembre 2013. Délégation à l' information et à la communication/ Mision du Mecenat . www. Culturecommunication.gouv.fr/Politiques-ministerielles/Mecenat

4. EL MECENAZGO EN LA UE

Si hacemos una visión global de la realidad en la UE, vemos que aún no se ha creado una normativa europea sobre mecenazgo. Parece mentira, pero así es. Ciertamente la UE no tiene la competencia para regular la fiscalidad de la materia, pero la realidad deja patente que es necesaria una cierta armonización para estimular el mecenazgo en la UE entre los Estados Miembros para fomentar el patrimonio cultural que compartimos.

El mecenazgo en la UE se lleva a cabo a nivel nacional o regional, y lo cierto es que resulta contradictorio si observamos la internacionalización de las empresas.

Ya en 1999 la Comisión de cultura de la UE⁹⁰ mencionó la necesidad de crear a nivel europeo reglas de mecenazgo y manifestó su preocupación por la falta de un texto compacto sobre la materia relacionada. Solicitó la elaboración de un estudio y estadísticas comparativas en cooperación con el Consejo de Europa y la Unesco para aproximar las legislaciones de los Estados miembros, teniendo en cuenta las más eficaces. También se plasmó esta necesidad en una Resolución del Parlamento Europeo sobre la "importancia y el dinamismo del teatro y de las artes del espectáculo" en la UE en 2002⁹¹.

El Grupo de Trabajo del Estado español subrayó⁹² en 2012 la necesidad de transparencia en cuanto al conocimiento de la política pública de mecenazgo entre los Estados miembros de la UE y, simultáneamente, planteó la necesidad de una política no sólo a nivel estatal sino también europeo para mejor cohesión y coherencia legislativa. Esta necesidad también se puso de manifiesto por los grupos de trabajo de los Estados miembros en encuentros que tuvieron lugar en Bruselas, París y Sofía (julio-diciembre de 2008)(1).

A día de hoy tenemos el debate abierto sobre la necesidad de una ley marco de mecenazgo que cohesionase a nivel europeo el mecenazgo para promover la participación privada en fines de interés general y/o cultural, con el fin de facilitar la cooperación entre estados, sensibilizar sobre las ventajas del mecenazgo y concienciar a los ciudadanos del patrimonio sociocultural que compartimos para su mayor implicación, ante rompamos esta realidad que hace difícil esa cooperación pues la legislación sobre el mecenazgo es muy desigual.

Ejemplo de esa desigualdad es que en países como Alemania, Bélgica, EEUU, Luxemburgo o Suiza, se llega a deducir el 100% de lo aportado, con algunos límites según los países, salvo en el Reino Unido, que es ilimitado. En Reino Unido empresas y particulares se pueden desgravar del impuesto de sociedades o de la declaración de la renta las donaciones que se dirijan a financiar actividades artísticas, siempre que esas actividades no tengan el objetivo de producir ingresos directos al donante.

⁹⁰ Informe del Parlamento Europeo. 25 de febrero de 1999. PE 229.306/def. A4-0103/99 <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A4-1999-0103&language=ES>

⁹¹ Resolución del Parlamento Europeo sobre la importancia y el dinamismo del teatro y de las artes del espectáculo en la Europa ampliada (2001/2199(INI)) P5_TA(2002)0496 A5-0264/2002. Esta Resolución subraya la importancia del mecenazgo y del patrocinio para la creación y las manifestaciones artísticas y reitera su solicitud a los Estados miembros de que concedan ventajas fiscales a los mecenases. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P5-TA-2002-0496&language=ES>

⁹² En la pregunta Parlamentaria de 21 de septiembre de 2012 E-008305-12 <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=WQ&reference=E-2012-008305&format=XML&language=ES#ref1>

En Italia del mismo modo, empresas y particulares pueden convertirse en mecenas con grandes incentivos fiscales, pudiendo llegara deducirse, el 100% de la cuota de su declaración de la renta, cuando se donen para un fin cultural. .

El gran desarrollo de la filantropía en Inglaterra (inspirada en el mecenazgo de Estados Unidos) responde a que el sistema político de ese país ha rechazado la intervención del gobierno central en áreas que pueden ser asumidas por organizaciones de la comunidad. Por lo que los gobiernos han dado poco apoyo al gasto cultural por un lado, pero por otro lado, han establecido mecanismos como las exenciones tributarias como contrapartida, al considerar que la cultura es un bien valioso que la sociedad debe apoyar y el Estado tiene el deber de favorecer. Por ello, el papel de la filantropía en estos sistemas, el Inglés y el de Estados Unidos, ha sido más fuerte que en el resto de Europa, donde en los estados como Francia, Italia o España (estados de bienestar) se tendió más a incluir un importante presupuesto destinado al sector cultural.

Sirva a modo de ejemplo el dato de que en 1812, la exención de impuestos de importación para obras de arte y otros bienes culturales estuvo en la base de la conformación de las grandes colecciones que forman el grueso nuclear de los museos de Washington, Nueva York, Boston y Chicago.

4.1 JURISPRUDENCIA DE LA UE

El hecho de que la mayoría de las normativas relativas al mecenazgo de los Estados Miembros hayan limitado sus incentivos fiscales a las donaciones efectuadas a favor de entidades residentes, hace que se vulnere la libre circulación de capitales, las libertades fundamentales y el principio de no discriminación, al quedar excluidas las donaciones con destino a entidades de otro Estado Miembro.

El Tribunal de Luxemburgo se ha pronunciado en dos ocasiones respecto al trato fiscal discriminado por hacer donaciones a entidades de otro estado miembro. Se trata del asunto PERSCHE, C-318/07⁹³ y la sentencia de 16 de junio 2011, comisión/ Austria C-10/10⁹⁴. Y en otras dos ocasiones en relación con la fiscalidad de las rentas y ganancias de patrimonio obtenidas por ENL en Estados Miembros distintos del que son residentes. Serían la Sentencia de

⁹³ Asunto Persche C-318/07. Sentencia del tribunal de justicia (Gran Sala) de 27 de enero de 2009

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76813&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=24190>

⁹⁴ Asunto C- 10/10. Sentencia del tribunal de justicia (Sala cuarta) de 16 de Junio de 2011.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=85092&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=23951>

14 de septiembre de 2006, Centro di MusicologíaWalter Stauffer, C-386/04 (en adelante, caso Centro di Musicología) y Sentencia de 10 de febrero de 2011, Missionswerk, C-25/10 (en adelante, caso Missionwerk)

Veamos que nos aporta esta jurisprudencia:

4.1.1 ASUNTO PERSCHE, C-318/07

El asunto trata de un alemán que donó a una entidad portuguesa un material y se aplicó la deducción que prevé la normativa alemana presentando previamente el certificado de la entidad portuguesa y todo lo necesario. Sin embargo esa deducción le fue denegada.

A partir de ahí se planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo planteando si el hecho de que los incentivos fiscales se limiten a entidades nacionales era contrario al Derecho de la Unión Europea.

Remitiéndose a jurisprudencia anterior⁹⁵ el tribunal recordó que *“si bien es legítimo que un Estado miembro reserve la condición de ventajas fiscales a los organismos que persigan algunos de sus objetivos de utilidad pública ningún Estado puede, no obstante, reservar tales ventajas a los organismos establecidos en su territorio”*⁹⁶. Por lo que si la entidad no residente cumple los requisitos no se pueden denegar los beneficios fiscales a una donación.

Respecto a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, el TJUE recuerda que los inconvenientes que suponen la comprobación de la existencia y naturaleza de esos gastos no son argumento para dar una negativa a los incentivos fiscales que ofrece el mecenazgo, por lo que deben admitirse los certificados y pruebas que aporte el donante. Únicamente se puede denegar la deducción si no se aporten las pruebas pertinentes⁹⁷.

De modo que el TJUE determinó que la normativa alemana constituía una restricción a la **libre circulación de capitales**.

4.1.2 ASUNTO COMISIÓN / AUSTRIA, C-10/10

En este asunto el tribunal resuelve sobre un recurso por incumplimiento presentado por la comisión contra Austria por permitir deducir en el Impuesto de Sociedades como gasto por donativos hechos a entidades dedicadas a actividades de investigación y enseñanza sólo a determinados organismos Austriacos.

⁹⁵ Principalmente al asunto Centro de Musicologia. Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04

⁹⁶ Asunto Persche , apartado 44

⁹⁷ Las autoridades fiscales no pueden ignorar las posibilidades que la Directiva de cooperación Administrativa ofrece (Directiva 2011/16/UE)

El gobierno austriaco sostuvo argumentos para justificar esta medida en pro del interés general de mantener a Austria como polo cultural y científico⁹⁸, a lo que el tribunal aclaró que es “totalmente contrario a los objetivos del tratado limitar estos incentivos solo a las aportaciones en favor de entidades nacionales, pues supone un obstáculo claro a la cooperación en el ámbito de la investigación”.

Por lo que no pueden no se puede bloquear el acceso a los sujetos equiparables de otros estados Miembros que compartan su finalidad última, aunque no coincida con su definición exacta. Así pues, podría equipararse la Academia Austriaca de las ciencias con la Academia Española de las ciencias para acceder al mismo trato fiscal.

La Abogada General Trstenjak advirtió en sus conclusiones que definir los objetivos de una norma de forma que excluya del campo de beneficiarios a todos los organismos y entidades de otros Estados Miembros resulta perverso.⁹⁹

4.1.3 ASUNTO CENTRO DI MUSICOLOGIA¹⁰⁰

Se trata de un litigio entre el Centro di Musicologia que es una fundación de utilidad pública reconocida en el Derecho Italiano con finalidad cultural y la Agencia tributaria de Múnich. El tema es que la fundación arrienda un local de negocio de su propiedad situado en Múnich sin tener sede, ni filiales para desarrollar sus actividades en Alemania. La administración tributaria alemana denegó la aplicación de la exención fiscal por impuesto sobre sociedades al Centro di Musicologia. Se centra en una cuestión prejudicial ante el TJUE en torno a si los rendimientos procedentes de arrendamientos están exentos aun tratándose de una fundación cuyo domicilio se encuentra en otro Estado Miembro. El tribunal determina que eso podría constituir un obstáculo a la libre circulación de capitales, a no ser que dicha restricción esté justificada con arreglo a las disposiciones del Tratado¹⁰¹. Es decir: 1) Si la diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables. 2) Por razones de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario y eficacia de los controles fiscales. 3) Que sea proporcional con el fin perseguido.

El tribunal reconoce que el hecho de que las fundaciones estén establecidas en otros Estados Miembros puede dificultar la tarea de realizar las comprobaciones necesarias pero ello no debe obstar a que el contribuyente aporte las pruebas para hacer las comprobaciones necesarias. Además reitera que para hacer esas comprobaciones “un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que le permitan comprobar, de manera clara y precisa, si ésta reúne los

⁹⁸ Asunto Comisión / Austria, apartados 17 y 18

⁹⁹ Apartado 56 de las Conclusiones de la Abogada General Trstenjak en el asunto Comisión/Austria

¹⁰⁰ STJ de 14 de septiembre de 2006, caso Centro di Musicologia Walter Stauffer et al., DOUE C-386/04, RJ 2006/I/8203.

¹⁰¹ Apartado 32 de la Sentencia.

requisitos establecidos en la legislación nacional para acogerse a la exención y a controlar su gestión efectiva exigiendo, por ejemplo, la presentación de las cuentas anuales y de un informe de actividades» (apartado 48). Recuerda que se puede exigir a la fundación que reclama la aplicación de la exención fiscal que aporte «los justificantes pertinentes que permita realizar las comprobaciones necesarias». Además, añade, las autoridades fiscales de que se trate pueden dirigirse, en virtud de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, a las autoridades fiscales del Estado miembro de residencia para obtener la información necesaria. Por ello, la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impide de manera absoluta al contribuyente aportar tales pruebas.

Y para terminar, se opone a que se justifique una negativa al reconocimiento de una exención en el hecho de que eso supondría menores ingresos fiscales. Señala que la “*reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental*”

4.1.4 ASUNTO MISSIONWERK

En este caso el TJUE resuelve la cuestión prejudicial presentada en el marco del litigio entre Missionswerk Werner Heukelbach , asociación religiosa con domicilio estatutario en Alemania, y el Estado belga, en relación con la negativa de éste a aplicar el tipo reducido del impuesto (del 80% al 7% para los legados y herencias dispuestos en favor de entidades sin ánimo de lucro) en una sucesión universal de los bienes propiedad de una nacional belga y residente durante toda su vida en Bélgica de la que esta asociación fue instituida beneficiaria.

El TJUE considera que el artículo 63 TFUE¹⁰² se opone a una norma de un Estado miembro que reserve únicamente la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro a las que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el causante residiera o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

¹⁰² Artículo 63 TFUE

1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.
2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

4.1.5 ¿QUÉ NOS APORTA ESTA JURISPRUDENCIA?

Nos establece unos principios fundamentales de no discriminación en el tratamiento fiscal de las donaciones transfronterizas entre Estados Miembros.

Hemos visto que los Estados Miembros pueden determinar los fines que consideren dignos de protección y establecen los requisitos, pero luego no podrán excluir a los beneficiarios por el lugar de residencia del donatario porque estarían actuando en contra de las **libertades fundamentales**.

En cuanto a la carga de aportar el donante los justificantes necesarios para poder acceder a los incentivos fiscales hemos visto que el hecho de que el reconocimiento será más difícil, no ha de ser un obstáculo. Además los Estados miembros tienen instrumentos de asistencia mutua de intercambio de información.

De esta jurisprudencia se desprende que muchas de las medidas que disponen los Estados Miembros y Autonomías podrían suponer una restricción a la libre circulación de capitales entre estados miembros y terceros países.

CAPÍTULO VII

PROPUESTAS DE LEY Y CONCLUSIONES

1. PROPUESTAS DE LEY ANTE LA NECESIDAD DE UNA NUEVA LEY DE MECENAZGO

Llegados a este punto en el que hemos visto lo que el Estado Español y las Comunidades Autónomas al servicio del mecenazgo, y hemos visto las principales características del Mecenazgo en Estados Unidos y Francia, podemos empezar a sacar conclusiones, críticas y aportaciones para una mejora del régimen fiscal del mecenazgo.

Ciertamente la ley 49/2002 ha supuesto un avance muy sustancial con respecto a la anterior que era del año 1994. Pero se desprende de ella que va claramente encaminada a incentivar las pequeñas aportaciones, en pro de ciertos principios constitucionales y tributarios, pero en contra de los objetivos últimos de este tipo de normativas, que es el estimular determinadas actividades de interés general.

Por todo esto sería muy recomendable adecuar la Ley de Mecenazgo a la realidad social. De hecho, ha habido varios intentos de crear una ley de Mecenazgo con mayores incentivos fiscales a la participación de las personas físicas y jurídicas en cuestiones de interés general. Estos **intentos legislativos**, que no han llegado a consolidarse, son los siguientes:

2010

El último año del gobierno socialista de José Luis Zapatero (2010), el Partido Popular presentó un proyecto de reforma de esta Ley 49/2002 en la que sobretodo se incrementaban exponencialmente los porcentajes de deducción. Se pasaba a un 70% para las personas físicas, y un 60% para las personas jurídicas. Estos porcentajes son los que han estado en vigor en Francia y que han logrado un incremento inmenso de la participación y de las donaciones. De hecho en Francia, en cinco años se multiplicó por cuatro el volumen de las aportaciones a las entidades sin ánimo de lucro, desde la entrada en vigor de la ley. No obstante, este proyecto del Partido Popular fue rechazado.

2011

Después, en el año 2011 Convergencia i Unió presentó otro proyecto que es una reforma más amplia y más de fondo que también incrementaba estos porcentajes, y que también fue rechazada.

En **mayo de 2012** el **Ministerio de Cultura** hizo público un documento, la *Propuesta de líneas generales de la “ley de Participación en las Actividades de Interés General y de Mecenazgo”*, que era fruto de un grupo de trabajo interministerial, del ministerio de Cultura y del Ministerio de Hacienda, y que recogía parte de las inquietudes que había puesto de manifiesto el sector, y sobre todo de los retos a los que el mecenazgo se enfrentaba a raíz de la crisis económica, que es la que realmente ha puesto de manifiesto la absoluta necesidad de la participación privada en la gestión de este tipo de cuestiones, simplemente porque los presupuestos no alcanzan, ni muchísimo menos.

En esta propuesta una de las principales **novedades** es que se contemplan la **prestación de servicios a título gratuito**. Recordemos que cuando hicimos mención de los tipos de donación o aportación que se podían hacer no estaba contemplada la entrega de servicios. El voluntariado es una forma de mecenazgo en nuestro país muy importante, y el voluntariado se puede manifestar como la colaboración desinteresada de una persona en una entidad sin ánimo de lucro, pero puede consistir también en prestaciones de servicios gratuitos por parte de profesionales, o también por ejemplo, la cesión de colecciones para exhibiciones públicas, que es otra forma de prestación de servicio que nunca ha estado reconocida como tal. Otra forma sería la cesión de derechos de propiedad intelectual vinculada a las obras de arte. En esta propuesta este tipo de mecenazgo alternativo sí que está reconocido.

Después se propuso también la **elevación de los tipos de deducción al 70% en el IRPF y al 60% en IS**. Se recogían por tanto los tipos que se incluían en la propuesta de reforma del año 2010 del Partido Popular. En esta propuesta se establecían también unos tipos de deducción suplementarios para las **aportaciones plurianuales**, para que en el caso de que alguien se comprometiera a hacer más aportaciones pudiera elevar el tipo de deducción, además de aportar cierta estabilidad a la entidad sin ánimo de lucro que le permita planificar de otra manera sus programas y sus actividades.

Y en el caso de que una deducción no se pudiera aplicar completamente en un mismo ejercicio, se permitía desplazar a ejercicios siguientes.

Por otro lado se establecían también otras medidas para el **reconocimiento público** de la condición de mecenas o benefactor. Estamos hablando de medidas de difusión de su identidad, de sus aportaciones, etc. Se establecía también la posibilidad de un premio de reconocimiento.

Y se creaba el **Consejo Estatal de Mecenazgo**, que sería el encargado de trazar una estrategia estatal y una especie de observatorio de las actividades de mecenazgo en España.

También se establecían otras cuestiones puntuales como la *Garantía de la Afectación de las aportaciones a favor de los destinatarios finales*, que sería el reconocimiento de hasta qué punto inhibe las donaciones el hecho de que el donante no pueda decidir para qué quiere donar, y se reconoce que esto puede ser un obstáculo para las aportaciones y las donaciones y se comprometía a reconocer a nivel legal esta inquietud. También se buscaba un mejor equilibrio entre fundaciones y mecenazgo.

Esta propuesta salió a la luz en **mayo de 2012** y se anunció como un texto que iba a tener continuidad con un proyecto de ley que iniciaría un trámite parlamentario después del verano de 2012, pero la verdad es que no se ha presentado el proyecto de ley.

2014

El 23 de mayo de 2014, de nuevo el Grupo Parlamentario Catalán Convergencia i Unió una proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002 inspirada en el modelo de legislación francés en cuanto a los cambios que propone.

Los objetivos la Proposición de Ley eran incrementar los incentivos fiscales al mecenazgo, tanto si es efectuado por personas físicas, como por personas jurídicas o por no residentes. Propusieron elevar los actuales porcentajes de deducción hasta el 65 % de la donación para personas físicas o el 55 % para personas jurídicas. El mecenazgo de personas físicas el que más se estimula, pero tanto para personas físicas como jurídicas los estímulos alcanzan porcentajes parecidos a los vigentes en otros países de Europa y, particularmente Francia. También propusieron aumentar los límites de aplicación de la deducción, desde el 10 al 20 por ciento de la base liquidable del contribuyente. En cuanto a premiar el mecenazgo plurianual aumentando el porcentaje de la deducción en 2 puntos, tanto para personas físicas como para personas jurídicas.

Otra de las propuestas novedosas que proponía la Proposición era incorporar *fondos patrimoniales indisponibles*, de los que la entidad beneficiaria sólo podrá disponer de los rendimientos financieros que ellos mismos generen.

Esta Proposición tampoco prosperó.

2. CONCLUSIONES PERSONALES

En este trabajo hemos sintetizado aspectos directamente ligados con el mecenazgo en cuanto a los beneficios fiscales que se reconocen, y lo cierto es que tras la aprobación de la reforma sobre incentivos fiscales que entró en vigor en 2015 nuestro régimen de incentivos fiscales aplicables a las aportaciones de personas físicas y sociedades a las ENL ha mejorado, pero no deja de ser limitado. Sin duda queda lejos del impacto que esperaba, y más, si lo comparamos con las medidas adoptadas en otras legislaciones europeas más ambiciosas que han demostrado la eficiencia de la norma, como en el caso francés.

Hemos visto que algunas Comunidades Autónomas se han lanzado a aprobar sus propias normas con el fin de conseguir mejores resultados. De los textos autonómicos se desprenden buenas ideas, pero hemos visto que en cierto modo promueven la discriminación y dificultan la libre circulación de capitales incluso a nivel interno estatal.

A nivel europeo hemos visto que aunque se promueve el respeto de ciertos principios desde de los tribunales prohibiendo toda discriminación en la fiscalidad de las rentas de entidades sin fin de lucro situadas en otro Estado Miembro. Este hecho debería ser inspirador para una próxima reforma de la Ley de Mecenazgo ya que algunos de sus preceptos suponen una discriminación incompatible con la libertad de circulación de capitales. Armonizar legislaciones fiscales debería ser el objetivo a largo plazo porque al fin y al cabo la cultura es un patrimonio común, pero sin duda ese es un camino lleno de obstáculos.

Del mismo modo que se podría mejorar la ley de mecenazgo e incrementar los porcentajes de deducción en la cuota del IRPF y el IS, se podrían mejorar también otras políticas y normas tributarias (IVA, mayor defensa de la propiedad intelectual, etc.), que incentiven a coleccionistas, salas de conciertos, teatros, los galeristas, empresas de subastas de arte, etc., por ser éstos operadores económicos las piezas del motor que mueve los mercados de arte y por cumplir la función social de generar, conservar y difundir nuestro patrimonio artístico y cultural.

Tal vez se debería de ampliar el tipo de entidades beneficiarias del mecenazgo y por qué no incluir a las personas físicas que lleven a cabo actividades artísticas como beneficiarios (como hemos visto en alguna normativa Autonómica). No estaría mal reconocer la prestación de servicios gratuitos, a pesar de la dificultad que conlleva la cuantificación, como aportaciones deducibles en el Impuesto de Sociedades o en el IRPF del empresario que preste o ceda dichos servicios. Sería una forma de incentivar la labor social de empresas y empresarios por su colaboración.

Pero una mejora de la fiscalidad únicamente no será suficiente, ya que por más que creemos un sistema tributario que estimule la donación filantrópica y el gasto cultural, se trata también de

una cuestión de sensibilización y concienciación para con el arte y otros fines, y aquí entra en juego la importancia del valor de la educación, porque por más incentivos fiscales que aprobemos, siempre será más económico pagar el impuesto que donarlo a un Museo o Fundación, en tanto que la cantidad donada siempre será tres veces mayor que el impuesto ahorrado¹⁰³.

Por ello, y dado que no todo en esta sociedad se mueve por pasión desgraciadamente, en la medida en la que se mejore la fiscalidad a empresas y particulares, éstos estarán más dispuestos a volcar su inversión hacia formas de mecenazgo que les suponga un retorno o contrapartida, como los Convenios de Colaboración vistos de la norma 49/2012, o como el reconocimiento que reconoce el sistema Estadounidense de los grandes mecenas. El ser humano inherentemente siempre busca su propio beneficio, y por ello, en países como Inglaterra o Estados Unidos la gente dona por individualismo, por prestigio social y por contribuir a causas en las que cree.

Se propone por tanto un cambio educacional. Un cambio de realidad, lejos del anonimato, basado en el reconocimiento de la generosidad y en la concienciación por parte de la ciudadanía del valor cultural del que disponen. Por lo que además de incentivos fiscales se ha de madurar socialmente la figura del mecenas y se le ha desproveer de ese carácter anónimo para convertirlo en sinónimo de prestigio y confiera ese carácter de notoriedad, que satisface al subconsciente humano en su necesidad de contraprestación.

El hecho de abrir la mayor cantidad posible de formas de financiación de la cultura y estimular el mecenazgo no significa una retirada de los estados en su obligación, ni tampoco es una mercantilización de la cultura. No podemos olvidar que el dinero público es dinero privado que se hace público a través de los impuestos. Por lo que si al dinero público y al dinero privado se le da una acción de interés general, forma parte de la riqueza nacional. La cuestión está en definir qué parte de la riqueza nacional se puede asignar a la cultura para el desarrollo de la sociedad por medio del mecenazgo, partiendo de que es el Estado quien debe garantizarlo.

Ante esa realidad no se entiende esa reticencia del Gobierno a crear una nueva ley de mecenazgo valiente y arriesgada, en la que se apueste por lo que sería recortes de impuestos por una parte, y por otra una nueva forma de pagar impuestos con la característica de que todo el mundo pueda decidir la asignación que hace de una parte de su deuda tributaria sumándose a una acción o proyecto cultural.

¹⁰³ Rara vez las exenciones superan el 30% de lo donado a partir de cierta cantidad

BIBLIOGRAFÍA

TRATADOS, MANUALES, OBRAS GENERALES

- ▶ BALAGUER CALLEJÓN, F. “CAp. XXII”: Constitución económica y derechos sociales”, en manual de Derecho Constitucional , Tecnos, Madrid, 2014, págs.. 316-318
- ▶ CASANELLAS CHUECOS, Montserrat (2003), *El nuevo régimen tributario del Mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*” Marcial Pons, Madrid
- ▶ DE LORENZO, R., Piñar, J. I., Sanjurjo, T. (2010) *Tratado de Fundaciones* (1ª Edición), Navarra. Editorial Aranzadi.
- ▶ GIL DEL CAMPO, Miguel. (2005), *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. (2ª Edición), Valencia. Ed. CISSPRAXIS (págs. 40 y ss.)
- ▶ IGLESIAS PIÉ, María. (2002), *Les organitzacions sense finalitat de lucre*, (1ª Edición), Barcelona, Universitat oberta de Catalunya
- ▶ POUS DE LA FLOR, Mº P., Leonseguí, R., Ruiz, J., Tejedor, L., Peñalosa, E., Cajigal, J.A., Del Río, J.A., Vendrell, I. (2010), *Las fundaciones: aspectos jurídicos y fiscales . Planificaron de actividades y comunicación*. (2ª Ed.) Madrid. Asociación española de Fundaciones.
- ▶ PREDREIRA MENÉNDEZ, José (2015). *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*. (1ª edición) Navarra. Editorial Aranzadi.
- ▶ RUEDA, M., Friaza, I., Verdugo, J., Otero, Mº T. (1995) *Nuevo marco legal de las fundaciones y del patrocinio y mecenazgo en España*. (1ª Ed.) Sevilla. Junta de Andalucía

MONOGRAFÍAS, TESIS, OBRAS ESPECIALIZADAS

- ▶ Tesis doctoral publicada: Casanellas Chuecos, Montserrat. (1996). *El mecenazgo en el Derecho Tributario*. Universidad de Barcelona. España.
- ▶ Tesis doctoral publicada: Peñalosa Esteban, Isabel (2012). *El Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones*. Universidad Rey Juan Carlos, Madrid. España.
- ▶ Mc Anrew, Clare. *Cuadernos arte y mecenazgo: el mercado español del arte en 2014*. (2015) Barcelona. Ed. Fundación Arte y Mecenazgo de la Caixa.

ARTÍCULOS DOCTRINALES

- ▶ BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro, Peñalosa Esteban, Isabel. (2013) *El régimen fiscal del mecenazgo en el derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y estados unidos*. Revista “Participación cívica y filantropía” , Mayo-Junio 2013, nº 872
- ▶ BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro *Características del sistema estadounidense del mecenazgo*. Revista Española del tercer Sector nº27 – 2014- Cuatrimestre II. ESSN: 1886-0400. Madrid (pp. 139-170)
- ▶ BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro, “*los incentivos fiscales al Mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?*”, Anuario de Derecho de Fundaciones, 195-3004.
- ▶ CABRA DE LUNA M.A., Rafael de Lorenzo García. (2005) *El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas*. Madrid. Revista Española del tercer sector. Nº. 1, 2005, págs. 94 a 134.
- ▶ CASANELLAS CHUECOS, Montserrat. *Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva judicial estatal y autonómica*. Revista Catalana de Dret Public, Núm 52 (junio 2016), p43-66. DOI: 10.2436/20.8030.01.65.
- ▶ MONTERO SIMÓ, Marta “*la regulación de las entidades sin fines lucrativos en Estados Unidos. Especial referencia a su tratamiento fiscal*”, (2010), Crónica Tributaria n.º.135, 145-178.
- ▶ MONTERO SIMÓ, Marta, *Aspectos fiscales de las donaciones sin fines de lucro en Estados Unidos* (2013), CIREC- España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 79, diciembre 2013, págs. 193-218
- ▶ FALCÓN Y TELLA, Ramón, Menéndez Moreno, Alejandro. (2015). *Los incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades autónomas ¿son compatibles con el Derecho de la UE?*. Revista Quincena Fiscal nº19, Noviembre 2015. Págs., 37 a 77
- ▶ HÄBERLE, PETER. (1998) *La protección constitucional y universal de los bienes culturales: un análisis comparativo*. Revista española de derecho constitucional, Año nº 18, nº 54. Págs. 11 a 38.
- ▶ LÓPEZ RIBAS, Silvia (2014) *Mecenazgo Europeo sin fronteras*. Crónica tributaria. Boletín de Actualidad 3/2014 Págs. 23 a 28
- ▶ RODRÍGUEZ CABRERO, Gregorio (2005), *Los retos del Tercer Sector en España en el espacio social europeo*. Madrid. Revista Española del tercer sector. Nº. 1, 2005 (Ejemplar dedicado a: El Tercer Sector en España), págs. 63-94.

OTROS: ARTÍCULOS NO JURÍDICOS

- ▶ DÍEZ Juan (nov- dic 2012) *El mecenazgo, vía de escape para el mercado del arte*. Revista ESFERA CULTURAL nº 79, sumarios nº 78 . Págs. 56 a 58.
- ▶ RUBIO AROSTEGUI, J.A., Rius Ulldemolins, J., Martínez Illa, S., (2014). *el modelo español de financiación de las artes y la cultura en el contexto europeo*. Fundación SGAE
- ▶ BUSTAMANTE, E. y Rueda, R., (2014), *Informe sobre el estado de la cultura en España*. Madrid. Ed. Lúa Ediciones.
- ▶ BARANCHUK (julio 2006), *Mecenazgo cultural: estado, poder y financiación de las expresiones artísticas*. Buenos Aires. UNIrevista vol.1 nº 3 (2006)

WEBGRAFIA

- ▶ <https://www.boe.es>
- ▶ <http://www.congreso.es>
- ▶ <http://curia.europa.eu/>
- ▶ <http://www.asociaciones.org>
- ▶ <http://www.revistasice.com/>
- ▶ <https://www.recursosinternacionales.org>
- ▶ http://www.solucionesong.org/img/foros/526702ef416af/Organizaciones_filantrpicas_en_USA.pdf
- ▶ <https://www.irs.gov>
- ▶ www.ritmos21.com , Revista online *Ritmos 21 millennial Culture Information* , MIRON PEREZ, Miguel. Enero 2016
- ▶ <http://www.cerphi.org/veille/barometre-de-la-generosite-france-generosites-cerphi/>
- ▶ <http://www.elcultural.com/revista/arte/La-empresa-privada-como-mecenas-del-siglo-XXI/35616>
- ▶ <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000791289&dateTexte=&categorieLien=id>
- ▶ <http://patrocinioandme.com/>
- ▶ <https://derechodelarte.wordpress.com/>
- ▶ <http://www.fundaciones.org/>
- ▶ <http://www.elmundo.es/cultura/2014/12/02/547dd63422601d364c8b4580.html>
- ▶ <http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/industriasculturales.html>
- ▶ <http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/patrimonio/mecenazgo/definicion.html>

NORMAS CITADAS

- ▶ Nom del tractat, lloc de la signatura, data d'adopció del tractat. (Butlletí Oficial de l'Estat, número, data, pàgines inicial i final).
- ▶ Declaración internacional de los Derechos Humanos, París, 10 diciembre de 1948
- ▶ Convención para la Protección de los Bienes Culturales en caso de Conflicto Armado y Reglamento para la aplicación de la Convención 1954, La Haya, 14 de mayo de 1954. Registración a la ONU : El 4 de septiembre de 1956, n 3511
- ▶ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 1963, páginas 18248 a 18261 (14 págs.)
- ▶ Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones culturales privadas y entidades análogas y de los servicios administrativos encargados del Protectorado de las mismas
- ▶ Convención para la protección del patrimonio mundial, cultural y natural, París, del 17 de octubre de 1972, Registración a la ONU : El 15 de marzo de 1977, n° 15511
- ▶ Convención para la Protección de los Bienes Culturales en caso de Conflicto Armado y Reglamento para la aplicación de la Convención 1954, La Haya, 14 de mayo de 1954.
- ▶ Registración a la ONU : El 4 de septiembre de 1956, n 3511
- ▶ Convención sobre las medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación, la exportación y la transferencia de propiedad ilícitas de bienes culturales
- ▶ aprobada por la Conferencia General en su decimosexta reunión. Paris, 14 de noviembre de 1970
- ▶ Constitución Española. «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, páginas 29313 a 29424 (112 págs.)
- ▶ Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales. «BOE» núm. 40, de 15/02/1974. §289 (1974)
- ▶ Resolución sobre Conservación de obras de arte y objetos de los Estados miembros del Consejo de la Unión Europea, de 13 de noviembre de 1986 (DOC 13 diciembre 1976, Núm. 320)
- ▶ Ley Orgánica 11/1985, de 2 de agosto, de Libertad Sindical. «BOE» núm. 189, de 08/08/1985. § 16660 (1985)
- ▶ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 136, de 7 de junio de 1991, § -14392 (1991)
- ▶ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 1994. §26004 (1994)

- ▶ Real Decreto Legislativo 1/1996 de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de propiedad intelectual.
- ▶ Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
- ▶ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. B.O.E. de 24 de diciembre de 2002. §25039 (2002)
- ▶ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. «BOE» núm. 310, de 27 de diciembre de 2002. BOE-A-§ -25180 (2002)
- ▶ Loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations
- ▶ Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. «BOE» núm. 254, de 23 de octubre de 2003, § 19571 (2003)
- ▶ Convención para la salvaguarda del patrimonio inmaterial, París, 17 de octubre 2003
- ▶ Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal. «BOE» núm. 279, de 22 de noviembre de 2005. § 19154 (2005)
- ▶ 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. «BOE» núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, BOE- § -20764 (2006)
- ▶ Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias. «BOE» núm. 287, de 30/11/2007. §20555 (2007)
- ▶ Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal. BOE núm. 17, de 19 de enero de 2008 § 978 (2008)
- ▶ Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra Boletín Oficial de Navarra de 26 de mayo de 2014; BOE de 6 de junio de 2014
- ▶ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. BOE 288 de 28 de noviembre, pág. 96860
- ▶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm., 288 § 2014-12328

- ▶ Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural de la Comunidad Valenciana
- ▶ Ley autonómica Balear 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico
- ▶ Ley autonómica Balear 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo
- ▶ Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. BOE núm. 260- §11644 (2015)

JURISPRUDENCIA

- ▶ STC 27/1981, de 20 de julio, (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981)
- ▶ STC 49/1984, de 5 de abril (BOE núm. 99, de 25 de abril de 1984)
- ▶ STC 68/1984, de 11 de junio (BOE núm. 165, de 11 de julio de 1984)
- ▶ STC 83/1986 de 26 de junio, «BOE» núm. 159, de 4 de julio de 1986, páginas 20 a 28 (9 págs.)
- ▶ STC 37/1987, de 26 de marzo, «BOE» núm. 89, de 14 de abril de 1987, páginas 6 a 22 (17 págs.)
- ▶ Sentencia del Tribunal de Justicia UE (Sala Tercera) , C-386/04 -asunto Centro di Musicologia Walter Stauffer, de 14 de septiembre de 2006.
- ▶ Sentencia del Tribunal de Justicia UE (Gran Sala), Asunto Persche, C-318/07, de 27 de enero de 2009
- ▶ Sentencia del Tribunal de Justicia UE (Sala Segunda) C-25/10 – asunto Missionswerk Werner Heukelbach de 10 de febrero de 2011.
- ▶ Sentencia del Tribunal de Justicia UE (Sala Cuarta),C-10/10, asunto Comisión Europea contra República de Austria. de 16 de junio de 2011.