

La normativa de las entidades sin finalidad lucrativa y la aplicación de sus beneficios fiscales a las universidades*

José Pedreira Menéndez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (AC)
Universidad de Oviedo

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LA TRIBUTACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES CONFORME A LA LEY 49/2002.—III. LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO Y LAS UNIVERSIDADES: 1. *Donativos, donaciones y aportaciones*: A) Donativos, donaciones y aportaciones deducibles. B) Donaciones efectuadas por personas físicas. C) Donaciones efectuadas por personas jurídicas. D) Donaciones efectuadas por no residentes. E) Incremento de los límites y porcentajes de deducción. F) Exención de rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones. G) Justificación de los donativos. 2. *Convenios de colaboración en actividades de interés general*. 3. *Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público*.—IV. LAS FUNDACIONES UNIVERSITARIAS.—V. CONCLUSIONES.

RESUMEN: El trabajo analiza la utilización por las universidades del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. Por un lado, en lo relativo a su propia tributación y, por otro, en lo que afecta a la captación de ingresos por vía del mecenazgo. Por último, se exponen las motivaciones para contar con una fundación universitaria.

PALABRAS CLAVE: Universidad, fundaciones, mecenazgo.

ABSTRACT: The paper analyzes the use by the universities of special tax regime of Law 49/2002. On the one hand, in terms of their own taxation and, on the other, thus affecting revenue collection by way of patronage. Finally, the motivations for having exposed to a university foundation.

KEYWORDS: University, foundation, patronage.

I. Introducción

La legislación fiscal del sector no lucrativo en España, desde su introducción en 1994, ha distinguido entre la fiscalidad de las propias entidades y la fiscalidad ligada a aquellos que colaboran con ellas, es decir, el mecenazgo.

* El presente trabajo se desarrolla dentro del Proyecto de Investigación MICINN (DER2011-26725).

Por lo que respecta a las universidades, en ningún momento se las ha calificado de entidades sin fines lucrativos, a los efectos de que les fuera aplicable de forma directa la legislación establecida para este tipo de entidades. Sin embargo, a la hora de otorgar un régimen fiscal a las aportaciones de terceros sí que han disfrutado de la calificación de entidades beneficiarias del mecenazgo.

En este sentido, puede verse como la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general*, en su disposición adicional sexta, hacía extensible el régimen fiscal del mecenazgo contenido en esa norma a las universidades públicas y sus colegios mayores.

Por su parte, el vigente artículo 16 de la *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo*, califica como entidades beneficiarias del mecenazgo a las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

Por tanto, ambas normas han otorgado a las universidades, desde 1994, la posibilidad de ofrecer a las personas físicas y jurídicas los incentivos existentes para el mecenazgo en caso de recibir donativos o suscribir convenios de colaboración en actividades de interés general.

Ahora bien, pese a que estas normas no establecieron la aplicación del régimen fiscal de las entidades no lucrativas a las universidades, el artículo 80.4 de la *Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades* (en adelante LOU), indica que:

«En cuanto a los beneficios fiscales de las **universidades públicas**, se estará a lo dispuesto para las entidades sin finalidad lucrativa en la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General*. Las actividades de mecenazgo en favor de las **universidades públicas** gozarán de los beneficios que establece la mencionada Ley».

En consecuencia, la normativa reguladora del ámbito universitario parece haber querido asumir como propio el régimen de incentivos existente para el sector no lucrativo. El hecho de que posteriormente se aprobara la Ley 49/2002 y no hiciera mención alguna a esta cuestión puede tener su amparo en la disposición adicional decimoséptima, en la que se indica que:

«Las remisiones normativas realizadas al Título II de la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general*, se entenderán hechas a los preceptos de esta Ley».

Por consiguiente, la remisión hecha en la LOU podría entenderse que se mantiene bajo la vigencia de la Ley 49/2002.

La circunstancia descrita nos obliga, al abordar los beneficios fiscales de las universidades desde la legislación de entidades no lucrativas, a tener en cuenta dos aspectos. Por una parte, si esta norma es aplicable a su propia tributación y, por otra, el régimen fiscal del mecenazgo.

II. La tributación de las universidades conforme a la Ley 49/2002

La Ley 49/2002 contiene un régimen fiscal especial para las entidades sin ánimo de lucro que se concreta en dos grandes bloques. Por una parte, la tributación de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades, a lo que se dedica el capítulo II del título II de la norma (artículos 5 a 14), y por otra, una serie de exenciones en algunos tributos locales, en concreto el Impuesto de Bienes Inmuebles, el Impuesto de Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a los que se dedica el capítulo III del título II (artículo 15).

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, las universidades no van a ser beneficiarias del régimen de la Ley 49/2002, en cuanto están totalmente exentas conforme a lo previsto en el artículo 80.1 LOU que dice:

«Constituye el patrimonio de cada universidad el conjunto de sus bienes, derechos y obligaciones. Los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como sus rendimientos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria».

El tenor del precepto ampara claramente la exención de los rendimientos obtenidos por las universidades en el Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, el debate se centra en determinar si las exenciones de los tributos locales previstas en la Ley 49/2002 son aplicables a las universidades públicas, en caso de que se vean sujetas a tributación porque la exención del artículo 80.1 LOU no las ampare. Este dato es esencial, el artículo 80.1 LOU se aplica en primer lugar y contiene una exención expresa, con unas condiciones subjetivas y objetivas para su aplicación. Solo en el supuesto de que no sea aplicable la misma, entraría en juego el artículo 80.4 LOU. Por tanto, discrepo de la **Sentencia 144/2012 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Murcia de 26 de marzo de 2012**, que considera inaplicable el artículo 80.1 LOU por no contener una exención expresa y contradecir el artículo 9.1 del *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Ha-*

ciendas Locales. El criterio de este Juzgado se contradice también con la doctrina de la **Dirección General de Tributos** (en adelante DGT), que en contestación a **consulta de 7 de octubre de 2008 (V1782-08)** ha considerado que la exención del artículo 80.1 LOU es «una exención de carácter mixto, que requiere para su aplicación la concurrencia de un elemento subjetivo (que se trate de una universidad pública) y de un elemento objetivo (que los bienes inmuebles estén afectos al cumplimiento de los fines que son propios a una universidad)». Si se está en presencia de ambos requisitos cabe la solicitud de la exención, que está plenamente vigente. Debo advertir, que la DGT exige que la universidad sea pública, pero ese requisito no está previsto en el artículo 80.1 LOU, por lo que creo que debe obviarse el mismo.

El artículo 80.1 LOU solo declara exentos los bienes y actividades desarrolladas conforme a los fines de la universidad. Por tanto, si la universidad es propietaria de un inmueble que, por ejemplo, ha recibido en herencia o donación y no tiene afecto a sus fines, podría estar no exento conforme al artículo 80.1 LOU. En estos casos es cuando tiene interés la posible aplicación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, al establecer que:

«Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades».

Según este precepto aunque el bien no esté afecto a los fines de la universidad, siempre que no esté siendo utilizado en una explotación económica no exenta, no va a tributar en el IBI si se aplica el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, como así se reconoce, entre otras, en las Sentencias del **TSJ Cataluña** de 18 de julio de 2007 (JT 2007\1064), de 19 de marzo de 2009 (JT 20009\982) y de 11 de abril de 2013 (JT 2013\1131). De ahí el interés que tiene la aplicación de la Ley 49/2002 a las universidades, ya que se ampliaría el marco de la exención prevista en el artículo 80.1 de la LOU a través de la remisión existente en el apartado cuarto de este mismo precepto.

Ahora bien, nos encontramos con otro incentivo fiscal en el ámbito local que ha sido introducido en nuestro ordenamiento a través de la disposición final cuarta de la *Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la LOU*, que crea un nuevo apartado 2.bis) en el artículo 74 del *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, con el fin de autorizar a los ayuntamientos a que mediante ordenanza fiscal puedan bonificar hasta el 95 por 100 de la

cuota íntegra del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI), a favor de **inmuebles de** organismos públicos de investigación y los de enseñanza universitaria.

Este nuevo incentivo ha generado algún problema interpretativo, ya que a juicio de algunos ayuntamientos y tribunales, entra en colisión con la posible aplicación del artículo 15 de la Ley 49/2002 a las universidades tras la reforma de la LOU por la Ley Orgánica 4/2007.

Sin embargo, a mi juicio, esto no debería ser así, ya que los incentivos tienen una finalidad diferenciada. Solo en el supuesto de que estuviésemos ante un inmueble que no es utilizado por la universidad en su actividad educativa y en el que se pudiera estar ejerciendo una actividad económica, imaginemos la titularidad de un inmueble utilizado por una spin-off, cabría la sujeción y no exención, lo que permitiría recurrir a la solicitud de la bonificación en la cuota por su destino a una actividad ligada a la investigación. La otra excepción radicaría en aquellos inmuebles que sean titularidad de **universidades privadas** y que no estén afectos a sus funciones propias, ya que en este caso no les sería de aplicación la Ley 49/2002 y sí podrían recurrir a la solicitud de la bonificación de la cuota si estuviera prevista en las ordenanzas municipales del lugar donde radique el inmueble. Incluso la **DGT**, en contestación a consulta **de 30 de octubre de 2009 (V2440-09)**, va más allá, y dice que esta bonificación sería aplicable: *«a cualquier bien inmueble donde se desarrolle la actividad de enseñanza universitaria, con independencia de su titularidad. Esto es, aunque el inmueble pertenezca a un tercero distinto de la universidad pública no afectado por la exención y cedido, mediante cualquier título, para estos fines»*.

La bonificación introducida no impide la existencia de exenciones que sean aplicables a los inmuebles universitarios, como parece pretenderse por algunos, ya que ello choca de plano con el artículo 62.1.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004 que declara exentos del IBI a los inmuebles que sean propiedad del Estado, Comunidades Autónomas o entidades locales y que estén afectos a los servicios educativos. Muchas veces los inmuebles universitarios son propiedad de la Comunidad Autónoma y están afectos a un servicio educativo, por lo que se aplicaría también esta exención, como puede verse, por ejemplo, en la **Sentencia 78/2013 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid de 12 de marzo de 2013 (JT 2014\552)** en la que se aplica esta exención al Hospital de la Paz por el concierto educativo que tiene con la Universidad Autónoma.

Por tanto, en mi opinión, sí hay un engarce entre los distintos incentivos o beneficios previstos en las distintas leyes. Por ello, discrepo con lo recogido en la **Sentencia 243/2014 del Juzgado de lo Contencioso-Adminis-**

trativo núm. 3 de Murcia de 23 de septiembre de 2014, que viene a condicionar la aplicación de la exención en el IBI a la fecha de adquisición de la titularidad del inmueble, dando a entender que si es posterior a la entrada en vigor de la reforma de 2007 de la LOU solo sería aplicable el régimen de bonificación en la cuota. Como he señalado, estamos ante incentivos que, a mi juicio, tienen una finalidad diferente y complementaria, no contrarios, ni excluyentes entre sí. No obstante, el fundamento del razonamiento está en el juego de las disposiciones derogatorias de las distintas normas en conflicto, por lo que vamos a detenernos en su análisis.

El debate, sobre la posibilidad de aplicar a las universidades el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, se viene produciendo desde hace tiempo. Ya bajo la vigencia de la *Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria* (en adelante LRU), se planteó la duda de si eran aplicables a las universidades los incentivos fiscales previstos en la Ley 30/1994, en tanto que cabía su equiparación con el régimen previsto para las entidades benéfico-docentes. La conclusión a la que llegó la **STS de 12 de abril de 2002** (RJ 2002\3624), aunque fuese de forma indirecta al no aceptar el recurso de casación en interés de ley que se había promovido, fue que la Ley 30/1994 les era aplicable y, por consiguiente, los beneficios previstos en la misma. Todo el debate jurisprudencial generado por la entrada en vigor *Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales*, que derogó los incentivos previstos en la LRU, y el posterior intento de que les fuera aplicable la Ley 30/1994, hasta llegar al pronunciamiento del Tribunal Supremo, está muy bien recogido en la Sentencia del **TSJ Madrid de 26 de enero de 2004** (JT 2004\1214). Esta doctrina fue seguida posteriormente por otras salas, como puede verse en las Sentencias del **TSJ Cataluña de 25 de mayo de 2005** (JT 2005\867) o de 20 de enero de 2006 (JUR 2006\84394).

No obstante, este criterio jurisprudencial volvió a variar a raíz de la **STS de 7 de abril de 2006** (RJ 2006\6751), donde sí se entró en el fondo del asunto y se consideró que no cabía esa calificación como entidades benéfico-docentes y, por consiguiente, la aplicación de las exenciones de la Ley 30/1994.

Como ocurre muchas veces en el ámbito tributario, la jurisprudencia va por detrás de los cambios normativos, y el artículo 80.4 de la LOU ya había puesto fin a esta discusión, al establecer expresamente que los incentivos de la Ley 30/1994 serían aplicables a las universidades. Algo aceptado por los tribunales a partir de su entrada en vigor, como puede verse en la Sentencia del **TSJ Galicia de 29 de noviembre de 2006** (JUR 2007\207057).

Ahora bien, la aprobación de la Ley 49/2002 volvió a reabrir la cuestión, al no recoger expresamente a las universidades entre las entidades a las que les sería de aplicación el régimen fiscal contemplado en la misma. No obstante, como ya indicamos, la disposición adicional decimoséptima de la Ley 49/2002 establece que todas las remisiones normativas efectuadas a la Ley 30/1994 se deben entender realizadas a esta nueva norma. En consecuencia, la remisión existente en la LOU a la Ley 30/1994 pasa a serlo a la Ley 49/2002.

Casi simultáneamente, entra en vigor la *Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales*, que no introdujo, a mi juicio, ningún cambio, ni supuso derogación del régimen de incentivos de la Ley 49/2002 en el ámbito local, ni tampoco de los incentivos previstos en la LOU. Algo que así ha sido reconocido, por ejemplo, en la **Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 13 de Madrid de 21 de septiembre de 2006** (JT 2006\1465) o en la **Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Segovia de 4 de septiembre de 2007** (JT 2008\314) y en la **Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de Madrid de 18 de junio de 2012**. A este mismo razonamiento ha llegado la contestación a consulta de la **DGT de 7 de octubre de 2008** (V1782-08). No obstante, esta interpretación no es compartida por la **Sentencia 244/2014 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Murcia de 11 de junio de 2014**, pese a que la **Sentencia del TSJ Murcia de 30 de diciembre de 2013** (JT 2014\515) es clara y manifiesta en el sentido de que los incentivos de la LOU y la Ley 49/2002 son aplicables a la universidad y no han sido derogados, ni por la Ley 51/2002, ni por el Real Decreto Legislativo 2/2004. Por tanto, como puede apreciarse, existe una gran confusión y criterios contradictorios entre los distintos órganos jurisdiccionales, incluso dentro de una misma Comunidad Autónoma, lo que ocurre en Murcia también se produce, por ejemplo, en Madrid, donde distintas secciones del TSJ también discrepan entre sí en relación con esta cuestión.

La situación de los incentivos a las universidades en el ámbito del *Impuesto de Bienes Inmuebles* volvió a tornarse controvertida con la *Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, de reforma de la LOU*, al introducir la bonificación en la cuota del IBI a la que ya hemos hecho referencia anteriormente. Y ello es así porque muchas veces se interpreta que la ausencia de una previsión expresa de la exención o el beneficio en el Real Decreto Legislativo 2/2004 impide la aplicación de las exenciones previstas en la LOU, lo que a mi

juicio es erróneo, pero puede verse en alguna resolución como la **Sentencia del TSJ Madrid de 27 de noviembre de 2013**, que aunque sea relativa al Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras, incurre en el error que estamos señalando.

La conclusión a la que llego es que el artículo 80.4 LOU está vigente y el régimen fiscal de la Ley 49/2002 puede ser aplicado a las universidades públicas. Ahora bien, se plantea la cuestión de si el régimen es directamente aplicable o si exige la comunicación previa al ayuntamiento correspondiente del ejercicio de la opción por este régimen, como exige el artículo 15.4 de la Ley 49/2002. Como ya he dicho, este régimen no estaba contemplado para las universidades, que no pueden ejercer la opción por el mismo, y su aplicación viene establecida por su propia normativa reguladora a través de la LOU. Esta falta de coordinación entre ambas normas en lo relativo a este aspecto ha generado problemas y controversias, como puede verse en las Sentencias del **TSJ de Madrid de 23 de octubre de 2013** (JT 2013\352479) y de **26 de marzo de 2014** (JT 2014\1054), que concluyen estableciendo que las universidades no deben efectuar la comunicación prevista en el artículo 15.4 de la Ley 49/2002 al ayuntamiento para que les sea aplicable la exención en el IBI, ya que el régimen de esta norma se les aplica por remisión del artículo 80.4 LOU, donde no se les exige comunicación alguna. La solución ofrecida por la jurisprudencia puede ser correcta, pero también es cierto que me parece que lo lógico sería que la universidad comunicase al ayuntamiento la solicitud de la aplicación de la exención que estamos analizando. No debe olvidarse que la exención del artículo 80.1 LOU es rogada, como puede verse en la contestación a consulta de la **DGT de 7 de octubre de 2008** (V1782-08), por lo que parece lógico que la aplicación del incentivo del artículo 80.4 LOU sea, por lo menos, comunicado, como ocurre con las entidades acogidas al régimen de la Ley 49/2002. El hecho de que se deba comunicar la aplicación de la exención, por entender que las universidades pueden acogerse a la misma, no significa que sea una exención rogada y pierda el carácter automático con el que ha sido configurada en la Ley 49/2002.

Por otro lado, el artículo 15.2 de la Ley 49/2002 ampararía la exención de las universidades públicas en el Impuesto de Actividades Económicas por todas aquellas explotaciones económicas que realicen y tengan amparo en la exención del artículo 7 de la mencionada ley (educativas, de investigación, etc)¹.

¹ Aunque referida a una fundación universitaria, puede verse la contestación a consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2008 (V1656-08), en la que se explica el funcionamiento de esta exención y su alcance.

Por último, el artículo 15.3 de la Ley 49/2002 también ampara la exención de las universidades públicas en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto les corresponda a ellas y siempre que al terreno sobre el que recaiga el impuesto le fuera aplicable la exención en IBI, conforme a lo que ya hemos expuesto.

III. Los incentivos fiscales al mecenazgo y las universidades

Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas tienen la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo conforme al artículo 16.c) de la Ley 49/2002².

En consecuencia, las personas físicas y jurídicas que colaboren con ellas podrán beneficiarse de los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en los artículos 17 a 25 de la Ley 49/2002 y que procedemos a exponer a continuación.

1. Donativos, donaciones y aportaciones

A) Donativos, donaciones y aportaciones deducibles

El artículo 17 de la Ley 49/2002 regula los bienes y derechos cuya donación irrevocable, pura y simple, otorgará derecho a una deducción fiscal, siendo los siguientes:

- a) Los donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
- b) Las cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- d) Los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Igualmente, se admiten bienes del Patrimonio Cultural Autonómico.

² La Ley foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, se refiere a las universidades en general, sin distinguir entre públicas y privadas.

e) Los donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Hemos de advertir que la donación ha de ser **pura y simple**, lo que plantea ciertas dudas cuando se pretende otorgar alguna contraprestación a los donantes. El ejemplo lo encontramos en la reciente contestación a consulta de la **DGT de 11 de septiembre de 2014 (V2379-14)** en el que una universidad pretende efectuar una campaña de captación de donativos y se plantea si puede hacer un reconocimiento a los donantes a través de su mención en una web. La Administración, una vez más, no ofrece una contestación clara y se limita a señalar que los donativos solo serán deducibles mientras sean irrevocables, puros y simples. No obstante, debo advertir, que siempre que el donante obtiene algún tipo de contraprestación, por mínima que sea, la Administración considera que no se está en presencia de una auténtica donación, como puede verse en la contestación a consulta de la **DGT de 20 de junio de 2013 (V2073-13)**, en la que a cambio de una donación una institución permite el acceso gratuito a sus instalaciones y otorga determinados descuentos en sus servicios, se entiende que desde el momento en el que se puede obtener algo de la entidad se pierde el ánimo de liberalidad.

Desde luego, esta interpretación no tiene sentido hoy en día, sobre todo, si se quiere captar el apoyo de las empresas. El mecenazgo no puede ser entendido como una acción totalmente altruista, sobre todo, en el ámbito empresarial. Toda decisión de mecenazgo implica una acción estratégica corporativa, en la que intervienen todos los procesos de análisis de la toma de decisiones, puesto que se pretende lograr una reputación corporativa y de marca. Por tanto, las empresas que desarrollan acciones de mecenazgo necesitan obtener un retorno de sus donaciones.

En el ámbito autonómico se han aprobado recientemente algunas normas que pretende reconocer la labor de los mecenas, otorgándoles un reconocimiento público que ya no partiría de las propias instituciones receptoras de las donaciones. A esta solución se ha llegado en la disposición adicional segunda de la *Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, Reguladora del Mecenazgo Cultural y de sus incentivos fiscales* en la Comunidad Foral de Navarra³ y la *Ley*

³ «El Gobierno de Navarra establecerá los instrumentos adecuados a fin de premiar la práctica del mecenazgo, ayudando a la revalorización social de estas acciones, prestigiando y dando visibilidad a estas iniciativas y reconociendo públicamente la labor filantrópica de las personas físicas o jurídicas que a través del mecenazgo favorezcan la cultura».

*9/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunidad Valenciana*⁴.

La donación de servicios no está admitida en la Ley 49/2002, lo que se suele solucionar por la vía de las donaciones con posterior contratación de servicios. Este proceder también ahorra problemas a los donantes con los autoconsumos en el IVA, que no están regulados en los supuestos de donación. El artículo 9.1.b) de la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, si contempla la donación de servicios, estableciendo como base de la deducción el coste de los gastos incurridos, sin tener en cuenta margen de beneficios, lo que muchas veces va a ser muy difícil de cuantificar.

El artículo 18 de la Ley 49/2002 determina cómo cuantificar la base de los donativos, estableciendo que:

- a) En donativos dinerarios, su importe.
- b) En las donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
- e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero

⁴ «Artículo 24 Publicidad del mecenazgo cultural: Salvo petición en contrario, los nombres de los grandes mecenas aparecerán vinculados a la actuación que contribuyan a financiar tanto en la sede electrónica de la Oficina del Mecenazgo Cultural como en el lugar en el que se lleve a cabo la actuación.

Artículo 25 Reconocimiento como gran mecenas:

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

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

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

de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, el valor otorgado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación

El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores tendrá como **límite máximo el valor normal de mercado** del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

La donación de bienes que ya están amortizados contablemente no otorga ningún derecho a deducir, lo que desincentiva este tipo de aportaciones.

Por otro lado, cuando los bienes pertenecen a personas físicas también se genera el problema de la determinación de su valor conforme al Impuesto sobre el Patrimonio, ya que muchas veces remite a un valor real o de mercado de muy difícil determinación. ¿Cómo fijamos dicho valor? ¿Sirve una certificación emitida por un perito? ¿Quién ha de correr con los gastos de ese peritaje? ¿Se pueden entender incluidos en el valor de la donación? Desde luego, son cuestiones que no recoge la norma y que tampoco han sido aclaradas por la Administración. Un ejemplo es la contestación a consulta de la **DGT de 7 de octubre de 2008 (V1779-08)** en la que una persona física desea donar una biblioteca a la Universidad Politécnica de Valencia y la Administración no contesta a la pregunta de cómo determinar la base de la deducción y se limita a reproducir los preceptos legales, considerando que con ello ya se da respuesta a los obligados tributarios, cuando en absoluto es así. Desde luego, en mi opinión, habría que contar con un informe de experto independiente que valore los bienes recibidos a precio de mercado, trasladando de este modo la carga de la prueba sobre el valor de los mismos, si se quiere desvirtuar la deducción efectuada, a la Administración. Este sistema no es operativo en pequeñas donaciones, pero sí debe ser adoptado ante donativos de cierta cuantía o importancia.

Ahora bien, estas reglas de valoración pueden variar, a juicio de la Administración, si quien está efectuando el donativo es un patrono, ya que estaríamos en presencia de una operación vinculada y debería valorarse a precio de mercado, según se indica en contestación a consulta de la **DGT de 11 de marzo de 2011 (V0607-11)**, efectuada por una fundación universitaria. Desde luego, esta forma de valoración favorecería a los donantes, pero dudo de que realmente el espíritu de la norma y de la Ley 49/2002 haya sido suplantado por el régimen de operaciones vinculadas, aunque se quiera uti-

lizar el mismo en las relaciones entre una universidad y su fundación, por ejemplo, para valorar los gastos de proyectos de investigación gestionados por la primera, como puede verse en la contestación a consulta de la **DGT de 10 de junio de 2005 (V1043-05)**. La interpretación más correcta, a mi juicio, es la que se efectúa en contestación a consulta de la **DGT de 21 de julio de 2006 (V1576-06)**, en la que se indica que se debe tomar como base de la deducción la prevista en el artículo 18 de la Ley 49/2002, señalando que el posible ajuste a precio de mercado por ser una operación vinculada no afectaría a la operación, al estar en presencia de una donación y declararse exentas las ganancias patrimoniales que puedan ponerse de manifiesto con ocasión de la donación en el artículo 23.1 de la Ley 49/2002. El efecto neutro del régimen de operaciones vinculadas por aplicación de las exenciones contempladas en la Ley 49/2002 también es reconocido en la contestación a consulta de la **DGT de 16 de marzo de 2011 (V0668-11)**.

B) *Donaciones efectuadas por personas físicas*

El artículo 19 de la Ley 49/2002 ha sido recientemente modificado a través de la disposición final quinta de la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, para potenciar el llamado micromecenazgo. De este modo, los contribuyentes por el IRPF podrán deducir de los 150 primeros euros de base de deducción el 75 por 100 y del exceso sobre los mismos el 30 por 100. Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción que exceda de 150 euros, será del 35 por 100.

Ahora bien, en el ejercicio 2015 se introduce también una disposición transitoria quinta en la Ley 49/2002 por la que se limitan los porcentajes de deducción al 50 por 100 sobre los 150 primeros euros y al 27,5 por 100 sobre el exceso. En el caso de que se hayan realizado donativos a la misma entidad en los dos ejercicios anteriores el porcentaje también se limita al 32,5 por 100.

Este incentivo puede ser interesante en campañas de captación de apoyos de exalumnos, que pueden realizar un donativo con deducción prácticamente íntegra (-112,25/37,75).

Ahora bien, hay que tener en cuenta que el apartado segundo del artículo 19 de la Ley 49/2002 establece que la base de los donativos se tendrá en cuenta a los efectos del límite previsto en el artículo 69.1 de la LIRPF, que fija en el 10 por 100 de la base liquidable el tope máximo para la práctica

de la deducción. Si la base de la deducción supera este límite el exceso se pierde y no es deducible en ejercicios posteriores. En estos casos, ante bienes de un valor elevado, lo que se debe hacer es planificar la donación de forma sucesiva, algo que ha sido admitido por la contestación a consulta de la **DGT de 29 de septiembre de 2009 (V2643-09)**, en la que se admite que una persona done a razón de un 10 por 100 anual de una avioneta a una entidad no lucrativa que gestiona un museo.

C) *Donaciones efectuadas por personas jurídicas*

El artículo 20 de la Ley 49/2002 contiene una deducción del 35 por 100 de la base de la deducción para los donativos efectuados por personas jurídicas. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán trasladarse a los diez ejercicios siguientes. Tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades se han suprimido muchas de las deducciones en cuota del impuesto, por lo que este incentivo fiscal ahora se hace más atractivo.

Desde el 1 de enero de 2015 se ha introducido un nuevo párrafo en el artículo 20.1 de la Ley 49/2002 conforme al cual, si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por 100. Durante el ejercicio 2015 se ha limitado este porcentaje de deducción al 37,5 por 100.

Dada la rebaja del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades al 27,5 por 100 en 2015 y al 25 por 100 a partir de 2016, la práctica de deducciones en cuota entre el 35 y 40 por 100 es un incentivo más interesante que un gasto publicitario en base imponible. El problema, como ya señalamos anteriormente, es el retorno de imagen a los donantes.

El artículo 20.2 de la Ley 49/2002 señala que la base de la deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. No obstante, las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos, a diferencia de lo que ocurría con las personas físicas.

D) *Donaciones efectuadas por no residentes*

Si la donación la efectúa un contribuyente por el Impuesto de la Renta de No Residentes (IRNR), que opere en territorio español sin mediación

de establecimiento permanente, podrá practicarse la misma deducción que las personas físicas en las declaraciones presentadas por los hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo. La base de la deducción también se condiciona a no exceder del 10 por 100 del conjunto de las declaraciones presentadas en el plazo del año.

En caso de que el no residente cuente con un establecimiento permanente en España se le aplicaría el mismo régimen que en el Impuesto sobre Sociedades.

Si el no residente no está sujeto a tributación en España podría solicitar la deducción fiscal del donativo efectuado en su país de residencia, siempre que sea dentro de la Unión Europea, al amparo de la jurisprudencia establecida por el **Tribunal de Justicia de la UE a raíz de la Sentencia de 27 de enero de 2009** (asunto C-318/07 Mr. Persche), que reconoció el derecho de un ciudadano alemán a practicarse una deducción en su IRPF por un donativo en especie realizado a una entidad de utilidad pública radicada en Portugal. A juicio del Tribunal, si la entidad receptora del donativo tiene las mismas condiciones que las entidades que otorgan el derecho a la deducción en el país de residencia del donante, debe aceptarse la deducción fiscal, evitando la discriminación que supondría lo contrario para la libre circulación de capitales⁵.

⁵ Los problemas que plantean las operaciones transfronterizas con ESFL no se limitan solo a los donativos, también pueden afectar a los legados sucesorios, como puede verse en la STJUE de 10 de febrero de 2011 (asunto C-25/10 Missionswerk), en la que una ciudadana belga deja un legado a una entidad alemana y la Administración belga no les permite aplicar el tipo bonificado existente para las ESFL en Bélgica. El Tribunal considera que: *«En efecto, una entidad establecida en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos a tal fin por otro Estado miembro para la concesión de ventajas fiscales se encuentra, con respecto a la concesión por este último Estado miembro de ventajas fiscales para el fomento de las actividades de interés general de que se trate, en una situación comparable a la de las entidades declaradas de utilidad establecidas en el Estado miembro mencionado en último lugar (sentencia Persche, antes citada, apartado 50). En el caso de autos, es necesario señalar que la normativa valona controvertida en el litigio principal utiliza como criterio el lugar en el que se encuentra el establecimiento de la entidad sin ánimo de lucro, el cual debe estar situado en Bélgica o en un Estado miembro en el cual el de cuius hubiera residido o tenido su lugar de trabajo para determinar si procede aplicar un tipo reducido del impuesto de sucesiones. En estas circunstancias, como se desprende de la jurisprudencia recordada en los apartados 31 a 33 de la presente sentencia, cuando la entidad declarada de utilidad pública de que se trate cumpla los requisitos, distintos del relativo al lugar del establecimiento, impuestos por la normativa valona para tener derecho a ventajas fiscales en materia de impuesto de sucesiones, lo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden denegar a tal entidad el derecho a la igualdad de trato debido a que no tiene un establecimiento en el territorio de dicho Estado miembro ni en el Estado miembro en el cual el de cuius trabajó o residió».*

Este criterio ha sido ya admitido en España en la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de octubre de 2014** (JT 2014\1698), que permite practicarse una deducción en el Impuesto sobre Sociedades español por una donación efectuada a la diócesis de Niza (Francia).

En definitiva, la captación de posibles donantes para las universidades españolas no ha de limitarse a España, ya que los incentivos fiscales también pueden ser aplicados por otros residentes de la Unión Europea en sus respectivos países por las donaciones efectuadas aquí.

E) *Incremento de los límites y porcentajes de deducción*

El artículo 22 de la Ley 49/2002 prevé que la Ley de Presupuestos Generales del Estado pueda establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo, así como las entidades beneficiarias del mismo.

La vigente *Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2015*, prevé en su disposición adicional quincuagésima segunda, como actividades prioritarias de mecenazgo, que podrían ser aplicadas a las universidades, las siguientes:

a) La investigación en las instalaciones científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XIV de esta Ley. En dicho anexo se incluyen: Supercomputadores Mare Nostrum, nodos de la Red Española de Supercomputación (MinoTauro, Magerit, Altamira, LaPalma, Tirant, Atlante, Picasso, Caesar Augusta), Supercomputador Finis Terrae e Infraestructuras de computación del Consorci de Serveis Universitaris de Catalunya; Infraestructura de Micro y Nano Fabricación del Centro de Tecnología Nanofotónica y la Central de Tecnología del Instituto de Sistemas Opto-electrónicos de la Universidad Politécnica de Madrid; Gran Tanque de Ingeniería Marítima de Cantabria e Infraestructuras Integradas Costeras para Experimentación y Simulación de la Universitat Politècnica de Catalunya; Centro Nacional de Microscopía Electrónica de la Universidad Complutense de Madrid y Laboratorio de Microscopías Avanzadas de la Universidad de Zaragoza; Laboratorio de Resonancia Magnética Nuclear de la Universitat de Barcelona y la Red Académica y de Investigación española RedIRIS.

b) La investigación, desarrollo e 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.

c) Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con estas.

d) Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.

En estos casos, las donaciones efectuadas a estas actividades ven incrementados los porcentajes de deducción y los límites de base imponible en cinco puntos porcentuales, por lo que podría haber deducciones en cuota del IS de hasta el 45 por 100, con un límite del 15 por 100 de base imponible. Ahora bien, se ha establecido en 50.000 euros por persona el límite por aportante con derecho a estos porcentajes incrementados.

El incremento de los porcentajes de deducción y de los límites de base imponible en cinco puntos porcentuales también está recogido en la disposición adicional decimonovena de la *Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la LOU*. En ella se indica que los donativos y donaciones efectuados a favor de **universidades públicas y privadas** de entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002, siempre que desarrollen enseñanzas de doctorado o de tercer ciclo de estudios universitarios, concederán el derecho a la práctica de los porcentajes incrementados. Ahora bien, se exige que las universidades destinen el importe del donativo o el bien o derecho donado a programas de investigación universitaria y doctorado, debiendo constar así en la certificación que han de expedir en los términos establecidos en el artículo 24 de la Ley 49/2002. En estos casos no existe limitación cuantitativa al importe del donativo recibido.

F) *Exención de rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones*

El artículo 23.1 de la Ley 49/2002 declara exentas las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones. Hay que tener en cuenta que no ocurre lo mismo con las pérdidas patrimoniales, por lo que puede haber contribuyentes a los que les interese efectuar una donación de un bien en el que se le va a generar una pérdida patrimonial compensable con otras ganancias o rentas positivas.

Asimismo, el artículo 23.2 también declara exentos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) los incrementos que se pongan de manifiesto en la transmisión de los terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del

dominio, que se generen con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas.

G) *Justificación de los donativos*

El artículo 24 exige que las universidades receptoras de los donativos expidan una certificación en la que consten los siguientes extremos:

- a) El NIF y los datos identificativos del donante y donatario.
- b) La mención expresa de que la entidad donataria es una entidad beneficiaria del mecenazgo y del carácter irrevocable de la donación.
- c) La fecha e importe del donativo (cuando sea en dinero).
- d) El documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado (cuando sea en especie).
- e) El destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica

Asimismo, la universidad deberá remitir en los 30 primeros días de enero a la Administración tributaria información sobre los donativos recibidos, lo que hará a través del modelo 182, en el que se debe incluir información sobre:

- a) La identificación de los donantes (nombre, apellidos, razón social, NIF).
- b) El importe de la donación.
- c) La referencia a si el donativo se percibe para actividades prioritarias de mecenazgo
- d) La información sobre las revocaciones que se hayan producido durante el año natural.
- e) La indicación de si el donativo da derecho a alguna deducción aprobada por las Comunidades Autónomas.

2. *Convenios de colaboración en actividades de interés general*

Una segunda modalidad de incentivo fiscal al mecenazgo que pueden utilizar las universidades son los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002. Esta figura solo se puede utilizar con empresas y empresarios en régimen de estimación directa del IRPF.

En los convenios de colaboración las universidades, a cambio de una ayuda económica para la realización de sus actividades, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en las mismas. Esta difusión de la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

El ejemplo típico es cuando una entidad incluye los logotipos de sus colaboradores en trípticos, web, etc. La doctrina administrativa sobre la no sujeción de este tipo de operaciones al IVA es clara, como puede verse en la contestación a consulta de la **DGT de 4 de diciembre de 2012 (V2302-12)**, en la que ante una fundación que investiga en materia de cáncer y que incluye el logo de sus colaboradores en comunicaciones y web, se afirma: *«Es doctrina reiterada de este Centro Directivo, y así se ha manifestado, entre otras, en las contestaciones a las consultas vinculantes con número de referencia V1312/08, de 20 de junio, V1059-09, de 12 de mayo o V0057-10, de 19 de enero, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración citados que son destinadas por la consultante a la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador mediante la inclusión de logotipos o menciones en sus comunicaciones, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata que, en su caso, proceda»*.

El incentivo fiscal se concreta en que las cantidades satisfechas (dinero) o los gastos realizados (especie) tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Dada la naturaleza del incentivo a la universidad puede interesarle que el colaborador sea quien asuma de manera directa los gastos, ya que muchas veces la actividad a la que vaya destinada la colaboración puede tener elementos subcontratados, en los que se soportará IVA y que para la universidad no será deducible. En estos casos, es más conveniente que la empresas asuma los gastos, ya que ella se podrá deducir íntegramente los mismos, pudiendo, incluso, recuperar las cuotas de IVA soportado.

3. *Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público*

El artículo 27 de la Ley 49/2002 prevé que se puedan establecer por ley determinados acontecimientos que tendrán la consideración de acontecimientos de excepcional interés público.

Actualmente, y por lo que respecta al ámbito universitario, están vigentes:

a) La «Universiada de invierno de Granada 2015», que abarcará desde 1 de julio de 2012 a 30 de junio de 2016.

b) El «VIII Centenario de la Universidad de Salamanca», que abarcará desde el 1 de noviembre de 2015 al 31 de octubre de 2018.

El principal incentivo ligado a estos acontecimientos radica en una deducción en cuota íntegra del IS, IRPF e IRNR (con establecimiento permanente) del 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento (cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada, si no, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicha inversión). El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas a la entidad encargada de la realización del programa y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en dicha Ley.

Otro incentivo consiste en considerar los donativos realizados a la entidad organizadora del evento como si fuesen realizados a una actividad prioritaria de mecenazgo de las contempladas en las leyes anuales de presupuestos, con el incremento de cinco puntos porcentuales de los porcentajes de deducción y de los límites de base imponible.

A continuación insertamos un ejemplo donde puede verse la diferente deducción fiscal que se obtendría en función de que la empresa colaboradora inserte el logo en su publicidad y se deduzca por ello o que simplemente efectúe un donativo:

Publicidad con inserción de logo del evento	Donativo para la deducción por inserción de logo	Donativo y publicidad sin logo del evento
110.000 (Ingresos)	1.667 = liberalidad	110.000 (Ingresos)
-10.000 (Gasto publicitario)	90% de 1.667 = 1.500,3	-10.000 (Gasto publicitario)
100.000 (Base imponible IS)		100.000 (Base imponible IS)
25% (Tipo de gravamen)		25% (Tipo de gravamen)
25.000 (Cuota íntegra)		25.000 (Cuota íntegra)
-1.500 (Deducción publicidad 15% de 10.000)		-666,80 (Deducción por donativo 40% de 1.667)
23.500 (Cantidad a ingresar)	883,20	24.333,20 (Cantidad a ingresar)
		Donativo 1.667
	50% de 1.667 = 833,50	

El incentivo, además, suele ir ligado a otra serie de retornos que no solo suponen una devolución del 90 por 100 del donativo por vía de la deducción en cuota del impuesto. Así, por ejemplo, se suelen firmar acuerdos por los que se publicita la colaboración, a través de espacios para publicidad, invitaciones a eventos, publicidad propia de la organización con incorporación de logos, etc. Incluso en algunas ocasiones se llegan a suscribir contratos para ser distribuidores en exclusiva de bienes y servicios durante la celebración del evento, lo que llega a permitir en algunos casos retornos de hasta el 130 por 100 de la inversión. Desde luego, es el incentivo fiscal preferido por las grandes corporaciones que realizan publicidad diariamente.

IV. Las fundaciones universitarias

Las universidades pueden participar o constituir fundaciones, que como entidades sin ánimo de lucro podrán acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

Por qué nos puede interesar constituir una fundación desde una universidad. A mi juicio, los motivos pueden ser varios.

En primer lugar, para transferirle determinados inmuebles sobre los que existan dudas sobre la aplicación de los incentivos fiscales a los mismos en materia de IBI. A través de la constitución de un derecho de usufructo podemos trasladar la titularidad de uso y disfrute, variando el sujeto pasivo del IBI, de tal modo que la fundación disfrute de la exención en el impuesto de forma clara.

En segundo término, podemos ejercer determinadas actividades económicas no coincidentes con los fines universitarios a través de las mismas sin estar sujetos a tributación, por ejemplo, organización de exposiciones, congresos y diversas actividades culturales.

En tercer lugar, puede servir para canalizar actividades que no son coincidentes con los fines previstos para una universidad, por ejemplo, programas de formación práctica con egresados.

En cuarto término, también nos puede interesar para descentralizar la caja única y contar con otra institución desde la que gestionar diversos servicios sin las tensiones de tesorería, que a veces se producen en la universidad. Por ejemplo, encomendando la gestión de los contratos de investigación del artículo 83 LOU, de modo que cada equipo investigador pueda tener descentralizados los ingresos y gastos de sus proyectos. Para hacer esto último la fundación debería cumplir con los requisitos para poder ser considerada un medio propio de la universidad y poder hacerle una encomienda de gestión. Esta encomienda permitiría que el servicio gestionado por orden de la universidad no esté sujeto a tributación en el IVA.

Las utilidades de una fundación pueden ser muy variadas, ya que es una figura jurídica flexible que permite diseñar trajes a medida.

V. Conclusiones

El régimen fiscal del mecenazgo puede servir para allegar recursos y disminuir algunos gastos de las universidades en un momento de fuerte restricción presupuestaria y de ingresos como el actual.

La regulación existente por vía de remisión en la normativa universitaria no limita la aplicación de los incentivos fiscales del sector lucrativo a las universidades. Al contrario, refuerza su aplicación, por lo que las teorías restrictivas sobre esta materia, como he demostrado, no tienen un encaje oportuno y no deberían ser respaldadas por los tribunales de justicia.

Por último, el hecho de que el régimen fiscal del mecenazgo pueda ser aplicado a las universidades no significa que no tenga sentido la creación o

tenencia de fundaciones universitarias, ya que las mismas pueden servir para cubrir aspectos organizativos o de gestión de forma más eficiente que a través de la propia institución universitaria. Por tanto, su justificación y razón de ser no es esencialmente fiscal, como muchas veces se piensa y esto debe ser tenido en cuenta a la hora de optimizar su utilización como instrumento para una mejor gestión de recursos en un momento de escasez como el actual.