

La reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo: luces y sombras

Isabel Peñalosa Esteban

Directora de Relaciones Institucionales y Asesoría Jurídica
Asociación Española de Fundaciones

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN: LOS PRECEDENTES DE LA REFORMA.—II. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY 49/2002, DE 23 DE DICIEMBRE, POR LA REFORMA FISCAL DE 2014: 1. *Cuestiones generales*. 2. *Típos y límites de deducción*: A) Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el micro mecenazgo. B) Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. C) Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. D) Actividades prioritarias de mecenazgo.—III. ALGUNAS CUESTIONES NO RESUELTAS: 1. *El concepto de donación y la doctrina de la Dirección General de Tributos*: A) Donaciones irrevocables, puras y simples: ¿es toda donación a una entidad sin fin de lucro una donación modal? B) Donaciones onerosas, remuneratorias y el *negotium mixtum cum donazione*: del Código Civil a la doctrina tributaria. 2. *Mecenazgo, colaboración, publicidad y RSC*. 3. *Las donaciones de servicios*. 4. *Aspectos internacionales del mecenazgo*.—IV. BIBLIOGRAFÍA.—V. ANEXO: PROPUESTAS DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES PARA LA REFORMA DE LA LEY 49/2002, DE 23 DE DICIEMBRE, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO, JULIO DE 2013.

RESUMEN: La reforma de la Ley 49/2002 en el año 2014 ha sido una reforma parcial que introduce algunas medidas importantes demandadas por el sector no lucrativo, como la figura del micro mecenazgo y un incentivo mayor a la fidelización de donantes. Sin embargo, son diversas las cuestiones que han quedado pendientes. Algunas de ellas requieren una reforma legal pero otras, como la propia delimitación del concepto de mecenazgo, hace necesaria una interpretación integradora que haga coherente las diversas figuras y medidas de incentivación fiscal.

PALABRAS CLAVE: mecenazgo, donación, entidades sin fin de lucro, incentivos fiscales.

ABSTRACT: The amendment of Act 49/2002 in 2014 was a partial reform that introduces some important measures demanded by the non-profit sector, as the figure of the micro patronage and increased deductions for regular donations. However, there are different issues that remain outstanding. Some of them require legal

reform but others, like the definition of philanthropy, a unifying interpretation of the different figures and fiscal incentives.

KEY WORDS: philanthropy, donation, non-profit entities, tax incentives.

I. Introducción: los precedentes de la reforma¹

La aprobación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos al Mecenazgo, junto con la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del derecho de asociación, supuso la consolidación del marco legal y fiscal de las entidades sin fines lucrativos en nuestro país.

Esta nueva regulación representó un avance, pero no superó algunas de las barreras contenidas en la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General*, sobre todo en lo referido al régimen sustantivo de fundaciones. Sí representó un claro avance en lo que se refiere al régimen fiscal subjetivo de las entidades sin fin de lucro, pero no introdujo modificaciones reales en los incentivos fiscales al mecenazgo². Esto último provocó que, desde muy pronto, el sector reclamara una reforma del título III de la Ley 49/2002.

Una de las primeras propuestas de reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo, la formuló la Asociación Española de Fundaciones en el año 2003. En ella, se planteaba un incremento general de los tipos de deducción de las donaciones, al menos al 50 por 100, tanto en IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades, un incremento de los límites de las mismas y la creación de una deducción del 100 por 100 de los donativos de escasa relevancia. Esta última figura, denominada posteriormente micro mecenazgo, ha cristalizado

¹ Quiero agradecer a todos los profesionales que colaboran y han colaborado con la Asociación Española de Fundaciones, en especial a los miembros de su consejo asesor, el trabajo desinteresado desarrollado durante estos años, fruto del cual ha sido posible formular propuestas de mejora normativa en beneficio del sector.

² En IRPF la norma preveía una deducción en cuota del 20 por 100 de las cantidades donadas y del valor de otros bienes y derechos (art. 59). La deducción se incrementó por tanto en cinco puntos, hasta el 25 por 100. En el Impuesto sobre Sociedades las cantidades o bienes donados tenían la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible. En la Ley 49/2002 se pasó a una deducción del 35 por 100, siendo entonces ese el porcentaje de tributación de las empresas en el impuesto, por lo que, en la práctica, no representaba una mejora. La deducción en el Impuesto sobre Sociedades se vio mejorada indirectamente a través de la progresiva reducción del tipo nominal y efectivo del Impuesto sobre Sociedades por debajo del 35 por 100.

en la última reforma de la Ley 49/2002 realizada a través de la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Este es, a nuestro juicio, el principal avance de la última reforma, por las razones que se explican en epígrafes posteriores.

Desde la propuesta de 2003 hasta la reforma de 2014, las demandas de modificación de la Ley de Mecenazgo se han sucedido desde distintos sectores, en un período de once años en los que huelga recordar la profunda crisis económica y social que ha experimentado nuestro país. Estos cambios, que también han afectado al sector fundacional y al tercer sector en general, no han modificado las demandas, pero sí los fundamentos que justifican las mismas. Si en el 2003 las propuestas de cambio se basaban en las razones expresadas más arriba —los incentivos fiscales al mecenazgo no habían cambiado sustancialmente— en el 2013 la reestructuración que había experimentado el sector, con fusiones y extinciones, unida a la reducción de recursos de todo tipo, públicos y privados, hacía necesarias medidas urgentes para paliar la paulatina despatrimonialización de fundaciones y asociaciones, ante una demanda creciente de beneficiarios y necesidades.

Sin embargo, aun con este trasfondo, siempre ha habido una razón esencial, en cualquier contexto económico, para que desde el sector fundacional se haya reclamado una mejora de los incentivos al mecenazgo: la necesidad de estimular la participación de los ciudadanos en actividades de interés general contribuyendo así a la consolidación de la sociedad civil, esencial en cualquier democracia, y a la cohesión social.

En el año 2009 la Asociación Española de Fundaciones adoptó la decisión de comenzar a trabajar en una propuesta de mejora del marco regulatorio de las fundaciones, formando varios grupos de trabajo integrados por expertos, que analizaron el régimen sustantivo, el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro —requisitos de acceso al régimen, tributación directa y tributos locales— y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Fruto de este trabajo se formularon propuestas de reforma de la Ley 50/2002, de Fundaciones y de la Ley 49/2002, tanto del título II como del título III, referido al mecenazgo.

En el período 2009 a 2011 no se produjeron iniciativas legislativas de reforma de estas normas pero, a propósito de otros procesos normativos, como el que culminó con la aprobación de la Ley de la Ciencia (Ley 14/2001, de 1 de julio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación) y la Ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011, de 4 de marzo), la asociación trasladó a la administración y a los grupos parlamentarios sus propuestas de reforma parcial de la Ley 49/2002, no solo de incentivación del mecenazgo, sino de mejora

del régimen fiscal de las entidades, algunas de las cuales fueron recogidas en distintas enmiendas.

Ninguno de estos proyectos tenía como objetivo realizar una revisión del régimen jurídico fundacional ni del mecenazgo, pero todos ellos regulaban áreas de actividad y sectores, en los que el fundacional aparecía como un sector activo y relevante desde un punto de vista económico.

En la tramitación de la Ley de Economía Sostenible la Asociación Española de Fundaciones trasladó sus propuestas de mejora del marco regulatorio de las fundaciones en torno a tres ejes: i) régimen sustantivo de las fundaciones (Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones); régimen fiscal interno y de sus actividades (Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) y régimen de mecenazgo (Ley 49/2002). Entre las propuestas de este último eje, la asociación pedía, al igual que en 2003, un incremento de los porcentajes de deducción, al menos al 50 por 100 y una deducción del 100 por 100 para los donativos de hasta 150 euros. Se proponía igualmente la ampliación de los límites de deducción, y también el reconocimiento de las donaciones de servicios gratuitas como mecenazgo fiscalmente deducible. Igualmente planteaba la equiparación de las deducciones en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a las de las donaciones puras y simples. Se llamaba también la atención sobre la necesidad de reconocer el mecenazgo transfronterizo como mecenazgo fiscalmente deducible y se proponía la eliminación de la deducibilidad de los gastos directos en actividades de interés general como mecenazgo fiscalmente deducible.

En la tramitación parlamentaria, varios grupos introdujeron enmiendas que planteaban el reconocimiento de algunas actividades prioritarias de mecenazgo e incluían nuevos acontecimientos de excepcional interés público, o proponían el incremento de las deducciones por donaciones cuando estas tuvieran como fines específicos, por ejemplo, el fomento de las actividades de I+D+i o incluso el aumento de los límites de deducción. También se proponía la inclusión de nuevas entidades beneficiarias del mecenazgo, como los organismos públicos de investigación o los consorcios de Derecho público cuyos objetivos se enmarquen entre los fines del artículo 3.1 de la Ley 49/2002. Asimismo el Grupo Parlamentario Catalán incluyó entre sus enmiendas algunas propuestas de la Asociación Española de Fundaciones que modificaban el artículo 3 de la Ley 49/2002 (requisitos de acceso al régimen fiscal especial) y que proponían mejoras en la tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en los tributos locales, a través de una modificación de la

Ley Reguladora de las Haciendas Locales. No obstante, esas enmiendas, que no se referían a los incentivos fiscales al mecenazgo, no llegaron a cristalizar³.

La Ley de Economía Sostenible fue una ley *ómnibus* que contenía múltiples y diversas modificaciones de leyes de muy distinto tipo, pero no introdujo finalmente modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Por lo que se refiere a la tramitación de la Ley de la Ciencia, desde el primer momento se reconocía a las fundaciones de iniciativa pública y privada como agentes del sistema de ciencia y tecnología. En este campo son diversas las barreras regulatorias que las fundaciones encuentran para colaborar con otros agentes de este sistema, por lo que se propuso eliminar algunas de ellas a propósito de la tramitación de esta ley. En particular, la asociación planteó la necesidad de permitir de forma expresa la participación de las fundaciones en las uniones temporales de empresa y en las agrupaciones de interés económico, cuyo objeto estuviera relacionado con sus fines fundacionales⁴. Además, siempre se ha considerado que el incremento de la colabo-

³ Para ver todas las enmiendas, consultar BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 60-14, de 11 de octubre de 2010 y BOCG, Senado, núm. 9, de 28 de enero de 2011. Las enmiendas del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso son las enmiendas núms. 714 a 718, y 720 a 722. En el Senado son las enmiendas 450 a 454, y 456 a 458.

⁴ La propuesta 2.^a de la asociación, establecía lo siguientes: disposición final (nueva). Modificación de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. PROPUESTA. «Se añade un apartado 4 al artículo 24 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones: “4. Las fundaciones podrán constituir y participar en Agrupaciones de Interés Económico, en Agrupaciones Europeas de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas, cuando las mismas tengan por objeto el desarrollo de actividades directamente relacionadas con el fin fundacional, o sean complementarias o accesorias de las mismas”. JUSTIFICACIÓN. El propio Proyecto de Ley reconoce en el actual artículo 33.1, b), como forma de fomentar la inversión en actividades de investigación, desarrollo e innovación y de estimular la cooperación entre las empresas y entre estas y los organismos de investigación, la utilización de «fórmulas jurídicas de cooperación tales como las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas en las que los colaboradores comparten inversión, ejecución de proyectos y/o explotación de los resultados de la investigación». La actual Ley de Fundaciones, como han venido haciendo las distintas normas autonómicas, ha reconocido definitivamente a las fundaciones como un operador económico más, admitiendo tanto las fundaciones-empresa como las fundaciones con empresa. Así, de acuerdo con el artículo 24.1 de la Ley de Fundaciones, estas podrán realizar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con sus fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas. Asimismo, reconoce en el artículo 24.2, la posibilidad de que las fundaciones participen en sociedades mercantiles en las que esté limitada la responsabilidad. Dado que en las AIE los socios responderán personal y solidariamente entre sí por las deudas de aquella, si bien de forma subsidiaria a la de la agrupación, y que en las UTES sus miembros responderán solidaria e ilimitadamente frente a terceros por los actos y operaciones en beneficio del común, se ha venido considerando dudosa la posibilidad de que las fundaciones puedan colaborar con otras entidades a través de estas fórmulas jurídicas. Sin embargo, se ha considerado también que

ración y la inversión privada en la investigación e innovación, pasa por una mejora del régimen fiscal del mecenazgo, tal y como planteó la asociación primero al ejecutivo y luego a los grupos parlamentarios. Ninguna de estas propuestas llegó a aprobarse.

En las enmiendas presentadas a la Ley de Ciencia por los distintos grupos parlamentarios se incluyeron, en la línea mantenida por algunos de ellos en la tramitación de la Ley de Economía Sostenible, varias propuestas referidas a la declaración de las actividades de investigación como actividades prioritarias de mecenazgo y a la inclusión de nuevas entidades beneficiarias del régimen de incentivos al mecenazgo. También se introdujo una enmienda para crear un fondo de capital o «endowment» destinado a acciones de fomento competitivo de la investigación de frontera, realizada en organismos de investigación, universidades, instituciones públicas y privadas sin ánimo de lucro. Se proponía que las aportaciones de capital privado a este fondo tuvieran el mismo tratamiento fiscal que las donaciones a entidades sin fin de lucro del régimen especial. Esta figura también había aparecido entre las enmiendas a la Ley de Economía Sostenible⁵.

Finalmente, las modificaciones introducidas por la Ley de la Ciencia en la Ley 49/2002, se refirieron a: i) la ampliación de los fines de interés general del artículo 3.1.º a los de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica «y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial»; ii) la inclusión de una nueva letra e) en el artículo 16 para considerar como entidades beneficiarias del mecenazgo «los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado».

Hay que recordar también que en ese período fue aprobada la Ley de Economía Social (Ley 5/2011, de 29 de marzo), en cuyo ámbito de aplicación se encuentran las asociaciones y fundaciones, y cuyo artículo 8 «reconoce como tarea de interés general, la promoción, estímulo y desarrollo de las entidades de la economía social y de sus organizaciones representativas» y establece que los poderes públicos, en el ámbito de sus respectivas compe-

estas fórmulas constituyen un supuesto más del ejercicio directo de la actividad empresarial por las fundaciones a que se refiere expresamente el artículo 24.1 de la Ley. En consecuencia, para dotar de mayor dinamismo a estas y permitir que puedan colaborar con otras entidades nacionales, europeas o internacionales, debiera reconocerse la posibilidad de que pudieran establecer vías de colaboración a través de estas fórmulas jurídicas, siempre y cuando la actividad de las mismas esté relacionada con la finalidad fundacional.

⁵ *Vid.* las enmiendas en BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 80-17, de 10 de diciembre de 2010, y BOCG, Senado, núm. 51, de 15 de abril de 2011.

tencias, tendrán como objetivos de sus políticas de promoción de la economía social, entre otros, los siguientes: remover los obstáculos que impidan el inicio y desarrollo de una actividad económica de las entidades de la economía social, crear un entorno que fomente el desarrollo de las iniciativas económicas y sociales en el marco de la economía social, o fomentar el desarrollo de la economía social en áreas como el desarrollo rural, la dependencia y la integración social.

La primera iniciativa que se produce en este período, cuyo objetivo único era la aprobación de una nueva Ley de Mecenazgo, fue la promovida en 2010 por el Grupo Parlamentario Popular que presentó una proposición de ley de modificación de la Ley 49/2002 (BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 292-1, de 28 de enero de 2011), que fue rechazada en marzo de 2011 por el pleno del Congreso con los votos en contra de PSOE, IU-ICV, y las abstenciones de CIU y PNV. La Asociación Española de Fundaciones había tenido oportunidad de trasladar al grupo sus propuestas de mejora de la Ley 49/2002, en línea con las propuestas mantenidas desde el año 2009.

El proyecto presentado por el Grupo Popular en 2011 era ambicioso, y contemplaba deducciones del 60 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades y del 70 por 100 en el IRPF y el incremento de los límites de deducción al 15 y 20 por 100 respectivamente en cada uno de los impuestos. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, el exceso podría además llevarse a los 10 años inmediatos y sucesivos. Llama la atención que en la propuesta se proponía una deducción también del 70 por 100 en IRPF por las donaciones realizadas a fundaciones y asociaciones de utilidad pública no acogidas a la Ley 49/2002, que rindieran cuentas.

La exposición de motivos señalaba que «en un contexto de crisis económica, en la que los primeros sectores perjudicados son los que resultan menos rentables y más dependientes de la ayuda externa, se hace evidente la urgencia de revisar la ley de mecenazgo, potenciando a través de medidas fiscales y de otra índole el incremento de la participación de la sociedad civil en el desarrollo de actividades de mecenazgo así como de responsabilidad social corporativa. Teniendo en cuenta la importancia del tercer sector en España, resulta transcendental que la sociedad civil amplíe el espacio prioritario que en él ocupa a través del fomento de la cultura, la investigación científica, la solidaridad internacional y otros campos de la vida social. En consonancia con otras políticas europeas, esta proposición de ley pretende incrementar la corresponsabilidad de la sociedad civil con el tercer sector y su protagonismo en los ámbitos mencionados».

La proposición contenía además otras medidas, como la creación del concepto de patrimonio inmaterial, la creación de un Observatorio del Mecenazgo y de unos premios nacionales que reconocieran la labor de los mecenas, personas o instituciones relevantes en este campo.

También en 2011 el Grupo Parlamentario Catalán planteó una proposición de ley de modificación de la ley de modificación de la Ley 49/2002 (BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 330-1, de 26 de septiembre de 2011, que caducó el 28 de octubre al disolverse las Cortes.

En definitiva, ninguna de estas iniciativas de reforma de la Ley 49/2002 llegó a fraguar en la IX Legislatura, a pesar de que, incluso el Gobierno socialista, en noviembre de 2010, había anunciado la aprobación de una nueva Ley de Mecenazgo, al establecer en el Consejo de Ministros del 19 de noviembre de ese año un calendario legislativo prioritario diciembre 2010-junio 2011. Entre las reformas previstas se encontraba la aprobación de una nueva Ley de Mecenazgo, que «se explica por sí misma»⁶.

En la siguiente y actual legislatura, la X, el secretario de Estado de Cultura, Sr. Lasalle, que había promovido como diputado la proposición de ley en el año 2011, anunció en su toma de posesión, en coherencia con lo contemplado en el programa electoral del Partido Popular, que uno de los objetivos del departamento sería llevar a cabo una reforma de la Ley de Mecenazgo como elemento esencial del cambio de modelo de financiación que necesitaba el sector cultural.

El sector no lucrativo y, en particular, la Asociación Española de Fundaciones, junto con otras plataformas como la Plataforma del Tercer Sector, la Plataforma de ONG de Acción Social, la Coordinadora de ONG de Desarrollo de España, o la Asociación Española de Fundraising, acogió favorablemente esta iniciativa, si bien considerando esencial que se extendiera a todas las áreas de interés general y no solo al ámbito cultural. Se trasladó además a la opinión pública la necesidad de que el nuevo modelo no sustituyera de forma inmediata a la financiación pública, particularmente en el sector social y de cooperación al desarrollo, en el que cualquier cambio debiera ser progresivo.

En enero de 2012, CIU se anticipaba a cualquier iniciativa del Gobierno y presentaba una proposición de ley para aprobar una ley de mecenazgo, proposición que es rechazada, con distintos argumentos. (BOCG, Congreso

⁶ Conferencia de prensa del vicepresidente primero y portavoz del Gobierno después de la reunión del Consejo de Ministros de 19 de noviembre de 2010.

de los Diputados, núm. 35-1, de 5 de enero de 2012). Entre ellos los del grupo del Gobierno, aduciendo razones fiscales y de coste para las arcas públicas.

Esta proposición tenía un objetivo creemos que más amplio. La propia exposición de motivos fijaba tres puntos esenciales: en primer lugar incrementar los incentivos fiscales al mecenazgo para personas físicas, para personas jurídicas y para no residentes, equiparando los incentivos aplicables a cada una de ellas y situando los porcentajes de deducción «en niveles parecidos a los vigentes en otros países de Europa y, particularmente, en Francia cuya legislación fue, en buena parte, inspirada en su momento en la legislación española, si bien aplicando porcentajes de deducción más ambiciosos». Así, se proponía una deducción específica en el IRPF equivalente al 100 por 100 para los primeros 150 euros donados a una entidad sin ánimo de lucro acogida, aplicando al resto la mayor cuantía entre 150 euros o 65 por 100 de la base de deducción. Para las empresas se proponía en el Impuesto sobre Sociedades una deducción del 55 por 100, porcentaje que se podría incrementar un 2 por 100 en caso de que la donación se realice durante al menos tres años a la misma entidad. En ambos impuestos se proponía incrementar los límites de la deducción al 20 por 100 de la base liquidable e imponible. Se recogía asimismo una deducción del 20 por 100 para las donaciones a fundaciones y asociaciones de utilidad pública no acogidas al régimen especial. Se creaba además la figura de los fondos patrimoniales indisponibles, en respuesta «a la voluntad de determinadas entidades de colaborar en el sostenimiento de actividades de interés general mediante donaciones y aportaciones otorgadas a entidades no lucrativas con la finalidad de que con ellas se constituya un fondo indisponible, exceptuando los rendimientos financieros que se obtengan mediante la inversión de dicho fondo».

En tercer lugar, se ampliaba el concepto de entidades sin ánimo lucrativo, incluyendo a los consorcios promovidos o participados por las Administraciones Públicas con finalidades de interés general, se incluían como donativos, donaciones y aportaciones deducibles a los donativos de servicios. También se pretendía ampliar el concepto de entidades beneficiarias al mecenazgo, se actualizaba la lista de explotaciones económicas exentas y se modificaba el procedimiento relativo al reconocimiento de las asociaciones de utilidad pública, para las cuales el informe del Ministerio de Hacienda dejaba de ser determinante.

Esta proposición de ley se reiteró por el Grupo Catalán en mayo de 2014 (BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 183-1, de mayo).

Es en el año 2013 cuando el Consejo de Ministros, mediante acuerdo adoptado el 26 de abril, acuerda la creación de una comisión interministerial sobre la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. La Asociación Española de Fundaciones tuvo oportunidad de comparecer ante esta comisión interministerial, junto con otras plataformas representativas del sector y plantear sus propuestas de reforma. Así, ante la comisión, la asociación planteó la necesidad de acercarse al modelo francés proponiendo: i) el reconocimiento del micro mecenazgo, otorgando una deducción en IRPF del 100 por 100 a las donaciones hasta 150 euros; ii) incrementar las deducciones por donaciones al 60 y 70 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF respectivamente; iii) incrementar los límites de deducción del 10 por 100 actual al 20 por 100; iv) otorgar algún tipo de beneficio a las grandes donaciones que contribuyan a patrimonializar las fundaciones; v) equiparar los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a las donaciones puras y simples; vi) reconocer algún tipo de incentivo a las donaciones de servicios y a la actividad de los voluntarios; y vii) dar participación al sector en la definición de las actividades prioritarias de mecenazgo. Las propuestas completas y sus respectivas justificaciones se recogen como anexo a este trabajo.

Los trabajos de esta comisión no han sido publicados, pero lo que hemos podido conocer del informe final abogaba por modificar solo parcialmente el título III de la Ley 49/2002, elevando ligeramente los tipos de deducción por donaciones y desechando la mayoría de las propuestas realizadas por la Asociación Española de Fundaciones y por el sector en general. A pesar de no haber sido publicado, el informe, junto con una memoria económica, ha trascendido, y se pueden conocer sus conclusiones a través del trabajo publicado por el profesor Blázquez Lidoy (2015, pp. 197-229). En él se recogen los argumentos por los cuales no se consideran procedentes muchas de las propuestas, la mayoría de ellas planteadas por la asociación⁷.

Los trabajos de la comisión interministerial fueron paralelos a los del comité de expertos para la reforma fiscal, bajo la presidencia del profesor Manuel Lagares, que culminó con la presentación de su informe en marzo de 2013 (Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema

⁷ Coincidimos con el profesor Blázquez Lidoy, al afirmar que un informe de estas características debería ser público. Asimismo no compartimos la afirmación que se hace en el informe referida a la falta de información económica sobre el sector. Desde la Asociación Española de Fundaciones se han promovido distintos estudios, que se han puesto en todo momento a disposición del Ministerio de Hacienda. En particular, en ese momento ya se habían publicado los siguientes: RUBIO GUERRERO y SOSVILLA RIVERO (2012), y RUBIO GUERRERO, GALINDO MARTÍN y SOSVILLA RIVERO (2012).

Tributario español, febrero 2014). Este informe no hacía ninguna mención ni propuesta en relación con las deducciones por donaciones ni en el Impuesto sobre Sociedades ni en el IRPF, salvo suprimir los acontecimientos de excepcional interés público. Tan solo hacía una mención a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos, proponiendo elevar progresivamente el tipo de tributación en el Impuesto sobre Sociedades para las actividades económicas realizadas por estas entidades hasta llegar al 20 por ciento, equiparándolas así en cuanto al tipo de tributación a otros sujetos pasivos del impuesto (propuesta núm. 52).

Finalmente, en junio de 2014, el Consejo de Ministros aprobó el anteproyecto de Ley de del Impuesto sobre Sociedades y de reforma de la Ley de IRPF, en los que planteaba medidas de modificación del título III de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Las medidas propuestas inicialmente no variaron prácticamente a lo largo de la tramitación parlamentaria y cristalizaron en las modificaciones que se recogen en el siguiente epígrafe. Sí se produjeron dos modificaciones de trascendencia que no afectaban de forma directa a las entidades de la Ley 49/2002. En el anteproyecto se proponía eliminar los incentivos fiscales a los acontecimientos de excepcional interés público, que fueron introducidos de nuevo en la tramitación. Además, se proponía eliminar por completo la deducción del 10 por 100 por las donaciones realizadas a fundaciones y asociaciones de utilidad pública, no acogidas a la Ley 49/2002, que rindan cuentas. Finalmente, a través de una enmienda transaccional en el Senado acordada por el grupo popular y por CIU, se reintrodujo de nuevo la deducción a fundaciones y asociaciones de utilidad pública parcialmente exentas.

II. Modificaciones introducidas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, por la reforma fiscal de 2014

1. Cuestiones generales

La Ley 49/2002 ha sido modificada únicamente en los artículos 19 y 20, correspondientes a la deducción de la cuota del IRPF y de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, a través de la disposición adicional quinta de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Además, la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, ha previsto una aplicación progresiva de la reforma, estableciendo un régimen transitorio para el ejercicio 2015, por lo que los incrementos de los incentivos no entrarán plenamente en vigor hasta el ejercicio 2016.

Se mantiene, por tanto, la estructura de la ley: no se han introducido modificaciones en el tipo de entidades consideradas como entidades sin fin de lucro y, por tanto, entidades beneficiarias del mecenazgo; no se ha modificado el tipo de incentivo, que sigue consistiendo en una deducción en cuota de un porcentaje de la base de deducción de la donación y no en la consideración de la donación como gasto deducible en base imponible; no se han introducido novedades en cuanto al tipo de bienes y derechos cuya deducción es susceptible de generar derecho a deducción; y no se han introducido modificaciones en las reglas de valoración de los bienes y derechos donados. Asimismo, se ha mantenido la posibilidad de que, a través de los presupuestos generales del Estado de cada año, mediante la fijación de las actividades prioritarias de mecenazgo, los porcentajes y los límites de deducción sean incrementados hasta en cinco puntos.

No se han establecido en la Ley 49/2002 distintos tipos de deducción para las donaciones según el fin o tipo de actividad a que vayan destinadas o según la naturaleza social, cultural, o educativa, por ejemplo, de las entidades beneficiarias. Por el contrario, los elementos que determinan la aplicación de la deducción son dos, a saber, que nos encontremos ante una donación, es decir, una liberalidad, un acto verdaderamente gratuito, y que dicha liberalidad se destine a una entidad beneficiaria del mecenazgo.

En algún momento de la tramitación de la reforma parece que se valoró la opción de establecer o incrementar incentivos para determinado tipo de entidades y donaciones según el objeto o finalidad a la que fueran destinadas. Esta opción de política legislativa es defendible, a nuestro juicio, y es la contemplada en los ordenamientos de algunos países. Sin embargo, presenta otros inconvenientes. Por un lado introduce elementos que hacen más complejo el sistema. Si la Ley 49/2002 tiene un ventaja esencial es su simplicidad en su aplicación por las entidades y en su comprensión por los ciudadanos y entidades que colaboran con las entidades sin fin de lucro. Por otro, establecer incentivos atendiendo no solo al sujeto que realiza las actividades y esencialmente a su carácter no lucrativo y de interés general, sino al objeto o finalidad que se fomenta, puede contribuir a fragmentar el sector no lucrativo o tercer sector. Por último, llevado al extremo, puede romper los fundamentos del mecenazgo en sí mismos, que son los de reconocer o fomentar la colaboración de ciudadanos en estas actividades, dejando que sea el ciudadano quien decida a qué han de dedicarse los recursos públicos detraídos.

En conclusión, a nuestro juicio, es muy razonable que se introduzcan mecanismos que posibiliten el fomento por los poderes públicos de actividades consideradas social y económicamente relevantes en cada momento,

contribuyendo de esta forma a la colaboración del tercer sector o la confluencia de ambos sectores en la realización de políticas públicas, pero ha de ser partiendo siempre de un esquema de mínimos, o más bien de máximos, que permitan al ciudadano decidir.

2. Tipos y límites de deducción

A) Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el micro mecenazgo

El artículo 19 de la Ley 49/2002 ha sido modificado para introducir la figura del micro mecenazgo. Para ello se ha establecido una escala, conforme a la cual, a partir de 1 de enero de 2015, se aplicarán las deducciones por donaciones:

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

Asimismo, se introduce un nuevo factor que podrá elevar la donación, y que podemos denominar «fidelización», pues si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento.

De acuerdo con la disposición transitoria cuarta, durante el período impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 19 —donaciones periódicas— el porcentaje de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento.

La primera observación que debemos hacer a esta disposición, es que haya reconocido un porcentaje de deducción del 75 por 100 y no del 100 por 100. Sin embargo, pueden hacerse también otras observaciones desde un punto de vista técnico.

La primera de ellas es que esta escala se aplica sobre bases de deducción distintas. Por un lado, para aplicar los porcentajes de deducción del 75 y 30

por 100, toma en consideración el conjunto de donaciones realizadas por el donante durante un ejercicio. Los «primeros» 150 euros serán los que decida el donante y no necesariamente los primeros en el tiempo, a nuestro juicio. Sin embargo, para aplicar la deducción incrementada en cinco puntos, ha de tomarse en consideración cada una de las donaciones y aplicarse sobre aquella que reúna los requisitos para ser considerada periódica. Además, las donaciones periódicas, si son superiores a 150 euros, disfrutarán, en nuestra opinión, de la deducción del 75 por 100, aplicándose al resto el 35 por 100. En la práctica, esto otorga una cierta capacidad de elección al donante a efectos de optimizar la deducción, en determinados casos.

Sin embargo, la entidad de la Ley 49/2002 donataria no sabrá si su donante ha realizado otras donaciones y si, por tanto, la donación que ha recibido va a deducirse al 75 o al 30 por 100. Pueden ponerse los siguientes ejemplos:

Un contribuyente de IRPF que ha donado 200 euros a la *fundación A*, acogida al régimen fiscal especial, en 2015, y otros 200 euros a la *fundación acogida B*, en cada uno de los ejercicios 2013, 2014 y 2015. Aunque la escala general —75% y 30%— se aplica al conjunto de las donaciones del contribuyente, para aplicar la deducción por fidelización hay que considerar individualmente cada donación.

Si aplicamos la deducción de los primeros 150 euros a la donación realizada a la fundación A, en la declaración IRPF 2015 (400 euros) el tipo medio efectivo de deducción sería de 49,37%⁸:

$$\begin{aligned} \text{Primeros } 150 \times (75\%) &= 112,5 \\ \text{Resto a fundación A (no periódica)} &50 \times (30\%) = 15 \\ \text{Resto a fundación B (periódica)} &200 \times (35\%) = 70 \\ \text{Total} &= 197,5 \end{aligned}$$

Sin embargo, si aplicamos la deducción del 75 por 100 a la donación periódica realizada a la fundación B Tipo medio efectivo de deducción sería del 47,5%:

$$\begin{aligned} \text{Primeros } 150 \times (75\%) &= 112,5 \\ \text{Resto a fundación B (periódica)} &50 \times (35\%) = 17,5 \\ \text{Resto a fundación A (no periódica)} &200 \times (30\%) = 60 \\ \text{Total} &= 190 \end{aligned}$$

⁸ En los ejemplos, en aras de la simplicidad se han tenido en cuenta las deducciones plenas y no los porcentajes transitorios de 2015.

En otro ejemplo, considerando un contribuyente de IRPF que ha donado 200 euros a la fundación A, acogida al régimen fiscal especial, en cada uno de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 y otros 200 euros a la fundación acogida B, en cada uno de los ejercicios 2013, 2014 y 2015, el resultado sería el mismo dado que ambas donaciones son periódicas y del mismo importe. El tipo medio efectivo de deducción sería del 50 por 100:

$$\text{Primeros } 150 \times (75\%) = 112,5$$

$$\text{Resto a fundación A y B } 250 \times (35\%) = 87,5$$

$$\text{Total} = 200$$

Independientemente de estas consideraciones, lo cierto es que los tipos de deducción en donaciones de importes reducidos, tras la reforma, implican deducciones entre el 47 y el 65 por ciento, porcentajes en todo caso superiores a los tipos de tributación de la mayoría de donantes.

En todo caso, esta medida sólo consigue en parte el objetivo planteado. Al regular la figura del micro mecenazgo se pretende fomentar la financiación privada de particulares que, a través de pequeñas donaciones, contribuyen a una financiación estable de las entidades. Es más sencillo sustituir a un pequeño donante que deja de donar por otro, que a un gran donante que deja de donar y cuya financiación puede representar un porcentaje importante de la financiación global de la entidad.

Pero además, con la introducción de esta figura se buscaba promover la pluralidad en la financiación, efecto que se conseguiría si dedujeran al 75 por 100, las donaciones de hasta 150 euros realizadas a cada entidad, teniendo por tanto en cuenta las donaciones individualmente. De esta forma, un donante que dona 300 euros a una entidad de la Ley 49/2002, obtendría mayores beneficios fiscales si donara 150 euros a dos organizaciones distintas.

Surge también la duda de si, a efectos de aplicar el porcentaje por donación plurianual en 2015 y 2016, deben tomarse en consideración las donaciones realizadas por el contribuyente en los ejercicios 2013 y 2014. A nuestro juicio, la solución no puede ser otra, pues solo así podrá aplicarse el porcentaje transitorio contemplado para el 2015, fijado en el 32,5 por 100. Así las cosas, si un mismo donante hubiera realizado donaciones a una misma entidad de la Ley 49/2002, por el mismo importe o superior, en 2013 y 2014, y continúa donando por importe igual o superior en el 2015, podrá aplicar una deducción del 32,5. Si continúa donando, sin reducir el importe, en 2016, aplicará una deducción en ese ejercicio (declaración que se realizará en 2017) del 35 por 100. Ese porcentaje incrementado en cinco puntos respecto a la deducción inicial, se mantendrá en los siguientes ejercicios, en caso de con-

tinuar donando a la misma entidad un importe igual o superior. En caso de interrumpir la donación, se perderá ese incremento y, para generarlo de nuevo, será necesario que el donante vuelva a realizar donaciones durante al menos tres ejercicios consecutivos.

Este criterio sería igualmente aplicable a las donaciones de bienes u otros derechos, en tanto son donaciones fiscalmente deducibles y dado que el artículo 19 de la Ley 49/2002 no distingue entre donaciones dinerarias o no dinerarias. Sin embargo, es menos frecuente que este tipo de donaciones tengan carácter periódico. En todo caso, para determinar si se ha donado por importe igual o superior, habrá que aplicar las reglas de valoración previstas en el artículo 18 de la Ley 49/2002 y, por tanto, al valor que los bienes y derechos donados tuvieran en cada uno de los ejercicios a considerar.

Por último, como se ha señalado en las líneas introductorias, la reforma no ha introducido ninguna modificación en el límite de las deducciones. Así, el párrafo segundo del artículo 19 establece, como antes, que la base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el apartado 1 del artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. No obstante, indirectamente, sí se han introducido algunas variaciones. El artículo 69.1 de la LIRPF, establece que la base de deducción no podrá exceder el 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente, pero dicha base de deducción incluye no sólo las donaciones realizadas a entidades de la Ley 49/2002 sino, por remisión al artículo 68, apartados 3 y 5, las donaciones a fundaciones y asociaciones de utilidad pública que no estén acogidas a la Ley 49/2002, las cuotas de afiliación y las aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores y los gastos e inversiones por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. Es decir, consideradas todas ellas, el importe deducible no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

Este límite ya era conjunto antes de la reforma de 2014, pero se han incluido entre las aportaciones las referidas a las cuotas de afiliación a partidos políticos lo que, en su caso, limitará la deducción de los donantes.

B) *Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades*

Para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, la deducción no ha cambiado, al mantenerse el derecho a deducir de la cuota íntegra, mino-

rada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ahora Ley 27/2014, de 27 de noviembre, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

No obstante, sí se ha recogido el concepto de donación plurianual, y la deducción del 35 por ciento se incrementa al 40 por 100, en caso de que la misma empresa done a una misma entidad de la Ley 49/2002, un importe igual o superior durante al menos tres años consecutivos. La reforma premia, por tanto, también en el caso de las empresas, la fidelización. También se podrán beneficiar de esta medida aquellas empresas que hayan constituido una fundación cuya financiación provenga de forma regular de la empresa fundadora, siempre y cuando no se reduzca la aportación anual.

A estos efectos, cabe recordar, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF, que las aportaciones a la dotación fundacional también son consideradas donaciones, dado que esa es su naturaleza jurídica. La aportación a la dotación fundacional es una donación de carácter irrevocable y sin contraprestación, dado que no otorga un derecho en el «capital» o de participación a quien la realiza, sea fundador o tercero, aportación que tampoco recupera en caso de extinción y liquidación de la fundación (DGT V1672-06 y V1828-06). Conforme a este criterio, a nuestro juicio, no debería existir inconveniente, a efectos de aplicar la deducción del 40 por 100, en tomar las aportaciones a la dotación, la inicial u otras, como donaciones que pueden disfrutar de dicha deducción, siempre y cuando se mantenga el importe o valor de lo donado. Así, en una fundación de empresa, la primera aportación a considerar será la aportación de la fundadora a la dotación fundacional. Este mismo criterio es aplicable en las donaciones de contribuyentes del IRPF.

C) *Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*

La reforma ha introducido también modificaciones en los porcentajes de deducción de las donaciones realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), con o sin establecimiento permanente, en la medida en que los primeros aplican las mismas deducciones previstas para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, y los segundos la misma deducción que los contribuyentes del IRPF, en las declaraciones que por dicho

impuesto presenten por hechos imponderables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

D) *Actividades prioritarias de mecenazgo*

La reforma de 2014 ha mantenido el artículo 22 de la Ley 49/2002, por lo que ha conservado la posibilidad de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año, fije las actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1 del artículo 3 de la Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con el artículo 16. En relación con dichas actividades y entidades, la ley de presupuestos podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002.

Conforme al texto de la norma debe entenderse por tanto que los porcentajes, del 75 por 100, 30 por 100 y 35 por 100, podrán elevarse para los contribuyentes del IRPF al 80, 35 y 40 por 100 respectivamente en caso de que la actividad de la entidad donataria, beneficiaria del mecenazgo, sea considerada prioritaria. A su vez, la deducción en el Impuesto sobre Sociedades podrá incrementarse del 35 y 40 por 100, al 40 y 45 por 100.

No obstante, la principal crítica que se ha hecho siempre a las actividades prioritarias de mecenazgo, se refiere a la escasa transparencia con la que se fijan. En la determinación de las mismas no tiene participación el sector no lucrativo, como se ha venido reclamando, y, aunque en muchos casos aparecen reflejadas en el anteproyecto de ley de presupuestos cuando se inicia su tramitación en el Senado, en muchos otros se incluyen a través de enmiendas de los grupos parlamentarios, siendo difícil su conocimiento antes de que aparezcan los textos publicados.

Además, en muchos casos se trata de actividades realizadas por entidades del sector público y no por otras entidades del artículo 16 de la Ley 49/2002, entre ellas, las fundaciones, o se trata de actividades que son consideradas prioritarias, sólo en el caso de que cuenten con financiación pública. Esta última es una medida adecuada para fomentar la colaboración público-privada, pero debemos recordar que el mecenazgo busca o debería buscar, a nuestro juicio, el incremento de la financiación privada.

III. Algunas cuestiones no resueltas

1. *El concepto de donación y la doctrina de la Dirección General de Tributos*

Uno de los principales debates en torno a la reforma del mecenazgo es, en la práctica, el propio concepto de mecenazgo. Al adoptar este término que, conforme a una de las acepciones de la RAE, se refiere a la «protección dispensada por una persona a un escritor o artista», se produce automáticamente un cierto equívoco, pues la norma contiene una serie de medidas de protección de las actividades de interés general, entre ellas, las culturales o artísticas, pero no son estas las únicas.

Creemos que es precisamente la terminología utilizada por la norma la que ha llevado a numerosos malentendidos en el debate social que se ha producido en torno a la reforma y la razón por la que, desde la Asociación Española de Fundaciones y desde otras plataformas del sector, se propusiera añadir al título de la misma, Ley de Mecenazgo y «Participación Social».

En todo caso, la Ley 49/2002 regula en su título tercero la protección que el Estado dispensa, a través de incentivos fiscales, como técnica de fomento, a la actividad altruista de particulares para la consecución de fines de interés general. Es el altruismo, entendido como «diligencia en procurar el bien ajeno aun a costa del propio» (DRAE) lo que se protege: el altruismo de los particulares o empresas hacia entidades que también han de ser altruistas. En definitiva, el título tercero de la Ley 49/2002, regula única y exclusivamente, y así se ha mantenido con la reforma, el régimen de incentivos a las donaciones hacia entidades de interés general. Por el contrario, no regula, ni antes ni después de la reforma, otras medidas de incentivación de numerosas actividades que son dignas de ser protegidas e incentivadas, pero que no se realizan a través de entidades altruistas.

Es decir, para que exista «mecenazgo» conforme al sentido de la Ley 49/2002, deben darse dos elementos: que estemos ante una de las entidades beneficiarias del mecenazgo en los términos de la norma y que estemos ante un acto altruista, es decir, ante una liberalidad de alguien que transmite gratuitamente algo que le pertenece a favor, no de cualquiera, sino de una de dichas entidades.

Sentado esto, el concepto de donación se convierte en la piedra angular de todo el régimen fiscal y constituye, a nuestro juicio, uno de los elementos clave para analizar los efectos de la reforma. No puede analizarse aisladamente el incremento de los incentivos al mecenazgo sin tener en cuenta el pe-

rímetro de entidades al que se aplica la norma y el concepto de donación adoptado desde la perspectiva tributaria.

En otro lugar nos hemos referido a los problemas doctrinales, jurisprudenciales y de doctrina administrativa que han surgido en los últimos tiempos en torno a los requisitos de acceso al régimen fiscal especial de las fundaciones y en torno al concepto fiscal mismo de entidad sin ánimo de lucro (PEÑALOSA ESTEBAN, 2012). Queremos referirnos sin embargo aquí al concepto de donación.

A) *Donaciones irrevocables, puras y simples: ¿es toda donación a una entidad sin fin de lucro una donación modal?*

Conforme al artículo 17 de la Ley 49/2002, darán derecho a practicar las deducciones previstas en el título II, los «donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples», realizados en favor de las entidades sin fin de lucro.

Conforme al artículo 618 del Código Civil la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta. Castán señala que una donación es simple «si no reconoce otra causa que la liberalidad del donante», es decir, aquella que se realiza en términos absolutos sin imponer ningún tipo de condición.

Algunos autores han criticado la literalidad de la norma, por considerar que toda donación a una entidad sin fin de lucro está sujeta a modo o condición, en tanto se realiza para que la fundación lleve a cabo sus actividades de interés general, lo que, de no cumplirse, podría dar lugar a la revocación de la donación, conforme al artículo 647 CC. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, la donación realizada para el cumplimiento de los fines de la entidad no puede ser considerada una donación modal, en tanto no se trata de una condición impuesta propiamente por el donante, sino que deriva del cumplimiento de sus obligaciones por la entidad. En todo caso, para ser modal, deberían entonces formalizarse por escrito en documento público o privado.

Como ha señalado parte de la doctrina debe distinguirse la donación onerosa —como subespecie de la donación modal— de la donación en la que se impone al donatario un «simple deseo». La donación es un acto gratuito porque quien la realiza no recibe a cambio ninguna contraprestación, si bien no todos los actos gratuitos son considerados donaciones (comodato, depósito gratuito, entre otros), existe un empobrecimiento del donante y un correlativo enriquecimiento del donatario, y es, además, un acto de liberalidad.

Díez Picazo (1993, pp. 335 y 336) señala que la diferencia entre la gratuidad y la liberalidad, parece venir dada por el hecho de que la primera se mide de forma objetiva, mientras que la segunda requiere una «intención», el *animus donandi* o ánimo liberal, tratándose por tanto de un elemento subjetivo. Pero añade que «el llamado *animus donandi* no puede ser otra cosa que el genérico consentimiento que se exige para todo negocio jurídico, aplicado ahora al tipo que se llama donación, y que no es otra cosa que consentir el negocio». Así, continúa señalando que ello con independencia de cuáles fueran los motivos internos que hubieran podido mover al agente, pues la donación puede hacerse por generosidad, por caridad, por vanidad, por simple pompa, por cultivar lo que hoy se llama una determinada imagen hacia el exterior o por cualquier otro móvil.

Este juicio, que compartimos, debe trasladarse al ámbito de las donaciones a las entidades sin fin de lucro, debiendo considerarse como donación simple, aquella que se realiza en favor de ellas, con la intención de que el enriquecimiento que se produce sirva para el cumplimiento de la misión, incluso en los casos en los que se pueda esperar un beneficio fiscal o, incluso, un retorno en imagen. Es precisamente este elemento el que diferencia a la donación pura y simple de la aportación realizada en virtud de un convenio de colaboración empresarial o, en mayor medida, como veremos, del contrato de patrocinio publicitario. La donación no impide ni puede impedir que la entidad donataria traslade a la opinión pública o a terceros quiénes colaboran altruistamente en el cumplimiento de sus fines y estos, por tanto, obtengan una mejor percepción social o una difusión de su persona o entidad, pero esas consecuencias escapan al donante, que no ha establecido una condición y no puede exigir a la entidad donataria ese efecto, como si se tratara de un contrato con intercambio de prestaciones.

Díez Picazo señala también que «no estaría de más recordar aquí la opinión del sociólogo M. Mauss cuando decía que la donación es la forma primitiva del cambio. Son muchas las donaciones que se hacen esperando otra donación en correspondencia. Esto es, sin duda, un móvil interesado y un ánimo muy poco liberal, pero no por ello deja de existir donación».

Más dudas ofrece, a nuestro juicio, la donación realizada por un donante para el cumplimiento de una actividad determinada por una entidad sin fin de lucro, de entre las muchas que realiza, o la donación de un fondo, por ejemplo, que ha de ser gestionado por la entidad sin fin de lucro y cuyos rendimientos han de servir para el cumplimiento de un fin determinado. Parece difícil entender que una donación de estas características, no deba ser

objeto de protección y fomento desde el punto de vista fiscal, por no considerarse una donación pura y simple.

Desde el punto de vista civil, aunque cabría hacer una distinción entre las donaciones modales y las onerosas, considerando estas últimas una subespecie de las primeras a pesar de la imprecisión del artículo 647 CC, la doctrina coincide en señalar que, aunque ambos tipos son donaciones, ni unas ni otras son donaciones puras. Como señala De los Mozos (2000, p. 79) el artículo 618 del Código Civil se refiere a las donaciones simples, ya que del Derecho moderno ha desaparecido prácticamente la diferencia entre donaciones causales y las donaciones simples, y en los artículos 619 y 622 a las donaciones remuneratorias y a las modales u onerosas.

Sin embargo, si acudimos a la distinción entre las donaciones simples y las donaciones con causa, podríamos distinguir entre las donaciones modales y las onerosas. Mientras las segundas son aquellas que imponen una carga o contraprestación al donatario, las modales son aquellas en las que el modo se encuentra «causalizado» (DE LOS MOZOS, 2000, p. 80). Así, cabría establecer alguna distinción que permitiera admitir las modales con causa, entendiendo que no están excluidas del concepto de donación fiscalmente deducible, en tanto no existe carga o contraprestación para el donatario. En todo caso, parece difícil mantener, en el ejemplo señalado, que ese tipo de donaciones no sean deducibles si se realizan a favor de una entidad de la Ley 49/2002.

De cualquier manera, deben distinguirse las donaciones sujetas a término o modo de las donaciones irrevocables. La revocación implica un cambio en la voluntad del donante, y esta solo puede producirse en los casos previstos en el Código Civil (supervivencia o superveniencia de hijos e ingratitud del donatario). Si bien el artículo 647 prevé la revocación cuando el donatario haya dejado de cumplir algunas de las condiciones que el donante le impuso, Díez Picazo (1993, p. 348) señala que en estos casos lo que se produce es la ineficacia de la donación y no hace falta conceder al donante la facultad de revocar. Conforme a este criterio, en el ejemplo anterior, cabría considerar que no nos encontramos ante una donación pura y simple pero sí ante una donación irrevocable.

Paradójicamente y a pesar de lo que señalamos en el epígrafe siguiente respecto a las donaciones onerosas o remuneratorias, el artículo 24.3 de la Ley 49/2002 señala como uno de los requisitos que deben incluirse en la certificación de las donaciones, la «mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones». Señala además el artículo 17.2 de la norma que en el caso de revocación de la donación por algu-

no de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan. Curiosamente se hace referencia a la revocación pero no a la reducción por inoficiosidad.

Si concluimos que esas causas imperativas alcanzan también a las del artículo 647 CC, deberíamos entender que, indirectamente, la Ley 49/2002 está admitiendo la deducibilidad de las donaciones onerosas o remuneratorias, algo que, a nuestro juicio es dudoso conforme a la literalidad de la norma o que requiere, al menos, una interpretación integradora y finalista de la Ley de Mecenazgo.

B) *Donaciones onerosas, remuneratorias y el negotium mixtum cum donatione: del Código Civil a la doctrina tributaria*

Como se ha apuntado, la literalidad del artículo 17 de la Ley 49/2002 sí es criticable, en lo que se refiere a las donaciones onerosas o remuneratorias, a las que, en principio, cabría excluir del mecenazgo fiscalmente deducible.

El criterio clasificatorio es importante desde el punto de vista civil, porque determina no sólo las acciones y los plazos sino las normas por las que haya de regirse la donación, y porque podría tener su traslado al ámbito tributario. Como consecuencia de ello, el debate doctrinal en torno a dicha clasificación no contribuye a introducir claridad en el ámbito fiscal.

Coincidimos con Pedreira (2003), cuando afirma que el hecho de que los donativos sean puros y simples no debe ser interpretado de forma que se excluyan las donaciones remuneratorias y modales. Señala que lo que viene a solicitar la norma es que, como consecuencia del donativo, no se imponga una carga onerosa al donatario que pueda desvirtuar la naturaleza de tal donativo. Añade Pedreira que el artículo 619 del CC establece: «Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado». Sin embargo, lo cierto es que la dicción del artículo 17 no ayuda a mantener esta posición, salvo en lo que se refiere a las donaciones modales «causalizadas», como hemos mantenido en el epígrafe anterior.

Desde el punto de vista tributario, la Dirección General de Tributos, ha venido poniendo el acento en la gratuidad, estableciendo que existe una operación gratuita cuando la contraprestación sea «simbólica o prácticamente inexistente» (consultas núm. 0818-01, 0716-02 y 1960-01) o cuyo precio

sea «desproporcionadamente inferior al valor de mercado». Aunque pudiera hacerse una distinción entre el valor inferior al de mercado —valor de lo donado— o desproporcionadamente inferior, desde esta perspectiva, parecería estar admitiéndose que, desde el punto de vista tributario, aunque las consultas no se ciñan exclusivamente al mecenazgo, se está considerando como donaciones también las modales, onerosas o remuneratorias.

Sin embargo, recientemente algunas consultas han incidido precisamente en lo contrario. Así en la consulta V1503-14, la DGT ha señalado que «A la vista de la normativa transcrita, las cantidades satisfechas por los asociados darán derecho a practicar las deducciones previstas en el título III de la Ley 49/2002, siempre que se trate de aportaciones «irrevocables, puras y simples, sin contraprestación, realizadas con animus donandi». Continúa señalando que, con arreglo a los hechos manifestados en el escrito de consulta, en la medida que las aportaciones satisfechas tanto por los «amigos colaboradores» como por los «amigos benefactores» no son sino la contraprestación por el derecho a percibir distintas prestaciones, tales como accesos gratuitos a determinadas instalaciones, determinados descuentos, o publicidad de la condición de «amigo benefactor», dichas aportaciones no darán derecho a practicar las deducciones previstas en el título III de la Ley 49/2002, en la medida en que las prestaciones a percibir por parte de los asociados desvirtúan el ánimo de liberalidad propio de las donaciones.

Así, la Dirección General de Tributos se reitera en el criterio manifestado en la consulta V2073-13, puesto que, señala, «el ánimo de liberalidad se ve desvirtuado en el presente caso por el hecho de recibir determinadas prestaciones, sin que a dichos efectos sea relevante que el valor de las mismas entienda la consultante que es inferior al de las aportaciones realizadas»⁹.

⁹ El supuesto de hecho planteado en la consulta era el siguiente:

La consultante es una asociación sin fines lucrativos, declarada de utilidad pública, que desarrolla sus actividades en el ámbito de las Humanidades y Ciencia, Artes Escénicas, Artes Plásticas, Cine... Asimismo, ha comunicado la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y no ha renunciado al mismo.

Esta entidad presentó una consulta relativa a la posibilidad de incorporar la figura del «amigo colaborador» y «amigo benefactor», cuya respuesta se produjo mediante consulta vinculante V2073-13, de fecha de salida de registro de este Centro Directivo 20 de junio de 2013.

Dichas figuras implicaban la concesión de los siguientes beneficios:

— Amigo colaborador, a cambio de satisfacer una aportación anual de una cuantía determinada, tendría los siguientes derechos, entre otros: un carnet especial, acceso gratuito al edificio de la consultante con un acompañante, acceso a las salas de exposiciones de la con-

A nuestro juicio, llama la atención que la Dirección General de Tributos no considere relevante el valor de la contraprestación que se recibe por parte del donante, porque es precisamente ese elemento el que debe analizarse para determinar si nos encontramos ante una donación del artículo 619 del Código Civil. Es decir, simplemente considera que no existe donación sino un contrato de otro tipo, y no se detiene en qué tipo de donaciones quedan amparadas por la Ley 49/2002. Y este aspecto no es irrelevante, tampoco desde el punto de vista tributario, porque una cosa es que la donación no se considere como una donación deducible, pero otra distinta es que no sea una donación y que, por tanto la fundación deba considerar ese ingreso como procedente de una prestación de servicio y, en su caso, emitir una factura exenta o no exenta de IVA, dependiendo del servicio de que se trate. Por el contrario, si aun no siendo una donación fiscalmente deducible, sigue siendo una donación, el tratamiento para la entidad sin fin de lucro en su Impuesto sobre Sociedades sería otro, y no estaría sujeta a IVA.

Tampoco se acude, en contra de lo apuntado en otras consultas tributarias, a la categoría del *negotium mixtum cum donationem*. Siguiendo a De los Mozos (2000, p. 80) junto a la categoría de las donaciones modales o con carga se ha desarrollado un concepto de donaciones onerosas distinto que no se identifica con las anteriores, dando lugar a esta nueva categoría o las incluyen dentro de la categoría genérica de donaciones indirectas.

Parte de la doctrina identifica el negocio mixto con la donación onerosa, partiendo de la redacción del artículo 622 CC, al establecer que la aplicación de las reglas de los contratos es directa en cuanto a la parte gravosa de la donación, mientras que de acuerdo con el artículo 621 y cuando se trate de una donación no onerosa o de parte gratuita de la donación onerosa, la aplicación de los requisitos generales de los contratos y obligaciones es meramente subsidiaria. Pero como señala De los Mozos (2000, p. 109), esta dis-

sultante con un acompañante, descuento del 5% en la librería de la consultante, descuento del 10% en los artículos de la tienda de la consultante...

— Amigo benefactor, a cambio de satisfacer una cuantía anual, superior a la anterior, tendría los siguientes derechos, entre otros: carnet especial, inserción del nombre del donante en los agradecimientos de la página web de la consultante, regalo de una selección de publicaciones editadas por la consultante, acceso gratuito a las salas de exposiciones de la consultante con un acompañante, invitación exclusiva a espectáculos, descuentos especiales en las entradas de los espectáculos de la programación para el titular y un acompañante...

La consultante entiende que las prestaciones que obtienen dichos «amigos», no se pueden calificar como contraprestación al ser beneficios de escaso valor económico, muy inferior a la aportación abonada.

Si estas figuras tienen derecho a practicar las deducciones previstas en el Título III de la Ley 49/2002 por las cantidades aportadas a la asociación consultante.

tinción depende de la posibilidad de distinguir en el negocio jurídico una parte lucrativa y otra parte onerosa, cuando las partes contratantes los hayan establecido con claridad como apunta J. Puig Brutau, añadiendo que si «la separación es posible, podrá tenerse en cuenta lo que establece el artículo 622; pero si no lo es, tendrá que seguirse el régimen que para las donaciones, en general, disponen los artículos 618 a 656». Esta idea del negocio mixto es la que ha sido recogida, a nuestro juicio, en la consulta V1036-10, si bien a efectos de determinar la sujeción al IVA de las operaciones.

Como conclusión, debemos señalar que el concepto de donación fiscalmente deducible constituye una de las principales sombras que se cierne sobre el concepto mismo de mecenazgo y sus consecuencias tributarias. Consideramos sin embargo que existen elementos que hacen posible una interpretación algo más integradora, pero que la solución deseable, debiera pasar por una modificación del artículo 17 de la Ley 49/2002. Asimismo, dicha modificación podría conllevar algunas modificaciones en las reglas de valoración de los bienes y derechos donados a que se refiere el artículo 18 de la norma¹⁰.

2. *Mecenazgo, colaboración, publicidad y RSC*

No se ha introducido a través de la reforma fiscal ninguna modificación del artículo 25 de la Ley 49/2002 y, por tanto, en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. Sin embargo, los problemas de delimitación de estas figuras subsisten, y el principal de ellos es la distinción entre donación, colaboración y patrocinio publicitario.

Al referirnos al concepto de donación señalábamos que esta puede hacerse por distintos motivos, por generosidad, por cultivar lo que hoy se llama una determinada imagen hacia el exterior o por cualquier otro móvil, pero que, incluso en esos casos, no se desvirtúa la gratuidad de ese acto. Sin embargo, en los convenios de colaboración empresarial decíamos que, al pactarse por escrito la difusión de la imagen del colaborador y ser exigible, se considera que nos encontramos ante un contrato oneroso.

La realidad es que, en los convenios de colaboración empresarial, la difusión de la imagen del colaborador que se pacta es muy limitada, en casi todos los casos, precisamente para distinguirlo de un contrato de patrocinio publi-

¹⁰ Esta «polémica» en torno a la figura del donante se ha suscitado también en Estados Unidos, al igual que las operaciones mixtas a las que nos referimos en el siguiente epígrafe, tal y como expone BLÁZQUEZ LIBEY, 2013, pp. 242 y ss.

citario que es un contrato auténticamente oneroso. Además, en muchos de ellos, la aportación que se realiza por la empresa supera con creces cualquier valoración que pueda hacerse de la actividad de difusión de la imagen considerando ésta una prestación de servicios. Cabe, por tanto, plantear si no nos encontramos, cuando menos, ante una donación onerosa o, al menos, ante un negocio mixto.

La propia Dirección General de Tributos ha señalado que lo que diferencia el convenio de colaboración del patrocinio publicitario, es que el primero debe estar presidido por el ánimo de liberalidad —«animus donandi»— del colaborador, mientras que en el segundo lo esencial es la finalidad publicitaria del patrocinador, siendo exigible por parte del patrocinado una contraprestación a cambio. En el primero la finalidad del colaborador es la de participar en la realización de actividades de interés general, aunque la entidad beneficiaria pueda «publicitar» su colaboración en dichas actividades, mientras que en el segundo el patrocinador busca una mayor difusión de sus bienes o servicios que redunde en un aumento de sus ventas.

Desde esta perspectiva cabe plantear si no nos encontramos en los convenios de colaboración empresarial ante una modalidad más del mecenazgo y, por tanto, si el tratamiento fiscal debiera ser el de una donación, como se ha planteado por el sector a propósito de la última reforma de la Ley 49/2002.

Como señalaba ya hace tiempo Jiménez Díaz (2005), «en la medida en que la empresa ha ido aproximándose al mecenazgo y ha encontrado en este un modo de comunicación con la sociedad, una vía para afirmar su imagen corporativa o de marca, las barreras se han vuelto más difusas». Pero, añadimos nosotros, inherente a toda donación siempre existe un elemento subjetivo o una intención última difícilmente determinable y evaluable, sin que por ello dejemos de encontrarnos ante un acto gratuito.

Algo similar se ha planteado siempre a propósito de la responsabilidad social corporativa. No cabe duda de que a través del desarrollo de las actividades de RSC cualquier empresa obtiene un retorno en imagen. Esa actividad, en muchos casos, se desarrolla a través de fundaciones constituidas por la propia empresa, pero sea directa o indirectamente, se trata de un gasto voluntario, de unos recursos que se canalizan hacia colectivos de beneficiarios ajenos por completo a la empresa que se detraen de los beneficios de los accionistas.

La Dirección General de Tributos (V3285-14) se ha pronunciado recientemente a este respecto. Bien por la formulación de la consulta, o bien por el caso concreto que se plantea, el centro directivo ha señalado, a propósito

de una fundación de empresa que desarrolla y gestiona la RSC de la empresa de acuerdo con las directrices determinadas por su consejo de administración, que «parece posible entender que los apoyos y servicios prestados por la entidad A a la fundación contribuirían a la realización de las funciones encomendadas a esta en virtud del acuerdo de colaboración suscrito, es decir, a la coordinación y ejecución de las actividades de responsabilidad social corporativa de la entidad A, que le hayan sido encomendadas por su consejo de administración, por lo que no parece que la ayuda económica proporcionada sea para la realización de las actividades que efectúe la fundación en cumplimiento de su objeto o finalidad específica (aunque se señale que se trata de aquellas actividades de responsabilidad social corporativa que se adecúen a los fines fundacionales de la fundación), tratándose de actividades de responsabilidad social corporativa de la entidad A».

A nuestro juicio, en muchos de estos casos nos encontramos de nuevo ante la necesidad de realizar una calificación integradora de lo que ha de entenderse por actividades de mecenazgo, concepto que puede englobar distintas modalidades pero en el siempre hay un elemento común de altruismo.

3. *Las donaciones de servicios*

Desde hace ya tiempo, una de las principales reivindicaciones del sector no lucrativo es que se reconozca como mecenazgo fiscalmente deducible las donaciones de servicios.

La Dirección General de Tributos ha negado en varias ocasiones esta posibilidad (V1403-07 y V1481-05) pero la había admitido a propósito de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, entendiendo que la «ayuda económica» a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002 incluye las donaciones en especie, entre ellas las de servicios (V0185-04 y 1990-04). Sin embargo, esta doctrina ha sido modificada muy recientemente (DGT V0997-15) al señalar la administración que «la prestación de un servicio, no constituye una forma de materializar la ayuda económica a que se refiere el artículo 25 relativos a los convenios de colaboración, no resultando válido, por tanto, a efectos de materializar la deducción de los gastos asociados a este figura legal».

En cualquier caso, uno de los principales problemas de las donaciones de servicios es su tratamiento en IVA. En una consulta del año 2009 (V2396-09), la Dirección General de Tributos había adoptado una solución muy razonable, aunque debiendo hacer para ello un análisis algo utilitarista de la activi-

dad de los servicios jurídicos gratuitos o actividad pro bono que realizan los despachos de abogados para algunas entidades sin fin de lucro, dejando estos servicios fuera del ámbito de sujeción del IVA. Sin embargo, esta doctrina resulta contradictoria con el criterio expresado en consultas posteriores (V0990-15 y V0997-15).

Aunque el tratamiento fiscal al amparo de los convenios de colaboración no es el mismo que al amparo del artículo 19 de la Ley 49/2002, se había llegado a una solución más o menos razonable, tanto en el tratamiento de estos en el Impuesto sobre Sociedades del colaborador como en el IVA. Sin embargo recientes consultas dejan en el aire, de nuevo, las donaciones de servicios, que son en muchos casos de gran utilidad para las entidades sin fines de lucro, contribuyendo a una reducción significativa de sus costes. Pero si no son fiscalmente deducibles y las entidades beneficiarias tienen que asumir el IVA, siendo muchas de ellas de reducida dimensión, seguramente van a reducirse o, incluso, desaparecer.

A nuestro juicio, en las donaciones de servicios nos encontramos ante una donación simple de derechos —condonación de deuda— y como tal, debería tener cabida en el artículo 17 de la Ley 49/2002, debiendo, en todo caso, analizarse cuál ha de ser la correcta valoración a efectos fiscales.

A pesar de ello y para introducir una mayor claridad, en la reforma de la Ley 49/2002 se propuso incluir de forma expresa las donaciones de servicios, tal y como se recoge, por ejemplo, en las normas forales de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo del País Vasco.

Asimismo, en algunos países, como Francia, se reconoce esta forma de colaboración bajo la denominación de *mécénat des compétences*, dentro del concepto más amplio de *mécénat d'entreprise*, que consiste en la puesta a disposición de los empleados de una empresa, que voluntariamente quieren emplear tiempo de trabajo en beneficio de una entidad sin fin de lucro. Esta transferencia gratuita de competencias puede hacerse a través de la puesta a disposición del personal o de una prestación de servicio gratuita. La valoración será la del coste de la prestación ofrecida, criterio que se aplica también para la puesta a disposición de la entidad sin fin de lucro del personal de la empresa, en cuyo caso el coste equivaldrá a la remuneración del trabajador más las cargas sociales.

4. Aspectos internacionales del mecenazgo

No queremos hacer aquí un análisis exhaustivo del tratamiento fiscal de las entidades sin fin de lucro que realizan actividades transfronterizas ni de

los donantes que realizan aportaciones a entidades sin fin de lucro domiciliadas en otras jurisdicciones, pero sí mencionarlo a propósito de las cuestiones pendientes de resolver.

En particular, debe abordarse cómo adaptar nuestro ordenamiento y más concretamente la Ley 49/2002 a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE, de 27 de enero de 2009, asunto C-318-07, *Persche* y STJUE, de 14 de septiembre de 2006, asunto C386-04, *Stauffer*), al poner de manifiesto que el trato fiscal de las donaciones en dinero o en especie está comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado relativo a los movimientos de capitales, lo que requiere un trato fiscal igual para las donaciones realizadas a entidades sin fin de lucro de otro país de la Unión Europea y para las entidades sin fin de lucro de otros países de la Unión que realicen actividades en nuestro país¹¹.

IV. Bibliografía

- BLÁZQUEZ LIDOY, A., (2013), «Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?», *Anuario de Derecho de Fundaciones*, 2012, Madrid, Iustel, pp. 195-30.
- (2015), «La no revisión de la Ley de Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa», en *Ius Canonicum*, vol. 55, 2015, pp. 197-229.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A., *Publicidad, Patrocinio, Mecenazgo y Colaboración. Marco Legal e Incentivos Fiscales*, Asociación Española de Fundaciones, Madrid, 2005.
- LÓPEZ RIBAS, S. (2014), «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos», en *Crónica Tributaria*, núm. 153-2015, pp. 221-259, Madrid.
- DE LOS MOZOS, S. L., (2000). *La donación en el Código Civil y a través de la jurisprudencia*, MADRID, DYKINSON.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El Régimen Fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson, Civitas, 2003.
- PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2012), «El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: Requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones», Tesis doctoral (Universidad Rey Juan Carlos, 2012, leída en 2013).
- RUBIO GUERRERO, J. J., GALINDO MARTÍN, M. A., SOSVILLA RIVERO, S. (2012), *El sector fundacional en España. Atributos Fundamentales. 2008-2009*, Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones, Asociación Española de Fundaciones.

Otra documentación:

¹¹ Estos aspectos se analizan con detalle por LÓPEZ RIBAS (2014).

- RUBIO GUERRERO, J. J. y SOSVILLA RIVERO (2012), El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fin de Lucro y del Mecenazgo: Impacto Macroeconómico de Diferentes Escenarios de Incentivo Fiscal al Mecenazgo: http://www.fundaciones.org/EPOR-TAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw52f4b2eda239e/Elregimenfiscaldelasinstitucionessinfindelucroydelmecenazgo-2013.pdf
- (2014), *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal*: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

V. Anexo

Asociación Española de Fundaciones

Propuestas para la reforma de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Grupo de trabajo interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo

24 de julio de 2013

1. *El sector fundacional español*

El sector fundacional español está formado por más de 13.000 fundaciones activas, que tienen un gasto cercano a los 8.500 millones de euros, lo que representa el 1% del PIB español. Otras características que deben resaltarse, de acuerdo con los datos del Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF), de la Asociación Española de Fundaciones, reflejados en el estudio *El Sector Fundacional en España. Atributos fundamentales (2008-2009)*, son las siguientes:

— Fundadores:

El 73,58% de las fundaciones fueron fundadas por personas físicas mientras que el 26,42% restante fueron fundadas por personas jurídicas. De estas últimas, el 35,44% fueron fundadas por personas jurídico-públicas y el 64,56% por personas jurídicas privadas.

— Beneficiarios:

Se estima que el sector fundacional cuenta con 23 millones de beneficiarios. Entre los colectivos más atendidos, por este orden, se encuentran los siguientes: estudiantes, personas en riesgo de exclusión, afectados por enfer-

medades, adictos y toxicómanos, familias, investigadores y docentes, mayores y desempleados.

— Gasto:

El 44,81% de las fundaciones contaba en 2009 con unos gastos inferiores a 150.000 euros, mientras que otro 41,7% se situaba entre los 150.000 y los 2.400.000. El 9,69% tenía unos gastos superiores a 2.400.000 euros e inferiores a 10.000.000 euros, el 3,21% superaba los 10.000.000 euros de gasto, y el 0,59 los 50.000.000 euros.

— Volumen de ingresos.

Alrededor de un 44% cuenta con ingresos inferiores a 150.000 euros, cerca del 42% se encuentra entre los 150.000 y los 2.400.000 euros de ingresos, el 10% dispone de unos ingresos comprendidos entre los 2.400.000 y los 10.000.000 euros. El 3,30% tiene unos ingresos superiores a 10.000.000 y el 0,70% tiene unos ingresos superiores a 50.000.000 euros.

— Origen de los ingresos.

La financiación de estas entidades proviene en un 10,4% de los rendimientos de su patrimonio, 34,5% de prestación de servicios, 9,6% de donaciones de particulares, 29,5% de donaciones de empresas y 16% de subvenciones públicas.

— Dotación fundacional.

El 45,53% de las fundaciones tiene una dotación fundacional no superior a 30.000 euros, el mínimo legal actual, el 26,70% tiene una dotación superior pero inferior a 150.000 euros y el 20,87% cuenta con una dotación superior a dicha cifra pero que no supera los 2.400.000 euros. El 5,01% tiene una dotación cuyo valor es superior 2.400.000 euros, el 1,54% supera los 10.000.000 y solo el 0,35% de las fundaciones tiene una dotación de más de 50.000.000 euros.

— Los principales datos económicos del sector fundacional español están representados por las siguientes magnitudes (millones de euros) para 2009:

Dotación fundacional: 7.810.

Activos: 23.900.

Ingresos totales: 9.550.

Gastos totales: 8.520.

La institución fundacional es una respuesta privada a las necesidades y demandas sociales de interés general. En tiempos de crisis económica y de disminución de recursos públicos, su papel y protagonismo social adquieren

una especial importancia: sus programas y actividades no solo complementan las iniciativas de la administración pública, sino que también anticipan soluciones a los nuevos problemas y las nuevas necesidades de la sociedad. Al mismo tiempo son, como otras entidades sin fin de lucro, entidades que contribuyen a fomentar la participación de la sociedad en actividades de interés general, contribuyendo a fortalecer la cohesión social y la sociedad civil.

La Asociación Española de Fundaciones es una asociación privada e independiente, con origen en 1978, declarada de utilidad pública, de ámbito nacional, que asocia a más de 1.000 fundaciones españolas de las más diversas dimensiones, finalidades y ámbitos de actuación (local, provincial, autonómico, nacional e internacional). Su misión es trabajar en beneficio del conjunto del sector fundacional tanto a corto, como a medio y largo plazo, en pro de su desarrollo y fortalecimiento. Sus fines son:

1. Representar y defender los intereses de todas las fundaciones españolas, siendo su voz y el cauce de sus planteamientos ante las administraciones públicas y otras instancias y organismos, públicos o privados, y el conjunto de la sociedad, tanto en España como fuera de ella.
2. Mejorar la profesionalización y la gestión de las fundaciones, coadyuvando a su transparencia y buen gobierno.
3. Articular y fortalecer el sector fundacional mediante la promoción del conocimiento mutuo y la colaboración, que permiten la creación de redes, tanto sectoriales (Grupos Sectoriales), como territoriales (Consejos Autonómicos).

El sector fundacional español es un sector enormemente plural en cuanto a su ámbito de actuación territorial y sectorial, lo que se pone de manifiesto no solo respecto del conjunto del sector sino también para cada una de las organizaciones que lo conforman. A la cabeza de las comunidades autónomas con mayor número de fundaciones domiciliadas se encuentran Cataluña y Madrid, seguidas de Andalucía, Comunidad Valenciana, Castilla y León, Galicia y País Vasco. En cuanto al número de fundaciones por habitante destacan Cantabria y Navarra. Por adscripción administrativa, el 72% se encuentran vinculadas a protectorados autonómicos mientras que cerca del 28% lo están a protectorados estatales. Entre los protectorados estatales existentes en 2009, el que contaba con mayor número de fundaciones era el del Ministerio de Educación (1.341 fundaciones educativas y de investigación), seguido del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad (1.212 fundaciones asistenciales), y del protectorado del Ministerio de Cultura (931

fundaciones), unido posteriormente al Ministerio de Educación. Por último y desde el punto de vista de cada una de las fundaciones, debe tenerse en consideración que aunque todas ellas tengan un ámbito principal de actuación territorial y sectorial, ello no excluye que puedan realizar actividades en otros ámbitos territoriales y sectoriales distintos del principal, siempre relacionados con su finalidad fundacional.

2. *Justificación de la reforma*

Existe un consenso generalizado en considerar que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante, LM) representó un avance respecto al régimen precedente contenido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés en tanto: i) mejoraba la tributación de las entidades sin fin de lucro (ESFL) declarando exentas casi todas las rentas percibidas y ampliando el ámbito de la exención en los tributos locales; ii) definía el concepto de entidad sin fin de lucro desde el punto de vista tributario de acuerdo a unos requisitos generales; y iii) sustituía el régimen de acreditación previa del cumplimiento de los requisitos de acceso al régimen especial por un sistema de opción aplicable por las propias entidades.

De los datos del estudio *El Sector Fundacional en España. Atributos fundamentales (2008-2009)*, se desprende que el 63% de las fundaciones que conforma el sector en la actualidad, han sido constituidas después de la aprobación de la Ley de 1994: el 32,09% en el período 1995-2002 y el 31,38% desde 2003 a 2009. Este dato pone en evidencia la importancia que ha tenido para el crecimiento y la conformación del sector, la aprobación de un marco regulador claro, que en el año 1994 puso fin a una regulación fragmentaria y dispersa y que fue consolidado en el 2002. Por el contrario, de acuerdo con los datos del estudio *El régimen Fiscal de las Instituciones sin Fin de Lucro y del Mecenazgo: Impacto Macroeconómico de Diferentes Escenarios de Incentivo Fiscal al Mecenazgo*, Mayo 2012, en el ejercicio 2008, el importe de las donaciones a entidades sin fin de lucro realizadas por contribuyentes del IRPF, ascendió a 1.328 millones de euros, de los cuales 151,2 millones correspondían a donaciones con derecho a deducción del 25%, y por tanto a entidades del régimen especial, 44 millones a donaciones a actividades prioritarias de mecenazgo, y 1.133 millones de euros correspondían a donaciones con derecho a deducción del 10% y por tanto a entidades no acogidas a la Ley 49/2002. En cuanto a las donaciones de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y de acuerdo con ese mismo estudio, su impor-

te ascendió en el ejercicio 2008 a 264.736.110 euros. Todo ello pone de manifiesto la importancia cuantitativa relativa del mecenazgo, que se sitúa aún lejos de algunos de los países de nuestro entorno.

En definitiva, la norma de 2002 no supuso una mejora notable en cuanto al régimen de incentivos fiscales aplicable a las donaciones y aportaciones realizadas a las ESFL acogidas al régimen especial en comparación con el régimen establecido en 1994, dado que el porcentaje de deducción en la cuota del IRPF pasó del 20% de lo donado al 25%, y en el Impuesto sobre Sociedades, el importe de las donaciones pasó de ser considerado un gasto deducible para determinar la base imponible a ser deducible en un 35% en la cuota del impuesto.

Tampoco puede dejar de mencionarse la detracción de recursos que para las entidades sin fin de lucro representa el IVA soportado no deducible, por realizar actividades exentas o no sujetas, lo que no solo disminuye los recursos que estas entidades dedican a la financiación de actividades de interés general y a la atención de sus beneficiarios, sino que llega a situarlas en situación de desventaja en relación con otros operadores. Aunque por tratarse de un impuesto armonizado, ni en 1994 ni en 2002 pudieron adoptarse soluciones, esta situación se ha visto agravada por las recientes modificaciones de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en relación con la aplicación de determinadas exenciones en el impuesto, en un momento en el que la Comisión Europea ha iniciado un proceso de revisión de todo el sistema de IVA, a través del Libro Verde sobre el Futuro del IVA: hacia un sistema de IVA, más simple, más robusto, eficaz y adaptado al mercado único, que pone de manifiesto las disfunciones que este impuesto produce a este tipo de entidades y que no fueron tenidas en cuenta al elaborar la VI Directiva. El importe del IVA soportado no deducible por las ESFL se ha ido incrementando en tanto han ido elevándose los tipos en el impuesto, que de acuerdo con una encuesta realizada por la Asociación Española de Fundaciones en relación con el ejercicio 2007, ascendía a 25.730.904 euros para 107 de sus socios, lo que representaba un 4% del total de sus gastos. Esta cifra se eleva en la encuesta realizada por el Centro Europeo de Fundaciones, que fija en 44.000.000 euros el importe de IVA no deducible para solo 33 de sus organizaciones.

Debe tenerse también en consideración en el citado marco de revisión del sistema armonizado de IVA, el estudio encargado por la Comisión Europea sobre el IVA en el sector público y las exenciones de interés general, que reconoce el importante rol económico y social del sector no lucrativo europeo, incluyendo el fundacional, y analiza el impacto de tres posibles

medidas de reforma del actual sistema no solo para el sector público sino también para el no lucrativo. Entre dichas medidas se reconoce una vez más la viabilidad de implantar sistemas de restitución nacional, fuera del ámbito de aplicación de la directiva, que compensen el IVA soportado no deducible de las ESFL, tanto para actividades no sujetas como para actividades exentas, sistemas que en nuestro país nunca han llegado a tomarse en consideración. No debe olvidarse que parte de ese importante rol del sector se debe a su condición, cada vez más relevante, de proveedor de bienes y servicios para las propias administraciones públicas, principalmente en el área social, en donde desempeñan una labor muy relevante.

Por todo ello, a juicio de esta asociación y atendiendo a las características de este tipo de entidades, se hace necesaria una reforma del régimen fiscal orientada principalmente a: **i) incrementar la financiación de origen privado de las entidades acogidas al régimen especial para todos los fines de interés general, principalmente a través de las donaciones de los ciudadanos; ii) conseguir una mayor estabilidad en la financiación de estas entidades; iii) mejorar su autonomía financiera contribuyendo así a su fortalecimiento y reduciendo su vulnerabilidad y la de sus beneficiarios en momentos de crisis; y iv) otorgar un reconocimiento adecuado a quienes colaboran altruistamente en la realización de actividades de interés general.**

3. *Ámbito subjetivo de aplicación del régimen de mecenazgo*

La delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la Ley 49/2002 y la vinculación del régimen fiscal especial al de los incentivos al mecenazgo resulta coherente en tanto, como se señala en la propia exposición de motivos de la norma, la finalidad de establecer una serie de requisitos de acceso al régimen especial es la de asegurar «que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general». Deben por tanto aplicarse los mayores incentivos a las entidades acogidas al régimen especial.

Si bien la aplicación de la Ley 49/2002 ha puesto de manifiesto ciertas lagunas en la regulación de los requisitos de acceso al régimen fiscal especial, que resulta conveniente suplir, con el fin de no excluir del mismo a fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro que cumplen con la obligación de realizar fines de interés general y de aplicar sus recursos al cumplimiento de dichos fines, estas lagunas se han ido integrando a través del propio criterio administrativo.

En todo caso, no debe olvidarse que la aplicación del régimen de incentivos al mecenazgo queda plenamente justificada para las fundaciones y guarda coherencia con su propio régimen sustantivo —contenido en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y en las distintas normas autonómicas que regulan esta materia— con las características definitorias de la institución y con su régimen de obligaciones, en tanto se trata de entidades que:

- Deben perseguir fines de interés general.
- Deben beneficiar a colectividades genéricas de personas.
- Deben afectar su patrimonio y cualesquiera recursos, incluso en caso de disolución, al cumplimiento de sus fines y a la atención de los colectivos de beneficiarios.
- Deben rendir cuentas ante el correspondiente protectorado que se hacen públicas a través de su depósito en el registro de fundaciones.
- Deben ser gobernadas de forma altruista lo que obliga a sus patronos a desempeñar el cargo gratuitamente.
- Deben someterse a un régimen de autorizaciones y comunicaciones para la realización de determinados actos de disposición patrimonial, que incluyen aquellos supuestos en los que pueda existir un conflicto de interés entre los patronos y la fundación.

La supervisión de las fundaciones se realiza desde los protectorados, función que es ejercida por un órgano de la administración general del Estado o de la Comunidad Autónoma, según cuál sea el ámbito territorial principal de actuación de la fundación. A estos efectos debe señalarse la necesidad de poner en marcha urgentemente, para las fundaciones de ámbito estatal y tal y como estaba previsto desde la aprobación de la Ley de 1994, el Protectorado único y el Registro único de fundaciones, cuyas competencias están actualmente distribuidas entre distintos departamentos ministeriales.

Con ello se conseguirían los siguientes objetivos: i) unificar criterios administrativos en la aplicación de la norma sustantiva; ii) incrementar la transparencia del sector fundacional al existir una única fuente de información para los beneficiarios y ciudadanos en general sobre las fundaciones de ámbito estatal; y iii) aumentar la eficacia y eficiencia del funcionamiento de la propia administración. Todo ello facilitaría la adopción de mecanismos adecuados de coordinación entre los órganos de protectorado y registro y los órganos de la administración tributaria, necesaria no solo para la adecuada realización de las facultades que corresponden a cada uno de ellos, sino tam-

bién para evitar criterios contradictorios en la calificación de estas entidades como tales entidades sin fin de lucro.

4. *Tipo de incentivos fiscales aplicables a las donaciones: impacto económico y propuestas*

En cuanto al tipo de beneficio fiscal que debe aplicarse a las donaciones, se considera oportuno y deseable que la reforma incida sobre el sistema ya establecido en 2002 y las deducciones sean por tanto aplicables en la cuota de los respectivos impuestos de los donantes.

En primer lugar porque se trataría de una evolución de un sistema ya vigente que, como ha quedado demostrado, en sus elementos esenciales ha sido considerado adecuado por el sector. Pero, además, porque experiencias normativas de otros países de nuestro entorno como Francia, permiten afirmar que tales incentivos constituyen un mecanismo adecuado para estimular las donaciones en países en los que la tradición del mecenazgo no está tan arraigada y en los que la financiación pública del sector no lucrativo resulta muy relevante. Además, algunos enfoques doctrinales consideran que la deducción, frente al crédito fiscal, tiene carácter regresivo y que esa regresión debe ser neutralizada mediante la concesión de un beneficio fiscal idéntico para todos.

Asimismo, se considera adecuado combinar este tipo de incentivos con otras medidas de estímulo para las donaciones de menor cuantía, tal y como se ha puesto en práctica en otros ordenamientos de nuestro entorno como el alemán, con la finalidad de incrementar las donaciones de particulares y estimular la colaboración de los ciudadanos con las entidades sin fin de lucro, fortaleciendo así la sociedad civil. Por último, se proponen algunas medidas que tengan en cuenta mayores aportaciones destinadas a incrementar la autonomía financiera de las ESFL.

Bajo este prisma, en el estudio sobre El Régimen Fiscal de las Instituciones sin Fin de Lucro y del Mecenazgo: Impacto Macroeconómico de Diferentes Escenarios de Incentivo Fiscal al Mecenazgo, se han considerado siete posibles escenarios, partiendo de un escenario base que corresponde a la situación real de deducciones practicadas y el tipo implícito real correspondiente al ejercicio 2008 (declaración 2009):

1. Escenario de mayor impacto: 100% de deducción de las cantidades donadas, tanto en IRPF como en IS.
2. Escenario 150 +: 150 euros y 70% sobre el exceso (IRPF) + 100% deducción (IS).

3. Escenario 150 ++: 150 euros de deducción y 50% sobre el exceso (IRPF) + 50% (IS).

4. Escenario intermedio alto: 70% de deducción (IRPF) + 60% de deducción (IS).

5. Escenario intermedio: 35% de deducción (IRPF) + 55% de deducción (IS).

6. Escenario intermedio bajo: 30% de deducción (IRPF) + 60% de deducción (IS).

7. Escenario menos ambicioso: 50% en deducciones especiales y prioritarias y 10% en deducciones generales (IRPF) + 50% de deducción (IS).

En el estudio se demuestra que en cualquiera de los escenarios el retorno fiscal que se obtiene es positivo, resultando un rendimiento mayor cuanto mayor es la desgravación. En el escenario con mayor impacto se podría fijar el retorno en 1,26 euros por cada euro de beneficio fiscal. Además, los efectos económicos sobre el crecimiento/producción, empleo, déficit/deuda, e impuestos directos e indirectos y cotizaciones sociales, son positivos en todos ellos.

Bajo estos parámetros se considera que la reforma de la Ley de Mecenazgo debería contemplar los siguientes incentivos:

A. *Porcentajes de deducción de las donaciones*

De todos los escenarios, se considera óptimo el intermedio alto, al que sería deseable unir una deducción del 100% de los donativos de pequeña cuantía cercanos a los 150 euros:

— Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

100% de deducción en la cuota íntegra de los primeros 150 euros y **70%** sobre el exceso.

— Impuesto sobre Sociedades:

60% de deducción en la cuota íntegra.

— Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Deducciones anteriores según se trate de contribuyentes con o sin establecimiento permanente.

Esta propuesta incidiría sobre el modelo ya existente, es coherente con el sistema francés, y ya ha sido contemplada parcialmente en una proposición de ley de reforma del sistema actual. A ella se uniría una medida cuyo obje-

tivo es incrementar las pequeñas donaciones, en tanto se ha demostrado que forman parte de la financiación más estable de muchas organizaciones, ha sufrido menor reducción que otras fuentes de financiación, es acorde con el importe medio de las donaciones de los ciudadanos, permite una mayor diversificación de los sujetos financiadores de las entidades y fomenta la participación social.

Por último, no existe razón para considerar de manera diferenciada las aportaciones realizadas en virtud de los denominados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general de las donaciones puras y simples, en tanto se ha reconocido por distinta doctrina administrativa que constituyen donaciones modales y que deben estar presididos por el ánimo de liberalidad del colaborador —empresa o empresario— razón por la que no se justifica un trato distinto al de las donaciones.

B. *Límite de las deducciones*

Es deseable que los límites de deducción establecidos actualmente para las donaciones se incrementen en los porcentajes que se consideren razonables y que, en caso de mantenerse, se contemple la posibilidad de aplicar el exceso en los ejercicios siguientes, opción no contemplada actualmente para los sujetos pasivos del IRPF, pudiendo ligarse dicho período al de prescripción del propio impuesto.

C. *Grandes donaciones*

El sistema actual no estimula de manera particular las grandes donaciones. Sin embargo, debiera analizarse la conveniencia de incrementar las aportaciones a la dotación fundacional eliminando todo impacto fiscal para el donante, pues teniendo en cuenta la situación de crisis económica podría ser positivo un incremento de los recursos propios de las organizaciones que garantice su subsistencia. Podría implantarse como medida transitoria, durante tres años, una deducción para el donante de este tipo de aportaciones que no estuviera sujeta a un límite, en tanto existe para este una pérdida patrimonial clara que debe tener un reconocimiento total.

D. *Derechos susceptibles de generar deducción: servicios gratuitos y voluntariado*

Debe reconocerse con claridad la prestación de servicios gratuita, tanto para empresas como para empresarios individuales, como mecenazgo fiscalmente deducible, equiparándola a la donación de bienes. No existe razón para

establecer una discriminación y se trata de una medida reconocida en otros ordenamientos, entre ellos el francés, y en las propias normas forales que regulan el régimen de incentivos al mecenazgo en Vizcaya, Álava y Guipúzcoa.

Asimismo, debería considerarse algún tipo de medida conducente al reconocimiento de la figura del voluntariado, como la deducción de los gastos en los que incurra el propio voluntario, a efectos de su imposición personal.