

“El nuevo régimen tributario de las actuaciones de mecenazgo. Especial referencia a su incidencia en el ámbito local”

Dra. Montserrat Casanellas Chuecos

Profesora del Departamento de Derecho Tributario
Universidad de Barcelona

1. INTRODUCCIÓN

Desde mediados de los años ochenta, se han venido produciendo en España numerosas iniciativas legislativas tendentes a dar protección y regulación jurídica a las actividades de interés general llevadas a cabo, directa o indirectamente, por particulares y empresas en beneficio de la colectividad. Haciéndose eco de tales iniciativas, se aprobó la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General¹, una ley innovadora en nuestro ordenamiento que vino a establecer el marco jurídico de dos materias distintas pero íntimamente relacionadas entre sí: el derecho de fundación y el régimen fiscal de las aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas a entidades sin ánimo de lucro. De este modo, el legislador actualizó y unificó una normativa dispersa, obsoleta y anticuada –relativa a las fundaciones- y, además, en consonancia con la realidad social del momento, dio protección y base jurídica a un ámbito que, hasta entonces, había presentado escasa atención legislativa: la participación privada en actividades de interés general, comúnmente denominada mecenazgo.

A pesar de la novedad e importancia de esta ley, sus objetivos se han visto desbordados en menos de una década como consecuencia del importante desarrollo que ha experimentado la participación privada en actividades de interés general en sus diversas formas jurídicas, circunstancia que ha llevado al legislador a la elaboración de un nuevo marco jurídico tributario de este tipo de actuaciones mediante la aprobación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de

¹ Publicada en el BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 1994.

régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo² (en adelante LIFM) y de su reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo³ (en adelante RIFM). Asimismo, y a diferencia de su predecesora, la nueva ley 49/2002 no incorpora en su articulado el régimen sustantivo de estas entidades, el cual es abordado en textos legislativos independientes⁴, desligando así su régimen tributario de la normativa sustantiva que les resulta de aplicación.

En el contexto descrito, esta nueva regulación supone una respuesta normativa a la necesidad de estimular fiscalmente la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general en sus diversas y nuevas formas de manifestación, habida cuenta de las crecientes necesidades surgidas en el seno de nuestra sociedad y a la imposibilidad de hacer frente a todas ellas desde una perspectiva exclusivamente pública. En efecto, las distintas fórmulas que integran la colaboración de los agentes privados en actividades de interés público aparecen, en la actualidad, como una realidad en auge debido al creciente protagonismo demandado por la sociedad civil en campos hasta ahora cubiertos, exclusiva o mayoritariamente, con fondos públicos. Ante la cada vez más elevada limitación de recursos que las entidades públicas pueden destinar a satisfacer la totalidad de necesidades consideradas socialmente relevantes, la sociedad civil ha optado, cada vez con más fuerza, por emplear recursos privados en la financiación de aquellos, articulando la efectividad de los mismos mediante aportaciones a entidades no lucrativas especializadas en los mismos o bien mediante gastos directamente destinados a la satisfacción de fines de interés general.

Dado el interés económico y social de este tipo de actuaciones, el legislador no ha dudado en tomar cartas en el asunto estableciendo un régimen fiscal ventajoso para aquél que contribuya, directa o indirectamente, en la realización de actividades de interés general. En este sentido, desde el punto de vista de política económica y legislativa, resultan de extremo interés las medidas de incentivo fiscal establecidas por el legislador en la Ley 49/2002 y en su

² Publicada en el BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 2002.

³ Publicado en el BOE núm. 254, de 23 de octubre de 2003.

⁴ Concretamente, Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002); Ley orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación (BOE núm. 73, de 26 de marzo de 2002) y Ley 14/2003, de 22 de diciembre, de Cooperación Internacional para el Desarrollo (BOE núm. 14, de 16 de enero de 2004).

reglamento de desarrollo como respuesta a la implicación de los particulares y las empresas en el desarrollo de actividades que repercuten en el bienestar colectivo. Estas medidas suponen, en cualquier caso, una reducción de la carga impositiva de las propias entidades no lucrativas llamadas a satisfacer actividades de interés general, así como de la correspondiente a los contribuyentes, personas físicas y jurídicas, que coadyuvan en dichos fines mediante aportaciones a tales entidades. Estas medidas de incentivo fiscal encuentran su encaje en el ámbito de los principales impuestos estatales –esto es, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades-, así como en el ámbito de los impuestos locales –esencialmente, IAE, IBI e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana-. A su estudio dedicaremos nuestra exposición.

2. CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y CLASIFICACIÓN DE LAS ACCIONES DE MECENAZGO FISCALMENTE INCENTIVADAS EN EL MARCO LEGAL ACTUAL

2.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

En su sentido más puro, tanto la figura del mecenazgo como su propia denominación y naturaleza tienen origen en la actividad protectora dispensada por el patricio romano *Caius Cilnius Maecenas*, estadista romano y ministro del emperador Augusto. Desde entonces, dicho término ha sido tradicionalmente asociado a las actuaciones y apoyos desinteresados a la cultura y al arte y, en general, a aquellas acciones que buscan favorecer el interés general por encima de posibles intereses particulares. En la actualidad, son escasas las manifestaciones del mecenazgo en el sentido tradicional expuesto, cobrando importancia nuevas fórmulas de inmersión e implicación de los particulares y las empresas en la vida social y cultural y, en general, en un amplio abanico de actividades calificadas “de interés general”. Estas nuevas y diversas vías de colaboración privada se caracterizan por su particular proyección social y por estar mayoritariamente articuladas mediante aportaciones a entidades intermediarias que son, por su propia naturaleza, manifestación de los fines que se pretenden alcanzar.

Desde sus primeras andaduras, la Ley 30/94 fue duramente criticada por la vaguedad de sus términos en la caracterización de las actuaciones de mecenazgo y patrocinio en ella incentivadas, así como por no incluir en su articulado concepto alguno del fenómeno que pretendía incentivar. Esta circunstancia llevó a los estudiosos del tema a elaborar distintos conceptos de

dichos fenómenos, en unos casos, los que más, influidos por la legislación y doctrina de los países de nuestro entorno, y en otros, por los antecedentes históricos de la figura. En cualquier caso, el resultado fue el de un importante confusionismo terminológico y conceptual, tanto en el ámbito normativo como doctrinal, que no quedaba limitado a la denominación e identificación externa de las actuaciones de mecenazgo incentivadas en nuestro ordenamiento, sino que se extendía a las propias consecuencias jurídicas de tales actuaciones, dado el distinto régimen jurídico y consecuencias tributarias de cada una de las concretas figuras que integraban los fenómenos del mecenazgo y el patrocinio en el seno de la Ley 30/94.

Ante esta situación, el legislador actual se ha mostrado más cauto y ha optado por recoger, en el artículo 1 de la Ley 49/2002, una clara y amplia definición de qué debe entenderse por mecenazgo a los efectos de la Ley. En este sentido, podemos hablar de un *concepto amplio de mecenazgo* que, entendido en los términos literales de dicho precepto, se configura como la “participación privada en la realización de actividades de interés general”.

Definido de este modo, el *mecenazgo en sentido amplio* se caracteriza por la conjunción de los siguientes elementos:

- a) En primer lugar, se trata de una *iniciativa privada*, en cuanto es realizada por un sujeto privado, persona física o jurídica;
- b) En segundo lugar, cuando hablamos de mecenazgo siempre nos hallamos ante iniciativas que buscan *la satisfacción de fines de interés general*, bien sea mediante la realización de una aportación, en el sentido de dar o proporcionar recursos o bienes a un tercero, o bien mediante inversiones o gastos directamente realizados por los sujetos privados en actividades de interés general;
- c) Como consecuencia de la característica anterior, entendemos que la *eventual obtención de beneficios publicitarios o económicos* asociados a la acción financiada mediante una actuación de mecenazgo no hace desaparecer el carácter desinteresado de la acción, en cuanto no es la finalidad motora de la misma.
- d) En último lugar, son actuaciones cuya realización se encuentra incentivada mediante el reconocimiento de un *beneficio fiscal*.

2.2. CLASIFICACIÓN

La amplitud del fenómeno tributario del mecenazgo en los términos recogidos en el art. 1 LIFM, nos permite incluir dentro del mismo tres subcategorías: el

mecenazgo en sentido estricto, el mecenazgo empresarial y el mecenazgo institucionalizado, a cada una de las cuales la ley otorga un tratamiento tributario también diferenciado, tanto en el ámbito de los impuestos estatales como en el de los impuestos locales.

2.2.1. Mecenazgo en sentido estricto

El mecenazgo en sentido estricto hace referencia al fenómeno por el que una persona, física o jurídica, realiza una aportación totalmente desinteresada y altruista en favor de otra, con la finalidad de contribuir por esta vía en la realización de las actividades de naturaleza cultural, social, artística, benéfica o cualquier otra de interés general realizadas por ésta.

El elemento esencial que caracteriza y define estas actuaciones es el ánimo de liberalidad con que se realiza la acción, lo que nos conduce a configurar como actuaciones de mecenazgo en sentido estricto las aportaciones, dinerarias y en especie, efectuadas por personas físicas y jurídicas cuya característica principal es la de tratarse de aportaciones calificadas por la Ley como donaciones puras y simples a entidades no lucrativas y entes asimilados. Concretamente, recoge las aportaciones reguladas en el Capítulo II del Título III de la LIFM, esto es, las donaciones realizadas por personas físicas y jurídicas a fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en el art. 3 LIFM y a las entidades definidas en las disposiciones adicionales quinta a décima de la misma, que se materialicen mediante donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, bienes culturales de calidad garantizada o de cualquier otra clase de bienes o derechos, así como mediante donaciones dinerarias o a través de la constitución de derechos reales de usufructo sobre bienes, derechos o valores.

2.2.2. Mecenazgo empresarial

Junto a las aportaciones descritas en el apartado anterior, se halla lo que en el marco de la Ley se define bajo el título de “otras formas de mecenazgo” y que en el ámbito doctrinal ha venido denominándose mecenazgo empresarial. Este fenómeno está integrado por dos tipos de actuaciones diferenciadas pero cuyo fundamento común es la participación de las organizaciones empresariales en actividades de interés general mediante acciones que, de un modo u otro, le reportan cierta repercusión social y publicitaria. Esta colaboración se materializa bien mediante los denominados “convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general”, regulados en el art. 25 LIFM, o

bien mediante la realización directa de gastos e inversiones en actividades de interés general, vía regulada en el art. 26 LIFM.

La característica esencial de las actuaciones integradas dentro de la categoría del mecenazgo empresarial es la de tratarse de aportaciones o inversiones realizadas por empresas en favor del interés general en las que siempre existe un cierto componente publicitario derivado de la amplia repercusión que, de modo implícito o explícito, tiene la acción llevada a cabo por la empresa. En efecto, cuando una empresa realiza inversiones en actividades de interés general obtiene un reconocimiento social que, aunque no haya sido pactado explícitamente, deriva de la propia trascendencia del evento o actividad financiada. El hecho de desarrollar una iniciativa de interés general, ajena a la propia actividad de la entidad empresarial, le reporta un reconocimiento social por su implicación en áreas o tareas de interés y beneficio para toda la colectividad, reconocimiento que repercute en una mejora de su imagen en la sociedad en que actúa.

Por otro lado, como reconocimiento de la aportación efectuada por las empresas a entidades no lucrativas éstas se comprometen a difundir no la marca, productos o servicios de la empresa aportante pero sí la encomiable colaboración económica de aquéllas a las finalidades de interés general propias de la entidad receptora mediante una asociación de su nombre al acontecimiento financiado. La existencia de una contraprestación en términos publicitarios que, de modo expreso, recibirá la entidad donante en estos supuestos, ha llevado a cuestionar la diferencia real de estas actuaciones y las desarrolladas en nuestro ordenamiento bajo contratos de publicidad propiamente dichos, contratos cuyo ámbito de aplicación es delimitado por la Ley 34/1988, General de Publicidad. Incidiremos sobre esta cuestión en el apartado destinado al estudio del régimen tributario de los convenios de colaboración empresarial.

2.2.3. Mecenazgo institucionalizado

La tercera de las formas de participación privada en actividades de interés general incentivadas en el marco de la Ley 49/2002 es el denominado *mecenazgo institucionalizado*. Con estos términos hacemos referencia a la propia creación de una entidad no lucrativa y a su concreto funcionamiento, puesto que, como entidad privada cuyo campo de actuación son las actividades de interés general en los términos previstos en el art. 3.1º LIFM, es un claro reflejo de la participación privada en actividades de interés general.

En este caso, no se trata de la colaboración esporádica de los contribuyentes en actividades de interés general sino de la creación de un ente institucional que desarrolla, directa y permanentemente, dichas actividades. En este contexto, la ponencia que se presente abordará el estudio de los incentivos fiscales aplicables a los impuestos estatales y locales que corresponden a toda entidad sin fines lucrativos que cumpla los requisitos establecidos a tal efecto en la propia LIFM.

3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

3.1. CONCEPTO DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

A efectos de la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, el art. 2 de la misma enumera una serie de entidades, de naturaleza y características distintas, que engloba bajo el término “entidades sin fines lucrativos”. Concretamente, tienen esta consideración:

- a) Las fundaciones;
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública;
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, siempre que tengan la forma jurídica de fundaciones o bien de asociaciones de utilidad pública;
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones;
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español;
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos definidas en los puntos anteriores.

Para que cualquiera de estas entidades pueda acceder al régimen fiscal especial regulado en los Capítulos II y III del Título II de la Ley 49/2002 es preciso que cumplan una serie de requisitos específicamente recogidos en el art. 3 LIFM, a cuyo estudio dedicamos el próximo epígrafe.

Asimismo, el listado de entidades que pueden optar por el régimen fiscal especial establecido en la Ley 49/2002 es considerablemente ampliado, igual que sucedía en la derogada Ley 30/94, mediante disposiciones adicionales (concretamente, disposiciones adicionales quinta, sexta, octava, novena y

decimotercera). Así, también tienen la consideración de entidades sin fines lucrativos:

- a) La Iglesia Católica y las demás Iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, a las cuales se otorga directamente el régimen fiscal especial debido a su propia naturaleza, sin necesidad de cumplir ningún requisito adicional.
- b) La Cruz Roja Española y la O.N.C.E, a las que se exige que, para disfrutar del régimen fiscal especial, cumplan exclusivamente el requisito establecido en el último párrafo del apartado 5º del art. 3, esto es, que los administradores que representen a la organización en entidades mercantiles participadas no reciban retribuciones por su cargo.
- c) La Obra Pía de los Santos Lugares, las fundaciones de entidades religiosas y las entidades benéficas de construcción, siendo preciso que tales entidades cumplan el requisito establecido en el art. 3.5 LIFM – gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno- para acceder al régimen fiscal especial establecido en la Ley 49/2002.

3.2. REQUISITOS PARA ACCEDER AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LA LEY 40/2002

Para que las entidades calificadas por la ley como “entidades sin fines lucrativos” puedan acceder al régimen fiscal especialmente incentivado que la misma contempla, es preciso que, además, cumplan determinados requisitos taxativamente establecidos en el art. 3 LIFM.

- A) En primer lugar, es preciso que la entidad no lucrativa **persiga fines de interés general**. Dada la indeterminación de la expresión “fines de interés general”, jurídicamente calificable como un concepto jurídico indeterminado, la propia ley incluye un listado, meramente enunciativo, de los fines que tienen tal consideración. En este sentido, entiende que son fines de interés general “*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 promoción y atención a 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 información , o de investigación científica o desarrollo tecnológico.

La expresión “entre otros” deja abierta la puerta a la admisión de cualesquiera otro fin que, aun no incluido de forma expresa en el apartado primero del art. 3, sea merecedor de aquella consideración.

- B) El segundo de los requisitos exigidos por la ley para gozar del régimen fiscal incentivado es que las entidades no lucrativas **destinen a la realización de dichos fines, al menos el 70% de las rentas e ingresos que obtengan por cualquier concepto**, y el resto de rentas e ingresos obtenidos por la misma se destinen a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

Para la determinación del importe de las rentas e ingresos que deben destinarse a la realización de fines de interés general, es preciso tener en cuenta las siguientes previsiones:

- En primer lugar, únicamente resultarán deducibles los gastos en que se haya incurrido para la obtención de los ingresos, tales como servicios exteriores, de personal, financieros y demás gastos de administración, quedando expresamente excluidos los gastos realizados para el cumplimiento del objeto o finalidad estatutaria de la entidad.
- En el cálculo de los ingresos no se adicionará el importe de las donaciones o aportaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de la constitución o en un momento posterior.
- También quedan excluidas del cumplimiento de esta obligación las rentas derivadas de la transmisión de los bienes inmuebles en los que la entidad no lucrativa desarrolle su actividad, siempre y cuando el importe obtenido en la transmisión sea reinvertido en bienes o derechos afectos al objeto o finalidad de la entidad.

La entidad no lucrativa deberá dar cumplimiento al requisito de la aplicación de las rentas a los fines de la entidad dentro del plazo que media entre el inicio del ejercicio en que se han obtenido las rentas y los cuatro siguientes al cierre de dicho ejercicio, ampliando, así, el plazo de tres años contemplado en la normativa anterior.

El incumplimiento de este requisito determina la obligación de la entidad no lucrativa de ingresar las cuotas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, tributos locales e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales del ejercicio en que se obtuvieron las rentas e ingresos no aplicados correctamente. Asimismo, a tales importes deberán adicionarse los intereses de demora y, en su caso, las sanciones que correspondan.

C) Que la **actividad desarrollada por la entidad no sea una explotación económica ajena a su objeto o finalidad específica.**

Con esta previsión, se flexibiliza enormemente el sistema establecido en la derogada Ley 30/94, un texto normativo reacio a admitir la realización de actividades económicas por parte de estas entidades.

Con el nuevo régimen tributario, se admite de manera clara la posibilidad de que las entidades no lucrativas sean titulares de explotaciones económicas siempre que éstas sean las propias de su objeto o finalidad estatutaria. Además, en caso de que tales explotaciones sean ajenas al objeto o finalidad de la entidad, también se entiende satisfecho el requisito que estudiamos cuando el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad en cada ejercicio. En tal caso, es preciso, además, que el desarrollo de estas actividades económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de la defensa de la competencia⁵ en relación con empresas que realicen la misma actividad.

El apartado tercero del art. 3 LIFM incluye un inciso final que supone una importante novedad: el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no lucrativa no constituye, a los efectos indicados, actividad económica.

D) La cuarta condición exigida por la Ley 49/2002 para que las entidades sin fines lucrativos puedan acceder al régimen fiscal especialmente incentivado afecta a los destinatarios de sus actividades. En este sentido, es preciso que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos **no sean los destinatarios**

⁵ Ley 16/1989, de 17 de julio, de defensa de la competencia; Ley 3/1991, de 10 de enero, de competencia desleal y Ley 1/2002, de 21 de febrero, de coordinación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de defensa de la competencia.

principales de las actividades que se realicen por dichas entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para usar sus servicios.

Se excepcionan del cumplimiento de este requisito las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, las actividades de asistencia social y deportivas reguladas en el art. 20.uno apartados 8 y 13 de la LIVA. También quedan excluidas de este requisito las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración del PHE.

- E) Es preciso también, que los **cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos**, en cuanto no pueden recibir retribución expresa alguna por el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que haya ocasionado el desempeño de sus funciones.

La nueva legislación incluye una importante novedad en este apartado, en cuanto limita las cantidades a recibir como compensación de los gastos realizados al importe previsto en la normativa del IRPF como dietas exceptuadas de gravamen. Tal previsión no resulta de aplicación a las federaciones deportivas y comités olímpicos.

Asimismo, la Ley 49/2002 contempla la posibilidad de que los administradores, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno de la entidad no lucrativa puedan percibir retribuciones, incluso en el marco de una relación laboral, siempre que tales retribuciones correspondan a la prestación de servicios distintos de los que les corresponde por su calidad de miembros del patronato o del órgano de gobierno.

Finalmente, los órganos de dirección de las entidades no lucrativas no podrán participar de los resultados económicos de la entidad, ya sea por sí mismos o a mediante entidades o personas interpuestas.

- F) Para que las entidades no lucrativas puedan acceder al régimen fiscal especial es preciso que se comprometan a destinar su patrimonio, en caso de **disolución, a alguna de las entidades que tienen la consideración de instituciones beneficiarias del mecenazgo** a efectos de lo previsto en los arts. 16 a 25 LIFM o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. Tal circunstancia deberá figurar de manera expresa en el negocio jurídico fundacional o en los estatutos de la entidad no lucrativa.

En caso de que la entidad no lucrativa incumpla este requisito, quedará obligada a ingresar las cuotas del ejercicio en que se produce el incumplimiento y las de los cuatro ejercicios anteriores correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, a los tributos locales y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como los intereses de demora y, en su caso, las sanciones que correspondan.

- G) Las entidades sin fines lucrativos que deseen acceder al régimen fiscal incentivado deben estar **inscritas en el Registro correspondiente**.
- H) Finalmente, la Ley 49/2002 establece tres condiciones íntimamente relacionadas entre sí que permitirán a las entidades no lucrativas acceder al régimen fiscal especial: el cumplimiento de las **obligaciones contables** correspondientes, la satisfacción de las **obligaciones de rendición de cuentas** que establezca su legislación específica y la elaboración anual de una **memoria económica** en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles (contenido memoria económica: art. 3 RIFM).

3.3. INCENTIVOS FISCALES APLICABLES A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.3.1. Incentivos fiscales

Las entidades sin fines lucrativos que cumplan íntegramente los requisitos apuntados en el epígrafe anterior podrán optar por la aplicación del régimen fiscal establecido en los arts. 5 a 14 de la LIFM. Tales preceptos establecen una fiscalidad reducida para estas entidades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, fiscalidad que se articula alrededor de un sistema de exención basado en las distintas categorías de rentas e ingresos percibidos por las mismas.

En este contexto, el art. 6 LIFM incluye un amplio listado de **rentas exentas** de tributación en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente, se consideran exentas:

- a) Las donaciones recibidas por la entidad, tanto en el momento de su constitución –dotación patrimonial– como en un momento posterior, así como las aportaciones recibidas en el marco de un convenio de colaboración empresarial o en virtud de contratos de patrocinio publicitario. En este punto, es destacable la extraordinaria amplitud que ha dado el legislador a la exención, incluyendo en su ámbito de actuación las

aportaciones recibidas en el marco de un contrato de patrocinio publicitario, equipando, así, su tratamiento fiscal al de los convenios de colaboración por lo que a la fiscalidad del beneficiario se refiere.

Asimismo, el legislador ha recogido un criterio administrativo que había venido a subsanar los problemas que generaba la redacción de la derogada Ley 30/94, incluyendo, de forma expresa, la exención de las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional en el momento de la constitución de la fundación.

- b) Las cuotas de asociados, colaboradores o benefactores de las entidades no lucrativas. A diferencia de la legislación anterior, la Ley 49/2002 admite la posibilidad de que tales cuotas se correspondan con el derecho del asociado, colaborador o benefactor de percibir una contraprestación, siempre y cuando ésta no derive de una explotación económica no exenta.
- c) También se excluyen de gravamen las subvenciones no vinculadas a explotaciones económicas no exentas.
- d) Quedan exentas la totalidad de rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad. Con esta exención se produce una importante mejora en la fiscalidad de estas rentas, en cuanto los rendimientos derivados de valores mobiliarios se excluyen de tributación en su integridad y no en un 30% como sucedía en el marco de la derogada Ley 30/94. Lo mismo acontece en relación a los rendimientos del capital inmobiliario al ampliarse la exención a todos los inmuebles titularidad de la entidad y no exclusivamente a los que integran la dotación fundacional.
- e) Se exceptúan de gravamen las rentas derivadas de las adquisiciones y transmisiones de bienes y derechos, tanto onerosas como lucrativas, realizadas por la entidad.

En este punto, debemos destacar también la considerable ampliación del ámbito de exención, en cuanto en el marco de la anterior normativa únicamente quedaban exentos los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones lucrativas, siempre que hubiesen sido efectuadas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad. La nueva configuración de la exención desvincula totalmente la alteración patrimonial del objeto social de la entidad, circunstancia de enorme trascendencia práctica en cuanto permite a la entidad no lucrativa recibir bienes y derechos, explotarlos o enajenarlos, y no tributar por ello.

- f) El art. 6 LIFM también excluye de gravamen las rentas que, de acuerdo con la normativa tributaria, hayan de ser atribuidas o imputadas a las entidades

sin fines lucrativos y que tengan la consideración de exentas conforme al propio art. 6 LIFM.

Este incentivo fiscal supone una novedad total en relación a la derogada Ley 30/94, en cuanto dicho texto normativo no incluía previsión alguna sobre este aspecto.

- g) Finalmente, la LIFM excluye de gravamen las rentas procedentes de explotaciones económicas que tengan la consideración de exentas de acuerdo al art. 7 LIFM. Esta regulación ha supuesto un cambio radical respecto al anterior régimen fiscal, en cuanto se ha optado por cambiar el sistema de exención rogada por un sistema de lista cerrada.

En efecto, ante los problemas que había generado la regulación contenida en la Ley 30/94 en lo que a la tributación de las explotaciones económicas desarrolladas por entidades no lucrativas se refiere, el legislador ha optado por un sistema de lista cerrada en el que se enumeran taxativamente las explotaciones económicas que se encuentran exentas de tributación, de manera que cualesquiera otra actividad desarrollada por la entidad no lucrativa distinta de las enunciadas estará plenamente sujeta a tributación. En este contexto, las rentas obtenidas por la entidad en el desarrollo de alguna de las actividades económicas recogidas en el art. 7 LIFM no quedarán sometidas a tributación en el Impuesto sobre Sociedades, operando de manera automática la exención recogida en dicho artículo.

El único requisito exigido por el art. 7 LIFM es que tales actividades sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, circunstancia que llevará a numerosas entidades a modificar la redacción de sus Estatutos para ajustar al máximo su objeto fundacional a las actividades declaradas exentas en dicho art. 7 LIFM.

Asimismo, el art. 7 LIFM incluye un inciso final en virtud del cual también quedan exentas las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario, considerándose como tales las explotaciones cuyo importe neto no exceda, en su conjunto, del 20% de los ingresos totales de la entidad, así como las explotaciones económicas de escasa relevancia, en cuanto no superen los 20.000 euros.

En consecuencia, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades estará básicamente integrada por las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas. Asimismo, para la determinación de la base imponible no serán deducibles los gastos que correspondan a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, ni las amortizaciones correspondientes

a los bienes patrimoniales afectos a las mismas. El tipo de gravamen aplicable a la base imponible resultante es un tipo reducido del 10%.

3.3.2. Ejercicio de la opción para la aplicación del régimen fiscal

A diferencia del sistema regulado en el derogado art. 46 de la Ley 30/1994, las entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos enunciados en el art. 3 LIFM acceden automáticamente al régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, sin necesidad de presentar expediente alguno para acreditar el cumplimiento de dichos requisitos y sin tener que esperar a la autorización expresa de la Administración Tributaria en este sentido.

A tal efecto, únicamente es preciso comunicar a la Administración Tributaria su opción por la aplicación de dicho régimen fiscal, opción que se pondrá de manifiesto en la correspondiente declaración censal⁶ -art. 14 LIFM y 1 RIFM-. Ejercida la opción, el régimen fiscal especial resultará de aplicación al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en la que se contenga la misma así como en los ejercicios sucesivos, en tanto no se renuncie al régimen especial. A su vez, la renuncia producirá efectos a partir del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, debiéndose efectuar con un mes de antelación al inicio del mismo y mediante la correspondiente declaración censal.

3.4. INCENTIVOS FISCALES APLICABLES A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN EL ÁMBITO DE LOS TRIBUTOS LOCALES

3.4.1. Incentivos fiscales

La Ley 49/2002 ha establecido, en su art. 15, una serie de beneficios fiscales que resultan de aplicación a las entidades sin fines lucrativos en el ámbito de los impuestos locales y, concretamente, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Como veremos, la aplicación de tales incentivos está condicionada al hecho de que las entidades no lucrativas cumplan los requisitos establecidos en el art. 3 LIFM para acceder

⁶ La declaración censal debe realizarse mediante el modelo 036 (Orden HAC/2567/2003, de 10 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de obligados tributarios y se establecen el ámbito y las condiciones generales para su presentación, publicada en el BOE de 17 de septiembre de 2003).

al régimen fiscal especial y que, además, comuniquen tal circunstancia al Ayuntamiento correspondiente.

La aplicación de los incentivos fiscales establecidos en el art. 15 LIFM es totalmente compatible con los previstos en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

A) Incentivos fiscales aplicables en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

De acuerdo con el art. 15.1 LIFM, están exentos del IBI la totalidad de bienes inmuebles de los que sean titulares las entidades no lucrativas, con exclusión de aquellos en los que se desarrollen explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades (véanse las observaciones realizadas al respecto en el punto 3.3.1 anterior).

En este apartado, se han producido importantes mejoras en la tributación de los inmuebles titularidad de las entidades no lucrativas, en cuanto:

- Por un lado, no se exige que para disfrutar del incentivo fiscal el inmueble se encuentre afecto a las actividades que constituyen el objeto o la finalidad específica de la entidad, sino, simplemente, que no esté afecto a actividades económicas no exentas en el Impuesto sobre Sociedades. De este modo, de acuerdo con la nueva legislación, estarían exentos de tributación aquellos bienes inmuebles que, habiendo sido recibidos vía herencia o donación, todavía no tienen un destino específico, así como aquellos que se encuentren afectos una actividad económica que tenga el carácter de auxiliar o complementaria de las explotaciones económicas exentas desarrolladas por la entidad no lucrativa.
- Por otro, la exención también resulta de aplicación a los bienes inmuebles que se encuentren cedidos a terceros mediante contraprestación, circunstancia que era motivo de denegación de la exención en el marco del derogado art. 58 de la Ley 30/94.

La amplitud de la exención establecida en la nueva regulación puede generar supuestos en los que los verdaderos titulares de los inmuebles eludan su tributación en el IBI mediante la constitución de derechos reales sobre dichos inmuebles. Concretamente, esta situación acontecerá en aquellos supuestos en los que los titulares de los inmuebles constituyan derechos reales de usufructo o de superficie sobre dichos bienes a favor de entidades no lucrativas acogidas a la Ley 49/2002. En tal caso, el sujeto pasivo del IBI no será el

propietario del citado bien sino el titular del derecho real de usufructo o superficie que, en el caso planteado, será una entidad no lucrativa que podrá acogerse a la exención que venimos explicando. Además, el titular del inmueble podrá aplicar en su declaración los incentivos fiscales establecidos en la ley para las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto y, concretamente, los beneficios establecidos para las “donaciones” de derechos reales sobre bienes inmuebles (especialmente, art. 17.1.c) y 18.1.c) LIFM).

B) Incentivos fiscales aplicables en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas

El art. 15.2 de la LIFM concede una exención en el IAE a las entidades no lucrativas acogidas al régimen fiscal especial, en relación a las actividades económicas que éstas desarrollen siempre que tales explotaciones coincidan con las enumeradas en el art. 7 LIFM a efectos de su exención en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. A pesar de la citada exención, las entidades no lucrativas quedan obligadas a presentar la declaración de alta en la matrícula de este impuesto, así como la declaración de baja en caso de cese de la actividad económica correspondiente. Con esta previsión, se preserva el eminente carácter censal del IAE.

La nueva configuración de la exención difiere notablemente de su predecesora. En efecto, bajo la derogada Ley 30/94, las entidades sin fines lucrativos se convertían en sujetos pasivos del IAE por el mero ejercicio de su actividad, incluyendo aquellos supuestos en los que se prestaban servicios o entregaban bienes de manera gratuita. En virtud del art. 58.2 de la misma, la entidad no lucrativa podía solicitar la exención en relación a aquellas actividades económicas que coincidiesen con su objeto, finalidad específica o, en definitiva, fines de interés general, exigiéndose, además, que las mismas no generasen distorsiones en la competencia y que sus destinatarios fuesen colectividades genéricas de personas. La apreciación sobre la presencia o no de estos requisitos generó numerosos conflictos entre la Administración Local y las entidades no lucrativas, siendo adoptados unos criterios muy rigurosos que condujeron a la denegación prácticamente sistemática de la exención en el ámbito del IAE.

Como ya hemos apuntado, en el nuevo texto legal se establece una exención automática respecto a las actividades económicas desarrolladas por las entidades no lucrativas cuando éstas coincidan con las enumeradas en el art. 7 de la LIFM a efectos de la exención en el Impuesto sobre Sociedades, de manera que desaparece su carácter rogado, así como la necesidad de probar

la concurrencia de requisitos adicionales. Esta circunstancia facilita enormemente la tarea de los Ayuntamientos en la gestión y aplicación del impuesto y otorga una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes afectados, aunque disminuye sobremanera las facultades de decisión del ente local en lo que al ámbito de aplicación de la exención se refiere, puesto que su concesión es semiautomática.

C) Incentivos fiscales aplicables en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El apartado tercero del art. 15 LIFM recoge la novedad más significativa para las entidades no lucrativas en el ámbito de los impuestos locales. Se trata de la exención en la Plusvalía Municipal por los incrementos de valor experimentados por los terrenos de naturaleza urbana como consecuencia de la transmisión de su propiedad, por cualquier título, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativos de dominio, sobre dichos terrenos.

En este punto, resulta importante destacar que tal exención únicamente opera cuando la entidad no lucrativa resulte obligada al pago del impuesto como consecuencia de su posición de sujeto pasivo en virtud de la ley, por la concreta operación realizada, y no como consecuencia de la asunción de la deuda tributaria por un acuerdo voluntario entre adquirente y transmitente, como en la práctica acostumbra a suceder.

Además, en el supuesto de transmisiones onerosas de terrenos y de la constitución o transmisión onerosa de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, la exención de la plusvalía estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos para gozar de la exención en el ámbito del IBI, esto es, que se trate de terrenos adscritos, en su caso, a las explotaciones exentas desarrolladas por la entidad no lucrativa y que no exista vinculación entre los mismos y las actividades no exentas que ésta pueda desarrollar.

3.4.2. Ejercicio de la opción para la aplicación del régimen fiscal especial en el ámbito de los tributos locales

En términos generales, la aplicación del régimen fiscal especial en el ámbito de los tributos locales está únicamente condicionada a que las entidades sin fines lucrativos hayan ejercitado la opción prevista en el art. 1 del RIFM. Esto es, para la aplicación de los correspondientes beneficios fiscales en el ámbito de los tributos locales se entiende suficiente la presentación de la correspondiente

declaración censal ante la Administración Tributaria y la simple comunicación de dicha presentación ante el Ayuntamiento competente.

Llama la atención, sin embargo, como las Ordenanzas Fiscales de algunos Ayuntamientos siguen configurando estas exenciones como exenciones rogadas en cuanto medidas que deberán ser solicitadas por los contribuyentes y, en su caso, concedidas por el respectivo Ente Local⁷.

Por lo que se refiere al Ayuntamiento al que deberán dirigir su comunicación las entidades no lucrativas que quieran gozar de la exención en los tributos locales, su determinación se realizará atendiendo a los siguientes criterios (art. 2 RIFM):

- a) Cuando se trate del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la entidad no lucrativa deberá dirigir su comunicación al Ayuntamiento en el que se encuentre situado el bien inmueble sobre cuya titularidad se solicita la exención.
- b) Cuando la exención a solicitar se refiera al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la entidad no lucrativa deberá dirigirse al Ayuntamiento en el que se encuentre situado el inmueble que ha generado la correspondiente plusvalía.
- c) Finalmente, cuando se trate del Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación se entenderá realizada con la simple presentación de la correspondiente declaración censal ante la Administración Tributaria, de modo que se extienden los efectos de la declaración censal efectuada ante la Administración central al ámbito local.

Como puede apreciarse, el cambio operado en esta materia es sustancial, en cuanto se ha pasado de un sistema de exenciones locales rogadas, en las que el Ayuntamiento debía comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para gozar de la exención, a un sistema que opera *ex lege*, de manera automática, una vez que la entidad no lucrativa ha manifestado su opción por acceder al régimen fiscal especial por cumplir los requisitos establecidos en el art. 3 LIFM.

⁷ Véase, a título ejemplificativo, el art. 4.3 y 4.2 de las Ordenanzas Fiscales reguladoras del IAE y del IBI, respectivamente, del Ayuntamiento de Barcelona; o el art. 4.2 de las Ordenanzas Fiscales reguladoras del IBI del Ayuntamiento de Madrid, disposiciones en las que sigue haciéndose uso de las expresiones “solicitud” o “concesión, en su caso, de la exención”.

En consecuencia, el nuevo régimen fiscal de las actuaciones de mecenazgo institucionalizado en el marco de los tributos locales ha supuesto una importantísima disminución de las facultades que los Ayuntamientos implicados habían venido desarrollando en este campo, en cuanto ya no deben examinar la concurrencia o no de los requisitos legales para gozar de la exención y, en consecuencia, otorgarla o denegarla, sino simplemente, hacerse eco de la opción ejercida por la entidad no lucrativa en el marco de la legislación estatal y asumir las consecuencias tributarias de la misma en el ámbito local.

Asimismo, este nuevo régimen fiscal supondrá, con toda seguridad, una importante reducción en los ingresos de las Haciendas Locales, quedando explícitamente excluida la posibilidad de compensación regulada en el art. 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (exclusión establecida en la disposición adicional décimo sexta de la Ley 49/2002).

3.4.3. Consecuencias tributarias derivadas de la pérdida de la condición de entidad no lucrativa especialmente protegida en el ámbito de los tributos locales

De acuerdo con el art. 14.3 LIFM, el incumplimiento de cualquiera de los requisitos enunciados en el art. 3 LIFM para el reconocimiento de la entidad no lucrativa como entidad especialmente protegida a los efectos de la Ley 49/2002, determina la obligación de la entidad no lucrativa de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes a los tributos locales en relación a los cuales la entidad gozó de exención, así como los intereses de demora que correspondan. En términos generales, esta obligación afecta al ejercicio en que se produce el incumplimiento.

Ahora bien, cuando el requisito incumplido es el relativo a la obligación de destinar un mínimo del 70% de las rentas recibidas a los fines de interés general desarrollados por la entidad, la obligación de devolver las cuotas correspondientes a los tributos locales afectará al ejercicio en el que se obtuvieron las rentas que no han sido destinadas a dichos fines y no al ejercicio en que tal incumplimiento se produce. Esta solución resulta totalmente ajustada al criterio que rige en nuestro ordenamiento en relación a aquellos beneficios fiscales que se encuentran condicionados al cumplimiento de un requisito posterior, de manera que el incumplimiento del mismo determina una pérdida retroactiva del correspondiente beneficio fiscal.

Finalmente, en el supuesto en que la entidad no lucrativa se disuelva y no destine su patrimonio a otra entidad no lucrativa de las definidas por la ley como “beneficiarias de las actuaciones de mecenazgo”, el art. 14.3 *in fine* determina la obligación de la misma de ingresar las cuotas de los tributos locales correspondientes al ejercicio en que tal incumplimiento se produce y las de los cuatro ejercicios anteriores, sin perjuicio de los intereses de demora y las sanciones que, en su caso, resulten aplicables.

En este caso, no deja de llamar la atención las dificultades que puede encontrar el Ayuntamiento competente para exigir las cuotas debidas a una entidad que ya no existe, puesto que la exigibilidad de las mismas deberá producirse una vez se ha extinguido la entidad no lucrativa deudora. Algunos autores han apuntado la posibilidad de aplicar, en este caso, los esquemas de responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles.

Asimismo, en este caso es importante tener en cuenta que, aunque la ley establece la obligación de devolver las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produce el incumplimiento y los cuatro anteriores, tal plazo no podrá exceder, en ningún caso, los cuatro años de prescripción que establece el art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO EN SENTIDO ESTRICTO

Junto a lo que hemos denominado mecenazgo institucionalizado, la Ley 49/2002 establece un régimen tributario incentivado para las aportaciones totalmente desinteresadas y altruistas, cuya causa es la mera liberalidad del donante, realizadas por personas físicas y jurídicas a favor de entidades sin fines lucrativos.

4.1. BENEFICIARIOS DE LAS ACTUACIONES DE MECENAZGO EN SENTIDO ESTRICTO

El art. 16 LIFM establece un listado enunciativo de los posibles donatarios de las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto. No obstante, el abanico de entidades beneficiarias de este tipo de actuaciones es mucho más amplio en virtud de lo establecido en las disposiciones adicionales quinta a décima de la Ley. En este sentido, pueden ser beneficiarias de este tipo de actuaciones:

A) En virtud del art. 16 LIFM:

- Las entidades sin fines lucrativos a las que resulta de aplicación el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, esto es, las

entidades que cumplen los requisitos enumerados en el art. 3 de la misma;

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como por sus organismos autónomos;
- Las Universidades Públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas;
- El Instituto Cervantes, el Institut Ramón Llull y las demás Instituciones con fines análogos de las CCAA con lengua oficial propia, esto es, Cataluña, Galicia y el País Vasco.

B) Asimismo, y de acuerdo con lo dispuesto en las disposiciones adicionales quinta a décima, se asimilan a las anteriores a efectos de los donativos las siguientes entidades:

- Cruz Roja Española;
- O.N.C.E;
- Iglesia Católica y las otras iglesias y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español⁸;
- Obra Pía de los Santos Lugares;
- Consorcios Casa de América, Casa Asia y el “Institut Europeu de la Mediterrània”;
- Fundaciones de entidades religiosas, siempre que presenten la certificación de su inscripción en el registro de Entidades Religiosas y que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.
- Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las Instituciones de las CCAA con fines análogos.

En este punto es preciso destacar que las entidades anteriormente mencionadas constituyen un *numerus clausus*, de modo que entidades distintas a éstas no podrán actuar como donatarias de las actuaciones de mecenazgo incentivadas en la Ley 49/2002, pese a perseguir fines que puedan estimarse análogos a los de aquéllas. Tal sería el caso de las Organizaciones no Gubernamentales (ONG) cuando no se constituyen como asociaciones de utilidad pública o como fundaciones.

⁸ Respecto a las *otras* confesiones o comunidades religiosas, deben destacarse los acuerdos de cooperación suscritos por el Estado español con las Entidades Religiosas Evangélicas (Ley 24/1992, de 10 de noviembre), con las Comunidades Israelitas (Ley 25/1992, de 10 de noviembre) y con la Comisión Islámica (Ley 26/1992, de 10 de noviembre).

4.2. DONANTES

En el marco de la Ley 49/2002, las actuaciones especialmente incentivadas como actuaciones de mecenazgo proceden, en cualquier caso, de *sujetos privados*, sean personas físicas o personas jurídicas. A través del mecenazgo se están incentivando las iniciativas privadas, es decir, las aportaciones realizadas por particulares, personas físicas y empresas, a entidades que persigan fines de interés general. En este sentido, el incentivo fiscal establecido en favor de este tipo de actuaciones tiene su fundamento en la necesidad de hacer más atractiva su realización, por estar fuera del ámbito propio, normal o habitual de actuación de los agentes privados llamados a su materialización.

La normativa aplicable a tales aportaciones se halla recogida en los arts. 17 a 20 de la Ley 49/2002.

4.3. SUPUESTOS Y PORCENTAJES DE DEDUCCIÓN

Por lo que se refiere a la **forma que adopta el beneficio fiscal**, las **personas físicas** que efectúen donativos en favor de las entidades acogidas a la LIFM, tendrán derecho a practicar una deducción en la cuota de su impuesto personal – esto es, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas- que, con carácter general, será del 25% de la aportación realizada.

A la vez, el importe correspondiente a tales donaciones deberá incorporarse al de las inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural (art. 55.5 LIRPF) y al de los donativos efectuados a entidades no acogidas a la Ley 49/2002 (art. 56.3.b) LIRPF), a efectos de la aplicación del límite del 10% de la base liquidable del contribuyente (art. 56.1 LIRPF).

Por su parte, las **personas jurídicas** que realicen donaciones a las entidades acogidas a la Ley 49/2002 podrán minorar su cuota impositiva en un 35% del importe total de los donativos efectuados, configurándose el beneficio como una deducción de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades. Aparece en este punto una de las novedades más importantes de la reforma, que ha venido a dar respuesta a las críticas que se habían realizado desde distintos sectores de nuestra doctrina a la configuración normativa de este incentivo fiscal en la anterior legislación.

En relación a los **supuestos incentivados**, la Ley 49/2002 incorpora en su articulado algunas deducciones ya previstas en la derogada Ley 30/94 y en la ley reguladora del IRPF, si bien elevando los porcentajes de deducción previstos, con

carácter general, en aquéllas, al tiempo que contempla, de modo específico, un nuevo supuesto: la donación de derechos.

Desde el punto de vista objetivo, el carácter de las aportaciones protegidas e incentivadas en el art. 17 LIFM permite hacer una clasificación en función de las características de los bienes aportados o medios en que se materializa la donación. En este sentido, las aportaciones pueden ser en dinero, derechos o bienes. Concretamente, las donaciones incentivadas pueden ser realizadas mediante la entrega de:

- a) Bienes del Patrimonio Histórico Español;
- b) Bienes culturales de calidad garantizada;
- c) Cualesquiera otro bien distinto de los anteriores;
- d) Derechos;
- e) Dinero.

Los criterios de valoración aplicables a las donaciones de bienes y derechos se encuentran específicamente establecidos en el art. 18 LIFM. Para su mejor comprensión, pueden verse los cuadros adjuntos al presente texto.

4.4. TRATAMIENTO DE LAS ALTERACIONES PATRIMONIALES RESULTANTES DE LA DONACIÓN

4.4.1. Exención en el ámbito del IRPF del donante persona física

Las ganancias y pérdidas patrimoniales están concebidas, en nuestro ordenamiento, como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición. De este modo, la LIRPF exige la presencia de dos requisitos para que se entienda producida una alteración patrimonial sujeta a tributación en su ámbito de aplicación: por un lado, es preciso que exista una variación en el valor del patrimonio del contribuyente, de manera que éste incremente o disminuya y, además, que se produzca una alteración en la composición de aquél debido a la entrada o salida de bienes en el mismo. Consecuentemente, el legislador ha optado por no gravar los incrementos de valor de los elementos del patrimonio cuando estos se producen, sino en el momento de manifestarse como consecuencia de su transmisión. Por ello, la donación de un bien a una entidad no lucrativa puede producir en el patrimonio de donante y donatario una alteración patrimonial que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial sujeta a tributación.

Pese a ello, las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a cualquier entidad no lucrativa acogida al régimen de la Ley 49/2002 se encuentran exentas de tributación en el ámbito del IRPF del donante (art. 23 LIFM).

De este modo, cuando una persona física realiza una donación a favor de una entidad no lucrativa acogida a la LIFM, el ordenamiento premia tal comportamiento con un doble beneficio fiscal: por un lado, prevé la posibilidad de aplicar una deducción en la cuota del impuesto personal del donante, según los porcentajes y supuestos previstos en la Ley 49/2002 y por otro, la ganancia patrimonial resultante de tal acción no estará sujeta a tributación.

4.4.2. Exención en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades del donante persona jurídica

Con carácter general, cuando una entidad dona un bien que formaba parte de su patrimonio sin obtener contraprestación expresa alguna por el mismo, contablemente se produce una pérdida patrimonial por el importe de su valor contable. Si atendemos a las normas fiscales, concretamente al art. 14.1.e) LIS, tal entrega lucrativa no resulta fiscalmente deducible de la base imponible del donante, por lo que, en principio, la sociedad transmitente deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del bien donado (art. 15.3 LIS). Ahora bien, cuando la donación es efectuada a una entidad acogida a la Ley 49/2002, tal aportación tiene la consideración de deducción de la cuota íntegra del correspondiente Impuesto sobre Sociedades del aportante (art. 20 LIFM) y la alteración patrimonial derivada de dicha operación se encuentra exenta de gravamen.

4.4.3. Exención en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Con carácter general, la transmisión de la propiedad de terrenos urbanos por cualquier título así como la constitución o transmisión de cualesquiera derecho real de goce limitativo de dominio sobre dichos terrenos, genera un incremento de valor de los terrenos en cuestión que se encuentra sujeto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, más conocido como Plusvalía Municipal.

En el contexto descrito, la transmisión a *título oneroso* de los citados bienes o derechos convierte en sujeto pasivo del impuesto al transmitente del terreno o la persona que constituye o transmite el derecho real, mientras que si la

transmisión ha sido efectuada a *título gratuito* adquiere aquella condición el adquirente del bien o derecho. La aplicación de la regla descrita a nuestro objeto de estudio determina que, únicamente cuando la transmisión es realizada a título oneroso, se convierte en sujeto pasivo del impuesto el donante, persona física o jurídica, puesto que en otro caso, será la entidad no lucrativa o ente asimilado beneficiario de la donación quien adquiere la condición de sujeto pasivo de la Plusvalía Municipal.

En consecuencia, la exención de los incrementos que se pongan de manifiesto con ocasión de la donación de terrenos o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio recogida en el párrafo segundo del art. 23 LIFM debe ser entendida en relación a las transmisiones onerosas de este tipo de bienes y derechos a entidades no lucrativas, pues es éste el único supuesto en que el donante, persona física o jurídica, resulta obligado al pago del impuesto. Esta circunstancia nos hace pensar en la existencia de un error de técnica legislativa, pues en el marco de la Ley 49/2002 carece de sentido excluir de gravamen los incrementos patrimoniales generados con la transmisión onerosa de terrenos o derechos reales de goce limitativos de dominio, puesto que la donación incentivada en dicha ley no es la efectuada con contraprestación sino, precisamente, la realizada a título desinteresado o lucrativo.

Además, avala esta consideración el hecho de que el art. 15.3 LIFM excluye de gravamen, precisamente, los supuestos sujetos al impuesto como consecuencia de una donación desinteresada. Como ya hemos visto, el citado precepto establece la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana *“de los incrementos correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos”*, supuesto que acontecerá cuando la transmisión ha sido efectuada a título lucrativo.

En conclusión, entendemos que la exención contenida en el párrafo segundo del art. 23 LIFM no tiene lógica alguna, puesto que las donaciones desinteresadas efectuadas por personas físicas y jurídicas en el marco de la Ley 49/2002 no generan alteraciones patrimoniales sujetas al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que deban ser satisfechas por el donante. En cambio, las transmisiones onerosas de los citados bienes y derechos sí que convierten en sujeto pasivo del impuesto a la persona física o jurídica que las realiza, por lo que, en caso de no modificarse la actual redacción del precepto que estudiamos se estaría excluyendo de

gravamen un incremento de patrimonio generado con una donación contraria a lo que es el espíritu de la ley de mecenazgo.

5. RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO EMPRESARIAL

La última manifestación del mecenazgo está constituida por el denominado *mecenazgo empresarial*, manifestación integrada por dos grandes grupos de actuaciones cuyo denominador común es la obtención, por el contribuyente, de una amplia repercusión publicitaria y social del acontecimiento financiado, aunque en un caso la colaboración en fines de interés general se articula mediante aportaciones a entidades no lucrativas y, en otro, mediante la intervención directa de la empresa en la organización y financiación de tales actividades. Concretamente, nos referimos a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25 LIFM), los gastos directamente realizados por la empresa en actividades de interés general (art. 26 LIFM) y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27 LIFM).

5.1. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

De acuerdo con el art. 25 LIFM, el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general se configura como un acuerdo por el que las entidades a que se refiere el art. 16 LIFM, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dichas actividades. De este modo, el convenio de colaboración se configura como una modalidad de aportaciones que permite a los empresarios, sociales o individuales, colaborar con entes cuya razón de ser es la de realizar actividades de interés general. Ahora bien, el carácter altruista de tales aportaciones queda parcialmente mitigado por la existencia de una contraprestación publicitaria, consistente en la divulgación de la colaboración prestada por la empresa en una actividad de interés general, punto en el que pueden aparecer dificultades prácticas para distinguir este tipo de actuaciones del *patrocinio publicitario*, regulado en el art. 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

Por lo que refiere al tratamiento fiscal de las aportaciones realizadas en el contexto de un convenio de colaboración empresarial, éstas resultan íntegramente deducibles, de acuerdo con el art. 25.2 LIFM, para determinar la

base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora, así como para el cálculo del rendimiento neto de la respectiva actividad económica en el caso de empresarios o profesionales acogidos al régimen de estimación directa en el ámbito del IRPF. En cualquier caso, la deducibilidad de tales cuantías estará condicionada, como cualquier otro gasto deducible, a su registro contable, circunstancia que necesariamente concurrirá puesto que en el resultado contable siempre queda integrada la pérdida patrimonial que supone la donación realizada.

Asimismo, los convenios de colaboración no están sujetos a IVA, en cuanto se entiende que la difusión de la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios.

5.2. GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

Con una clara influencia francesa, el art. 26 LIFM regula una serie de actuaciones en las que es la propia empresa el vehículo motor que impulsa la realización de actividades de interés general, en cuanto es ésta la que directamente financia una actividad de interés general, ajena a su propia actividad económica, no existiendo ningún tipo de aportación en metálico o en bienes a un tercero.

La concreta articulación del beneficio fiscal previsto para este tipo de actuaciones determina que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y las personas físicas empresarios o profesionales en régimen de estimación directa en el ámbito IRPF puedan deducir el 100% de las cuantías invertidas, sin limitación alguna, para la determinación de la correspondiente base imponible o para el cálculo del rendimiento neto de la respectiva actividad económica.

Se eliminan, de este modo, los límites que regían la aplicación del incentivo fiscal en el ámbito de la anterior normativa y que matizaban enormemente el atractivo de esta figura en el contexto empresarial.

5.3. PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO

5.3.1. Definición y características de la figura

Bajo la denominación “Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público” el art. 27 LIFM regula un conjunto de incentivos fiscales de carácter coyuntural que pueden ser establecidos con motivo de la celebración de determinados eventos o acontecimientos de duración determinada, dirigidos a estimular la participación privada en los mismos.

Con esta figura, el legislador ha dotado de autonomía propia a una serie de actuaciones que con la anterior normativa se habían desarrollado a raíz de la habilitación legal prevista para las “Actividades y programas prioritarios de mecenazgo”. En este sentido, las Leyes de Acompañamiento de los PGE de los últimos años han venido estableciendo una serie de acontecimientos de especial interés cultural, histórico o artístico, tales como el Año Santo Jacobeo 1999, Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000, Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002, Forum Universal de las Culturas de Barcelona 2004, año Santo Jacobeo 2004 o el denominado Caravaca Jubilar 2003, alrededor de los cuales se ha creado un conjunto de incentivos fiscales que premian la colaboración de las empresas en los mismos mediante la reducción de los impuestos que, en otras circunstancias, deberían satisfacer por el mismo tipo de actuaciones.

En el contexto descrito, el art. 27 LIFM establece el marco general de los beneficios fiscales aplicables a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, indicando los impuestos que pueden resultar afectados por los incentivos fiscales aplicables en el contexto de cada uno de los programas de apoyo, así como el techo máximo de los mismos. De este modo, la Ley que aprueba cada uno de los programas en cuestión no es totalmente libre para establecer el concreto marco de incentivos fiscales de que gozarán las entidades colaboradoras, sino que, en cualquier caso, deberá respetar los supuestos y límites establecidos en el citado art. 27 LIFM.

El establecimiento de los programas de apoyo deberá ser efectuado de manera individualizada, para cada programa, mediante ley. Además, será el legislador el que, en cada momento, determinará los acontecimientos que, a su juicio, cumplen el requisito de excepcionalidad apuntado, y que, por ello, resultan merecedores de un marco especial de incentivos para fomentar la participación privada en su organización y desarrollo.

La definición de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público viene determinada, no sólo por la identificación del acontecimiento en cuestión, sino por cuatro elementos básicos cuya conjunción define el marco del programa de apoyo: su duración temporal, la creación de un ente que gestiona la ejecución del programa, las líneas básicas de actuación y los beneficios fiscales aplicables.

5.3.2. Beneficios fiscales aplicables a los colaboradores y su incidencia en el ámbito local

Como ya hemos apuntado, el legislador no dispone de libertad absoluta en la configuración del marco de beneficios fiscales aplicables al concreto acontecimiento incentivado, sino que, en cualquier caso, debe moverse dentro de los límites y supuestos establecidos en el art. 27.3 LIFM. En términos general, este marco general es el siguiente:

A) Impuesto sobre Sociedades: Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán gozar de distintos incentivos fiscales por los gastos e inversiones realizados en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el Consorcio u órgano administrativo competente. Concretamente, podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% de los gastos e inversiones que, de acuerdo con los planes y programas de actividades fijados por el consorcio u órgano administrativo competente, correspondan a la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos; rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado por el respectivo programa⁹. Asimismo, podrán aplicar una deducción por los gastos de propaganda y publicidad del acontecimiento de excepcional interés público en que incurra la entidad inversora. Finalmente, podrán deducir las donaciones y aportaciones realizadas al Consorcio en los mismos términos que las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto. Los sujetos pasivos del IRPF que desarrollen actividades económicas y determinen su base imponible mediante el método de estimación directa podrán aplicar las mismas deducciones previstas para los sujetos pasivos del IS.

⁹ Para la deducibilidad de las cuantías invertidas en la rehabilitación de edificios y construcciones, es preciso que las citadas obras cumplan los “requisitos establecidos en la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los ayuntamientos afectados por el respectivo programa y el consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución” (art. 27.3.Primer.b) LIFM). Así pues, las acciones de rehabilitación incentivadas en el marco de los programas de apoyo que venimos estudiando son las definidas en el Real Decreto 1/2002, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y suelo del Plan 2002-2005 en cuya Sección 3ª del Capítulo V se establecen las modalidades de actuación que tienen aquella consideración. Junto a los requisitos establecidos, con carácter general, en el citado Real Decreto, deberán tenerse en cuenta las disposiciones que, en su caso, dicte al respecto el Ayuntamiento afectado por el programa de apoyo así como las establecidas por el Consorcio u órgano administrativo encargado de la organización del evento.

B) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Los contribuyentes del IRPF que no sean empresarios o profesionales en estimación directa únicamente podrán colaborar con los acontecimientos organizados en el marco del art. 27 LIFM mediante la realización de aportaciones al Consorcio correspondiente, aportaciones que gozarán de los mismos beneficios fiscales que resultan de aplicación a las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto.

C) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Las transmisiones patrimoniales sujetas al ITP y AJD, tendrán una bonificación del 95% de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos sean destinados por el sujeto pasivo, directa y exclusivamente, a la realización de las inversiones con derecho a deducción en el marco del art. 27.3.Primer LIFM.

D) Tributos locales:

○ ***Impuesto sobre Actividades Económicas***

De acuerdo con el art. 27.3.Cuatro LIFM, los sujetos pasivos del IAE podrán gozar de una bonificación del 95% de las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento.

En el contexto descrito, este incentivo resulta de aplicación a las personas físicas y jurídicas que desarrollen una de las actividades indicadas mediante la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, con independencia de que dicho ejercicio le reporte o no algún beneficio económico y que sea ejercido en un local determinado. La exención descrita en el apartado cuarto del art. 27.3 LIFM operará cuando la actividad económica haya de tener lugar durante la celebración del acontecimiento y siempre que, lógicamente, se encuentre dentro del programa de actividades aprobado por el órgano competente.

En este sentido, la bonificación en la cuota del IAE afectará a las actividades artísticas, culturales, científicas y deportivas que se hallen comprendidas en la programación oficial aprobada por el órgano competente y que, además, exijan el pago del impuesto con independencia de la tributación que en el ámbito del IAE correspondiera

a la persona o entidad afectada por el beneficio fiscal que estudiamos (art. 8.3 RIFM).

Para que el sujeto pasivo pueda gozar de esta bonificación es preciso que tal derecho sea reconocido previamente por el Ayuntamiento del municipio competente o, en su caso, por la entidad que tenga asumida la gestión tributaria del IAE. A tal efecto, el interesado deberá presentar, junto a la solicitud de reconocimiento previo de la exención, una certificación expedida por el Consorcio o órgano administrativo competente en la que se acredite que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de desarrollarse durante la celebración del respectivo acontecimiento, se enmarcan en sus planes y programas de actividades (art. 9.3 del RIFM).

- *Impuestos y tasas locales*

Para cerrar el marco de incentivos fiscales aplicables a los programas de apoyo de acontecimientos de especial interés público, el apartado quinto del art. 27.3 LIFM prevé una bonificación del 95% en todos los impuestos y tasas que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas, exclusivamente, con dicho programa (art. 8.4 RIFM). Esta circunstancia excluye, implícitamente, la aplicación del incentivo en el ámbito de los tributos locales que gravan la tenencia de riqueza o la titularidad de determinados bienes, como es el caso del IBI, puesto que únicamente resulta de aplicación a las operaciones económicas desarrolladas en el ámbito del programa de apoyo. Sin embargo, este incentivo ofrece un marco favorable para su aplicación en el ámbito del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, cuando que hayan sido efectuadas dentro del término municipal del Ayuntamiento exactor.

Para la aplicación de las bonificaciones indicadas, los sujetos interesados deberán presentar una solicitud ante la entidad que tenga asumida la gestión de los respectivos impuestos. A tal efecto, deberán adjuntar a la citada solicitud una certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo competente en la que se acredite que la operación respecto a la que se solicita el beneficio fiscal está exclusivamente relacionada con el desarrollo del programa oficial del acontecimiento (art. 9.4 RIFM).

En cualquier caso, la reducción de los ingresos tributarios de las Corporaciones Locales como consecuencia de la aplicación de los incentivos estudiados en los apartados anteriores en el ámbito de los tributos locales no deberá ser compensada mediante el establecimiento de medidas concretas en favor de la respectiva Entidad, por expresa disposición del art. 27.3.Sexto LIFM.