UNIVERSITAT DE BARCELONA

El mecenazgo en el Derecho Tributario

Montserrat Casanellas Chuecos

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (**www.tdx.cat**) i a través del Dipòsit Digital de la UB (**diposit.ub.edu**) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (**www.tdx.cat**) y a través del Repositorio Digital de la UB (**diposit.ub.edu**) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (**www.tdx.cat**) service and by the UB Digital Repository (**diposit.ub.edu**) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.

UNIVERSIDAD DE BARCELONA

Programa de Doctorado en Derecho Público. Bienio 1994-96
Departamento de Derecho. Universidad Pompeu Fabra



EL MECENAZGO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL PRESENTADA POR
MONTSERRAT CASANELLAS CHUECOS
PARA OPTAR AL TÍTULO DE DOCTORA EN DERECHO



DIRECTOR: DR. LLUÍS PEÑUELAS I REIXACH
TUTORA: DRA. SUSANA SARTORIO ALBALAT

UNIVERSITAT DE BARCELONA
CRAI

A José Luis

INDICE

ABREVIATURAS UTILIZADAS 1

INTRODUCCIÓN 5

1.- OBJETO DE ESTUDIO 5

2.- RELEVANCIA DEL TEMA DE ESTUDIO 8

3.- FINALIDAD DEL ESTUDIO 9

4.- ESTRUCTURA DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN 10

CAPÍTULO I

EL MECENAZGO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL Y COMPARADO

1.- BREVE APROXIMACIÓN HISTÓRICA 15

2.- DERECHO SUPRANACIONAL Y COMPARADO 20

2.1.- Mecenazgo, patrocinio y esponsorización en otros ordenamientos occidentales 21

2.1.1.- Francia 21

2.1.2.- Italia 33

2.1.3.- Gran Bretaña 38

2.1.4.- Estados Unidos 44

2.1.5.- Algunas conclusiones 50

2.2.- Términos utilizados en la normativa europea 52

2.2.1.- Unión Europea 52

2.2.1.1.- Directivas del Consejo 89/552/CEE, de 3 de octubre de 1989 y 93/83/CEE, de 27 de septiembre de 1993 y Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo 98/43/CE, de 6 de julio de 1998 53

2.2.1.2.- Resolución de los Ministros de Cultura de la UE, de 13 de noviembre de 1986, relativa al patrocinio empresarial de actividades culturales 57

2.2.1.3- Conclusiones del Consejo y de los Ministros responsables de asuntos culturales, de 27 de mayo de 1988 y de 12 de noviembre de 1992 58

2.2.1.4.- Libro Verde sobre la creación del Mercado Común de la Radiodifusión 59

2.2.1.5.- Propuesta de Resolución de la Comisión de Cultura sobre el Libro Verde de la Comunicación Comercial 60

2.2.2.- Consejo de Europa 61

2.2.2.1.- Recomendación núm. 1.018 de 1985, del Parlamento Europeo a su Consejo de Ministros 61

2.2.2.2.- Recomendación núm. 1.059 de 1987, del Comité de Ministros a los Estados miembros 62

2.2.2.3.- Recomendación núm. 6 de 1991, del Comité de Ministros a los Estados miembros 62

2.2.2.4.- Informe Tummers 64

2.2.3.- Algunas conclusiones 64

3.- DERECHO ESPAÑOL 66

3.1.- Términos utilizados en la normativa española para hacer referencia a la participación privada en actividades de interés general 66

3.1.1.- Ley 18/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad 67

3.1.2.- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General 68

3.1.3.- Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones relativas al régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general 72

3.1.4.- Proposición de Ley sobre el fomento del mecenazgo 72

3.2.- Postura de la doctrina jurídica española 73

3.2.1.- Notas comunes 73

3.2.2.- Posiciones doctrinales 75

CAPÍTULO II

LA CATEGORÍA JURÍDICA TRIBUTARIA DEL MECENAZGO EN EL DERECHO ESPAÑOL

1.- LA CATEGORÍA JURÍDICA DEL MECENAZGO: CONCEPTO Y CLASES 83
1.1.- Punto de partida: confusión terminológica y conceptual 83
1.2.- Concepto y características 86
1.3.- Tipos 88
1.3.1.- Mecenazgo en sentido estricto 88
1.3.1.1.- Caracterización 88
1.3.1.2.- Supuestos concretos 89
1.3.1.3.- Supuestos de mecenazgo no incluidos en la Ley 30/94 92
1.3.2.- Patrocinio empresarial 94
1.3.2.1.- Caracterización 94
1.3.2.2.- Supuestos concretos 96
1.4.- Naturaleza jurídica 98
2.- DELIMITACIÓN DE FIGURAS AFINES 99
2.1.- Patrocinio publicitario *versus* patrocinio empresarial 100
2.1.1.- Definición normativa 100
2.1.2.- Principales elementos distintivos 101
2.1.2.1.- Beneficiario de la aportación 102
2.1.2.2.- Finalidad perseguida 104
2.1.2.3.- Naturaleza jurídica del contrato 107
2.1.2.4.- Tratamiento tributario de la aportación 110
2.1.2.4.2.- Tratamiento tributario de la aportación en el ámbito del impuesto personal del donante 113
2.1.2.4.3.- Sujeción al IVA de las actuaciones de patrocinio publicitario y patrocinio empresarial 117
2.1.2.5.- Cuadro resumen de las diferencias entre patrocinio empresarial y patrocinio publicitario 122
2.2.- Inversión y gastos en actividades de interés general 124
2.2.1.- Concepto 124
2.2.2.- Supuestos concretos 125
2.2.2.1.- Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes 126

2.2.2.2.- Inversiones y gastos directamente realizados por el contribuyente en bienes de interés cultural 138

2.3.- Dotación fundacional 143

2.3.1.- Concepto y contenido 143

2.3.2.- Similitudes y diferencias con las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial 144

2.3.3.- Beneficios fiscales 147

2.4.- Dación de bienes del Patrimonio Histórico Español 149

2.4.1.- Contenido de la figura 149

2.4.2.- Similitudes y diferencias con las actuaciones de mecenazgo 150

CAPÍTULO III

NATURALEZA JURÍDICA DEL MECENAZGO

1.- SUPUESTO DE HECHO PROPIO DEL MECENAZGO: LA DONACIÓN 156

1.1.- Acto de liberalidad 158

1.2.- Acto dispositivo aceptado por el donatario 160

1.3.- Acto gratuito 161

1.3.1.- Las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto como actos gratuitos 164

1.3.1.1.- Aportaciones reguladas en los arts. 59 y 63 de la Ley 30/1994164

1.3.1.2.- Adquisición de obras de arte para oferta de donación (art. 69 LFIF) 168

1.3.2.- Las actuaciones de patrocinio empresarial como actos gratuitos 170

1.4.- Algunas conclusiones sobre la calificación jurídica del supuesto de hecho del mecenazgo como donación 172

1.5.- Elementos comunes a los supuestos de hecho del mecenazgo 173

1.5.1.- Elementos subjetivos 173

1.5.1.1.- Donante 173

1.5.1.2.- Donatario. Identificación de las entidades beneficiarias de las aportaciones incentivadas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre 176

1.5.2.- Elementos objetivos 183

1.5.3.- Elementos teleológicos 187

1.5.3.1.- Fines de interés general 187

1.5.3.2.- Fines particulares 190
1.5.4.- Elemento temporal 192
1.5.5.- Elemento formal 194
2.- CONSECUENCIA JURÍDICA DE LAS ACCIONES DE MECENAZGO: ATRIBUCIÓN DE UN BENEFICIO FISCAL 195
2.1.- Ideas previas: beneficios fiscales y extrafiscalidad tributaria 195
2.1.1.- Los beneficios fiscales y la extrafiscalidad en el Derecho Tributario 195
2.1.2.- Medidas jurídicas que instrumentan la extrafiscalidad 200
2.1.2.1.- Enumeración y características 200
2.1.2.2.- Las medidas de estímulo al mecenazgo como medidas tributarias extrafiscales 203
2.2.- Concepto de beneficio fiscal 205
2.2.1.- Derecho positivo 205
2.2.2.- Doctrina 209
2.2.3.- Definición y características de los beneficios fiscales 212
2.2.4.- Beneficios fiscales que actúan como incentivos fiscales 214
2.2.4.1.- Concepto y características de los incentivos fiscales 214
2.2.4.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como incentivos fiscales 217
2.3.- Finalidades y efectos de los beneficios fiscales al mecenazgo 218
2.3.1.- Finalidad principal y finalidades accesorias 218
2.3.2.- Incidencia de los beneficios fiscales al mecenazgo en la conducta de los particulares 222
2.4.- Articulación técnica de los beneficios fiscales: clasificación 226
2.4.1.- Clasificación en atención al criterio finalístico 227
2.4.2.- Clasificación de acuerdo con el criterio estructural 230
2.5.- Beneficios fiscales que operan una exclusión de la obligación tributaria: exenciones tributarias 231
2.5.1.- Concepto y clases 231
2.5.2.- Delimitación de figuras afines 241
2.5.2.1.- Supuestos de no sujeción 242
2.5.2.2.- Medidas desgravatorias que actúan sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria 245
2.5.3.- Posibilidad de calificar los beneficios fiscales al mecenazgo como una exención tributaria con fines extrafiscales 247
2.5.3.1.- Breve referencia a la configuración positiva de los beneficios fiscales a la participación privada en actividades de interés general ... 247

2.5.3.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como exenciones tributarias con fines extrafiscales 249

2.6.- Beneficios fiscales que operan sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria 260

2.6.1.- Gastos deducibles 261

2.6.1.1.- Concepto y características 261

2.6.1.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como gastos deducibles 263

2.6.2.- Reducción 264

2.6.2.1.- Concepto y características 264

2.6.2.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como reducciones 265

2.6.3.- Deducción sobre la cuota 265

2.6.3.1.- Concepto y caracterización 265

2.6.3.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como deducciones 267

2.6.4.- Bonificación 268

2.6.4.1.- Concepto y características 268

2.6.4.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como bonificaciones tributarias 269

2.6.5.- Desgravación 269

2.6.5.1.- Concepto y características 269

2.6.5.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como desgravaciones fiscales 270

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS BENEFICIOS FISCALES AL MECENAZGO

1.- REQUISITOS CONSTITUCIONALES DE LA EXTRAFISCALIDAD 271

2.- FINALIDADES DEL MECENAZGO Y SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL 273

2.1.- Fines no fiscales constitucionales 273

2.2.- Fin fiscal propio de la imposición 278

3.- ADECUACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES AL MECENAZGO A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA 280

3.1.- Respeto de los principios materiales de justicia tributaria 280

3.1.1.- Principio de capacidad económica 281

3.1.2.- Principio de igualdad 292

3.1.2.1.- Situaciones económicamente iguales tratadas de manera desigual 295

3.1.2.2.- Distinto tratamiento fiscal de las donaciones atendiendo al perfil del donante 297

3.1.2.3.- Distinto tratamiento fiscal de las donaciones en función de las características de la entidad donataria 302

3.1.2.4.- Desigualdades entre las Comunidades Autónomas de régimen común en el tratamiento fiscal del mecenazgo en el ámbito del IRPF . 314

3.1.3.- Principio de generalidad 324

3.2.- Constitucionalidad de los beneficios fiscales al mecenazgo a la luz del principio de reserva de ley 324

4.- RESPETO AL SISTEMA TERRITORIAL DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS 329

4.1.- Identificación de las normas estatales y autonómicas que inciden en la tributación del mecenazgo 329

4.2.- Títulos competenciales que fundamentan las normas sobre beneficios fiscales al mecenazgo 330

4.3.- Competencias de las Comunidades Autónomas y establecimiento de beneficios fiscales en el marco de los tributos cedidos: el caso del IRPF 334

CAPÍTULO V

ANÁLISIS JURÍDICO POSITIVO DEL MECENAZGO EN SENTIDO ESTRICTO

1.- APORTACIONES REALIZADAS POR PERSONAS FÍSICAS 340

1.1.- Aportaciones realizadas a entidades acogidas a la Ley 30/1994 340

1.1.1.- Notas comunes 340

1.1.2.- Supuestos y porcentajes de deducción 341

1.1.2.1.- Donación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español 342

1.1.2.2.- Donación de obras de arte de calidad garantizada 346

1.1.2.3.- Donación de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria 350

1.1.2.3.1.1.- Donación de bienes que formen parte del activo de la entidad donataria 351

1.1.2.3.1.2.- Donación de bienes que contribuyan a la realización de las actividades de interés general propias de la entidad donataria 353

1.1.2.4.- Donaciones dinerarias 359

1.1.3.- Tratamiento de las alteraciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes 362

1.1.3.1.- Regla general: sujeción de las alteraciones patrimoniales derivadas de las transmisiones lucrativas de bienes a entidades no lucrativas 362

1.1.3.2.- Exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la donación. Contradicción entre los arts. 31.4 LIRPF y 62 LFIF 363

1.1.4.- Límites de la deducción 366

1.2.- Aportaciones realizadas por personas físicas a entidades no acogidas al régimen de la Ley 30/1994 370

1.3.- Cuadro resumen 372

2.- APORTACIONES REALIZADAS POR PERSONAS JURÍDICAS 374

2.1.- Aportaciones a entidades acogidas al régimen de la Ley 30/94 374

2.1.1.- Notas comunes 374

2.1.2.- Supuestos y porcentajes de deducción 375

2.1.2.1.- Donación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español 376

2.1.2.2.- Donación de obras de arte de calidad garantizada 378

2.1.2.3.- Donación de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria 378

2.1.2.4.- Donaciones dinerarias 385

2.1.3.- Tratamiento de alteraciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes 386

2.1.4.- Límites de la deducción 387

2.1.4.1.- Porcentajes aplicables 387

2.1.4.2.- Derecho de elección del límite más beneficioso 388

2.1.4.3.- Referencia al "volumen de ventas" de la entidad donante 388

2.1.4.4.- Referencia a la "base imponible previa" a la deducción 389

2.1.5.- Algunas diferencias con el régimen tributario previsto para las donaciones efectuadas por personas físicas en el seno de la LFIF 391

2.1.6.- Justificación de los donativos efectuados. Régimen común para personas físicas y jurídicas 393

2.2.- Aportaciones a entidades no acogidas a la Ley 30/94 396

2.3.- Cuadro resumen 398

3.- SUPUESTOS PRIMADOS DE APORTACIONES DESINTERESADAS: "ACTIVIDADES Y PROGRAMAS PRIORITARIOS DE MECENAZGO" 400

3.1.- Finalidad del precepto 400

3.2.- Contenido del artículo 67 LFIF 402

3.2.1.- Incentivo fiscal 402

3.2.2.- Obligaciones formales: Obligación de información 405

3.3.- Oportunidad de la remisión a la LPGE para la fijación de las actividades de mecenazgo especialmente incentivadas y del incremento de los porcentajes de deducción 407

4.- ADQUISICIÓN DE OBRAS DE ARTE PARA OFERTA DE DONACIÓN 412

4.1.- Objeto de la oferta de donación. Concepto de obra de arte 413

4.2.- Elementos subjetivos 416

4.2.1.- Entidades donatarias 416

4.2.2.- Donante 417

4.3.- Contenido del incentivo fiscal 419

4.3.1.- Consideración de partida deducible. Aplicación práctica 419

4.3.2.- Valoración del bien donado 421

4.3.3.- Momento en que resulta de aplicación el incentivo fiscal 422

4.4.- Acuerdo previo entre las partes 423

4.5.- Procedimiento 424

2.6.- Tratamiento de las alteraciones patrimoniales resultantes de la oferta de donación 427

CAPÍTULO VI

RÉGIMEN JURÍDICO-POSITIVO DEL PATROCINIO EMPRESARIAL

1.- CARACTERES GENERALES 429

2.- ELEMENTOS SUBJETIVOS 431

2.1.- Entidades beneficiarias de las aportaciones 431

2.2.- Donante 433

3.- ELEMENTOS OBJETIVOS 434

3.1.- Ayuda económica 435

3.2.- Difusión de la colaboración 436

4.- ELEMENTOS FORMALES 437

5.- OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD DONATARIA. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DERIVADAS DE SU INCUMPLIMIENTO 439

5.1.- Principales obligaciones de la entidad donataria 439

5.2.- Consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento desde la perspectiva civil: revocación de la donación 439

5.3.- Consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento 441

5.3.1.- Consecuencias tributarias para la entidad donataria 442

5.3.2.- Consecuencias tributarias para el donante 443

6.- BENEFICIO FISCAL 446

6.1.- Notas comunes 446

6.2.- Aplicación y límites del incentivo en función del tipo de donante 446

6.2.1.- Incentivo aplicable al colaborador-persona jurídica 446

6.2.2.- Incentivo aplicable al colaborador-persona física 447

6.2.3.- Posible derogación tácita del límite establecido en el art. 68 LFIF 448

6.3.- Cálculo del límite máximo del incentivo 451

6.4.- Compatibilidad con otros beneficios fiscales 452

7.- REFLEXIONES SOBRE LA FUNCIONALIDAD DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN DESDE UNA PERSPECTIVA TRIBUTARIA 453

7.1.- Los convenios de colaboración en relación a las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto 453

7.2.- Los convenios de colaboración en relación a los contratos de patrocinio publicitario 455

CONCLUSIONES 457

BIBLIOGRAFÍA 469

ABREVIATURAS UTILIZADAS

- ADC: Anuario de Derecho Civil
- AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria
- Art.: Artículo
- AT: Revista Actualidad Tributaria
- BOE: Boletín Oficial del Estado
- BOPV: Boletín Oficial del País Vasco
- CC: Código Civil
- CCAA: Comunidades Autónomas
- CE: Constitución Española
- Cfr.: Confrontar
- CT: Crónica Tributaria
- DA: Disposición Adicional
- DGT: Dirección General de Tributos
- DOGC: Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya
- Ed.: Editorial
- FJ: Fundamento jurídico
- GF: Revista Gaceta Fiscal
- HPE: Revista Hacienda Pública Española
- ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- Ibídem: Cita anterior
- IEF: Instituto de Estudios Fiscales
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IS: Impuesto sobre Sociedades
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
- ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- JCVE: Junta de Calificación, Valoración y Exportación

- LFIF: Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general
- LGP: Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad
- LGT: Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
- LIP: Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
- LIRPF: Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias
- LIS: Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
- LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Impuesto sobre el Valor Añadido
- LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado
- LPHE: Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español
- MEH: Ministerio de Economía y Hacienda
- Núm. (s): Número (s)
- op. cit.: Obra citada
- op. últ. cit.: Última obra citada
- Pág. (s): Página (s)
- PGE: Presupuestos Generales del Estado
- PGP: Revista Presupuesto y Gasto Público
- PHE: Patrimonio Histórico Español
- QF: Revista Quincena Fiscal
- RAP: Revista de Administración Pública
- RDFHP: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
- RDIF: Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general
- RDP: Revista de Derecho Privado
- REDA: Revista Española de Derecho Administrativo
- REDC: Revista Española de Derecho Constitucional
- REDD: Revista Española de Derecho Deportivo
- REDF: Revista Española de Derecho Financiero
- RFJC: Revista Praxis Fiscal
- RIRPF: Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- RJC: Revista Jurídica de Cataluña
- RTT: Revista Técnica Tributaria

- RVHP: Revista Valenciana de Hacienda Pública. Palau 14
- SEDF: Semana de Estudios de Derecho Financiero
- ss.: Siguientes
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional
- STJCE: Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo
- SSTC: Sentencias del Tribunal Constitucional
- SSTS: Sentencias del Tribunal Supremo
- TC: Tribunal Constitucional
- TJCE: Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
- TS: Tribunal Supremo
- UE: Unión Europea
- Vid.: Ver
- Vol.: Volumen
- VVAA: Varios Autores

INTRODUCCIÓN

1.- Objeto de estudio

Desde mediados de los años ochenta, se han venido produciendo en España numerosas iniciativas legislativas tendentes a dar protección y regulación jurídica a las actividades de interés general llevadas a cabo, directa o indirectamente, por particulares y empresas en beneficio de la colectividad. Haciéndose eco de tales iniciativas, el Gobierno socialista presentó, en 1992, el Proyecto de Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General[1], fruto de la fusión de dos proyectos de ley de la anterior legislatura. Tras un amplio debate parlamentario, el texto fue definitivamente aprobado en el Pleno del Congreso del día 3 de noviembre de 1994, con el apoyo de la mayoría de las fuerzas parlamentarias del momento.

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General[2] (en adelante LFIF) viene a regular dos cuestiones distintas pero íntimamente relacionadas entre sí: por un lado, el derecho de fundación y, por otro, el

[1] Publicado en el BOCG de 7 de diciembre de 1993, Congreso de los Diputados, V Legislatura, número 39-1.

[2] Publicada en el BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 1994.

régimen fiscal de las aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas a entidades sin ánimo de lucro. De este modo, el legislador actualiza y unifica una normativa dispersa, obsoleta y anticuada -relativa a las fundaciones- y, además, en consonancia con la realidad social en que vivimos, da protección y base jurídica a un ámbito que, hasta entonces, había presentado escasa atención legislativa: la participación privada en actividades de interés general. En cualquier caso, la Ley supone una respuesta normativa a la necesidad de estimular fiscalmente la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, habida cuenta de las crecientes necesidades surgidas en el seno de nuestra sociedad y a la imposibilidad de hacer frente a todas ellas desde una perspectiva exclusivamente pública.

En el contexto descrito, el objeto de estudio del presente trabajo de investigación está constituido por el análisis jurídico de las distintas vías que ofrece nuestro ordenamiento para canalizar la colaboración y participación de los agentes privados, empresas y ciudadanos, en actividades de interés general, como complemento imprescindible de las actuaciones públicas llevadas a cabo en este ámbito.

Una primera aproximación al tema nos permite apreciar la existencia de un importante confusionismo en relación a las distintas realidades reguladas en la Ley 30/1994, así como respecto a los términos utilizados para hacer referencia a las mismas. Tanto en el ámbito legislativo como doctrinal se utilizan con frecuencia distintos términos, tales como mecenazgo, patrocinio, esponsorización, inversión o donación, para hacer referencia, de manera indistinta, a las variadas manifestaciones de la genéricamente denominada "participación privada en actividades de interés general". Esta circunstancia se ve agravada, además, por la importante influencia ejercida por la legislación y la dogmática jurídica elaborada en los países de nuestro entorno. En efecto, en el seno de nuestro sistema suelen utilizarse términos importados de ordenamientos foráneos para hacer referencia a realidades jurídicas no siempre contempladas en nuestro sistema o con caracteres distintos a los de aquellas situaciones en relación a las que tales términos se

crearon, situación que, evidentemente, incrementa el confusionismo que rodea los fenómenos cuyo estudio proponemos.

Tomando como punto de partida la situación descrita, la primera cuestión que nos planteamos es la necesidad de delimitar las concretas manifestaciones de dicha participación privada que integran nuestro objeto de estudio, aspecto que nos ha llevado a la necesidad de definir, caracterizar y dar una denominación concreta a las mismas. A tal efecto, hemos considerado oportuno partir de un *concepto amplio de mecenazgo,* definido como el fenómeno relativo a las aportaciones privadas a entidades no lucrativas y entes asimilados tendentes a promover, como fin esencial, la realización de actividades de interés general, sin buscar con ello la obtención de un beneficio económico directo. La amplitud del fenómeno del mecenazgo así considerado, nos permite incluir dentro del mismo dos subcategorías a las que hemos denominado *mecenazgo en sentido estricto* y *patrocinio empresarial.* Con los términos *mecenazgo en sentido estricto* hacemos referencia a aquél fenómeno por el que una persona, física o jurídica, realiza una aportación totalmente desinteresada y altruista, sin esperar nada a cambio, en favor de otra, con la finalidad de contribuir en la realización de las actividades de interés general realizadas por ésta. En cambio, el *patrocinio empresarial* engloba las aportaciones económicas realizadas por empresas, individuales o sociales, a favor de entidades no lucrativas, con la finalidad de contribuir en las actividades de interés general llevadas a cabo por éstas y recibiendo a cambio la difusión del nombre de la empresa asociado a la actividad financiada.

La caracterización de las aportaciones que constituyen nuestro objeto de estudio viene determinada, de acuerdo con las definiciones apuntadas, por la necesaria concurrencia de tres notas fundamentales: en primer lugar, las acciones de mecenazgo en sentido amplio siempre constituyen un acto dispositivo realizado en favor de un tercero; en segundo lugar, existe en el mecenas una voluntad de enriquecer al beneficiario de la aportación y, en último lugar, es un acto con el que el aportante no busca la obtención de

contrapartidas directas sino contribuir con los fines de interés general propios de la entidad beneficiaria.

Las propiedades apuntadas en el párrafo anterior nos llevan a excluir de nuestro objeto de estudio el denominado *mecenazgo institucionalizado*[3], esto es, la propia creación de una entidad no lucrativa y los beneficios fiscales que afectan a las actividades por éstas desarrolladas. En efecto, la creación de entes instrumentales cuyo fundamento se encuentra en la satisfacción de necesidades públicas queda fuera de nuestro objeto de estudio, en cuanto de la propia naturaleza de dichos entes deriva la realización de las actividades que se pretenden fomentar en las actuaciones de mecenazgo. En otros términos, en las acciones que constituyen nuestro objeto de estudio se produce una aportación para colaborar con fines ajenos a la actividad propia del donante, circunstancia que no existe cuando es la propia entidad quien efectúa tales actividades de interés general. Igualmente, quedan fuera de nuestro objeto de estudio aquellos supuestos en los que es el propio contribuyente el que, directamente, destina recursos económicos a la organización o financiación de actividades de interés general. En tales supuestos no podemos hablar de aportaciones en pro del interés general al no existir intermediación alguna de entidades no lucrativas en la realización u organización de tales actividades.

2.- RELEVANCIA DEL TEMA DE ESTUDIO

La caracterización de las actuaciones de mecenazgo realizada en las líneas precedentes, nos permite destacar, en primer lugar, el interés político-cultural y social de las mismas. En efecto, las aportaciones a entidades no lucrativas aparecen, en la actualidad, como una realidad en auge debido al creciente protagonismo demandado por la sociedad civil en campos hasta ahora cubiertos, exclusivamente, con fondos públicos. Ante la escasez de

[3] Expresión utilizada por JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado,* Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. XVI.

recursos destinados por las entidades públicas a necesidades consideradas socialmente relevantes, la sociedad civil opta por emplear recursos privados en la financiación de aquéllos, articulando la efectividad de los mismos mediante aportaciones a entidades especializadas.

Dado el interés económico y social de este tipo de actuaciones, el legislador no ha dudado en tomar cartas en el asunto estableciendo un régimen fiscal ventajoso para aquél que contribuya en las actividades de interés general llevadas a cabo por las entidades no lucrativas, mediante aportaciones económicas a las mismas. En este sentido, desde el punto de vista de política económica y legislativa, resulta de extremo interés el estudio de la constitucionalidad de las medidas establecidas para el fomento de las aportaciones que estudiamos, ya que se trata de supuestos en los que el legislador opta por sacrificar parte de la recaudación tributaria correspondiente en aras a fomentar la realización de tales aportaciones.

En último lugar, desde el punto de vista jurídico-positivo, el estudio del fenómeno del mecenazgo resulta relevante si nos cuestionamos la existencia de un régimen jurídico unitario aplicable a las concretas aportaciones que integran dicho fenómeno. En este sentido, constituye un aspecto esencial del trabajo de investigación que presentamos la determinación de los elementos definitorios de tales aportaciones y de su naturaleza jurídica, en aras a considerar la posibilidad de hablar del mecenazgo como una categoría unitaria con un régimen jurídico uniforme al que recurrir para solucionar los posibles conflictos surgidos entre las partes.

3.- FINALIDAD DEL ESTUDIO

En el presente trabajo de investigación queremos estudiar las actuaciones de mecenazgo incentivadas en nuestro ordenamiento jurídico como aportaciones integradas bajo una caracterización común, con la finalidad de determinar su posible calificación como categoría jurídica, así como la aplicación a todas ellas de un mismo régimen jurídico. Para ello, proponemos el estudio de tales aportaciones como manifestación de un acto

de donación, estudio que nos conduce al análisis pormenorizado de las características que deben concurrir en tales actos dispositivos así como a la determinación de su concurrencia en las distintas aportaciones que constituyen nuestro objeto de estudio.

Por otro lado, nos proponemos despejar las dudas que sobre la constitucionalidad de las medidas de incentivo extrafiscales existen en nuestro ordenamiento. En efecto, las medidas de fomento del mecenazgo resultan cuestionadas desde la perspectiva constitucional, en cuanto medidas que suponen la renuncia de parte de la deuda tributaria debida por el contribuyente por causas ajenas a su capacidad económica o a criterios de justicia tributaria. En este contexto, analizaremos cada una de las medidas de estímulo al mecenazgo contenidas en la Ley 30/1994 a la luz de los principios recogidos en el art. 31 CE, con el fin de mostrar su adecuación a los mismos y romper, de este modo, los indicios de inconstitucionalidad que tradicionalmente han sido atribuidos a este tipo de medidas tributarias.

En último lugar, y dentro de un análisis de política jurídica, nos proponemos mostrar la escasa incidencia que los incentivos regulados en la Ley 30/1994 tienen en el comportamiento de los particulares llamados a realizar este tipo de aportaciones, tanto por lo que se refiere a los concretos mecanismos tributarios que articulan las citadas medidas de estímulo, como por la existencia de otras medidas en nuestro ordenamiento que ofrecen mayores ventajas económicas a aquél que decide colaborar en fines de interés general.

4.- ESTRUCTURA DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

El estudio del régimen tributario de las acciones de mecenazgo es abordado desde una triple perspectiva: por un lado, desde una perspectiva dogmática se busca una conceptualización y delimitación de los concretos fenómenos objeto de estudio. Por otro, el estudio se efectúa desde una perspectiva de política legislativa, en cuanto análisis teleológico y de adecuación a los principios constitucionales de las medidas de estímulo fiscal

a la participación privada en actividades de interés general. En último lugar, desde una perspectiva exclusivamente jurídico-positiva, se procede al análisis del régimen jurídico de las concretas figuras que forman parte de la categoría del mecenazgo, mayoritariamente contenidas en la Ley 30/1994.

Atendiendo a la triple visión apuntada, el trabajo de investigación se estructura en seis capítulos. En el capítulo primero, empezamos estudiando los distintos términos utilizados en el Derecho supranacional y comparado para hacer referencia a la participación privada en actividades de interés general. Por lo que se refiere al Derecho comparado, son especialmente tratados los casos de Francia, Italia, Gran Bretaña y Estados Unidos, bien por la relativa novedad de sus legislaciones y su evidente influencia en la normativa española -casos de Francia e Italia-, bien por la trascendencia del fenómeno de la filantropía en su sociedad y por su tradición normativa en la materia -casos de Gran Bretaña y Estados Unidos-. En la parte final de este capítulo, estudiamos la terminología utilizada en el ámbito de la legislación y la dogmática jurídica española para hacer referencia a esta misma realidad jurídico-social, en aras a establecer los paralelismos y diferencias con los regímenes jurídicos previstos en los países de nuestro entorno.

Las decepcionantes conclusiones a las que este estudio desemboca, nos conducen a la elaboración de un segundo capítulo en el que nos planteamos la necesidad de definir los fenómenos que constituyen nuestro objeto de estudio, esto es, el mecenazgo y el patrocinio empresarial Esta tarea es complementada con la enumeración de las concretas aportaciones que, en el seno de la Ley 30/94, integran cada uno de los fenómenos descritos, así como con la delimitación de figuras afines. Esta última tarea ha resultado extremadamente compleja si tenemos en cuenta que, por un lado, ha sido preciso acudir a materias ajenas al ámbito propio del Derecho Tributario y por otro, existen figuras cuya delimitación de las actuaciones incentivadas en la Ley 30/94 resulta en extremo difícil. Concretamente, ha sido preciso estudiar algunas disposiciones del ordenamiento publicitario debido a la necesidad de deslindar las actuaciones de patrocinio empresarial de las

reguladas en el art. 24 de la Ley 34/1988, General de Publicidad y generalmente conocidas bajo el nombre de patrocinio publicitario.

Una vez definidos y caracterizados los fenómenos que constituyen nuestro objeto de estudio, el capítulo tercero está destinado al estudio de la naturaleza jurídica de las acciones de mecenazgo, en cuanto se busca el encaje más adecuado de las mismas en alguna de las categorías jurídicas existentes en nuestro ordenamiento "con el objetivo último de dilucidar cuáles son sus fuentes del Derecho y, por tanto, cuál es su régimen jurídico completo"[4]. En el contexto descrito, nuestro estudio se centra en el análisis de las dos partes que configuran las normas reguladoras del mecenazgo, esto es, el supuesto de hecho, consistente en la realización de aportaciones desinteresadas a entidades no lucrativas, y las consecuencias jurídicas asociadas al mismo, a saber: la atribución de un beneficio fiscal.

En relación al supuesto de hecho, hemos considerado oportuno tomar como punto de partida la consideración de aquellas acciones como aportaciones desinteresadas efectuadas con la finalidad de enriquecer a un tercero, caracterización que nos lleva a plantearnos la posibilidad de enmarcarlas dentro de la categoría jurídica de las donaciones. A tal efecto, es preciso acometer un estudio detallado de los elementos definitorios de todo acto dispositivo calificado de donación, determinando su concurrencia o no en las concretas actuaciones que constituyen nuestro objeto de estudio. La tarea apuntada culmina con la identificación y estudio pormenorizado de los distintos elementos que comparten todas y cada una de las actuaciones englobadas en las categorías previamente definidas.

Una vez estudiado el supuesto de hecho, el siguiente paso para avanzar en nuestro estudio consiste en el análisis de las consecuencias

---

[4] *Cfr.* PEÑUELAS i REIXACH, LL.: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2001, pág. 65.

jurídicas asociadas a la realización de aquél, esto es, el reconocimiento de un beneficio fiscal. A tal efecto, la segunda parte del capítulo tercero parte del fenómeno de la extrafiscalidad en el seno de nuestro ordenamiento como fenómeno dentro del que se enmarcan las medidas de fomento del mecenazgo, en cuanto medidas que buscan el estímulo o provocación de la conducta de los particulares en el sentido deseado por el legislador, sacrificando la recaudación de parte de la deuda tributaria debida por el contribuyente. Esta cuestión nos lleva a plantearnos la inclusión de dichas medidas tributarias dentro de la figura genérica de los beneficios fiscales y, dentro de estos, cuestionarnos su posible calificación como exenciones tributarias extrafiscales o bien como medidas desgravatorias con incidencia en alguno de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Una vez estudiados los beneficios fiscales al mecenazgo como medidas tributarias al servicio de la extrafiscalidad, el capítulo cuarto está dedicado al estudio de su constitucionalidad a la luz de los principios constitucionales de justicia tributaria y, esencialmente, del principio de igualdad.

En último lugar, los capítulos quinto y sexto están destinados al análisis jurídico-positivo de las distintas medidas de incentivo que el legislador ha establecido para fomentar la realización de actuaciones de mecenazgo en sentido estricto y de patrocinio empresarial.

CAPÍTULO I

EL MECENAZGO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL Y COMPARADO

1.- Breve aproximación histórica

En su sentido más puro, tanto la figura del mecenazgo como su propia denominación tienen origen en la actividad protectora de artistas y escritores dispensada por el patricio romano *Caius Cilnius Maecenas,* estadista romano y ministro del emperador Augusto[5]. Desde entonces, dicho término ha sido tradicionalmente asociado a las actuaciones y apoyos desinteresados a la cultura y al arte y, en general, a aquellas acciones que buscan favorecer el interés general por encima de posibles intereses particulares.

Ahora bien, desde estas primeras líneas de nuestra investigación, debemos destacar la presencia, salvo puntuales excepciones, de ciertos intereses de notoriedad escondidos, en mayor o menor grado y como objetivo principal o accesorio, detrás de la protección dispensada por los

[5] En este sentido, la Real Academia de la Lengua Española define el mecenazgo como "la calidad de mecenas (por alusión a Cayo Cilnius *Maecenas*) o la protección dispensada por una persona a un escritor o artista", *Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española,* Madrid, 1992, pág. 951.

mecenas de todas las épocas. Concretamente, nos referimos a la búsqueda de cierto prestigio político, reconocimiento social o presencia de un interés personal en la actividad protectora o ayuda económica dispensada[6]. La graduación de las citadas intencionalidades es un elemento subjetivo de difícil concreción fáctica pero que, en atención a los rasgos externos de la misma, debe permitirnos determinar ante qué tipo de acción nos encontramos. Esto es, la voluntad del mecenas y la externalización de su actuación deben ser elementos que nos conduzcan a determinar si nos hallamos ante una acción cuya principal finalidad es la contribución en fines de interés general, aunque de manera indirecta conlleve una mejora de la imagen del donante o mecenas o, por el contrario, ante acciones cuyo objetivo principal es la obtención de contraprestaciones publicitarias directas e inmediatas.

Pues bien, la tradicional concepción del fenómeno del mecenazgo, no exenta, como hemos indicado, de ciertas dosis publicitarias, evoluciona inevitablemente influida por el propio papel del Estado en el ámbito cultural, pues por todos es sabido el influjo que ejercieron sobre el arte europeo en general, y especialmente en el arte de Francia, Italia, España o Inglaterra los grandes monarcas, así como la Iglesia. En efecto, en el siglo XIII, el Rey

---

[6] En este sentido, J. RIGAUD (*El mecenazgo de empresa y los medios de comunicación,* transcripción de la conferencia promovida por AEDME, pronunciada en el Instituto francés de Barcelona el 3 de junio de 1997, pág. 3) destaca el interés que los grandes mecenas de todas las épocas han mostrado para pasar a la historia, deseo que queda manifiesto tanto en los contratos que se conservan de épocas anteriores, como por la aparición de los donantes en muchas de las obras por ellos financiadas. En relación a épocas concretas, A. GOBIN (*Le mécénat. Histoire, Droit, Fiscalité,* Éditions ESF, París, 1987, pág. 21) resalta la utilización del mecenazgo por *Caius Cilnius Maecenas* como forma de magnificencia y atribución de poder, como una estrategia deliberada para promover una elevada concepción del Imperio y de la figura que lo encarna. En relación a la época helenística, L. MORETTI ("El deporte", en *Historia y civilización de los Griegos,* obra coordinada por R. Bianchi Bandinelli, Vol. VIII, Ed. Bosch, Barcelona, 1977, pág. 182) atribuye la búsqueda de reconocimiento social a los particulares que financiaban los certámenes deportivos de la época. En el mismo sentido, en relación a la actividad de protección de artistas durante el Renacimiento, *vid.* BURKE, P.: "Patronos y clientes", en *El Renacimiento italiano. Cultura y sociedad en Italia,* Alianza Editorial, Madrid, 1993, pág. 98. También TORREJÓN LECHÓN, D.: Voz "Patrocinio", *Diccionario de Ciencias y Técnicas de la Comunicación,* Ed. Paulinas, Madrid, 1991, pág. 994 y ss.

Alfonso X el Sabio dio un gran impulso a la cultura y la ciencia de la época, convirtiéndose en uno de los grandes mecenas de su tiempo. Durante el siglo XV destaca la tarea llevada a cabo en Italia por diversas familias acaudaladas, especialmente las familias de los Medici, los Borgia y los Sforza, en cuanto realizaron importantes aportaciones económicas y apadrinaron a artistas, escritores e inventores y financiaron diversos espectáculos durante todo el primer período del Renacimiento. Durante este siglo también se produjo lo que algún autor ha denominado "patrocinio internacional de Estado"[7] en referencia al apoyo económico dispensado por las distintas coronas europeas a las expediciones de descubrimiento y exploración de nuevos continentes. En relación al desarrollo del citado fenómeno en España, conviene destacar el importante papel que desempeñaron los Reyes Católicos en la financiación del viaje que permitió el descubrimiento de América por Cristóbal Colón, actuación que reviste grandes dosis de patrocinio en su sentido actual, debido, esencialmente, a la publicidad que a tal actuación se dio y al prestigio y reconocimiento mundial de la Corona española en que derivó[8].

Durante los siglos XVI a XVIII juegan un papel esencial los monarcas (concretamente las casas reinantes en España[9], Francia e Inglaterra, así como los Señores y Príncipes italianos y alemanes) y los Papas (Julio II, León X o Clemente VII), los cuales se convirtieron en importantes mecenas y

---

[7] Expresión utilizada por A. JUAN DE ANDRÉS en *Mecenazgo y patrocinio. Las claves del marketing XXI*, Editmex, Madrid, 1993, pág. 16. Las diferentes actuaciones que los poderes públicos llevan a cabo en relación a las actividades de interés general quedan excluidas del concepto de mecenazgo que defendemos en el presente trabajo de investigación, de manera que no incideremos sobre las mismas. Sobre la citada exclusión *vid.* apartados 1.2 y 5.1.1 del Capítulo II.

[8] En este sentido, el autor francés PLAT PELLEGRINI destaca el reconocimiento mundial de las actuaciones llevadas a cabo por los monarcas españoles, afirmando a continuación que "Isabelle de Castille devenue l'un des grands sponsors de l'histoire", *Sponsoring. Le parrainage publicitaire*, J. Delmas et C^ie^, París, 1987, pág. 12. Ver también BIANCA, M.: *I contratti di sponsorizzazione*, Maggioli ed., Rinimi, 1990, pág. 15.

[9] *Vid.* los interesantes comentarios de F. CHECA CREMADES (*Felipe II, mecenas de las artes*, Ed. Nerea, Madrid, 1992, especialmente págs. 301 a 303), en relación a la tarea llevada a cabo por Felipe II, tanto como mecenas como patrocinador, en dicha época.

protectores de artistas universalmente reconocidos (Miguel Ángel, Velázquez, Rafael o Leonardo da Vinci, entre otros).

Ahora bien, es en el siglo XX cuando los poderes públicos intervienen globalmente en la salvaguardia del arte y la cultura, siendo muestra de este fenómeno las diversas normas de protección del patrimonio histórico-artístico que han sido elaboradas a tal efecto[10]. Pese a ello, es preciso destacar que la tradición intervencionista del Estado no es predicable de todos los países europeos de nuestro entorno por igual, sino que en países como Francia, España o Italia dicha actuación pública es mucho más latente que en el Reino Unido, Holanda o Alemania. La crisis económica de estos modelos centralistas generó la necesidad de buscar nuevas vías de financiación del arte y la cultura distantes de la pura financiación pública, lo que hizo emerger con fuerza el papel de la empresa, los ciudadanos y el mercado, dando lugar a la denominada "dimensión económica del desarrollo cultural"[11]. Todo ello ha determinado el nacimiento de un sistema plural o mixto, en el que las instituciones públicas siguen colaborando directamente en la financiación de la cultura a la vez que, desde la iniciativa legislativa, se establecen medidas para promover la colaboración de los particulares, no sólo en los campos tradicionalmente asociados al mecenazgo- la cultura y el arte-, sino en relación a cualquier actividad de interés general que se estime oportuno fomentar.

---

[10] En relación a la evolución de la legislación española del siglo XX sobre la protección del patrimonio histórico-artístico *vid.* por todos los comentarios de ALEGRE ÁVILA, J.M.: *Evolución y régimen jurídico del Patrimonio Histórico*, Colección análisis y documentos, núm. 5, Tomo I, Ministerio de Cultura, 1994

[11] Esta expresión es utilizada por GAMARRA CHOPO,Y.: *Fundaciones y asociaciones no lucrativas en el marco de la Comunidad Europea*, Real Instituto de Estudios Europeos, Zaragoza, 1992, pág. 23. En esta misma línea, la recomendación 1.018 de 1985 del Parlamento Europeo a su Consejo de Ministros utiliza los términos "papel de los objetivos culturales en el desarrollo económico" o "importancia económica de las artes reflejada en términos del empleo y de los ingresos". Por otra parte, hemos utilizado los términos "crisis económica" de los modelos centralistas para referirnos a la situación económicamente insostenible que generaron las importantes inversiones públicas que venían realizándose en el arte y la cultura, lo que derivó en la necesidad de buscar nuevas vías de financiación.

En la actualidad, la protección de los artistas en el sentido histórico expuesto se produce de manera excepcional, puesto que los intereses y la forma de vida de la sociedad del momento nos han llevado hacia una mediatización de la participación de ciudadanos y empresas en la cultura y el arte. Podemos decir que, en el momento en que vivimos, se han abierto nuevas formas de canalizar la voluntad filantrópica de los ciudadanos mediante donaciones a favor de determinados entes que, por su propia naturaleza, persiguen fines de interés general en beneficio de toda la colectividad, fines que van más allá de la cultura y el arte tradicionalmente asociados a este tipo de actuaciones.

Ahora bien, junto a estas aportaciones desinteresadas que son manifestación del mecenazgo que se lleva a cabo en nuestra sociedad, en la actualidad han cobrado una gran relevancia las actuaciones de patrocinio en las que, si bien es cierto que también se realiza la entrega desinteresada de bienes o dinero en favor de actividades de interés general, también es cierto que el donante -normalmente, una empresa- recibe una contraprestación más o menos importante en forma de publicidad[12], de lo que son claros ejemplos las actuaciones de patrocinio llevadas a cabo en los Juegos Olímpicos de Barcelona[13] y en la Exposición Universal de Sevilla[14].

---

[12] En este punto resultan de gran interés las palabras de BLANCO RUIZ ("El mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 15, 1999, pág. 151), para quien en la década de los 90 aparece *un tercer jalón del mecenazgo* caracterizado por la "fuerte tendencia a la integración de la empresa mercantil, como dimensión social de la misma, para cualquier finalidad de impacto social positivo (...) conservando robustecidas (...) las dos notas típicas que le han caracterizado a través de su trayectoria histórica: un fin de interés general y el propósito de obtener alguna ventaja o beneficio particular para el propio mecenas".

[13] *Vid.* los comentarios que sobre la introducción del patrocinio comercial en los Juegos Olímpicos por el Comité Olímpico Internacional son realizados en el Documento de trabajo de la Comisión Europea "Evolución y perspectivas de la acción comunitaria en el deporte", Bruselas, 29 de septiembre de 1998. Sobre las medidas concretas de patrocinio adoptadas en dicho evento deportivo, *vid.* el documento *Criterios de patrocinio y colaboración empresarial en los Juegos de la XXV Olimpíada Barcelona'92*, publicados por la División Comercial del COOB'92.

La suma de estas nuevas realidades sociales a las formas tradicionales de mecenazgo ha determinado que en los últimos años se vengan utilizando, indistintamente y con una cierta vaguedad conceptual, distintos términos para hacer referencia a la participación privada en actividades de interés general, tales como *mecenazgo, patrocinio y esponsorización*[15]. La vaguedad apuntada deriva, en gran medida, de las difuminadas líneas que separan estos fenómenos, circunstancia que no ha hecho más que generar una importante confusión terminológica que trasciende del puro nominalismo. En efecto, la concreta caracterización y calificación jurídica de estas figuras determinará la aplicación de un determinado régimen jurídico, así como un régimen fiscal que resultará, según el supuesto concreto, más o menos beneficioso para el contribuyente que realiza la acción.

2.- DERECHO SUPRANACIONAL Y COMPARADO

Con la finalidad de aclarar, en la medida de lo posible, el confusionismo terminológico y conceptual que rodea las actividades de mecenazgo, patrocinio y esponsorización, en el presente apartado nos proponemos estudiar los distintos términos utilizados en el Derecho supranacional y comparado para hacer referencia a la participación privada en actividades de interés general incentivada mediante la concesión de beneficios fiscales. Concretamente, estudiaremos los aspectos jurídicos más relevantes de estos fenómenos así como las distintas concepciones doctrinales que sobre los mismos encontramos en Francia, Italia, Gran Bretaña y Estados Unidos, dada la incidencia que la configuración normativa y doctrinal del mecenazgo en

---

[14] Resulta de gran relevancia la Ley 12/1988, de 2 de mayo, de Beneficios Fiscales relativos a la Exposición Universal de Sevilla, a los Actos Conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y a los Juegos Olímpicos de 1992, en cuanto constituyó un importante impulso para el desarrollo tanto del mecenazgo como del patrocinio publicitario por parte de ciudadanos y empresas.

[15] Debido a la trascendencia que la delimitación de estas figuras tiene en nuestro estudio, dedicamos a su definición y caracterización el apartado primero de los Capítulos II y III.

estos países ha tenido en el ordenamiento tributario español. A continuación, nos proponemos estudiar la ordenación de estos fenómenos a nivel europeo, analizando los términos y conceptos que de los mismos son utilizados tanto a nivel de las distintas instituciones de la Unión Europea como en el ámbito del Consejo de Europa.

2.1.- Mecenazgo, patrocinio y esponsorización en otros ordenamientos occidentales

2.1.1.- Francia

Tradicionalmente, Francia ha sido un país de gran estatalización y centralización en la financiación de la cultura[16], por lo que, en el ámbito empresarial francés, no existía una tradición de actuación en ámbitos sociales y culturales distintos de los derivados de la propia actividad de la empresa. En el marco descrito, a finales de los años ochenta se produce en Francia un importante crecimiento de las donaciones y aportaciones desinteresadas a fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos hasta entonces escasamente realizadas por ciudadanos y empresas, desarrollándose con intensidad una nueva forma de mecenazgo a través de la cual la empresa asume un cierto grado de responsabilidad social y colectiva ante las necesidades culturales inherentes a la sociedad del momento. Empezando por el ámbito cultural, las empresas van diversificando sus acciones hacia nuevos campos como el medio ambiente, la investigación científica y técnica, el deporte o las acciones sociales y humanitarias. Esta situación determina que las empresas se conviertan en un importante agente motor del desarrollo cultural y social de la Francia de los

[16] La hostilidad del Estado francés en relación al fomento económico de la participación de la sociedad en actividades de interés general descansaba, según señala MARCHESSOU, "en la idea de que el Estado republicano debía ocuparse de todo y era el único que sabía lo que era bueno para los ciudadanos, en nombre de la lucha contra la discriminación", en "El régimen fiscal de las fundaciones y del mecenazgo en Francia", publicado en la obra colectiva *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal,* obra coordinada por Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, Ed. Comares, Granada, 2001, pág.s. 193 y 194.

años ochenta[17], de lo que es consecuencia el nacimiento de ADMICAL *(Association pour le développement du Mécénat Industriel et Commercial)*, una asociación de diversas empresas cuyo objetivo inicial fue llevar a cabo las correspondientes negociaciones con los poderes públicos con la finalidad de lograr una favorable regulación tributaria del mecenazgo y del patrocinio cultural. La tarea iniciada por la citada asociación empresarial culmina, tras un significativo cambio político, con la aprobación de la Ley 87-571, de 23 de julio de 1987, *sur le développement du mécénat*[18], una avanzada legislación sobre el fenómeno del mecenazgo fruto del amplio diálogo entre el Estado y el sector empresarial francés.

En este punto, es preciso destacar que, pese a las denuncias que habían venido realizándose desde autorizados sectores[19], la aprobación de esta importante ley no contribuye a paliar la confusión terminológica existente en el ámbito social y empresarial francés, en relación a la asociación conceptual de estos nuevos fenómenos de creciente expansión en la sociedad del momento y los términos relativos a la filantropía, la beneficencia, la publicidad y la comunicación social. En efecto, la ley no contiene alusión directa alguna a los fenómenos del mecenazgo, el patrocinio o la esponsorización, no apareciendo

---

[17] Aunque el auge del citado desarrollo es a finales de los años ochenta, no puede olvidarse el importante impulso que a estas iniciativas se dió a finales de los sesenta con el Informe presentado por el entonces Ministro de Cultura, André MALRAUX, titulado "Le mécénat et les fondations", momento a partir del que se detecta un importante cambio de actitud de los poderes públicos hacia estas iniciativas privadas aún cuando siguen siendo contribuciones canalizadas por los poderes públicos. *Vid.* en este sentido los interesantes comentarios de Jacques RIGAUD: *On demande enterprises mecenes,* Chotard et associés éditeurs, París, 1982, págs. 9 a 43. Para una breve referencia a la evolución histórica del mecenazgo en Francia ver GOBIN, A.: *Le mécénat. Histoire, Droit, Fiscalité, op. cit.*, págs. 16 y 17.

[18] Publicada en el JO de 24 de julio de 1987, y posteriormente modificada por la Ley 90-559, de 4 de julio de 1990, en relación a las disposiciones aplicables a las fundaciones.

[19] Puede verse en este sentido el Informe *"La Participation des entreprises à la vie culturelle et artistique"*, presentado por el Ministro de Cultura, París, 1985, en el que se destaca el uso generalizado de siete términos distintos para hacer referencia a la intervención de las empresas en el ámbito cultural: *don, dotation, fondation, mécénat, parrainage, patronage y sponsoring*.

tales términos más que en la propia denominación de la ley, circunstancia que, como veremos, en nada contribuye a paliar la confusión apuntada.

En el ámbito de la doctrina jurídica francesa es posible distinguir dos corrientes doctrinales en relación al uso de los términos que estudiamos. Por un lado, encontramos autores que utilizan un único concepto -algunos hablan de comunicación para el acontecimiento (*communication par l'événement)* y otros de mecenazgo de empresa (*mécénat d'enterprise)*- para hacer referencia a las aportaciones privadas, básicamente empresariales, a actividades de interés general, por considerar que existen más similitudes que diferencias entre los fenómenos del mecenazgo, patrocinio y esponsorización. Por otro lado, existe un grupo mayoritario de autores que establece distinciones dentro de las aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas en favor de actividades de interés general, usando diferentes criterios distintivos tales como las motivaciones que impulsan al sujeto pasivo a realizar dichas aportaciones o el carácter de la actividad financiada.

En el contexto descrito, y dentro de la primera corriente apuntada, Alain DOMINIQUE PERRIN, presidente de Cartier Internacional y Comisionado para el Ministerio de Cultura, realizó un informe sobre la concepción del mecenazgo en este país y su futura configuración en la Ley de Mecenazgo, entonces en gestación. El Informe Perrin-Cartier[20], presentado en 1987 al Gobierno francés con motivo de la preparación de la Ley de Desarrollo del Mecenazgo cuestiona la exclusividad del Estado en la iniciativa de la acción cultural, junto a la imposibilidad que los intereses generales puedan ser íntegramente promovidos desde la iniciativa privada, tradicionalmente relacionada con los intereses particulares. Dicho informe destaca la crisis del

[20] Este informe es ampliamente comentado por ROCA, Q.: *Sponsorship. La publicidad espectáculo,* Distribución Consulting, Barcelona, 1987, págs. 203 y ss. Ver también, CÁNOVAS SÁNCHEZ: "Patrocinio y mecenazgo en el horizonte europeo de los 90", en *Las fundaciones y la sociedad civil,* Fundación ONCE, Colección Solidaridad, Ed. Cívitas, Monografías, núm. 2, Madrid, 1991, pág. 245 y ss. y PARÉS MAICAS, M.: *La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio,* Ed. ESRP-PPU, Colección Comunicación y Relaciones Públicas, Barcelona, 1991, pág. 12 y ss.

modelo tradicional de servicio público, junto a la necesidad de avanzar hacia un nuevo escenario cultural en el que la iniciativa privada, y sobre todo, la empresa, ocupe cada vez un lugar más importante[21].

El papel que asume la empresa al convertirse en mecenas, se concreta, según Perrin, en los siguientes aspectos: aumento de su notoriedad; creación de un clima de confianza; afirmación de su creatividad y dinamismo, y confirmación de su riqueza y éxito. Es por todo ello, que el mecenazgo interesa objetivamente a la empresa, no siendo un acto filantrópico sino un instrumento que, utilizado como soporte a la cultura, sirve para lograr un prestigio social. El mecenazgo cultural debe integrarse en la empresa como un aspecto más de su actividad ordinaria, siendo gestionado mediante sistemas empresariales y técnicas de mercado.

De este modo, Perrin centra su informe en lo que denomina *mécénat d'enterprise*[22], entendida como aquella actuación llevada a cabo por las empresas, sociales o individuales, con la finalidad de colaborar en la realización de actividades de interés general, recibiendo a cambio una promoción de su nombre, marca o actividades que repercute en una mejor imagen social y colectiva de la empresa. De acuerdo con la concepción defendida en este informe, la idea de pura filantropía no está presente en las actuaciones de mecenazgo por existir siempre una contraprestación por la ayuda aportada o prestada. Pese a ello, resulta destacable el hecho que los incentivos fiscales no sean considerados el motivo principal de dichas aportaciones, sino que más bien "la iniciativa del empresario encuentra su aliciente en un razonamiento de gestión pura, defendiendo la integración del

---

[21] En este sentido, Perrin indica "La empresa es una alternativa al Estado, que refuerza la libertad del arte. Se trata, no tanto de desplazar al Estado, cuanto de hacer sitio a la empresa privada", citado por ROCA, Q., en *Sponsorship. La publicidad espectáculo, op. cit.*, pág. 203.

[22] En las referencias españolas que hemos encontrado sobre el informe presentado por Perrin, la expresión *mécénat d'enterprise* es traducida por mecenazgo cultural de las empresas o mecenazgo de empresa. *Vid.* en este sentido a ROCA, *op. cit.*, págs. 203 y 204; CÁNOVAS SÁNCHEZ: "El mecenazgo cultural", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989, págs. 133 y 134; PARÉS MAICAS: *La nueva filantropía y la comunicación social, op. cit.*, pág. 12.

mecenazgo en las reglas ordinarias de la gestión empresarial. La desgravación fiscal no sustituye el espíritu de la empresa"[23].

Desde un punto de vista más amplio al hasta aquí expuesto, SZYBOWICZ Y MAGISTRALI establecen una identificación entre los conceptos de mecenazgo, patrocinio y esponsorización, al considerar que existen muchos más puntos de semejanza y conexión entre ellos que posibles diferencias. En este sentido, indican que "el problema de la significación o de la interpretación diferente entre mecenazgo y esponsorización (...) es un debate que, en nuestra opinión, no justifica un largo desarrollo, al ser tan despreciable la diferencia, comparada con los numerosos puntos comunes de estas formas de comunicación. Utilizaremos indistintamente: mecenazgo *(mécénat)*, esponsorización *(sponsoring)*, padrinazgo *(parrainage)*, colaboración *(collaboration)*, palabras que se pueden definir bajo el término genérico de comunicación por el acontecimiento *(communication par l'événement)*".[24]

Para la realización de tal identificación, estos autores parten de la siguiente premisa: los gastos declarados por una empresa deben serlo siempre en su interés directo, de modo que no es posible la existencia de un acto gratuito o desinteresado, ya que cualquier acción de la empresa siempre busca una compensación o contraprestación. Para los citados autores, la característica esencial de toda acción de esponsorización "o" mecenazgo es la identificación de una marca o de una empresa con la creación de un acontecimiento que permita a la empresa salir del anonimato, configurándose esta técnica como una operación destinada a reforzar la notoriedad o la imagen de aquélla. De este modo, la esponsorización "o" mecenazgo se convierte en una nueva

---

[23] Citado por ROCA: *Sponsorship ..., op. cit.*, pág. 203.

[24] *Cfr.* SZYBOWICZ, A. y MAGISTRALI, S.: *Esponsorización y mecenazgo*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 1990, pág. 16. Las palabras que constan entre paréntesis y en cursiva han sido extraidas de la versión original francesa de la citada obra: *Sponsoring et mécénat d'enterprise*, Les Editions d'Organisation, París, 1990.

técnica de publicidad para las empresas, siendo uno de sus campos de acción más importantes el apoyo a acciones de interés general[25].

Dentro de la segunda corriente doctrinal apuntada al inicio de este epígrafe, Hyacinthe LENA distingue tres fenómenos, que resultan fiscalmente incentivados, en función de las motivaciones que impulsan al sujeto donante a realizar la aportación: mecenazgo *(mécénat)*, mecenazgo de empresa *(mécénat d'enterprise)* y patrocinio o esponsorización *(parrainage/sponsoring)*[26]. Este autor, a raíz de un exhaustivo estudio y análisis de la Ley de Mecenazgo francesa, identifica las actuaciones de mecenazgo *(actions du mécénat)* con "las iniciativas de individuos o de empresas que toman la forma de ayudas otorgadas a personas, instituciones o manifestaciones, siendo estas iniciativas ajenas a sus actividades habituales"[27]. Ahora bien, como el propio autor indica, el mecenazgo así considerado es un fenómeno muy antiguo y en ciertos aspectos, distante al actual[28].

Hoy en día, el mecenazgo abarca una realidad multiforme respecto a las formas que revisten tales actuaciones, los sectores beneficiados y las motivaciones que animan a los mecenas. En relación a éstas últimas, LENA

---

[25] En este sentido, los citados autores indican que "una de las soluciones, no de sustitución de la publicidad clásica, pero sí de diversificación de los medios de comunicación, es el recurso al apoyo de acciones de interés general. El consumidor, ante este nuevo procedimiento de promoción, tiene menos la impresión de ser manipulado, puesto que no se alaba directamente un producto, sino un acontecimiento gracias a una marca", SZYBOWICZ y MAGISTRALI, *op. cit.*, págs. 22 y 23.

[26] Las expresiones que están entre paréntesis son las que aparecen en la versión francesa que manejamos y que nosotros hemos traducido por los términos mecenazgo, mecenazgo de empresa y patrocinio o esponsorización.

[27] LENA, H.: *Fiscalité du mécénat. Dons, Oeuvres d'art, Parrainage, Sponsoring, Fondations d'entreprise,* Presses Universitaires de France, París, 1991, pág. 17. En este mismo sentido, *vid.* BREBISSON, G. de: *Le mécénat,* Presses Universitaires de France, París, 1986, pág. 5. Véase que los elementos que se incorporan en esta definición son distintos a los empleados por Perrin, no solamente en relación a los sujetos (individuos y empresas/ sólo empresas, respectivamente), sino al modo en que son llevadas a cabo tales actuaciones (iniciativa ajena a las actividades habituales/actividad enmarcada en la gestión ordinaria de la empresa).

[28] En este mismo sentido *vid.* las interesantes reflexiones de PIQUET, S.: "Version antique et version moderne du mécénat", *Revue Française de Gestion,* núm. 83, 1991, págs. 5 a 17.

distingue dos grupos de causas sobre las que fundamentar la acción del mecenas: por un lado, la pura liberalidad del donante y por otro, la obtención de algún beneficio o contraprestación. En efecto, en ocasiones la ayuda es aportada a título puramente *desinteresado*, sin esperar contrapartidas materiales, financieras u otras a cambio. Se trata de supuestos de beneficencia o donaciones que corresponden a "prácticas tradicionales de acciones desinteresadas, caritativas o filantrópicas. Algunos autores son partidarios de reservar el término *mecenazgo (mécénat)* a este tipo de iniciativas"[29].

Ahora bien, existe también la posibilidad de que la ayuda aportada pueda estar directamente vinculada a la búsqueda de *contrapartidas*, siendo este comportamiento uno de los más usuales, en la actualidad, en las empresas que practican el mecenazgo. Este tipo de actuaciones son denominadas por LENA "mecenazgo de empresa" - *mécénat d'entreprise-*, caracterizadas por buscar la promoción de la imagen de la empresa, de la marca o la mejora de su notoriedad. Pese a ello, en este supuesto existe también una graduación en la intensidad de las motivaciones que impulsan al mecenas. Puede tratarse de acciones relativamente discretas o, en el otro extremo, la empresa puede recurrir a procedimientos más directos, para tratar de obtener ventajas más rápidas y visibles de las iniciativas que realiza. En estos supuestos, la diferencia con la publicidad clásica tiende a difuminarse casi por completo, constituyendo lo que ha venido a llamarse "comunicación para el acontecimiento" - *communication par l'événement-*, "si bien algunos prefieren usar para calificar esta forma de acción la expresión americana *sponsoring*, o la traducción francesa del concepto, el término *parrainage*"[30].

En último lugar destacar que en el capítulo destinado al estudio del régimen fiscal de lo que el autor denomina "*parrainage-sponsoring*", se destaca que este tipo de prácticas son las más usuales en las empresas, indicando a continuación que "a diferencia de las donaciones -a las que atribuye el término

[29] LENA, *Fiscalité du mécénat, op. cit.*, pág. 17.

[30] *Ibídem*, pág. 18.

mécénat-, estas actuaciones no son desinteresadas sino que responden plenamente a la lógica de la explotación, como base de las iniciativas empresariales"[31]. Según LENA, la diferencia entre ambos términos se halla en su uso en el vocabulario corriente, en el que "el término *sponsoring* se refiere a la persecución de objetivos puramente publicitarios (promoción de sus productos), mientras que el término *parrainage* es usado para hacer referencia a la promoción de la imagen de la empresa que lo realiza"[32].

En esta misma línea distintiva de los términos *sponsoring* y mecenazgo *(mécénat)*, PLAT-PELLEGRINI Y CORNEC proponen dos criterios para alcanzar tal fin: por un lado, ambas actuaciones se distinguen por su campo de aplicación, el deportivo para el sponsoring y el cultural para el mecenazgo; por otro, las motivaciones de las empresas que las llevan a cabo: "el *sponsor* quiere ser visto y citado por los media en tanto que el mecenas *(mécène)* es más discreto"[33]. Los autores destacan la aparición, en los últimos años, de un nuevo tipo de mecenazgo: el mecenazgo de empresa *(mécénat d'enterprise)*, en el que los medios de comunicación son esenciales para las empresas que ejercen este tipo de actuaciones, "al permitirles desarrollar su marca de empresa en relación a un acontecimiento original ajeno a las actividades propias de la empresa"[34].

La doctrina hasta aquí expuesta no es más que la respuesta de estudiosos y expertos a una cuestión de rabiosa actualidad y a la que la aprobación de la Ley de Mecenazgo francesa no dio una satisfactoria solución. Nos referimos a la existencia de realidades distintas a las que, si pretendemos evitar importantes confusiones, es preciso dar denominaciones también diferenciadas que permitan identificar términos con realidades concretas. Dado el distinto régimen tributario que resulta de aplicación a las diversas

---

31 *Cfr.* LENA, *op. cit.*, pág. 195.

32 *Ibídem.*

33 *Cfr.* PLAT-PELLEGRINI, V. y CORNEC, A.: *Sponsoring. Le parrainage publicitaire, op. cit.*, pág. 17.

34 *Ibídem*, pág. 16. En el mismo sentido, *vid.* VELLÉE, T.: *Les fondations et le mécénat d'enterprise*, Ed. J. Delmas, París, 1994, pág. 13.

actuaciones estudiadas, resulta imprescindible identificar las realidades concretas que pueden considerarse incluidas en los distintos fenómenos apuntados. Pues bien, la interpretación conjunta de la doctrina mayoritaria y la legislación francesa nos permite establecer distinciones entre tres tipos de actuaciones diferenciadas: el mecenazgo *(mécénat)*, el mecenazgo empresarial *(mécénat d'entreprise)* y el patrocinio *(sponsoring/parrainage)*.

Las denominadas acciones de mecenazgo son mayoritariamente asociadas a las aportaciones totalmente desinteresadas, filantrópicas y caritativas realizadas por empresas y ciudadanos en favor del interés general, hasta el punto de denominarlas simplemente donaciones (*dons*)[35]. En efecto, aunque el término mecenazgo no es utilizado de manera expresa en el articulado de la Ley 87-571, de 23 de julio de 1987, ni en el de la Ley 90-559, de 4 de julio de 1990, la configuración jurídica de los distintos incentivos fiscales previstos en las mismas permite hablar de *acciones de mecenazgo sin contrapartida* en relación a las aportaciones desinteresadas que tienen por único objetivo favorecer las actividades de interés general llevadas a cabo por fundaciones y asociaciones de utilidad pública. Desde el punto de vista fiscal, es importante destacar que la deducibilidad de las citadas aportaciones solo será posible cuando la acción realizada no genere una contrapartida inmediata para el donante[36], aspecto que es expresamente exigido por la norma, tanto en

---

[35] *Vid.* en este sentido LENA, *op. cit.*, pág. 194 y 195.

[36] Esta aparente claridad de la norma francesa queda parcialmente diluida si tenemos en cuenta la existencia de diversas figuras tributarias, tales como la adquisición de obras de arte de valor artístico e histórico para donarlas al Estado o la adquisición de obras de arte de artistas vivos en las que, pese a que su configuración normativa no contiene referencia alguna a la obtención de contrapartidas publicitarias, su propia naturaleza y proyección podrían llevarnos a entender que se obtiene un beneficio publicitario pese a no haber sido directamente buscado por la empresa que realiza tal acción. A pesar de la escasez de referencias doctrinales sobre la calificación jurídica de estas figuras, entendemos que en este caso también nos hallaríamos ante acciones de mecenazgo, pues la voluntad principal del donante es la colaboración en determinados fines de interés general (conservación de determinadas obras de arte o promoción del arte contemporáneo) antes que la búsqueda directa de contrapartidas publicitarias.

relación a las aportaciones realizadas por personas físicas[37] como respecto a las efectuadas por empresas o personas físicas empresarios o profesionales[38].

Junto a las aportaciones descritas, resulta destacable el creciente uso de los términos mecenazgo de empresa *(mécénat d'enterprise)*, en referencia a las acciones en las que la entidad empresarial realiza una aportación buscando obtener beneficios o contrapartidas en forma de promoción de su imagen, marca, productos o actividad mediante una asociación discreta de la misma a la actividad financiada. La aparición de esta nueva terminología en el ordenamiento francés es consecuencia de la posibilidad que la Ley 90-559, de 4 de julio de 1990 y el Decreto 91-1005, de 30 de septiembre de 1991 que la desarrolla, brindan a las empresas francesas para crear las denominadas fundaciones de empresa *(fondations d'enterprise)*, entidades que, con una clara influencia anglosajona (denominadas *company-sponsored foundations)*, tienen por finalidad esencial la promoción del mecenazgo empresarial mediante la realización directa de obras de interés general[39]. En este caso, no se trata propiamente de la realización de aportaciones a entidades sin fines lucrativos sino más bien de la creación temporal de una fundación por parte de una o varias empresas, con la finalidad de llevar a cabo una obra social o cultural determinada. Para la efectiva realización de la actividad propuesta, la fundación dispone de diversos recursos, como la dotación inicial mínima, así como las aportaciones anuales que la empresa fundadora quiera realizar o las subvenciones públicas y las contraprestaciones recibidas por los servicios

---

[37] Art. 200 del Código General de Impuestos.

[38] Art. 238bis del Código General de Impuestos, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el art. 5 de la Ley 90-559, de 4 de julio.

[39] Concretamente, la fundación de empresa se encuentra regulada en el art. 4 de la Ley 90/559, de 4 de julio de 1990, mediante el cual se da nueva redacción al art. 19 de la Ley 87/571, de 23 de julio de 1987. Pues bien, de acuerdo con el citado precepto, "Las sociedades civiles o comerciales, los establecimientos públicos industriales o comerciales, las cooperativas o mútuas pueden crear, para la realización de una obra de interés general, una persona jurídica, sin ánimo de lucro, denominada fundación de empresa". Un comentario sobre estas entidades puede verse en MUNS ARBUIXEC, J.: *Les fundacions a Espanya, Regne Unit, França, Estats Units i Alemanya. Anàlisi comparativa, problemes i recomanacions*, Fundació Catalana per la Recerca, Barcelona, 1998, pág. 81 y ss.

prestados, pero en ningún caso podrá apelar a la generosidad pública, ni recibir donaciones o legados[40]. En suma, los términos mecenazgo de empresa hacen referencia, en este contexto, a las actividades de interés general llevadas a cabo por este tipo de fundaciones más que a las propias aportaciones necesarias para su constitución y funcionamiento. En este punto es preciso destacar que dichos términos no son utilizados en ninguna de las disposiciones normativas que regulan esta cuestión, sino que se trata de una expresión cuyo nacimiento u origen debe ser atribuido a la doctrina francesa, como respuesta a la búsqueda de una denominación específica que identifique la nueva realidad surgida a partir de la aprobación de la Ley de Mecenazgo.

En último lugar, la doctrina francesa hace uso del término *sponsoring*, también denominado *parrainage*[41], en el que la publicidad de la acción realizada es mucho más fuerte que en el mecenazgo de empresa. Tal distinción se centra en una graduación en las motivaciones que impulsan a la empresa a colaborar en la realización de actividades de interés general, esto es, en un elemento subjetivo de difícil determinación práctica por su propia naturaleza, si bien es cierto que las manifestaciones externas de tal actuación (básicamente, la publicidad obtenida) orientarán la correcta denominación que merecen y la aplicación del régimen jurídico que corresponde. Como más adelante veremos, estos supuestos se enmarcan en el ámbito de los gastos propios de

---

[40] Esta prohibición se encuentra expresamente recogida en el art. 19.8 de la Ley 87/571, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el art. 4 de la Ley 90/559, de 4 de julio de 1990.

[41] En este punto es preciso destacar el expreso rechazo al uso del anglicismo *sponsoring* manifestado en la Orden Ministerial de 17 de marzo de 1982 (publicada en el *Journal Officiel de la Republique Française* de 3 de abril de 1982) y la recomendada sustitución, en la lengua oficial francesa, de dicho término por el francés *parrainage*. Pueden verse los comentarios que sobre la citada disposición realizan PLAT-PELLEGRINI y CORNEC: *Sponsoring ..., op. cit.*, pág. 12. En la misma línea apuntada, la Academia Francesa, en una comunicación de 13 de junio de 1985, destaca que el término *sponsoring* debe desaparecer del lenguaje y ser reemplazado por *parrainage o sponsorisation* (citado por DAMBRON, P.: *Mécénat et sponsoring. La communication*, Les éditions d'Organisation, 1993, pág. 33). En contra de tal censura, PIQUET, S.: *Sponsoring et mécénat: la communication par l'événement*, Diffuseurs Vuibert, París, 1985, pág. 14.

toda empresa, alejados por ello del ámbito definitorio de las actuaciones de mecenazgo.

Desde el punto de vista fiscal es preciso tener en cuenta que, con anterioridad a la Ley de 1987, se admitía la deducibilidad de las cantidades destinadas al patrocinio publicitario sin ningún tipo de límite ni control, teniendo en cuenta únicamente que se tratase de gastos de publicidad realizados con la finalidad de que apareciese la marca de la empresa en cualquier momento de la operación financiada[42]. Tras la aprobación de la nueva ley de Mecenazgo, la deducibilidad de las cantidades destinadas a patrocinar determinados eventos o actividades queda condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos entre los que destaca la necesidad de que exista un *interés directo* de la explotación[43]. En efecto, la acción llevada a cabo por la empresa debe tener por objetivo principal obtener una contrapartida que suponga un beneficio para la entidad, ya sea mediante publicidad directa de la acción realizada o mediante contrapartidas que, en definitiva, incidan en la imagen, productos o marca de la empresa[44]. De este modo, las acciones de patrocinio se configuran como actos normales de gestión de la empresa, organización cuyas motivaciones son, en este punto, necesariamente

---

[42] *Vid.* en este sentido los comentarios de GOBIN, A.: *Le mécénat. Histoire, Droit, Fiscalité, op. cit.*, págs. 168 y 169.

[43] *Vid.* apartado séptimo del art. 39.1 del Código General de Impuestos, introducido por el art. 10 de la Ley 87-571, de 23 de julio de 1987. GOBIN (*Le mécénat, op. cit.*, págs. 169 y 170) destaca como este artículo viene a dar rango legal al criterio administrativo expresado en la Resolución de la Dirección General de Impuestos de 12 de abril de 1985, resolución en la que de manera expresa se equiparan los gastos de patrocinio con los gastos de publicidad y propaganda.

[44] Como señala MARCHESSOU "no se trata tanto de una donación como de una prestación de naturaleza comercial destinada a promover la imagen de la marca de dicha empresa. Las condiciones de deducibilidad de esos gastos de patrocinio atienden esencialmente a la búsqueda del interés directo de la empresa", en "El régimen fiscal de las fundaciones y del mecenazgo en Francia", *op. cit.*, pág. 210.

económicas y racionales respecto a su esencia y naturaleza en cuanto acciones dirigidas a la obtención de un beneficio[45].

2.1.2.- Italia[46]

Como en el caso francés, Italia es un país con una gran tradición centralista en la financiación y protección de la cultura y el arte, situación que se ve acrecentada por el importante patrimonio histórico, artístico y cultural del país. En las últimas décadas, dicho patrimonio ha demandado la atención de los poderes públicos en relación a la adopción de medidas concretas para paliar los lesivos efectos que el transcurso del tiempo ha causado sobre el mismo. La restauración ordenada del patrimonio italiano hace pensar en la existencia de una avanzada normativa que fomente las aportaciones privadas en favor de aquélla. Nada más lejos de la realidad. El legislador italiano y, en general, los poderes públicos se han mostrado reacios a coordinar la actuación pública y privada en dichos ámbitos[47], por lo que resulta difícil encontrar en el ordenamiento italiano disposiciones normativas dirigidas a fomentar la intervención privada en actividades de interés general, mientras abundan, en cambio, las instancias y trámites burocráticos necesarios para formalizar una aportación en favor del interés general[48].

---

[45] *Vid.* en este sentido PIQUET, S.: "Version antique et version moderne du mécénat", *op. cit.*, pág. 9 y GOBIN, A.: *Le mécénat, op. cit.*, págs 77, 78 y 169.

[46] Sobre la evolución de la fiscalidad del mecenazgo en Italia *vid.* DI PIETRO, A.: "Por un régimen fiscal del mecenazgo y las fundaciones en Italia", en *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal, op. cit.*, págs. 213 a 231.

[47] Sobre esta situación *vid.* las críticas realizadas por el propio Parlamento italiano en el informe remitido en junio de 1992 *"La partecipazione dei privati"* (consultado en la *Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general* (BOCG Congreso, Serie A, núm. 89-1, 22 de junio de 1992), pág. 639.

[48] En relación a los distintos trámites que deben seguirse para formalizar una aportación desinteresada y los órganos competentes para resolver sobre la misma *vid.* los comentarios de BIANCA: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 234 y ss; RUSSO, V.: *Economia dei beni e delle attività culturali,* Cacucci ed., Bari, 1997, pág. 271 y BRÉBISSON, G. de y CHALENDAR, J. de: "Italie", en *Mécénat en Europe,* La Documentation Française, París, 1987, págs. 233 a 235.

Pese al contexto descrito, en los últimos años se ha producido una importante implicación de las grandes empresas italianas -Olivetti, Assitalia o Fiat[49], entre otras-, y del mundo empresarial italiano en general, en la restauración del patrimonio del país y en la financiación de actividades de interés general. Esta circunstancia ha derivado en la aparición de un nuevo fenómeno social, el denominado *mecenatismo d'impresa*[50], fenómeno materialmente alejado de las tradicionales aportaciones totalmente desinteresadas en favor de la cultura y el arte, en cuanto reviste ciertas dosis publicitarias, pero relativamente cercano al mismo al buscar la satisfacción de necesidades o intereses socialmente relevantes. La naturaleza híbrida de este nuevo fenómeno, dada su cercana configuración tanto a las aportaciones englobadas bajo el término mecenazgo como a las acciones publicitarias conocidas bajo el término esponsorización, ha determinado la utilización indiscriminada de los mismos y la aparición de nuevos términos, no siempre utilizados con claridad y precisión.

En el ámbito de la doctrina jurídica italiana, un gran número de autores muestran su preocupación por tal uso indistinto, a la vez que proponen alternativas que permitan paliar las consecuencias jurídicas del confusionismo apuntado[51]. En este sentido, existe cierta unanimidad en distinguir dos grandes fenómenos situados en extremos opuestos: por un lado, el denominado *patronage, patrocinio o mecenatismo* y, por otro, la denominada *sponsorizzazzione*. La distinción formal entre los fenómenos a que responden tales términos se encuentra, esencialmente, en la proyección

---

[49] Sobre las concretas actuaciones de mecenazgo y patrocinio llevadas a cabo por estas empresas *vid.* CHALENDAR y BRÉBISSON: "Italie", *op. cit*, págs. 209 y ss.

[50] Expresión utilizada, entre otros, por BIANCA, M.: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 35.

[51] *Vid.*, entre otros, ASSUMMA, F.: "Sponsorizzazione culturale", *Il Foro Padano*, 1988, pág. 81; VERDE, C.: *Il contratto di sponsorizzazione*, Ed. Scientifiche Italiane, Nápoles, 1989, pág. 41 y ss; BIANCA, M.: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 34 y ss; FRIGNANI, A.; DASSI, A.; INTROVIGNE, M.: *Sponsorizzazione, merchandising, pubblicità*, Ed. UTET, Torino, 1993, pág. 28 y ss; RUSSO, V.: *Economia dei beni e delle attività culturali, op. cit.*, pág. 270 y ss.

externa de la acción llevada a cabo, esto es, en la presencia o no de intereses publicitarios en la misma, aunque son varios los criterios utilizados por la doctrina para distinguir tales fenómenos[52].

En el sentido apuntado, VERDE define el patrocinio[53] como una "donación filantrópica, jurídicamente un acto sin finalidad comercial: se trata de una ayuda material o financiera sin buscar un inmediato *ritorno pubblicitario*"[54]. En cambio, la esponsorización se configura como una acción que "busca claramente un beneficio comercial en forma de promoción publicitaria"[55], configurándose, de este modo, como un tipo de actuación ajena al ámbito propio de las aportaciones desinteresadas. En esta misma línea, BIANCA utiliza como criterio distintivo el tipo de acto llevado cabo por el aportante, de modo que define la esponsorización como un "acto de comercio", mientras que para la autora "el patrocinio es un acto de liberalidad que persigue fines no exclusivamente comerciales sino de

---

[52] Así, existen autores que consideran que en ambos tipos de actuaciones existe siempre búsqueda de beneficios por parte del aportante, por lo que centran la distinción entre ambas figuras en el tiempo que se tarda en obtener dichos beneficios o bien en el tipo de actividad financiada. En este sentido, RUSSO (*Economia dei beni e delle attività culturali, op. cit.*, pág. 271) considera que en la esponsorización se obtienen beneficios a corto plazo mientras que en el mecenazgo su obtención es a medio o largo plazo, debido al distinto impacto social de la acción llevada a cabo. Igualmente, el citado autor atribuye el término mecenazgo a la financiación de actuaciones relacionadas con bienes y actividades culturales, mientras que la esponsorización abarcaría todo tipo de actividades. Esta última observación ha determinado que algunos autores se muestren partidarios de hablar de *esponsorización cultural* en vez de mecenazgo. *Vid.* en este sentido FRIGNANI, DASSI y INTROVIGNE: *Sponsorizzazione, merchandising, publicità, op. cit.*, págs. 30 y 31.

[53] Para hacer referencia a este fenómeno el autor utiliza los términos "*patrocinio o patronage*", en VERDE, C.: *Il contratto di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 43.

[54] *Ibídem.*

[55] *Ibídem.* En el mismo sentido apuntado, *vid.* las definiciones que sobre el fenómeno de la esponsorización realizan FUSI, M. y TESTA, P.: "I contratti di sponsorizzazione", en *Il Diritto dell'Informazione e dell'Informatica,* 1985, pág. 445; ASSUMMA, F.: "Sponsorizzazione culturale", *op. cit.*, pág. 77; BRIANTE, G. y SAVORANI, G.: "Il fenomeno sponsorizzazione nella dottrina, nella giurisprudenza e nella contrattualistica", en *Il Diritto dell'Informazione e dell'Informatica,* num. 2, 1990, pág. 632.

promoción y tutela de los bienes artísticos, arquitectónicos o de pasión por determinados eventos deportivos"[56].

Como ya hemos indicado, en un punto cercano a los fenómenos descritos se encuentra lo que algunos autores han denominado mecenazgo de empresa *-mecenatismo d'impresa-*, un fenómeno en el que empresas comerciales o consorcios de empresas financian eventos artísticos y culturales con el fin de colaborar con fines de interés general, a la vez que buscan exponer su nombre y divulgar entre la colectividad una determinada imagen. Pese al citado componente publicitario, la doctrina coincide en apuntar que, en estos casos, el patrocinador no busca directamente, como contraprestación, la promoción publicitaria de su nombre o productos sino la colaboración con fines de interés general[57].

Desde el punto de vista fiscal, el legislador italiano ha establecido un claro tratamiento diferenciado de las donaciones o aportaciones sin contrapartida[58] -denominadas en el ámbito doctrinal mecenazgo o patrocinio- y de las aportaciones realizadas a título oneroso -doctrinalmente denominadas esponsorización-. En relación a las primeras, la Ley de 2 de agosto de 1982 (núm. 512)[59], prevé la íntegra deducibilidad de las donaciones dinerarias realizadas en favor del Estado, entes o instituciones públicas, fundaciones o asociaciones legalmente reconocidas que promuevan el estudio, la investigación, la difusión, la adquisición, sostenimiento o

---

[56] *Cfr.* BIANCA, M.: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 35.

[57] *Vid.* en este sentido BIANCA: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, págs. 35 y 36; VERDE: *Il contratto di sponsorizzazione, op. cit.*, págs. 70 y 71; RUSSO.: *Economia dei beni e della attività culturali, op. cit.*, págs. 271 y 272.

[58] Concretamente, la normativa italiana utiliza los términos "donaciones liberales" o "liberalidades" (*erogazioni liberali*).

[59] Publicada en la GU núm. 216, de 7 de agosto de 1982. Para un comentario general de la citada ley, *vid.* BARSOTTI, L.: "Sponsorizzazione culturale. Aspetti tecnico-giuridici", en *Il Matrimonio industria-cultura,* obra coordinada por A. ZAPPALÀ, Roma, 1988, pág. 47 y ss.

restauración del patrimonio cultural italiano (art. 3.2º)[60]. Igualmente, el art. 12 de la Ley de 30 de abril de 1985 (núm. 163) establece la deducibilidad del 2% de las donaciones realizadas por personas físicas y jurídicas a favor de entes o instituciones públicas, fundaciones o asociaciones legalmente reconocidas que desarrollen actividades de espectáculo sin ánimo de lucro. En último lugar, las donaciones destinadas al Instituto Central de ayuda al clero de la Iglesia Católica italiana y las destinadas a prestar ayudas a la población de países en desarrollo resultan deducibles hasta un máximo de dos millones de liras.

Por lo que se refiere a la *sponsorizzazzione*, fenómeno equivalente al *sponsoring* francés, las cantidades destinadas por una empresa a la financiación de un evento resultan deducibles en su integridad de la renta imponible de aquélla. Tal deducibilidad se encuentra justificada en cuanto los gastos de esponsorización se consideran integrados en el mundo de la publicidad[61]. Concretamente, el art. 74.2 del *Testo Unico delle Imposte Dirette* establece la deducibilidad de los gastos de publicidad y propaganda en el ejercicio en que hayan sido realizados o en cuotas constantes en dicho ejercicio y los dos siguientes, siendo preciso que exista una correspondencia o correlación entre tales gastos y los ingresos de la empresa esponsor, en aplicación del criterio general de imputación fiscal del coste[62].

---

[60] Esta previsión ha sido duramente criticada por la doctrina al entender que limita en exceso el tipo de bienes a los que deben ser aplicadas las cantidades donadas, proponiendo su extensión a los bienes de relevante interés histórico, literario, militar, de colección o a bienes ambientales. *Vid.* en este sentido BIANCA: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 235.

[61] Sobre la configuración de las cuantías invertidas en esponsorización como gastos de publicidad *vid.* CAPOLUPO, S.: "Il regime fiscale delle cosiddette sponsorizzazioni", en *Fisco*, 1980, pág. 3333 y ss; DE GIORGI, M.V.: *Sponsorizzazione e mecenatismo*, Cedam, Padova, 1988, pág. 70; PROPERSI, A. y ROSSI, G.: *La sponsorizzazione*, Milán, 1988, pág. 61; ROSSOTTO, R. y ELESTICI, C.: *I contratti di pubblicità*, Giuffrè editore, Milán, 1994, pág. 187 y ss.

[62] Concretamente, el art. 75.5º del *Testo Unico delle Imposte Dirette* establece que existe tal correspondencia cuando el gasto en que incurre la empresa se refiere a la "actividad o bienes de los que derivan productos, ganancias u otras rentas que concurran en la formación de la

Pese a la creciente implicación de las empresas italianas en la financiación de actividades de interés general, existe un absoluto mutismo normativo sobre el régimen jurídico y fiscal que resulta de aplicación al denominado mecenazgo de empresa, circunstancia que ha llevado a la doctrina a la necesidad de determinar tal extremo. Sobre esta cuestión las opiniones no son concordantes. Pese a ello, la mayoría de la doctrina ha entendido que nos encontramos dentro del campo del mecenazgo o patrocinio por lo que resultaría de aplicación el régimen previsto para las liberalidades[63]. Ahora bien, no faltan autores que apuntan a la incardinación de este fenómeno dentro de la esponsorización, en cuanto su realización siempre implica la obtención de contrapartidas publicitarias y de notoriedad en el mercado, aunque sea de manera indirecta[64]. Ante esta diversidad de opiniones únicamente apuntar que la empresa donante deberá valorar si prefiere pasar los abundantes trámites burocráticos que la formalización de la donación liberal requiere o bien buscar una correlación del gasto de esponsorización realizado con los ingresos y rentas derivados de su actividad empresarial.

2.1.3.- Gran Bretaña

En Gran Bretaña, a diferencia de los casos francés e italiano, la financiación pública de la cultura no ha estado nunca centralizada, sino que, tradicionalmente, se ha producido en este campo una importante intervención de los diversos niveles de organización política, con especial relevancia del municipal, así como de las empresas y los particulares, existiendo más bien un

---

renta de la empresa". Pueden verse los comentarios que sobre este precepto realizan BIANCA: *Il contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 218 y DE GIORGI: *Sponsorizzazione e mecenatismo, op. cit.*, pág. 70.

[63] Entre otros, *vid.* en este sentido VERDE: *Il contratto di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 70 y ss; BIANCA: *Il contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 217 y ss.

[64] Entre otros, *vid.* en este sentido ASSUMMA: "Sponsorizzazione culturale", *op. cit.*, pág. 81; RUSSO: *Economia dei beni e delle attività culturali, op. cit.*, pág. 270 y ss.

sistema que podríamos denominar de responsabilidad compartida entre el Estado y el sector no lucrativo. En este punto, es obligado destacar la larga tradición de las empresas británicas en aportaciones desinteresadas a causas benéficas en favor de toda la comunidad, las denominadas *charities*[65], interviniendo en ámbitos tan importantes como la sanidad, los servicios sociales, la investigación médica o la educación. Pese a ello, el mundo de la cultura no estaba inicialmente incardinado en el campo de actuación de las donaciones realizadas por las empresas, ni consecuentemente, en el campo de actuación de las entidades filantrópicas. Es durante la década de los noventa, y especialmente a partir de la Charities Act de 1993, cuando estas técnicas se introducen en el ámbito empresarial británico, dando lugar a la convivencia de dos fenómenos relativamente distantes: el mecenazgo, que sigue articulando las donaciones desinteresadas de ciudadanos y empresas en favor de actividades de interés general, y el *sponsorship*, fenómeno que nace como una nueva forma de promoción de la cultura y el arte, convirtiéndose en un mecanismo apto para la obtención de beneficios publicitarios de la acción realizada[66].

---

[65] En el Reino Unido, donde no existe el término fundación, la idea esencial es la de caridad, referente a los fines perseguidos por los organismos de carácter voluntario en beneficio de la comunidad. Respecto a la concepción de esta figura en el mundo anglosajón, GAMARRA CHOPO indica que "charity, en el derecho anglosajón, significa cualquier cosa destinada a proporcionar beneficio definitivo y de carácter altruista a la comunidad". (...) "Las charities son las instituciones de tradición anglo-sajona que más se aproximan a las fundaciones del continente europeo, y que a su vez, marcan una diferencia con el resto de asociaciones y sociedades", en *Fundaciones y asociaciones no lucrativas en el marco de la Comunidad Europea, op. cit.*, págs. 50 y 69, respectivamente. Sobre la evolución del término charity y su contenido, *vid.* CAIRNS, E.: *Charities: Law and practice*, Ed. Sweet and Maxwell, London, 1988.

[66] En este sentido, Michael NORTON destaca como "en el caso de los programas de donaciones a organizaciones benéficas, las empresas normalmente no esperan nada más que un reconocimiento razonable de su generosidad. Pero han evolucionado nuevas formas de mecenazgo empresarial a través de las cuales la empresa busca sacar algún provecho de sus gastos (...). Las principales áreas de donde sacar provecho para la empresa son las referentes a la comercialización de un producto, que puede incluir el patrocinio de una marca, y programas de promoción conjunta, donde la donación está relacionada con la compra, por una parte del público, de un producto de la empresa", en "El mecenatge empresarial al Regne Unit: visió general", incluido en la obra *El mecenatge empresarial a Europa*, Generalitat de Catalunya, Departament de Benestar Social, 1995, pág. 133.

Pese a la aparente distinción de ambos fenómenos, en el ámbito empresarial británico se ha generalizado el uso del término *sponsorship* para hacer referencia, indistintamente, tanto a los programas de donación de las empresas a acciones filantrópicas como a las donaciones empresariales en beneficio de una determinada organización artística o filantrópica, con la intención de promover el nombre, productos o servicios de la misma. Este confusionismo ha sido denunciado desde sectores doctrinales debido a la importancia que la correcta denominación de los fenómenos estudiados tiene respecto a la aplicación del régimen fiscal correspondiente[67].

En efecto, desde el punto de vista fiscal existe un tratamiento diferenciado de estas actuaciones. Por un lado, encontramos una serie de beneficios fiscales aplicables a las donaciones desinteresadas realizadas a organismos benéficos del Reino Unido. Concretamente, existe en la actualidad un triple sistema para realizar una donación en favor de una *charitie*: el denominado *one-off gift* o lo que es lo mismo, el régimen tributario aplicable a las donaciones dinerarias realizadas de manera puntual por una persona física o una empresa; en segundo lugar, el denominado *deed of covenant* o escritura de donación, por la que una persona física o empresa se compromete a efectuar una serie de donaciones regulares durante un período de tiempo determinado y con una periodicidad previamente establecida, y, en último lugar, el denominado *payroll giving*, de acuerdo con el cual los trabajadores pueden afectar una parte de sus retribuciones laborales a una causa caritativa[68]. Pues

---

[67] *Vid.* en este sentido TOWNLEY, S. and GRAYSON, E.: *Sponsorship of Sport, Arts and Leisure: Law, Tax and Business Relationships*, Ed. Sweet and Maxwell, London, 1984, pág. 13. También TWEEDY, C.: "Les structures actuelles et les arguments en faveur d'une réforme de la fiscalité du mécénat", estudio incluido en la obra de J. de CHALENDAR y G. de BRÉBISSON: *Mécénat en Europe, op. cit.*, pág. 281.

[68] Esta modalidad de mecenazgo existe desde 1987. Concretamente, se articula en forma de pacto entre la empresa y el trabajador, de acuerdo con el cual aquélla deducirá de la nómina del trabajador una cantidad anual, con un máximo de 120 libras anuales, para donarlas a una o varias entidades sin fines lucrativos. Estas cantidades serán puestas a disposición de una agencia encargada de la distribución de los fondos a las entidades designadas por el donante. Tales aportaciones serán deducibles de la renta del trabajador a efectos fiscales.

bien, en cualquiera de los casos descritos, el beneficio fiscal supone la deducción de la cantidad donada atendiendo al tipo impositivo al que tributa el donante[69].

En cambio, si las donaciones son realizadas con fines comerciales o estrictamente empresariales, las cantidades donadas pueden ser deducidas en su totalidad de los beneficios empresariales antes de la determinación de la base imponible del impuesto. De este modo, las acciones de *sponsorship* son tratadas igual que las acciones de *patrocinio publicitario* en España: como un gasto corriente de la organización empresarial, exclusivamente realizadas con un interés comercial. No responderá a esta condición el gasto que tenga el doble objetivo de, por un lado, desarrollar una actividad caritativa o de interés general y, por otro, la obtención de un beneficio empresarial, puesto que el primero de ellos resulta incompatible, en sentido estricto, con el propio interés comercial de la empresa[70]. Por otra parte, las adquisiciones de obras de arte son consideradas, por su naturaleza, como gastos de capital para el adquirente y, por consiguiente, no deducibles en concepto de *sponsorship* debido a la inexistencia de vinculación alguna entre la inversión realizada y la actividad empresarial. Esta circunstancia ha motivado que, con frecuencia, las empresas acudan a la fórmula de la donación caritativa pues, además de la deducibilidad de la aportación podrá existir una publicidad indirecta de la acción, más o menos establecida. Es precisamente este hecho el que ha provocado, o en su

---

[69] Concretamente, el donante podrá deducir de su impuesto personal la cantidad donada por el tipo impositivo al que tributa. En relación al complejo sistema británico de deducción *vid.* el estudio de SCHNEITER, M.B.: "Aspectes juridiques et fiscaux du mécénat au Royaume-Uni", recogido en la obra de CHALENDAR y BRÉBISSON: *Le mécénat en Europe, op. cit.*, pág. 282 y ss.

[70] Así queda expresamente recogido en el Memorandum of H.M. TREASURY, *Taxation in the context of private sponsorship and of gifts of art objects to public and private institucions*, recogido en el apéndice de TOWNLEY and GRAYSON: *Sponsorship of Sport, Arts and Leisure, op. cit.*, pág. 305. Concretamente, se establece que "A *sponsorship* payment will normally be a deductible expense in computing business for tax purposes if it is *of revenue nature (not a capital payment) and is incurred wholly and exclusively for the purpose of trade*".

caso, incrementado, el confusionismo conceptual apuntado en las líneas precedentes.

En el ámbito doctrinal británico, existe una manifiesta voluntad de distinguir los fenómenos que estudiamos, atendiendo esencialmente, a la obtención o no de contrapartidas publicitarias. En este sentido, Steve SLEIGHT define el patrocinio[71] como una "relación comercial entre el suministrador de fondos, de recursos o de servicios, y una persona, un acontecimiento o una organización que ofrece a cambio algunos derechos y una asociación que pueden utilizarse para conseguir una ventaja comercial"[72], configurando así, el patrocinio como una política de marketing o de gestión empresarial. En cambio, para el citado autor, el término mecenazgo[73] es asociado a la caridad o filantropía de las empresas, si bien destaca que se trata de una actividad en la que es poco probable que se impliquen las empresas al tratarse de una figura sin fines comerciales, fines indisolublemente unidos a la propia actividad empresarial.

En el mismo sentido apuntado, y en referencia expresa a la figura del *sponsorship*, BAGEHOT Y NUTTALL lo definen como "una forma de marketing en la cual el sponsor contribuye o asume el coste de llevar a cabo un evento, o el coste de un participante en un evento de prestigio o el coste de un competidor individual o equipo, durante un período de tiempo previamente acordado; en contraprestación por la subvención o ayuda prestada, el esponsorizado ofrece al sponsor una publicidad, a través de derechos de marketing y promoción. Estos derechos autorizan al sponsor a promocionar su imagen y sus productos

---

[71] En la versión original inglesa, el autor utiliza en este punto el término *sponsorship*. SLEIGHT, S.: *Sponsorship. What it is and how to use it*, Ed. McGraw-Hill Book Company, 1989, pág. 4.

[72] *Cfr.* SLEIGHT, S.: *Patrocinadores. Un nuevo y eficaz sistema de marketing*, Serie McGraw-Hill de Management, 1992, pág. 3.

[73] En la edición inglesa el término utilizado para hacer referencia a este tipo de actuaciones es "*patronage*", *op. cit.*, pág. 5.

en conexión con el evento"[74]. Según estos autores, la principal razón de ser del *sponsorship* es proveer de asistencia financiera a un amplio abanico de beneficiarios involucrados o pertenecientes al mundo del deporte, el arte y el ocio. La contrapartida comercial permite al sponsor beneficiarse de las oportunidades comerciales resultantes del evento que esponsoriza. Destacan además, que no todos los eventos tienen una actitud comercial, existiendo supuestos, como las causas caritativas *(charitable cause)* o el patrocinio del arte *(patronage of the arts)*, donde la publicidad no está presente.

La lectura conjunta del régimen fiscal y de las aportaciones doctrinales sobre la materia nos permite concluir que en el ordenamiento británico existen dos realidades jurídicas distintas con regímenes tributarios también diferenciados. Por un lado, encontramos las acciones de *sponsorship*, fenómeno que supone la financiación o aportación económica para la realización de un evento que repercutirá en la imagen de la empresa, configurándose como una forma de marketing o publicidad para la misma. Este tipo de aportaciones equivaldría a lo que la mayor parte de la doctrina española denomina patrocinio publicitario o esponsorización, fenómenos ajenos al ámbito propio de las actuaciones de mecenazgo que constituyen nuestro objeto de estudio. Por otro lado, se encuentran las acciones filantrópicas o altruistas, denominadas *charitable giving* o *patronage* en el caso de donaciones a organizaciones artísticas o museos, llevadas a cabo con finalidades puramente caritativas y sin esperar recibir contrapartida alguna por la acción realizada. En cualquier caso, existen situaciones intermedias en las que es difícil determinar cuál es el régimen aplicable y la denominación qué debemos darle, debido en esencia a las difuminadas líneas que separan, en ocasiones, la voluntad filantrópica de la voluntad de obtener algún tipo de beneficio de la acción llevada a cabo[75].

---

[74] *Cfr.* BAGEHOT, R. y NUTTALL, G.: *Sponsorship, endorsement and merchandising. A practical guide*, Waterlow Publishers, 1990, pág. 2.

[75] En este sentido, Mary ALLEN destaca la utilidad del término *parrainage* para hacer referencia a estas situaciones intermedias, pues se trata de un "concepto de más reciente

2.1.4.- *Estados Unidos*

En Estados Unidos, igual que sucede en el caso de Gran Bretaña, existe una importante tradición filantrópica cuyo origen es mayoritariamente atribuido a los escasos y, en ocasiones, nulos apoyos gubernamentales que históricamente ha experimentado la sociedad americana en determinadas áreas, circunstancia que ha motivado la consecuente y necesaria organización y provisión de los servicios indispensables para la vida cotidiana de los ciudadanos americanos desde la perspectiva de la iniciativa privada[76].

La explosión económica tras la independencia americana y la progresiva transformación social, política y económica de finales del siglo XIX contribuyen enormemente a la acentuación de las diferencias sociales y económicas de los ciudadanos, circunstancia que se convierte en motor impulsor de la creación de entidades filantrópicas y benéficas dedicadas a paliar las diferencias apuntadas, así como a cubrir las esferas sociales y asistenciales descuidadas por los poderes públicos del momento. Este proceso culmina con la aparición de importantes fundaciones, como la Fundación Russell Sage (1907), la Fundación Rockefeller (1913) o la Fundación Ford (1936), modelos históricos de mecenazgo institucionalizado para miles de organizaciones filantrópicas de todo el mundo.

---

llegada al vocabulario sobre estrategias de comunicación, y representa una asistencia para llenar un vacío entre el egoísmo indirecto y el honrado marketing que supone el uso de la palabra *sponsoring*", en *Sponsoring the Arts. New Business Strategies for the 1990's*, The Economist Intelligence Unit, Management guides, Special Report nº 2.069, Londres, 1990, pág. 1.

[76] Como ha señalado Brian O'CONNELL, presidente de Independent Sector, una coalición nacional de organizaciones americanas no lucrativas, "en Estados Unidos la filantropía no sustituye al gobierno, pero sí ofrece formas y medios adicionales de abordar los problemas y las aspiraciones y de hacer que el gobierno responda efectivamente a esas demandas", citado por JOSEPH, J.: "Modalidades y alcance de las fundaciones en los Estados Unidos", *Situación*, núm. 4, 1989, pág. 33. *Vid.* también en este sentido CLOTFELTER, CH. T.: *Federal tax Policy and Charitable Giving*, National Bureau of Economic Research, The University of Chicago Press, Chicago, 1985, pág. 1 y MUNS ARBUIXEC, J.: *Les fundacions ..., op. cit.*, pág. 57.

Este importante movimiento filantrópico se desarrolla sobremanera tras la Segunda Guerra Mundial, como reacción frente a las necesidades sociales derivadas de la guerra, desarrollo que se ve parcialmente truncado a finales de los sesenta como consecuencia de las reformas económicas y financieras y, esencialmente, como consecuencia de la estricta normativa que sobre la actividad y gestión de las entidades sin fines lucrativos se establece a partir de la Tax Reform Act de 1969, reflejo del temor a la acumulación de poder de estas entidades así como al reconocimiento de privilegios fiscales al sector no lucrativo. Pese a ello, el crecimiento de la economía americana de principios de los ochenta da paso a un nuevo resurgir del movimiento filantrópico que queda manifiesto en el importante crecimiento cuantitativo de fundaciones americanas así como de las donaciones y aportaciones desinteresadas a aquéllas para su correcto funcionamiento. Característica esencial de la filantropía de los últimos años es el florecimiento de las donaciones empresariales y la influencia de las firmas japonesas en la filantropía corporativa americana. Esta circunstancia no es más que la consecuencia de la adaptación de las mismas a la cultura americana, una sociedad con profundas raíces filantrópicas, y de la voluntad de compensación o mitigación de las tensiones derivadas de su éxito empresarial en el mercado americano[77].

La importante tradición filantrópica en Estados Unidos deriva, de este modo, de la particular concepción de las funciones y de los poderes del Estado y de la sociedad americana, concepción que es esencialmente opuesta a la tradición centralista imperante en la mayoría de los países europeos de nuestro entorno. En la sociedad americana son las asociaciones filantrópicas y los propios ciudadanos, mediante aportaciones desinteresadas a aquéllas, las que se ocupan, en gran parte, de cubrir campos tan importantes como la educación, la sanidad o las artes, quedando en un segundo plano la acción que el Estado pueda llevar a cabo en dichos sectores.

---

[77] *Vid.* en este sentido THOMSON, A.: "Sin fines de lucro. Desarrollo social, empresario y

Esta tradición encuentra igualmente un temprano respaldo jurídico, económico y financiero por parte de las instancias políticas, pues ya a principios del siglo XX el Congreso americano aprueba un conjunto de medidas de incentivo para las donaciones desinteresadas. En efecto, en 1917 se establecen una serie de beneficios fiscales para las contribuciones realizadas por personas físicas a entidades filantrópicas y caritativas, y posteriormente, en 1935, dichos incentivos se extienden también a las empresas que realicen este tipo de aportaciones. Aún cuando la configuración de los incentivos fiscales a las aportaciones desinteresadas a fines caritativos ha sido una cuestión frecuentemente debatida en la sociedad y en el seno de las instancias americanas competentes, la mera existencia o reconocimiento de los mismos ha sido considerada como uno de los principales factores generadores del importante desarrollo del movimiento filantrópico americano, ya que al inicio de su andadura, e incluso podríamos decir que en la actualidad, no existía ningún país que tuviera una normativa tan avanzada sobre fundaciones y mecenazgo, desde el punto de vista fiscal, como la americana. En efecto, el pronto fomento de este tipo de actuaciones mediante la deducibilidad en la base imponible de hasta un 50% de los ingresos brutos destinados por los contribuyentes a donaciones de carácter filantrópico o caritativo, es visto por la doctrina como uno de los factores que contribuyen a definir la actual configuración e importancia del movimiento filantrópico americano respecto al resto de países de nuestro entorno[78].

Como sucede en los países de tradición anglosajona, no existe en Estados Unidos una normativa específica, ni a nivel federal ni estatal, en la que se contenga una regulación global de la materia que estudiamos. Pese a

---

filantropía. La experiencia internacional", *Socialismo y participación*, núm. 65, 1994, pág. 77.

[78] En relación a la evolución del movimiento filantrópico americano y a la incidencia de las diversas modificaciones normativas en aquél *vid.* los comentarios de BORIS, E.T.: "Las fundaciones en los Estados Unidos: veinte años de cambio", en *Presente y futuro de las fundaciones*, Fundación ONCE, Ed. Cívitas, 1990, págs. 139 a 148. También GOBIN, A.: *Le mécénat. Histoire, Droit, Fiscalité, op. cit.*, pág. 77 y ss.

ello, es posible encontrar el grueso de la regulación fiscal y administrativa aplicable a las acciones de mecenazgo en la Sección 170 del Internal Revenue Code (IRC), de cuyo contenido se desprende la caracterización de las actividades filantrópicas por su carácter absolutamente desinteresado. En efecto, como ha destacado McNULTY, la apariencia o el carácter filantrópico de las donaciones desaparece o se reduce si el contribuyente recibe algún tipo de contraprestación material a cambio de la aportación realizada[79].

Desde el punto de vista fiscal, resulta interesante destacar que el Congreso ha impuesto dos tipos de limitaciones básicas para la deducibilidad de las donaciones filantrópicas realizadas: por un lado, límites relativos al importe deducible, en cuanto se establecen unos techos máximos de deducibilidad, y por otro, limitaciones referentes a las entidades autorizadas a recibir las aportaciones especialmente incentivadas. En relación a este último aspecto, es preciso destacar que únicamente resultarán deducibles las aportaciones realizadas a las organizaciones especificadas en la normativa como posibles entidades donatarias (apartados 1 a 5 de la Sección 170 (c) del IRC), debido a que la legislación fiscal americana limita, dentro de las entidades sin fin de lucro incluidas en el sistema del impuesto sobre la renta aplicado al sector no lucrativo, las entidades que pueden resultar beneficiarias de las aportaciones especialmente incentivadas. En otros términos, para gozar de las máximas deducciones reconocidas (hasta un 50% de la base contributiva[80] del donante persona física) la donación deberá ser realizada a las denominadas *public charities* o organizaciones no lucrativas de carácter público[81]. En cambio, la deducción será inferior (hasta un 30% de la base imponible del donante persona física) cuando la donación

---

[79] *Vid.* McNULTY, J.K.: *Federal Income Taxation of Individuals,* West Publishing Co, Minnesota, 1989, pág. 232.

[80] Entendida como su "*adjusted gross income*", esto es, la totalidad de ingresos del contribuyente ("*gross income*") menos determinadas deducciones establecidas en la Sección 62 IRC. Con carácter general, *vid.* los comentarios que sobre la citada magnitud realiza McNULTY: *Federal Income Taxation of Individuals, op. cit.*, pág. 11.

[81] Definidas en la Sección 170 (b)(1)(a) del IRC.

sea recibida por una fundación privada. Cuando la donación es realizada por una empresa la deducción es siempre del 10% de los beneficios imponibles de la entidad, con independencia del carácter público o privado de la entidad beneficiaria de la aportación.

Aunque el término mecenazgo no aparece de manera expresa en la normativa estudiada, consideramos que las *"charitable contributions and gifts"* (título de la Sección 170 del IRC) integran lo que podríamos denominar actuaciones de mecenazgo desinteresado, articuladas mediante donaciones sin contrapartida a determinadas entidades que actúan como intermediarias y que, por su propia naturaleza, garantizan los fines de interés general fomentados. En el ámbito doctrinal americano resulta difícil encontrar referencias expresas a los términos que estudiamos (mecenazgo/patrocinio), por estar mucho más extendido el uso de los términos *charitable giving, charitable contributions, corporate giving* o simplemente *gifts*. Pese a ello, la doctrina suele coincidir en distinguir dos tipos de actuaciones claramente diferenciadas: por un lado, las actuaciones enmarcadas bajo la denominación *sponsorship*, ajenas al ámbito propio de las aportaciones desinteresadas, caracterizado por sus claras raíces publicitarias y por hacer referencia a las ayudas financieras, esencialmente empresariales, a una persona, evento o actividad con la finalidad de obtener una publicidad directa de la ayuda prestada y mejorar, de este modo, la imagen corporativa de la empresa[82]. Por otro lado, se encuentran las aportaciones desinteresadas a entidades no lucrativas, generalmente denominadas *charitable giving*, esencialmente caracterizadas por la ausencia de contraprestaciones publicitarias directas[83] y

---

[82] *Vid.* en este sentido, REISS, A.H.: "El patrocini cultural als Estats Units d'Amèrica", en *Actes del II simposi Internacional sobre mecenatge i patrocini cultural a la Comunitat Europea*, Barcelona 8, 9 y 10 de abril de 1991, Departamento de Cultura de la Generalitat de Catalunya.

[83] *Vid.* en este sentido los comentarios de SLEIGHT, S.: *Sponsorship. What is it and how to use it, op. cit.*, pág. 4. En relación a la donación de obras de arte, algunos autores como G. CHAUCER ("Redefining Art in Business", en *Art and Business. New strategies for Corporate Collecting*, Majory Jacobson, 1993, pág. 10) o A. FELD, M. O'HARE y J.M. DAVIDSON SCHUSTER (*Patrons despite themselves. Taxpayers and Arts Policy*, New York University Press,

cuya regulación esencial se encuentra, como hemos visto, en la Sección 170 del IRC. Este último tipo de aportaciones coincidirían con lo que en nuestro estudio denominaremos actuaciones de mecenazgo en sentido amplio.

En cualquier caso, resulta de interés destacar que en el supuesto de las donaciones realizadas por empresas a entidades no lucrativas, supuesto problemático desde el punto de vista de las intenciones u objetivos de la acción como consecuencia del propio carácter lucrativo del donante, la normativa americana, a diferencia de la británica, no pone ningún tipo de limitación respecto a la vinculación entre el gasto realizado y el interés comercial de la empresa en la acción financiada para admitir la deducibilidad del gasto. Con este apunte queremos llamar la atención sobre el hecho de que las empresas americanas podrán esconder bajo la forma de mecenazgo acciones con cierto carácter publicitario, pues, desde el punto de vista fiscal, la aportación será deducible bajo las condiciones establecidas en la Sección 170 (b)(2) del IRC como una acción de mecenazgo, aunque el donante reciba publicidad por la aportación realizada[84]. Pese a ello, es preciso destacar que la función llevada a cabo en este terreno por el Internal Revenue Service[85], órgano administrativo encargado de controlar las valoraciones de bienes entregados a entidades no lucrativas, del reconocimiento del status especial de exención a las denominadas *charities* así como, en general, de todas las cuestiones que incidan en el terreno de las acciones filantrópicas, es una importante garantía de la correcta aplicación de los fondos recibidos por

---

New York, 1983, pág. 71), utilizan el término *patronage* como una acción que, aunque con ciertos tintes publicitarios, es esencialmente realizada para beneficiar a la colectividad en el sentido de permitir disfrutar al mayor número posible de personas de una determinada obra o bien.

[84] *Vid.* en este sentido TWEEDY, C.: "Les structures actuelles et les arguments en faveur d'une réforme de la fiscalité du mécénat", estudio incluido en el estudio de J. CHALENDAR y G. de BRÉBISSON: *Mécénat en Europe, op. cit.*, pág. 281.

[85] En relación a las funciones de este organismo en las entregas y donaciones de obras de arte a entidades no lucrativas, *vid.* los interesantes comentarios de GRAY BILLMAN, M. y SILBERMAN, J.: "Give to get. How to maximise your tax benefite when donating art to charitie", *The Art Newspaper*, núm. 100, febrero del 2000, págs. 46 y 47.

estas entidades, así como de la correcta contabilización de los gastos realizados por las empresas en este campo.

En definitiva, de la configuración normativa del conjunto de aportaciones desinteresadas a entidades sin fines lucrativos se desprende, como acertadamente ha indicado McNULTY[86], la voluntad del legislador americano de fomentar un comportamiento socialmente deseable -la contribución con las entidades sin fines lucrativos y el fomento de una actitud solidaria colectiva-, las cuales mitigan enormemente los gastos que el gobierno americano debería realizar, de otro modo, en campos por aquéllas cubiertos. Junto a las acciones descritas, se desarrollan otras, podríamos decir que también socialmente deseables pero con ciertas dosis de interés propio por parte del donante, caracterizadas por no buscar solamente el beneficio de la colectividad sino también la obtención de un beneficio propio[87], circunstancia que no permite enmarcarlas dentro de las actuaciones estrictamente filantrópicas que definen el mecenazgo.

2.1.5.- Algunas conclusiones

La evaluación conjunta de los regímenes jurídicos hasta aquí estudiados y las distintas concepciones doctrinales expuestas, muestra la inexistencia de un uso uniforme de los términos mecenazgo, patrocinio y esponsorización y de los fenómenos a que los mismos hacen referencia. Las diversas figuras jurídicas recogidas por la normativa de cada uno de los países estudiados, muestra la diversidad de situaciones y realidades sociales a las que dichos término son asociados en cada ordenamiento. A pesar de tal diversidad, la mayoría de los autores estudiados coinciden en distinguir dos

---

[86] McNULTY, J.K.: *Federal Income Taxation of Individuals, op. cit.*, pág. 231.

[87] En este sentido, REISS destaca que todas las acciones de *sponsorship*, sea cual sea la forma adoptada para llevarlo a cabo, se caracterizan por suponer una relación directa entre el producto o la actividad de la empresa y la actividad financiada o ayuda prestada, en "El patrocini cultural als Estats Units", *op. cit.*, pág. 277.

tipos de actuaciones fiscalmente incentivadas que podrían considerarse situadas en polos opuestos.

Por un lado, es posible encontrar aportaciones realizadas de manera desinteresada y altruista, sin esperar contrapartida alguna, y cuyo objetivo esencial es colaborar con los fines de la entidad receptora de los fondos. Este tipo de acción es mayoritariamente denominada *mecenazgo -mécénat* en la doctrina francesa, *mecenatismo o patrocinio* en la doctrina italiana y *patronage* en el ámbito anglosajón, aún cuando en este último ámbito también se utilizan expresiones tales como *charitable giving o gifts-*. En cualquier caso, la incentivación fiscal de tales comportamientos altruistas es un elemento que se encuentra presente en todos los ordenamientos estudiados, siendo requisito para su goce la inexistencia de contraprestación expresa alguna por la realización de la correspondiente aportación.

Por otro lado, el sentimiento de responsabilidad social de las empresas genera un importante incremento de su participación económica en los distintos ámbitos sociales y culturales, hecho que determina la aparición de un nuevo fenómeno, mayoritariamente denominado patrocinio, caracterizado por su doble finalidad: la contribución en fines de interés general y la obtención de algún beneficio o contrapartida por la aportación realizada. Este nuevo modo de contribuir en las actividades llevadas a cabo por el sector no lucrativo, es enormemente beneficioso para las empresas pues, de manera indirecta, logran asociar su nombre a la actividad financiada, circunstancia que contribuye a mejorar su imagen en la sociedad. Estas acciones son englobadas por la doctrina bajo la denominación *sponsoring o parrainage* en el ámbito francés, *sponsorizzazione* por la doctrina italiana y *sponsorship* por la doctrina anglosajona, circunstancia que lleva a confundir estas actuaciones con aquellas otras conductas que, bajo la misma denominación, no tienen como principal directriz la colaboración con fines de interés general sino la obtención de beneficios publicitarios.

En último lugar resulta interesante destacar que, desde el punto de vista fiscal, es una nota común a todos los ordenamientos estudiados la existencia de determinadas medidas tributarias que premian la conducta de

los contribuyentes que optan por realizar aportaciones en beneficio del interés general. Esto es, no sólo existe un reconocimiento social, más o menos apreciable, de la conducta filantrópica realizada, sino que en todos los países estudiados existen beneficios fiscales que reducen la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes que realizan este tipo de aportaciones.

2.2.- Términos utilizados en la normativa europea

2.2.1.- Unión Europea[88]

En primer lugar, debemos resaltar la ausencia, tanto en el Tratado de Roma como en el Tratado de la Unión Europea, de referencia alguna sobre los términos mecenazgo y patrocinio y de las actuaciones a las que dichos términos hacen referencia, si bien en el art. 92.3.d) de éste último se contempla la posibilidad de que las Administraciones Públicas concedan ayudas económicas a las empresas que operan en el marco de la Comunidad cuando estén destinadas a "promover la cultura y la conservación del patrimonio"[89]. En esta misma línea pero con un sentido más amplio, en el art. 128 del Tratado de la Unión se manifiesta la necesidad de fomentar el conocimiento y la difusión de la cultura de los distintos Estados miembros a través de medidas de diversa naturaleza, programas de acción comunitarios[90] e intercambios

---

[88] Una visión general sobre las actividades de fomento de la cultura en los distintos países de la Unión Europea puede verse en DE LARIO: "Las políticas culturales en los países de la Unión Europea", *Cultura y desarrollo, Colección análisis y documentos,* Ministerio de Cultura, núm. 7, 1995, págs. 173 a 196. Sobre este tema *vid.* también los comentarios de CLAEYS BOUUAERT en "Ponencia sobre el régimen fiscal de las fundaciones culturales y el mecenazgo en los países de la Comunidad Económica Europea", publicado en "El tema de la fiscalidad de las Fundaciones en los encuentros de Buitrago", *RDFHP,* núm. 133, 1978, pág. 102 y ss.

[89] Como ha señalado V. RUSSO *(Economia dei beni e delle attività culturali, op. cit.,* pág. 312 y ss), esta situación puede encontrar su razón de ser en el hecho de que la cooperación cultural no figurase entre las finalidades y tareas originariamente atribuidas por el Tratado de Roma a la Comunidad Económica Europea.

[90] Una primera etapa de la acción comunitaria en favor de la cultura está representada por los programas *Caleidoscope, Ariadna y Rafael* contenidos, respectivamente, en las Decisiones del Parlamento Europeo y del Consejo 716/96/CE (DOCE núm. 99 de 20 de abril de 1996,

culturales no comerciales. Pese a estas breves referencias generales, debemos destacar que en el ámbito de la Unión Europea no existe guía o código de conducta alguno que desarrolle y coordine globalmente las actuaciones de mecenazgo y patrocinio realizadas en el seno de cada uno de los Estados miembros, ni desde el punto de vista fiscal ni conceptual. Pese a ello, en el ámbito comunitario encontramos algunas disposiciones en las que se muestra el interés del legislador comunitario por promocionar las actividades que estudiamos, incitando a los Estados miembros a adoptar medidas de incentivo al mecenazgo. Concretamente, es posible distinguir dos grandes grupos de disposiciones normativas en las que aparecen los términos que estudiamos: por un lado, encontramos un conjunto de disposiciones relativas al denominado patrocinio publicitario, caracterizado como un fenómeno anclado en el ámbito comercial y de promoción publicitaria, y por otro, aquellas disposiciones que tienden a diferenciar de manera harto abstracta los conceptos de patrocinio empresarial y mecenazgo.

2.2.1.1.- Directivas del Consejo 89/552/CEE, de 3 de octubre de 1989 y 93/83/CEE, de 27 de septiembre de 1993 y Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo 98/43/CE, de 6 de julio de 1998

Dentro de las disposiciones comunitarias relativas al fenómeno del *patrocinio publicitario*, debemos destacar, en primer lugar, la Directiva del Consejo 89/552/CEE, de 3 de octubre de 1989[91], sobre la coordinación de

---

sección L); 2085/97/CE (DOCE núm. 291, de 24 de octubre de 1997, serie L) y 2228/97/CE (DOCE núm. 305, de 8 de noviembre de 1997, serie L). En la actualidad se ha optado por sustituir los programas citados por una única acción comunitaria de financiación y programación denominada "*Cultura 2000*", programa establecido en la Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo 508/2000/CE, de 14 de febrero del 2000 (DOCE núm. 63, de 10 de marzo del 2000, sección L).

[91] DOCE núm. 298, de 17 de octubre de 1989, sección L. Esta Directiva ha sido incorporada al ordenamiento jurídico español por la Ley 25/1994, de 12 de julio (BOE núm. 166, de 13 de julio de 1994) y parcialmente modificada por la Directiva 97/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de junio de 1997, aunque dicha modificación en nada afecta a las disposiciones que estudiamos.

determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva. En su art. 1.d)[92] se define el *patrocinio* como "cualquier contribución realizada por una empresa pública o privada no vinculada a las actividades de radiodifusión televisiva o a la producción de obras televisivas, a la financiación de programas televisados con la finalidad de promover su nombre, su marca, su imagen, sus actividades o sus realizaciones".

Esta concepción de las actividades de patrocinio es también adoptada en la Directiva 93/83/CEE del Consejo, de 27 de septiembre de 1993[93], sobre coordinación de determinadas disposiciones relativas a los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en el ámbito de la radiodifusión vía satélite y de distribución por cable (considerando cuarto), así como en la Directiva 98/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de julio de 1998[94], relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de publicidad y de patrocinio de los productos del tabaco, adoptando la definición de patrocinio a la actividad regulada en cada de las disposiciones mencionadas. En este sentido, en el art. 2.3 de la Directiva 98/43/CE se define el *patrocinio* como "cualquier contribución, pública o privada, a un acontecimiento o actividad cuyo objetivo o efecto directo sea la promoción de un producto de tabaco".

A nuestro juicio, tal definición responde al fenómeno de la *esponsorización* o contrato de *patrocinio publicitario*, regulado, dentro de nuestro ordenamiento jurídico nacional, en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad,. La característica principal de este fenómeno es la de ser

---

92 En el artículo 1 de dicha Directiva se determina lo que debe entenderse por "radiodifusión televisiva", "publicidad televisiva", "publicidad encubierta" y "patrocinio", con el fin de evitar confusiones. Así, al definir el concepto de patrocinio, se excluye la vinculación con las actividades de radiodifusión televisiva o producción de obras televisivas, previamente definidas.

93 DOCE núm. 248, de 6 de octubre de 1993, sección L.

94 DOCE núm. 213, de 30 de julio de 1998, sección L.

realizado con finalidades puramente publicitarias, éstas encaminadas a la potenciación de la imagen de la empresa y al aumento de su notoriedad, distante, por tanto, de las actuaciones especialmente incentivadas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, cuya finalidad esencial no es la búsqueda de un beneficio en términos publicitarios sino colaborar con la actividad propia de la entidad beneficiaria de la aportación.

Esta consideración también vendría justificada por el contenido de la Ley 25/1994, de 12 de julio, a través de que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, en cuyo preámbulo (exponendo III) se destaca la incorporación al bloque normativo de las disposiciones relativas al "*patrocinio televisivo* (en cuya definición se destaca su carácter contractual, como en la Ley General de Publicidad), evitando toda influencia del patrocinador que atente contra la independencia o responsabilidad de la entidad emisora, ordenando su identificación clara, impidiendo que el *patrocinio* se convierta en un modo de publicidad y vedando el *patrocinio* de personas que fabriquen o vendan productos o presten servicios cuya publicidad resulte prohibida por el ordenamiento vigente". A continuación, en el art. 3.e) define el *patrocinio publicitario por televisión* como aquel "contrato en virtud del cual una persona física o jurídica, denominada patrocinador, no vinculada a la producción, comercialización o difusión televisivas, contribuye a la financiación de programas de televisión realizados por otra persona, física o jurídica, llamada patrocinado, con la finalidad de promover el nombre, marca, imagen, actividades o realizaciones del patrocinador"[95].

Sea como fuere, en todas las disposiciones estudiadas el *patrocinio publicitario* viene caracterizado por existir, por un lado, una aportación dineraria o en especie a un tercero, y por otro, por la obtención de una

[95] Esta definición coincide con la establecida en el art. 2 de la Convención europea de la televisión transfronteriza, de 5 de mayo de 1989, del Consejo de Europa, al considerar el patrocinio televisivo como "la participación de una persona natural o jurídica, que no tiene una relación con actividades de televisión o en la producción de obras, en la financiación directa o indirecta de un programa con el objetivo de promover su nombre, marca comercial o imagen".

contraprestación publicitaria de dicha aportación o ayuda. En otros términos, cuando hablamos de patrocinio publicitario nos hallamos ante un contrato entre dos personas, físicas o jurídicas, denominadas patrocinador y patrocinado, a través del cual el primero contribuye a la financiación de las actividades propias del patrocinado obteniendo a cambio una promoción publicitaria de su nombre, marca o imagen. A dicho contrato se le podrán añadir distintos calificativos, como el de "televisivo"[96], atendiendo al soporte en que se materializa el citado patrocinio.

El confusionismo que rodea la utilización de un mismo concepto para hacer referencia a realidades distintas se ve frecuentemente agravada por dos aspectos esenciales. Por un lado, por la traducción de los términos que en las distintas disposiciones normativas se contienen a la lengua de cada uno de los Estados miembros. En este sentido, MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES destaca, en relación a la Directiva 89/552/CEE y su trasposición al Derecho de los Estados miembros y concretamente al español, como "lo que se conoce técnicamente como *sponsoring* la Directiva lo ha traducido adecuadamente a través del término castellano *patrocinio*" -entendemos que *publicitario*-, "el cual no debe confundirse con los fenómenos cercanos del mecenazgo o padrinazgo"[97]. Por otro lado, el confusionismo se acentúa como consecuencia del distinto concepto y normativa que sobre patrocinio y mecenazgo existe en los Estados miembros, cuyos regímenes jurídicos difieren de un Estado a otro[98].

---

[96] Sobre esta modalidad de patrocinio *vid.* CORREDOIRA ALFONSO, L.: *Mecenas en pantalla. El patrocinio de programas en televisión,* Ed. del Drac, Barcelona, 1991. También FRIGNANI, B.: "Sponsorizzazione dei programmi e nuove forme di promozione televisiva", en *Scritti in onore de R. Sacco. La comparazione giuridica alle soglie del 3° millenio,* Milán, 1994, pág. 417 y ss.

[97] *Cfr.* MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J.: *La Directiva de televisión: fundamento jurídico, análisis y transposición al Derecho de los Estados miembros de la Unión Europea,* Ed. Colex, Madrid, 1995, pág. 238.

[98] *Vid.* en este sentido el Informe sobre la comunicación de la Comisión de Asuntos Económicos, Monetarios y de Política Industrial al Consejo, al Parlamento Europeo y al

2.2.1.2.- Resolución de los Ministros de Cultura de la UE, de 13 de noviembre de 1986, relativa al patrocinio empresarial de actividades culturales

En relación a las disposiciones que tienden a distinguir, aunque sea de manera abstracta, los fenómenos que estudiamos, debemos hacer referencia al contenido de la Resolución de los Ministros de Cultura de la UE, de 13 de noviembre de 1986[99], en la cual se reconoce la necesidad de fomentar e impulsar las actuaciones de patrocinio y mecenazgo mediante la concesión de beneficios fiscales, a la vez que incluye una vaga y confusa definición de los mismos. En efecto, la citada Resolución no establece una diferencia clara entre las actuaciones de patrocinio y mecenazgo, si bien parece configurar el mecenazgo como una forma de apoyo al desarrollo de aquél. En este sentido se indica, en su apartado primero, que "las actividades culturales europeas en general, gozan de una combinación de apoyos públicos y privados. La mejor manera de mantener y desarrollar dicho *patrocinio* es intensificando los apoyos de variada procedencia, incluyendo diferentes formas de *mecenazgo*, tanto público como privado" [100]. Además, en relación a la obtención de algún tipo de beneficio o incentivo por las actividades de patrocinio realizadas por los agentes privados, se establece la necesidad de fomentar el "*patrocinio empresarial* de las actividades culturales de los Estados miembros de la Comunidad Europea", llamando la atención sobre el hecho de que "el *patrocinio* es una actividad que redunda en beneficio de ambas partes, y contribuye a mejorar la actividad cultural y la actividad económica".

Comité Económico y Social, relativa al seguimiento del Libro Verde sobre las comunicaciones comerciales en el mercado interior, de 15 de diciembre de 1998.

[99] DOCE núm. 320, de 13 de diciembre de 1986, sección C.

[100] En sentido contrario, en la Comunicación número 149 de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 24 de abril de 1992, se afirma que aun siendo las autoridades de los Estados miembros quienes tienen la responsabilidad fundamental en la financiación de la cultura, no debe olvidarse la "*función complementaria del patrocinio*", como una vía alternativa a la financiación pública de la cultura y como un

Si bien parece desprenderse la asociación del término patrocinio a aquellas aportaciones realizadas por las empresas en pro de las acciones culturales, de lo que derivaría la denominación *patrocinio empresarial* reiteradamente utilizada, la resolución de los ministros de cultura señalada no aporta luz alguna a la definición y conceptualización de los términos que estudiamos, pues resulta evidente la imprecisión con que los mismos son utilizados.

2.2.1.3- Conclusiones del Consejo y de los Ministros responsables de asuntos culturales, de 27 de mayo de 1988 y de 12 de noviembre de 1992

En segundo lugar, es preciso destacar las Conclusiones del Consejo y de los Ministros responsables de asuntos culturales reunidos en Consejo de 27 de mayo de 1988[101], relativas a las futuras acciones prioritarias en materia cultural, en las que, a diferencia de la resolución comentada en el párrafo anterior, no es utilizado el término *patrocinio empresarial* sino el de *mecenazgo de las empresas*, pese a la alusión expresa que a la anterior resolución se realiza[102]. La ambivalencia con que los términos que estudiamos son utilizados en el ámbito comunitario también queda reflejada en las Conclusiones de los Ministros de Cultura reunidos en el seno del Consejo, el 12 de noviembre de 1992[103], sobre las directrices de actuación cultural comunitaria, en cuyos apartados cuarto y undécimo se utilizan las expresiones *patrocinio empresarial* y *mecenazgo empresarial* respectivamente, para hacer referencia a una misma

---

fenómeno de carácter privado, realizado por individuos y empresas pero no por instituciones públicas.

[101] DOCE núm. 197, de 27 de julio de 1988, sección C.

[102] Así, destaca que "en materia de *mecenazgo de las empresas,* y sin dejar de recordar que dicho *mecenazgo* debería proporcionar ayuda financiera complementaria a las actividades culturales públicas, confirman la importancia que para ellos reviste la ejecución de la Resolución sobre este particular, de 13 de noviembre de 1986 (...)".

[103] DOCE núm. 336, de 19 de diciembre de 1992, sección C.

realidad: el fomento de las aportaciones y, en general, de la colaboración de las empresas en el ámbito cultural de los países miembros.

2.2.1.4.- Libro Verde sobre la creación del Mercado Común de la Radiodifusión

El Libro Verde sobre la creación del Mercado Común de la Radiodifusión[104], establece los principios básicos para alcanzar la harmonización de la legislación de los Estados miembros en materia de radiodifusión. En la sexta parte del mismo, destinada a la adecuación de las legislaciones, destaca la importancia del *patrocinio* y la publicidad, a la vez que enumera las "principales formas de patrocinio practicadas en la actualidad", tales como las manifestaciones deportivas radiodifundidas, coproducciones, emisiones culturales y manifestaciones culturales artísticas o recreativas (exposiciones, conciertos, ópera y teatro), señalando que "(...) en ciertos casos, el *patrocinio* no se diferencia gran cosa del *mecenazgo*, en el cual aquél que aporta un apoyo financiero no espera contrapartida directa. El patrocinador se menciona de modo relativamente discreto, por ejemplo, en los carteles que anuncian el espectáculo o en los programas del mismo"[105].

En el Libro Verde aparecen, de este modo, dos términos distintos -*mecenazgo* y *patrocinio* -, siendo ambos formas de colaboración o financiación de determinadas actividades y actuaciones, pero existiendo en el patrocinio una difusión del nombre o marca de la empresa que patrocina, es decir, obteniendo una contraprestación directa por la aportación realiza, no hallándose ésta presente en el supuesto del mecenazgo. Como consecuencia de las difuminadas líneas que separan estos fenómenos, se destaca de forma expresa la dificultad que, en ocasiones, puede suponer la determinación concreta del fenómeno ante que nos hallamos.

---

[104] Comisión de las Comunidades Europeas, Instituto Oficial de Radio y Televisión, Ente Público RTVE, 1987.

[105] *Cfr. Libro Verde sobre la creación del Mercado Común de la Radiodifusión*, pág. 102.

2.2.1.5.- Propuesta de Resolución de la Comisión de Cultura sobre el Libro Verde de la Comunicación Comercial

En la misma línea expuesta en el Libro Verde sobre la creación del Mercado Común de la Radiodifusión, el autor de la Propuesta de Resolución de la Comisión de Cultura sobre el Libro Verde de la Comunicación Comercial, de marzo de 1997[106], Aldo ARRONI, se muestra partidario de distinguir tres fenómenos con caracteres distintivos, en cuya versión inglesa aparecen con los términos *patronage, philanthopic activities* y *sponsorship,* denominados respectivamente *patronage, activités philanthopiques* y *parrainage* en la versión francesa del documento.

Pues bien, para el autor de la propuesta, el *patronage,* entendemos que identificable con lo que para nosotros constituye el denominado *patrocinio empresarial,* es la "ayuda financiera, material o moral prestada por una empresa o individuo para un compromiso, principalmente en áreas culturales, sociales o científicas. Con la ayuda prestada no se busca la obtención de beneficios directos para la actividad del patrocinador, pero añade a su reputación y honor un beneficio expresado mediante la fama que otorga el hecho de haber sido patrocinador". En cambio, las actividades filantrópicas, podríamos considerar que identificables con el fenómeno del *mecenazgo,* difieren del patrocinio en que "no derivan en una publicidad de la acción y no caen bajo las disposiciones de la comunicación comercial". En último lugar, ARRONI define el *sponsorship* como "cualquier comunicación en virtud de la cual un sponsor se compromete contractualmente para el mutuo beneficio suyo y del receptor, para dar soporte financiero o de otro tipo, con una visión de su imagen, identidad, marca, producto o servicios, siendo asociados de forma destacada con el evento, actividad, organización o individuo al que asiste o financia". Entendemos que esta última definición sería aplicable a lo que, en el marco del presente estudio, para nosotros constituye el denominado *patrocinio publicitario,*

---

[106] Conocido como *Informe ARRONI,* tomando el nombre del encargado de elaborar la citada propuesta de resolución.

como un fenómeno más asociado al mundo comercial y publicitario. Esta identificación vendría apoyada por el hecho de que en el Libro Verde de la Comisión sobre las Comunicaciones Comerciales en el Mercado Interior se incluye esta modalidad de patrocinio dentro de las denominadas *comunicaciones comerciales*, entendidas como "todo tipo de comunicación que tenga como finalidad la promoción de los servicios, los productos o la imagen de una empresa u organización entre los consumidores finales o los distribuidores"[107].

2.2.2.- Consejo de Europa

2.2.2.1.- Recomendación núm. 1.018 de 1985, del Parlamento Europeo a su Consejo de Ministros

En el ámbito del Consejo de Europa debemos destacar, primeramente, la Recomendación número 1.018 de 1985 del Parlamento Europeo a su Consejo de Ministros[108], en la que se resalta la importancia y necesidad de las aportaciones económicas a la cultura por parte del sector privado. A la vez, se recomienda el establecimiento, en conjunción con el Consejo de Cooperación Cultural, de un marco esencial para un intercambio regular de información entre los responsables políticos y los mecenas, así como la posibilidad de establecer un código deontológico del mecenazgo[109], relativo a la integridad artística individual, la pluralidad financiera y la publicidad del mecenas. Dicha recomendación supone una apelación a todos los Estados para fomentar el apoyo privado a la cultura mediante subvenciones fiscales y otras medidas financieras y tributarias de este tipo.

---

[107] *Cfr. Libro Verde de al Comisión sobre las Comunicaciones Comerciales en el Mercado Interior*, pág. 9.

[108] Adoptada por la Asamblea Parlamentaria del Consejo de Europa el 28 de septiembre de 1985.

[109] En el ámbito doctrinal esta opción es apuntada por PARÉS MAICAS: *La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio, op. cit.*, págs. 38 y 39.

Resulta interesante destacar la contradicción terminológica que, a nuestro entender, se desprende de la traducción del documento a las dos lenguas de trabajo del citado organismo europeo. Concretamente, la versión inglesa del documento hace referencia a la recomendación *"on private sponsorship of the arts"* mientras que la versión francesa habla de la recomendación *"relative au mécénat privé et la cultura"*, circunstancia que muestra la ambigüedad con la que los citados términos son utilizados a lo largo de ambos documentos o, de otro modo, la indistinta utilización de los términos que estudiamos como si de sinónimos se tratara.

2.2.2.2.- Recomendación núm. 1.059 de 1987, del Comité de Ministros a los Estados miembros

La preocupación por el fomento de la cultura queda también manifiesta en la Recomendación número 1.059 de 1987, del Comité de Ministros a los Estados miembros[110], en la que se destaca la necesidad de promover la financiación privada de las actividades culturales mediante el fomento de lo que en la versión inglesa de la recomendación se denomina *private sponsorship* así como del *private patronage*, medidas que no aparecen acompañadas de definición alguna sino simplemente caracterizadas por considerarse medidas adecuadas para el fomento de la cultura así como necesitadas de un mejor régimen fiscal que incentive su realización.

2.2.2.3.- Recomendación núm. 6 de 1991, del Comité de Ministros a los Estados miembros

En la misma línea apuntada, la Recomendación número 6 de 1991 del Comité de Ministros a los Estados miembros[111], sobre medidas para promover la financiación para la conservación del patrimonio arquitectónico, aunque lejos de contener una definición de los términos que estudiamos, establece una

[110] Adoptada por el Comité de Ministros el 1 de julio de 1987.

[111] Adoptada por el Comité de Ministros el 11 de abril de 1991.

serie de medidas encaminadas a la promoción del denominado *sponsorship* en la versión inglesa y *parrainage* en la versión francesa del documento. Estas medidas, cuya finalidad y contenido pueden ayudarnos a interpretar qué se entiende en este contexto por tal figura, vienen definidas como instrumentos que los Estados miembros pueden adoptar con la finalidad de hacer más atractivas a los particulares las actuaciones de inversión que deben llevarse a cabo para la conservación del patrimonio arquitectónico.

Concretamente, en el apartado sexto del apéndice de la recomendación se contienen las medidas de incentivo concretas para promover el *sponsorship,* tanto el realizado por personas físicas como por empresas, consistentes en la adopción de un régimen fiscal ventajoso para la promoción de *donaciones* dirigidas a la conservación del patrimonio arquitectónico, variando la proporción del beneficio fiscal en función de la naturaleza del beneficiario de la aportación, así como del propio carácter de la misma. En este sentido, la disposición que estudiamos distingue entre *gratuitous gifts* en referencia a las donaciones realizadas sin buscar contraprestación *(expenditure incurred without consideration* en la versión inglesa y *dépenses engagées sans contrapartie o mécénat* en la versión francesa*),* y *sponsorship/parrainage,* términos relativos a las donaciones e inversiones realizadas esencialmente por las empresas buscando obtener un beneficio directo o indirecto como contraprestación de la aportación. La distinción apuntada resulta de gran importancia si tenemos en cuenta el confusionismo que rodea estas figuras a todos los niveles, de manera que, aunque sea sólo una primera aproximación, es posible distinguir entre aportaciones desinteresadas o donaciones y aportaciones que buscan obtener una contrapartida, reservándose el término *sponsorship* para hacer referencia a éstas últimas.

2.2.2.4.- *Informe Tummers*

En la materia que nos ocupa resulta importante destacar, en último lugar, el denominado Informe TUMMERS[112], presentado por la Comisión de Cuestiones Económicas y Desarrollo del Consejo de Europa en junio de 1987. En dicho informe (punto sexto) se define el *mecenas - maecenas* en la versión inglesa y *mécéne* en la francesa- en un sentido bastante restringido como "aquél que provee de medios económicos a un artista u organización cultural, sin buscar ventajas personales". Frente a esta figura, en el punto octavo define también lo que debe entenderse por *patrocinador -sponsor* en la versión inglesa del informe y *patron* en la francesa-, como la "persona física o jurídica que garantiza la realización de una determinada producción cultural y obtiene con ello una ventaja negociada de antemano, casi siempre en forma de publicidad". En los términos descritos, el citado informe centra la distinción entre las figuras estudiadas en la existencia o no de una contraprestación expresa respecto a la aportación realizada por el sujeto pasivo donante, o lo que es lo mismo, en la existencia o no de una aportación interesada. De ello deriva la consideración del patrocinio -denominado *sponsoring o parrainage* en el citado informe- como algo más que la mera protección o aportación: es un pacto o contrato en que las contraprestaciones suponen un apoyo económico a cambio de publicidad. Esta distinción nos parece de gran relevancia y servirá de apoyo al establecimiento de los conceptos de mecenazgo, patrocinio y esponsorización que pretendemos defender en el presente estudio.

2.2.3.- *Algunas conclusiones*

De las distintas disposiciones estudiadas en este apartado se desprende la existencia de un claro interés en el ámbito comunitario por todas las cuestiones relacionadas con la cultura y la protección del patrimonio histórico-

---

[112] *"Informe sobre la economía de la cultura"*, adoptado por unanimidad por los miembros de la Comisión el 25 de mayo de 1987. Documento núm. 5749, de 10 de junio de 1987, del Parlamento del Consejo de Europa.

artístico de los distintos Estados miembros. Pese a ello, la inexistencia de normativa alguna que desarrolle y coordine directamente las actuaciones de mecenazgo y patrocinio que deben llevarse a cabo de manera efectiva en los Estados miembros, determina que las distintas disposiciones comunitarias relacionadas con esta cuestión empleen con gran vaguedad los términos que estudiamos[113].

Pese a ello, es posible distinguir el uso de dos términos distintos para hacer referencia a dos tipos de actuaciones también diferenciadas. Por un lado, el *mecenazgo de empresa*, también denominado *patrocinio empresarial*, en relación a aquellas aportaciones económicas o materiales realizadas por las empresas para contribuir a la financiación de actividades culturales[114] sin buscar la obtención de un beneficio económico directo por la acción realizada[115]. Este fenómeno recibe una única denominación tanto en las versiones inglesas como francesas de los documentos estudiados: *patronage*, aspecto que facilitará en gran medida la identificación de tales actuaciones y su distinción de otras figuras.

Por otro lado, en las disposiciones estudiadas se utilizan los términos *patrocinio publicitario* en relación a las contribuciones realizadas por una persona física o jurídica, denominada patrocinador, a un tercero -patrocinado-, con la finalidad esencial de promover su nombre, marca, imagen o actividades en relación al evento o persona financiada. En estos supuestos, la aportación está justificada en términos de mercado publicitario, circunstancia que no está

---

[113] La ambivalencia con que tales términos se utilizan puede verse en las Conclusiones de los Ministros de Cultura de 12 de noviembre de 1992 y en la Resolución de los Ministros de Cultura de 13 de noviembre de 1986.

[114] Tal concepción se desprende con claridad de la Resolución de los Ministros de Cultura de 13 de noviembre de 1986, así como de las Conclusiones del Consejo y de los Ministros de Cultura reunidos en Consejo de 27 de mayo de 1988 y de las Conclusiones de los Ministros de Cultura reunidos en Consejo de 12 de noviembre de 1992.

[115] En este sentido queda expresado, como hemos visto, por ARRONI en la propuesta de resolución de la Comisión de Cultura sobre el Libro Verde de al Comunicación Comercial de marzo de 1997.

presente en las aportaciones integradas dentro del denominado patrocinio empresarial. Esta modalidad de patrocinio, denominada *sponsorship* en inglés y *parrainage* en francés, puede ser identificada con las actuaciones de patrocinio reguladas en nuestro ordenamiento jurídico en la Ley 34/1988, General de Publicidad. Tal identificación encuentra su fundamento en la alusión expresa que a esta disposición se realiza en la Exposición de Motivos de la Ley 25/1994, de 12 de julio, de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 89/552/CEE, así como en las características y elementos identificativos de tal fenómeno, y esencialmente, la motivación de la persona o empresa que presta la ayuda económica o material.

Pese a la citada identificación, la normativa hasta aquí estudiada no es uniforme en la regulación y caracterización de los fenómenos que estudiamos, sino que más bien se caracteriza por la inexistencia de una conceptualización pacífica y unánime de dichos fenómenos así como de su respectiva asociación terminológica, aspecto que, como hemos visto, se ve agravado por las traducciones idiomáticas de las disposiciones comunitarias no sólo a la lengua propia de cada uno de los Estados miembros, sino a las propias lenguas de trabajo de los organismos comunitarios.

3.- DERECHO ESPAÑOL

3.1.- Términos utilizados en la normativa española para hacer referencia a la participación privada en actividades de interés general

Para analizar el uso de los términos mecenazgo y patrocinio y del fenómeno con que estos se confunden, el sponsoring, en el ordenamiento jurídico español es necesario acudir a la Ley 38/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad (en adelante LGP), a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y al Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (en adelante RDIF).

3.1.1.- Ley 18/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad

En el art. 24 de la Ley General de Publicidad se establece qué debe entenderse por contrato de *patrocinio publicitario* en los siguientes términos: "El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables".

De este modo, el *patrocinio publicitario* se configura en nuestro ordenamiento jurídico como una modalidad contractual, de naturaleza publicitaria, en la que una persona física o jurídica, denominada patrocinador, realiza una aportación económica a un tercero, denominado patrocinado, con la finalidad de coadyuvar en las actividades propias de éste y obteniendo a cambio el compromiso del patrocinado de colaborar en la publicidad de aquél en contraprestación de la ayuda aportada.

De acuerdo con la citada configuración normativa y como ha destacado la mayor parte de nuestra doctrina[116], la nota característica de este fenómeno es su carácter puramente publicitario, en cuanto la motivación del patrocinador se encuentra en la obtención de una contrapartida publicitaria de sus

---

[116] Entre otros, *vid.* ÁLVAREZ ARZA y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ: "Patrocinio y mecenazgo", *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 105, 1989, pág. 2; BELLO ACEBRÓN, L.: "Esponsorización y mecenazgo en la estrategia de la comunicación empresarial", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989, pág. 140; CARBAJO VASCO, D.: "La regulación del mecenazgo y sus aspectos fiscales", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989, pág. 149 y ss; SANTAELLA, M.: *El nuevo Derecho de la Publicidad*, Ed. Cívitas, Madrid, 1989, pág. 171 y ss.; CORREDOIRA y ALFONSO, L.: *Comentarios a la Ley General de Publicidad*, Ed. Bosch, Barcelona, 1993, pág. 81 y ss; GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995, pág. 267 y ss; JIMÉNEZ DÍAZ: "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *Impuestos*, núm. 6, 1995, pág. 296 y ss; SOPENA GIL, J.: "El régimen tributario de la colaboración de las empresas en actividades de interés general establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, *RFJC*, abril 1995, pág. 359.

productos, actividades, nombre, imagen, etc., sin olvidar además, que la Ley 34/1988 lo califica como un contrato "publicitario"[117]. Tal fenómeno se correspondería con lo que en otros ordenamientos se denomina *sponsoring, sponsorship* o *sponsorizzazzione* y que queda fuera de nuestro objeto de estudio. Sobre esta cuestión volveremos con más detenimiento en los próximos capítulos.

3.1.2.- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General

Respecto a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, principal objeto de nuestro estudio, debemos destacar que no es nada clarificadora en relación al tema que nos ocupa, pues los términos mecenazgo y patrocinio aparecen únicamente en dos ocasiones[118] y, además, de forma desafortunada, como a continuación intentaremos poner de relieve. El concepto de esponsorización no es utilizado en el articulado de la Ley pero sí en una ocasión en la Exposición de Motivos. En la misma se establece que el objetivo principal de la ley es estimular e incentivar la participación privada en la realización de actividades de interés general, participación que puede canalizarse a través de tres vías a las que se concede un régimen fiscal ventajoso:

---

[117] En este orden de ideas, SANTAELLA destaca que "el patrocinio sale de la esfera propia de los contratos innominados (...) para aparecer en nuestro ordenamiento jurídico como un contrato publicitario típico", *El nuevo Derecho de la publicidad, op. cit.*, pág. 171.

[118] Las palabras mecenazgo y patrocinio son usadas indistintamente, como sinónimos, en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994, en sus exponendos VI y VIII. La segunda ocasión en que se utiliza el término mecenazgo es para dar título a la Sección 4ª del Capítulo II del Título II: "Actividades y programas prioritarios de mecenazgo".

a) En primer lugar, constitución de entidades sin fines lucrativos[119] que persigan fines de interés general[120].

b) En segundo lugar, realización de aportaciones a las entidades mencionadas en el apartado anterior, al objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos. En este punto nos preguntamos ¿cómo deben denominarse tales aportaciones? ¿Son actuaciones que quedan al margen del patrocinio y del mecenazgo, o deben considerarse integradas en los mismos?. En caso afirmativo, ¿son actuaciones de mecenazgo o de patrocinio, o es que ambos términos son sinónimos?.

c) En último lugar, la participación e intervención directa de las empresas en la consecución de fines de interés general, indicando a continuación que "en este contexto se enmarcan medidas que encajan en el *concepto general de mecenazgo* como la denominada oferta de donación de obras de arte, y el tratamiento previsto para determinados gastos derivados de la realización de actividades de tipo asistencial, cultural, científico, de investigación y deportivo o de fomento del cine, teatro, música, danza e industria del libro". Ante tales afirmaciones nos cuestionamos qué entiende el legislador por "concepto general de mecenazgo" y, en cualquier caso, qué diferencias existen entre estas actuaciones y las enunciadas en el apartado anterior.

Siguiendo con el análisis de la Exposición de Motivos, en su exponendo VIII se destaca la trascendencia de las aportaciones realizadas por

---

[119] El artículo 41 de la Ley de Fundaciones establece que "son entidades sin fines lucrativos a efectos de este Título las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en este Título". Tales requisitos se encuentran recogidos en los arts. 42 y 43 LFIF.

[120] De acuerdo con el art. 42.1.a) de la Ley de Fundaciones, son fines de interés general los"fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga".

las empresas en la consecución de fines de interés general, indicando que "esta colaboración, más generalmente conocida como actuación de *patrocinio o mecenazgo*, es objeto asimismo de reconocimiento en el texto a través de un conjunto de disposiciones específicas contenidas en el Capítulo III del Título II"[121]. Con esta delimitación, la Ley 30/1994 configura como actuaciones de *patrocinio o mecenazgo* las contenidas en el Capítulo III del Título II, esto es, la adquisición de obras de arte para oferta de donación y los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes, figuras reguladas en los artículos 69 y 70 LFIF respectivamente, únicos artículos que integran el mencionado Capítulo. Por consiguiente, y de acuerdo con lo expuesto en los párrafos anteriores, tales actuaciones también integrarían lo que la Ley ha denominado *concepto general de mecenazgo*[122].

Y continúa diciendo: "sin embargo, en esta línea de actuación interesa destacar que el Capítulo III no entra a regular las denominadas actividades de *patrocinio publicitario*, las cuales tienen su régimen jurídico propio en el ordenamiento jurídico publicitario al que pertenecen y cuya realización no obedece estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitaria. Por el contrario, el denominado *convenio de colaboración*[123] en

---

[121] Tal previsión es criticada por ESCRIBANO al considerar que "la Exposición de Motivos de la Ley ha querido ceñir a las disposiciones que tienen cabida en el Capítulo III del Título II de la Ley la actuación de patrocinio o mecenazgo, lo que creemos que se trata de una errata, en atención a que es en el Capítulo II donde se encuentra el grueso de la regulación de lo que vamos a tratar. En el Capítulo III se encontrará, por su parte, el régimen tributario de otras actuaciones de colaboración empresarial", en "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1995, pág. 11.

[122] *Vid. supra*, comentarios a la Exposición de Motivos, exponendo VI LFIF.

[123] El convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general se halla regulado en el art. 68 LFIF, cuyo tenor literal es el siguiente: "Se entenderá por convenio de colaboración en actividades de interés general (...) aquel por el cual las entidades a que se refiere el Capítulo I (...) a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el art. 42.1.a), se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios (...). Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio del régimen fiscal correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario regulados en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad".

actividades de interés general, permite atraer al ámbito de la Ley aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por aquella idea de conseguir la difusión del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las entidades a que se refiere la norma"[124].

La exclusión es clara: el *patrocinio publicitario* no se halla dentro de las actuaciones protegidas e incentivadas en la Ley 30/1994, siendo su ámbito de aplicación el establecido en la Ley General de Publicidad. En cambio, la Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales sí que parece proteger otro tipo de actuaciones de *patrocinio* distintas de aquél, pero ¿cuáles?; o dicho de otro de modo ¿qué debe entenderse por actuaciones de *patrocinio* a efectos del régimen tributario establecido en la Ley 30/1994?. Intentaremos resolver esta cuestión en el capítulo destinado a la distinción del mecenazgo de figuras afines, de tal modo que al determinar qué se entiende por patrocinio publicitario podamos concretar, a *sensu contrario*, las actuaciones de patrocinio que son objeto de especial protección e incentivación en la Ley que estudiamos.

A la vista de la regulación contenida en la Ley 30/1994, parece clara la imposibilidad de distinguir con certeza los fenómenos tributariosdel *patrocinio* y el *mecenazgo*, más aún cuando no existe definición alguna de los mismos. El enfoque dado por el legislador nos parece criticable en el sentido que utiliza una metodología a nuestro entender errónea, esto es, una vez elaboradas las figuras que configurarán legalmente la participación privada en actividades de interés general las incardina bajo unas categorías desfiguradas, en cuanto previamente no han sido definidas. Si se deseaba alcanzar un grado de seguridad jurídica elevado que potenciara la participación privada en actividades de interés general consideramos que hubiese sido más correcto determinar, en primer lugar, qué debe entenderse por actuaciones de

[124] CORREDOIRA y ALFONSO apunta el desorden latente en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994 en los siguientes términos: "la confusión, pues, está servida, máxime reconociendo el legislador, en este magistral párrafo, que la causa del patrocinio es la misma: como fin objetivo, la colaboración en beneficio de esas entidades y, como fin subjetivo, la difusión de mensajes", en *Comentarios a la Ley Gemeral de Publicidad, op. cit.*, pág. 82.

mecenazgo y patrocinio susceptibles de dar lugar a la atribución de beneficios fiscales, definiendo seguidamente las figuras concretas que darían contenido material a las mismas. a esta tarea dedicaremos el próximo capítulo del presente estudio.

3.1.3.- Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones relativas al régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general

El Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se produce el desarrollo reglamentario de algunos aspectos de la Ley 30/1994, no introduce ninguna luz respecto al contenido y concepto del mecenazgo y del patrocinio, sino que únicamente concreta los puntos referentes al procedimiento para la aplicación de deducciones, en el supuesto de los gastos realizados en actividades de interés general, o respecto a la obligación de informar sobre la ejecución de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo.

3.1.4.- Proposición de Ley sobre el fomento del mecenazgo

El mes de mayo de 2000 fue publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales la Proposición de Ley para el Fomento del Mecenazgo[125], presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), para la reforma del Título II de la ley 30/1994.

Por lo que a la terminología utilizada se refiere, resulta de interés destacar la exclusiva utilización del término *mecenazgo* para hacer referencia al conjunto de actuaciones especialmente incentivadas en el seno de la ley. Concretamente, en la Exposición de Motivos de la Proposición de Ley se destaca la voluntad de fomentar "el *mecenazgo en su triple faceta*, es decir, el estímulo a: las donaciones y acciones de mecenazgo efectuadas por los

[125] BOCG, Congreso de los Diputados, serie B, núm. 51-1, VII Legislatura, 12 de mayo del 2000, pág. 1.

ciudadanos, personas físicas; las donaciones y acciones de mecenazgo efectuadas por las empresas; y las actividades sociales y culturales de interés general que propiamente efectúan las entidades sin afán de lucro, fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública".

Únicamente en los arts. 67 y 68 de la citada proposición aparecen los términos *patrocinio publicitario*, con clara alusión a la modalidad contractual regulada en el art. 24 de la Ley General de Publicidad, y como actuaciones excluidas del ámbito propio de la Ley 30/1994, de acuerdo con la concepción que nosotros defendemos en el presente estudio.

La nueva aplicación de la terminología introducida en nuestro ordenamiento jurídico en el año 1994, unificada para todas las actuaciones protegidas por la Ley, contribuiría a clarificar enormemente el panorama jurídico actual. Aunque sea posible establecer distinciones entre las actuaciones especialmente incentivadas en la ley, atendiendo a su carácter más o menos desinteresado, resulta interesante la denominación común de todas ellas como actuaciones de mecenazgo, posición hacia la que tendemos en el presente estudio. Sin embargo, debemos tener en cuenta que la concepción de mecenazgo establecida en la Proposición de Ley incluye las actividades de interés general efectuadas por la propia entidad no lucrativa dentro de aquél fenómeno, actividades que a nuestro juicio quedan fuera del mismo por responder a la propia naturaleza de tales entes la realización de actividades de interés general.

3.2.- Postura de la doctrina jurídica española

3.2.1.- Notas comunes

Antes de entrar a analizar las concretas posiciones doctrinales mantenidas en el seno de la dogmática jurídica española en relación a los fenómenos que estudiamos, debemos destacar la escasez de trabajos monográficos que desde el punto de vista de la investigación jurídica han sido realizados sobre el tema. Pese a los estudios, más o menos extensos, que han sido elaborados sobre las actuaciones de mecenazgo y patrocinio, son escasos

los que dan una visión jurídica completa de los mismos, circunstancia que ha dificultado el estudio propuesto en el presente trabajo de investigación.

Por otro lado, es nota común a los distintos trabajos realizados sobre la materia que constituye nuestro objeto de estudio, la ambigüedad con que dichos términos son utilizados y la inseguridad derivada de tal situación. En efecto, las realidades englobadas bajo los términos mecenazgo y patrocinio en nuestro ordenamiento varían en función de las características tenidas en cuenta por los distintos autores o bien por la interpretación más o menos formalista que de la Ley 30/1994 efectúen, circunstancia que desemboca en la utilización de unos términos que no siempre responden a iguales realidades sociales y jurídicas[126]. Esta situación va más allá si tenemos en cuenta la importante influencia ejercida por la normativa y doctrina de los países de nuestro entorno en la redacción de la Ley 30/1994 y en la interpretación que la dogmática española ha dado a la misma. En efecto, la citada ambigüedad interpretativa se ve acrecentada por la utilización doctrinal de determinados términos, importados de ordenamientos foráneos, para hacer referencia a realidades existentes en aquellos pero no contempladas en la legislación española.

---

[126] En el sentido apuntado, SÁENZ DE MIERA destaca la inexactitud y ambigüedad, e incluso la confusión, con que estos términos fueron utilizados en el transcurso de una reunión sobre el tema del mecenazgo, con las siguientes palabras: "no siempre se establecían con nitidez las diferencias en las intervenciones de los ponentes, aún cuando sí era posible apreciar a lo largo de las sesiones una mayor relación del patrocinio con lo que normalmente se entiende por publicidad empresarial, aún cuando se tratara de una forma nueva y más sofisticada de publicidad, mientras que el término mecenazgo se reservaba para definir la proyección de la imagen de la empresa en la sociedad y ello en consonancia con las funciones y el papel que derivan de su responsabilidad social, entendida ésta fundamentalmente en su vertiente cultural (...); debo decir también, que no siempre se mantenían estos matices diferenciadores entre el patrocinio y el mecenazgo, ya que en alguna de las intervenciones se proclamaba sin ambages que el mecenazgo no era sino una nueva forma de publicidad y que en ningún caso debía ser considerado una acción de caridad o filantropía", en "Las fundaciones como instituciones sociales: El mecenazgo", *Presente y futuro de las fundaciones*, trabajo coordinado y dirigido por LORENZO GARCÍA y CABRA DE LUNA, Fundación ONCE, Ed. Cívitas, 1990, pág. 59.

3.2.2.- Posiciones doctrinales

Por lo que se refiere a las distintas posiciones mantenidas en el seno de nuestra doctrina, debemos destacar la existencia de dos corrientes distintas. Por un lado, aquellos autores que utilizan únicamente el término mecenazgo para definir todas las aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas dirigidas a la potenciación o fomento de determinadas actividades o sectores, sin matizar si nos hallamos ante actuaciones de mecenazgo, patrocinio, o esponsorización. Por otro lado, existe un grupo mayoritario de autores que establece distinciones entre dichas aportaciones, basándose en distintos criterios, tales como la intencionalidad del sujeto que las realiza y el objeto o actividad que se pretende fomentar con la aportación realizada. Dentro de este último grupo, las actuaciones de mecenazgo son mayoritariamente definidas y caracterizadas por el carácter desinteresado y altruista de la aportación realizada por el donante o mecenas. Frente a tales actuaciones, se define el fenómeno del patrocinio o esponsorización, términos usados por algunos autores como sinónimos, por su carácter oneroso o interesado, en el sentido de búsqueda de una contrapartida o publicidad de la acción realizada.

Pues bien, dentro de la primera línea conceptual, y destacando el importante papel de las empresas en las acciones de *mecenazgo*, JIMÉNEZ DÍAZ considera que éste se configura como una nueva estrategia de comunicación, "una técnica a abordar cuando, según todos los indicios, corroborados por la opinión de los especialistas en marketing, relaciones públicas y publicidad, los medios clásicos de llegar al público se encuentran parcialmente agotados. En esta situación, el *mecenazgo* constituye una excelente oportunidad de diferenciar una determinada marca o empresa, de hacer que el público las identifique con ciertos valores que socialmente son tenidos por fundamentales, a través del apoyo que dicha empresa pueda prestar a aquellas actividades o

entidades que incorporen valores como los educativos, culturales, cooperativos, ecológicos, etc."[127].

Para este autor, la versión moderna del mecenazgo no difiere de la tradicional únicamente en referencia a los sujetos y fines perseguidos, sino también en las acciones que apoya[128]. Todo ello conlleva, a nuestro entender, a una confusión de los conceptos que estudiamos, debiéndose identificar lo que para el autor constituye la versión moderna del mecenazgo con las actuaciones de patrocinio empresarial o, en su caso, patrocinio publicitario o esponsorización, según su carácter publicitario esté menos o más acentuado, y la versión tradicional con las aportaciones desinteresadas y altruistas que configuran lo que en nuestro trabajo definimos como mecenazgo en sentido estricto. Consideramos que la visión dada por este autor puede venir motivada por la realidad social en que vivimos, al ser difícil encontrar acciones desinteresadas realizadas por las empresas, las cuales, por su propia naturaleza mercantil, siempre buscan una repercusión o eco en todas y cada una de sus actuaciones.

Por su parte, MARTÍN FERNÁNDEZ también utiliza un único término -*mecenazgo*- para englobar toda actuación que suponga un desembolso económico en favor de la realización de actividades de interés general,

---

[127] JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *op. cit.*, pág. 298. En este mismo sentido, CÁNOVAS SÁNCHEZ destaca: "En un mercado de la comunicación como el actual, saturado por la publicidad convencional, las actividades de mecenazgo utilizan los valores y los símbolos de la cultura y el arte para difundir la idea de que las empresas colaboran en la atención de los intereses generales, que aportan su dinero para atender las necesidades sociales y culturales de la comunidad", en "Patrocinio y mecenazgo en el horizonte europeo de los años 90", *op. cit.*, pág. 250. Tales argumentaciones son similares a las realizadas, dentro de la doctrina francesa, por SZYBOWICZ y MAGISTRALI, *vid. supra.*

[128] Así, indica que "hoy se abren ante el mecenazgo campos nuevos de actuación: el de la cultura en sentido amplio, el del deporte, el de las obras humanitarias, el de la investigación científica y, finalmente, el de la defensa de la naturaleza, actividad ésta que puede considerarse como un extenso e inexplorado campo en el que intentar la proyección de la empresa y en el que pueden registrarse ya actuaciones de importantes multinacionales", en "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos ...", *op. cit.*, pág. 298.

distinguiendo, pese a ello, dos acepciones distintas: mecenazgo en sentido amplio y mecenazgo en sentido estricto. Según este autor, hablamos de *mecenazgo en sentido amplio*, para hacer referencia a las actividades realizadas por las entidades sin fines lucrativos, así como las de los particulares, es decir, "las actuaciones, públicas o privadas, tendentes a impulsar o promocionar iniciativas de interés general"[129]. Esta concepción engloba el mecenazgo en sentido estricto, el patrocinio *o* esponsorización y la inversión. En cambio, el *mecenazgo en sentido estricto* es aquella actividad a través de la cual, su promotor lleva a cabo determinados desembolsos económicos sin buscar ventajas personales, sin perseguir un interés económico directo. Por otro lado, se halla el *patrocinio o la esponsorización*, regulados en el artículo 24 de la Ley General de Publicidad, a través de los cuales se pretende, en la mayoría de los casos, obtener un beneficio económico utilizando este tipo de operaciones como una técnica publicitaria. En último lugar, el autor habla de la *inversión* como "la aplicación en actividades de interés general de fondos por una empresa, con la finalidad de obtener beneficios"[130] (son supuestos de inversión la edición literaria, el cine, la televisión o la comunicación social).

Dentro de la corriente favorable a distinguir los conceptos de mecenazgo, patrocinio y esponsorización en función de la intencionalidad o *animus* del sujeto que realiza la acción, CRUZ AMORÓS define el *mecenazgo* como aquella "situación por medio de la cual una persona, de forma desinteresada, coadyuva a la realización de actividades de naturaleza cultural, social, artística o, en general, de interés público". Y continúa diciendo "el mecenazgo se caracteriza por el ánimo liberal, un *animus donandi*, similar al recogido en el artículo 618 del Código Civil para la donación, es decir, el mecenazgo constituye un conjunto de actos de liberalidad por el cual dispone una persona

---

[129] *Cfr.* MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996, pág. 23.

[130] *Ibídem*, pág. 29. De acuerdo con esta definición, la figura regulada en el art. 70 LFIF (gastos realizados por la propia empresa en actividades de interés general) constituiría un supuesto de inversión.

de una cosa a favor de otras, mientras que el *patrocinio deportivo o sponsoring* aparece configurándose como una institución entroncada en el ámbito de la publicidad"[131]. Para este autor, la delimitación del concepto de patrocinio a efectos tributarios debe ser realizada en contraposición al concepto de mecenazgo, por tratarse de aportaciones cuya naturaleza jurídica y razón de ser son distintas[132], línea argumental similar a la que nosotros pretendemos defender en el presente estudio.

Para GARCÍA LUIS este último tipo de actuaciones empresariales "quedan cubiertas bien bajo la figura del *mecenazgo,* bien bajo la del *patrocinio empresarial,* mediante los convenios de colaboración"[133]. De este modo, el autor se muestra partidario de defender la existencia de dos figuras distintas, *mecenazgo* y *patrocinio empresarial,* que persiguen un mismo fin: la participación de empresas y particulares en la realización de actividades de interés general. Para este autor, la diferencia entre ambas instituciones "es que las actuaciones de mecenazgo son absolutamente desinteresadas pues el aportante no recibe nada a cambio de su colaboración (salvo el reconocimiento o prestigio social). Por contra, en el patrocinio existe una contrapartida del receptor de dicha colaboración consistente en la obligación que se le impone de difundir su identidad con fines promocionales o publicitarios"[134].

---

[131] Palabras de CRUZ AMORÓS en una conferencia en los cursos organizados por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, bajo el título "El contrato de patrocinio publicitario", 1989, citado por LANDABEREA UNZUETA, J.A.: *El contrato de esponsorización deportiva. Estudio sobre el régimen jurídico del patrocinio publicitario. Doctrina, legislación y formularios,* Ed. Aranzadi, 1992, pág. 23.

[132] En un sentido similar al expuesto, GARCÍA NIETO considera que son los distintos *objetivos* del promotor o impulsor de las acciones y su relación con la filantropía los que nos permiten distinguir entre actuaciones de patrocinio y mecenazgo. Así, mientras las primeras responden a objetivos que son clara expresión del interés particular del promotor, las segundas responden siempre a intereses generales, en "Una aproximación al mecenazgo como acción de relaciones públicas", *Revista Universitaria de publicidad y relaciones públicas,* núm. 1, 1994, págs. 102 y 103.

[133] GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.,* pág. 22.

[134] *Ibídem,* pág. 268.

De acuerdo con la argumentación expuesta por este autor, en la Ley 30/1994 se protegen tanto las actuaciones realizadas a través del mecenazgo, éste entendido como aportaciones totalmente desinteresadas, como las actividades de patrocinio empresarial, es decir, aquellas que son llevadas a cabo por las empresas a través de un convenio de colaboración empresarial, los cuales se ubican, según GARCÍA LUIS, en un punto intermedio entre la creación de entidades no lucrativas y la realización directa de actividades de mecenazgo. Además, el autor sitúa, junto a estas figuras, el patrocinio propiamente dicho, como un contrato publicitario más a través del cual se persigue la publicidad de la empresa o la comercialización de una marca concreta[135].

En esta misma línea de distinción de ambas figuras, pero atendiendo al objeto o actividad a fomentar con la aportación realizada por el sujeto donante, PARÉS I MAICAS realiza una completa definición de *mecenazgo* tras el estudio de diferentes concepciones doctrinales sobre el mismo, indicando que "es la acción o la actividad organizada, programada u ocasional, en virtud de la cual una persona privada, una empresa o institución privada, efectúan una aportación económica, usualmente establecida de forma contractual, en favor de un creador, de un artista, de un intérprete, de un autor, o de una institución pública o privada, con objeto de que se realice una iniciativa o un acontecimiento, de naturaleza cultural, cívica, humanitaria, educativa o científica"[136].

Como hemos avanzado, para este autor, *patrocinio* y *mecenazgo* son dos figuras que se distinguen por su objeto. Así, el patrocinio es una actividad

---

[135] Esta distinción es realizada por el autor al indicar que "la Ley 30/1994 no excluye radicalmente de las medidas de fomento la actividad de patrocinio, sino que gradúa y viene a distinguir dos niveles, el de los convenios de colaboración en actividades de interés general (que incentiva), y el puro patrocinio publicitario (que excluye de su regulación remitiendo a la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad)", *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 269.

[136] PARÉS i MAICAS: *La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio, op. cit.*, pág. 24.

relacionada con el deporte, mientras el mecenazgo lo está con la cultura[137]. A la vez, considera el mecenazgo como una actividad realizada a menudo con una finalidad, una contraprestación, no siempre fácil de concretar, pero manifestada a través de la afirmación de la imagen de la empresa, de su prestigio, como una muestra de notoriedad, mediante la difusión de dichas acciones o actividades a través de los medios de comunicación. Por todo ello le da el nombre de "mecenazgo cultural de naturaleza empresarial"[138].

Dentro de la línea de autores partidarios de distinguir los conceptos que estudiamos, ÁLVAREZ ARZA Y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ defienden una teoría que integra las dos anteriores, de manera que las diferencias entre mecenazgo, patrocinio y esponsorización deben ser determinadas teniendo en cuenta, no sólo la intencionalidad del sujeto donante, sino también el objeto o actividad que se pretende fomentar. De este modo, consideran una nota característica del mecenazgo la inexistencia de un beneficio económico o contraprestación a cambio de la aportación realizada, definiendo el *mecenazgo* como "aquella actividad que tiene por finalidad favorecer o amparar determinados sectores en el campo de las ciencias, las artes, el deporte y la cultura en general bajo la idea de protección altruista, sin recibir nada a cambio, dotándose de medios económicos a una entidad cultural, a un artista, por pura filantropía. Es nota calificadora de esta figura la ausencia de espíritu empresarial o comercial; el mecenas no persigue un beneficio económico más o menos directo, no espera contraprestación alguna"[139]. Estas autoras consideran que la diferencia entre

---

[137] En este sentido indica: "en líneas generales cuando utilizo la palabra mecenazgo me refiero a la cultura, reservando el patrocinio al deporte (incluyendo su modalidad olímpica), y en segundo término, a la forma de contratación de espacios en medios de comunicación, principalmente la televisión, o sea, el patrocinio televisivo", *op. cit.*, pág. XXIII. Similar concepción es defendida por JUAN DE ANDRÉS: *Mecenazgo y patrocinio: las claves del marketing XXI, op. cit.*, pág. 19.

[138] *Ibídem.*

[139] ÁLVAREZ ARZA M. y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P.: "Patrocinio y mecenazgo", *op. cit.*, pág. 2. Este concepto es expresamente acogido por FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *CT*, núm. 95, 2000, pág. 56.

patrocinio y mecenazgo viene dada a un doble nivel: respecto la finalidad buscada - existencia o no de contrapartida - y las actividades financiadas. Así, indican que "el *mecenazgo* pretende estimular, amparar o proteger, determinados sectores o actividades sin ánimo de lucro, a diferencia del *patrocinio o esponsorización* en que la persona que financia ese sector o actividad persigue una finalidad comercial y pretende, en la mayoría de los casos, obtener un beneficio económico utilizando ese tipo de operaciones como una técnica publicitaria"[140].

En opinión de estas autoras, la diferencia entre ambas figuras se halla también en su distinto trato fiscal y en las entidades receptoras de la ayuda prestada por estas instituciones. Así, en el mecenazgo sólo tendrán la consideración de partida deducible las donaciones realizadas en favor de las entidades específicamente protegidas en la Ley, actuando como deducciones en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en caso de que el aportante sea una persona física, o como partida deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, si la aportación es realizada por persona jurídica. En cambio, en el caso del patrocinio es indiferente la entidad o actividad patrocinada, tratándose de un gasto necesario para la obtención de los ingresos, teniendo este gasto la misma consideración fiscal que la publicidad.

Para concluir este apartado únicamente destacar que tampoco existe en la doctrina jurídica española un uso uniforme de los conceptos de mecenazgo, patrocinio y esponsorización. Pese a ello, e igual que sucede en el ámbito francés, italiano y anglosajón, el término *mecenazgo* es mayoritariamente asociado a acciones en las que no existe un espíritu empresarial, esto es,

---

[140] *Ibídem*. Nos parece importante destacar que, en este artículo, las autoras utilizan los términos patrocinio y esponsorización como sinónimos. En este sentido, *vid.*, entre otras expresiones, "quizás el legislador quiso dar un paso más y recoger en esta norma el patrocinio o lo que hoy se conoce como esponsorización", pág. 8, o "el patrocinio o la esponsorización son considerados como sistemas conducentes a una mayor y mejor publicidad de las empresas, que les permita ampliar sus mercados, presentando una imagen atractiva", pág. 2.

aquellas aportaciones desinteresadas en favor de fines de interés general. Asimismo, los términos *patrocinio y esponsorización*, usados en ocasiones como sinónimos, se definen como instituciones entroncadas en el ámbito publicitario, llegándose a identificar con el patrocinio publicitario regulado en el art. 24 de la Ley General de Publicidad.

La situación descrita, junto a la inexistencia de un régimen jurídico definido de cada una de estas figuras en el Derecho positivo, genera la necesidad de delimitar conceptualmente y de forma abstracta estas categorías, para proceder, posteriormente, al estudio de las aportaciones concretas que integrarán cada una de las mismas según la regulación establecida en la legislación vigente y conocer así cuáles de ellas dan lugar a la atribución de beneficios fiscales. Esta tarea ocupará las siguientes páginas del presente estudio.

CAPÍTULO II

LA CATEGORÍA JURÍDICA TRIBUTARIA DEL MECENAZGO EN EL DERECHO ESPAÑOL

1.- La categoría jurídica del mecenazgo: concepto y clases

1.1.- Punto de partida: confusión terminológica y conceptual

Como hemos puesto de relieve en el capítulo anterior, la denominación y configuración del mecenazgo tiene sus orígenes en la época romana, donde surge como una forma desinteresada de protección y financiación de artistas y escritores. En la actualidad son escasas las manifestaciones del mecenazgo en el sentido tradicional expuesto. En consonancia con las exigencias de nuestros días, en los últimos años se han venido desarrollando nuevas fórmulas de inmersión e implicación de los particulares y las empresas en la vida social y cultural y, en general, en un amplio abanico de actividades calificadas "de interés general". Estas nuevas vías de colaboración privada se caracterizan por su particular proyección social y por estar articuladas mediante aportaciones a entidades intermediarias que son, por su propia naturaleza, manifestación de los fines que se pretenden alcanzar.

En este contexto, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, es una clara apuesta del legislador estatal dirigida a dotar de base jurídica una realidad

cada vez más presente en nuestra vida social: la realización de aportaciones privadas a entidades de interés general, con la finalidad de colaborar por esta vía en los fines que dichos entes representan y coadyuvar, de este modo, en fines considerados socialmente relevantes.

Desde sus primeras andaduras, esta ley fue incorrectamente bautizada con la denominación "Ley de Mecenazgo", calificación que no ha hecho más que contribuir a confundir las distintas realidades que, en este ámbito, conviven en el seno de nuestro ordenamiento y cuyo régimen jurídico no siempre es posible encontrar en el citado texto normativo. Esta circunstancia junto a la inexistencia de concepto alguno de los fenómenos de mecenazgo y patrocinio en la Ley 30/1994 y su normativa de desarrollo, ha llevado a la mayoría de nuestra doctrina a elaborar unos conceptos teóricos de las citadas actuaciones, elaboración que no se halla exenta de críticas.

En efecto, nuestra doctrina, enormemente influida por la legislación que sobre el fenómeno que estudiamos existe en los países de nuestro entorno, ha extrapolado a nuestro ordenamiento jurídico unos conceptos de patrocinio y mecenazgo elaborados para hacer referencia a unas realidades no siempre contempladas en nuestra legislación. El estudio de los fenómenos del mecenazgo y el patrocinio y de los distintos términos utilizados para hacer referencia a estas actuaciones en los países de nuestro entorno, nos ha permitido contemplar la existencia de diversas figuras jurídicas a las que se asocian determinadas denominaciones en cada ordenamiento, no siempre con caracteres idénticos y, en ocasiones, ni siquiera similares. Pese a ello, el legislador español y esencialmente la doctrina, utiliza determinados términos importados de la normativa y doctrina comparada, esencialmente francesa y anglosajona, para hacer referencia a situaciones jurídicamente inexistentes en nuestro ordenamiento o con caracteres distintos a los de aquellas situaciones por las que tales términos se crearon[141].

[141] Este sería el caso del denominado *mecenazgo de empresa (mécénat d'entreprise* en la doctrina francesa y *company-sponsored foundations* en el ámbito de la doctrina anglosajona), términos

Esta circunstancia, junto a la diversidad de entes beneficiarios, actividades financiadas e intencionalidad del sujeto donante, ha derivado en la aparición de tres términos para hacer referencia, en ocasiones de manera indistinta, a las aportaciones privadas en favor de actividades de interés general: mecenazgo, patrocinio y esponsorización[142]. Como apuntábamos en las páginas precedentes, no se trata de un mero problema terminológico, de denominación e identificación externa de estas figuras, sino de un problema con importantes consecuencias jurídicas debido al distinto régimen jurídico y consecuencias tributarias de cada una de las concretas aportaciones que integran estos fenómenos[143].

Sentado lo anterior, el objetivo del presente capítulo es elaborar un concepto de mecenazgo y patrocinio[144] para proceder, posteriormente, al

---

aplicados en dichos ordenamientos para hacer referencia a las fundaciones creadas y directamente financiadas por las empresas. En este caso, más que de aportaciones a fundaciones se trata de la creación temporal de una fundación con la finalidad de llevar a cabo una obra social o cultural determinada. Para su concreta realización, la fundación cuenta con diversos recursos: dotación inicial mínima, aportaciones anuales de la empresa fundadora, subvenciones públicas o las contraprestaciones por los servicios prestados, no pudiendo apelar en ningún caso a la generosidad pública ni recibir donaciones o legados. En cambio, en el ordenamiento español estos términos han sido utilizados para hacer referencia a las aportaciones realizadas por las empresas en favor del interés general, circunstancia que indudablemente ha contribuido al confusionismo terminológico apuntado, y más aún si para argumentar la utilización de tales términos se hace referencia a sus antecedentes comparados.

[142] En este punto resultan ilustrativas las palabras de GARCÍA NIETO quien acertadamente manifiesta como "la confusión y ambigüedad de los conceptos de mecenazgo y patrocinio se pone de manifiesto ya en el momento en que los diferentes autores (...) se refieren, generalmente, de forma conjunta a ambos términos, vinculándolos, asimismo, a otros de definición idénticamente vaga como *sponsor, sponsorship o sponsoring*, y su versión castellana "esponsor" o "esponsorización", en "Una aproximación al mecenazgo como acción de relaciones públicas", *op. cit.*, págs. 99 y 100.

[143] Así lo ha entendido también E. VICENTE DOMINGO, para quien la "delimitación conceptual de ambos supuestos -esponsorización y mecenazgo- excede de ser una cuestión puramente terminológica (...), pues afecta profundamente a la naturaleza del negocio", en *El contrato de esponsorización*, Ed. Cívitas, Madrid, 1998, pág. 46. En el mismo sentido, *vid.* BIANCA, M.: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 34.

[144] Somos conscientes, pese a ello, de las dificultades que entraña tal objetivo. En este punto nos parecen de sumo interés las palabras de Víctor HEAD quien destaca que "definir la

estudio de su regulación positiva en la normativa vigente, teniendo en cuenta, por tanto, las distintas figuras contempladas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, su reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, así como en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

Posteriormente, desde su caracterización y configuración en dichas normas, y de acuerdo con las definiciones previamente elaboradas, nos proponemos identificar las aportaciones especialmente incentivadas en nuestro ordenamiento jurídico como actuaciones de mecenazgo y patrocinio.

1.2.- Concepto y características

En el contexto descrito y a los efectos del presente estudio, hemos considerado oportuno establecer un *concepto amplio de mecenazgo*[145] como aquél fenómeno relativo a las aportaciones privadas a determinadas entidades tendentes a promover, como fin esencial, la realización de actividades de interés general y que dan lugar a la obtención de un beneficio fiscal.

---

esponsorización - y podríamos añadir el mecenazgo y el patrocinio- es un poco como intentar arponear una mariposa en un vendaval", en *Successful Sponsorship*, Simon&Schuster, Cambridge, 1988, citado por CAMPOS LÓPEZ, J.C.: "Esponsorización y mecenazgo: dos caras de una misma moneda: la comunicación por el acontecimiento", *ESIC-MARKET, Revista Internacional de Economía y Empresa,* núm. 76, 1992, pág. 30.

[145] Hemos escogido la denominación *mecenazgo en sentido amplio,* esencialmente, por la tradición histórica de la propia figura del mecenazgo en cuanto actividad llevada a cabo por los particulares dirigida a la satisfacción de fines de interés general. En la doctrina española, dicha expresión es utilizada por J.F. BLANCO RUIZ para quien el *mecenazgo en sentido amplio* es "cualquier liberalidad de impacto social positivo, o si se quiere, la actividad privada que supone aplicación de recursos particulares a fines de interés general, prioritariamente culturales", en "El mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *op. cit.,* pág. 149. En un sentido más extenso que el que nosotros manejamos, MARTÍN FERNÁNDEZ define el *mecenazgo en sentido amplio* como "aquella actividad pública o privada tendente a impulsar y promocionar determinadas iniciativas de interés general de la sociedad", incluyendo dentro del citado concepto tanto las "actividades sin fines lucrativos de las fundaciones y asociaciones, así como de los particulares", en *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.,* págs. 23 y 27.

Definido de este modo, el *mecenazgo en sentido amplio* se **caracteriza** por la conjunción de los siguientes elementos, a cuyo estudio pormenorizado dedicaremos el siguiente capítulo:

a) en primer lugar, se trata de una *iniciativa privada*, en cuanto es realizada por un sujeto privado, persona física o jurídica;

b) en segundo lugar, cuando hablamos de mecenazgo siempre nos hallamos ante una *aportación*, en el sentido de dar o proporcionar recursos o bienes a un tercero[146]. Si se toma en cuenta la característica apuntada, es preciso excluir del ámbito definitorio del mecenazgo cualquier gasto directamente realizado por una persona física o jurídica en actividades de interés general, en las que no exista la voluntad de enriquecer a un tercero;

c) se trata de donaciones a *determinadas entidades*, cuyo fin esencial es la realización de actividades de interés general;

d) la finalidad principal de este fenómeno es promover e impulsar las *iniciativas de interés general* llevadas a cabo por las entidades beneficiarias de las aportaciones. Se trata de iniciativas que buscan la satisfacción de un fin socialmente útil, en beneficio de toda la colectividad, *dejando de lado la obtención directa e inmediata de beneficios económicos* que favorezcan aquél que las realiza;

---

[146] Así parece entenderlo la mayoría de nuestra doctrina. En este sentido, *vid.*, entre otros, CÁNOVAS SÁNCHEZ, F.: "Patrocinio y mecenazgo cultural", *Información cultural*, núms. 76/77, 1990, pág. 31 y ss; PARÉS MAICAS: *La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio, op. cit.*, pág. 24 y ss; MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Ed. Aranzadi, 1999, págs. 203 y ss; GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 232 y ss; BLANCO RUIZ, J.F.: "EL mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *op. cit.*, pág. 149 y ss.

e) y, en último lugar, son actuaciones cuya realización se encuentra incentivada mediante el reconocimiento de un *beneficio fiscal*[147].

1.3.- Tipos

La amplitud del fenómeno tributario del mecenazgo como ha sido descrito y caracterizado en las líneas anteriores, nos permite incluir dentro del mismo dos **subcategorías** a las que hemos denominado *mecenazgo en sentido estricto* y *patrocinio empresarial*. Veamos cuáles son los rasgos definitorios de cada una de estas subcategorías.

1.3.1.- Mecenazgo en sentido estricto

1.3.1.1.- Caracterización

Entendemos por *mecenazgo en sentido estricto* aquél fenómeno por el que una persona, física o jurídica, realiza una aportación totalmente desinteresada y altruista, sin esperar nada a cambio, en favor de otra, con la finalidad de contribuir en la realización de las actividades de naturaleza cultural, social, artística, benéfica o cualquier otra de interés general realizadas por ésta.

De acuerdo con la definición apuntada, el elemento esencial que caracteriza el mecenazgo en sentido estricto es el *ánimo de liberalidad*[148] con

---

[147] Aunque este es un elemento que no se suele incluir dentro de la definición de los fenómenos que estudiamos, hemos considerado importante tenerlo en cuenta dada la relevancia que el mismo cobra en un estudio realizado en el ámbito del Derecho Tributario.

[148] Son varios los autores que centran en este carácter altruista y desinteresado el elemento distintivo y característico de la figura que estudiamos. *Vid.*, entre otros, ÁLVAREZ ARZA y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ: "Patrocinio y mecenazgo", *op. cit.*, pág. 2; CRUZ AMORÓS: "El contrato de patrocinio publicitario", citado por LANDABEREA UNZUETA: *El contrato de esponsorización, op. cit.*, pág. 23; CÁNOVAS SÁNCHEZ, F.: "Patrocinio y mecenazgo cultural", *op. cit.*, pág. 31; CABRA DE LUNA, M.A.: "Las fundaciones en España: situación actual y perspectivas de futuro desde una óptica social", en *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, Colección Solidaridad, núm. 1, Fundación ONCE, La Ley, Madrid, 1991, pág. 125; LENA: *Fiscalité du mécénat, op. cit.*, pág. 17; SLEIGHT: *Patrocinadores. Un nuevo y eficaz sistema de marketing, op. cit.*, pág. 3; GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y*

que se realiza la acción, lo que, en una primera aproximación, nos conduce a configurar como actuaciones de mecenazgo aquellas aportaciones que revistan las características propias de las *donaciones puras y simples,* cuya causa es la mera liberalidad del donante[149]. En efecto, cuando hablamos de mecenazgo en sentido estricto hacemos referencia a aquellas aportaciones cuyo rasgo fundamental es la voluntad altruista del donante, en cuanto la acción busca, como único fin, enriquecer al donatario, de modo que éste pueda realizar las actividades de interés general que le son propias.

1.3.1.2.- Supuestos concretos

De las diversas figuras que resultan fiscalmente incentivadas en la Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales, consideramos que constituyen actuaciones de *mecenazgo en sentido estricto,* de acuerdo con la definición y caracterización que hemos dado a este tipo de actuaciones en las líneas precedentes, las aportaciones efectuadas por personas físicas y jurídicas cuya característica principal es la de tratarse de aportaciones desinteresadas y altruistas, calificadas por la Ley como donaciones puras y simples de bienes o cantidades dinerarias a entidades no lucrativas y entes asimilados. Concretamente, nos referimos a las aportaciones reguladas en los arts. 59 a 67 de la LFIF[150], ambos inclusive.

---

asociaciones, op. cit., pág. 268; MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.,* pág. 23. Esta misma línea de razonamiento es adoptada, de manera expresa, en el Libro Verde sobre la creación del Mercado Común de la Radiodifusión y en el Informe Tummers sobre la economía de la cultura.

[149] Esta cuestión será estudiada con profundidad en el apartado primero del siguiente capítulo.

[150] Se trata de las donaciones realizadas por personas físicas (arts. 59 a 62 LFIF) y personas jurídicas (arts. 63 a 66 LFIF) a fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en la LFIF y a las entidades definidas en la disposición adicional sexta LFIF. Dichas aportaciones pueden materializarse de distintas formas, y concretamente mediante donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español; donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada; donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria;

Asimismo, la figura regulada en el art. 69 LFIF, esto es, la adquisición de obras de arte para posteriormente ofrecerlas en donación, constituye, a nuestro entender, otra de las manifestaciones del mecenazgo en sentido estricto, al tratarse de donaciones desinteresadas de determinados bienes -en concreto, obras de arte- en favor de entes que persiguen fines de interés general[151]. Ahora bien, sobre esta cuestión las opiniones no son concordantes e incluso podríamos decir que, en contra de la postura que defendemos en este trabajo, son escasos los autores que, de manera expresa, califican esta figura como una actuación de mecenazgo propiamente dicha. Sus especiales características han determinado que la mayoría de la dogmática jurídica haya prescindido de realizar una calificación clara y concisa de la misma, limitándose a analizarla dentro del apartado dedicado al estudio de las actuaciones de colaboración empresarial, siguiendo la propia enunciación de la Ley 30/1994 en este punto.

Pues bien, para que la calificación jurídica que proponemos sea viable debemos vencer dos obstáculos. El primero de ellos, de carácter sistemático, se encuentra en la inclusión de esta figura en el Capítulo III del Título II LFIF, titulado "Régimen tributario de *otras* actuaciones de colaboración empresarial", junto a los convenios de colaboración y los gastos directamente realizados por la empresa en la organización de acontecimientos públicos. La proyección externa de estas dos actuaciones, en cuanto existe un cierto componente publicitario de la acción realizada, desvirtúa, parcialmente, el desinterés y altruismo con que se realiza la acción, alejándolas por ello de las actividades de

---

donaciones dinerarias destinadas a contribuir en la realización de las actividades que la entidad donataria lleve a cabo en cumplimiento de los fines de interés general que fundamentan su existencia; donaciones dinerarias para la conservación, restauración y reparación de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.

[151] En el mismo sentido expuesto, SOPENA GIL considera que la adquisición de obras de arte para oferta de donación "es otra forma de colaboración empresarial que recibe normalmente el nombre de *mecenazgo*", en "El régimen tributario de la colaboración de las empresas en actividades de interés general establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", *op. cit.*, pág. 360.

mecenazgo en sentido estricto. Este obstáculo puede salvarse sin dificultades si atendemos a la propia configuración normativa de la adquisición de obras de arte para oferta de donación. En efecto, para el perfeccionamiento del proceso previsto para la efectividad de esta figura, no se requiere un pacto o convenio expreso entre donante y donatario que establezca la obtención de contrapartidas publicitarias en los términos descritos. Cosa distinta es que la trascendencia de la acción llevada a cabo pueda reportar beneficios, en términos de notoriedad y publicidad, para aquél que ha realizado la donación, beneficios que, por otro lado, no han sido expresamente pactados por las partes ni, a nuestro juicio, tampoco deliberadamente buscados.

La segunda dificultad que podemos encontrar para proceder a la calificación de esta figura como una actuación de mecenazgo en sentido estricto se encuentra en la imposibilidad de otorgarle el calificativo de donación *pura y simple*. Aunque esta cuestión será extensamente tratada en el apartado dedicado al estudio de la naturaleza jurídica de los supuestos de hecho del mecenazgo, debemos avanzar que en el caso que estudiamos el sujeto donante no cede una obra de arte que ya integraba su patrimonio, sino que ésta es adquirida *para* ser donada, lo que la convierte en una *promesa de donación*[152], es decir, "aquella por la que el donante no transfiere nada en el momento de pactar, y simplemente se obliga a dar en el futuro"[153]. Dejando de lado los problemas de admisibilidad que genera esta figura en el seno de nuestro ordenamiento[154], consideramos que la existencia de una promesa de

---

[152] *Vid.* en este sentido a JIMÉNEZ DÍAZ, "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *op. cit.*, pág. 309. También GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Ed. Marcial Pons, Escuela Libre Editorial, Fundación ONCE, Madrid, 1995, pág. 539 y PEÑUELAS i REIXACH, LL.: *Manual jurídic dels museus. Qüestions pràctiques*, Diputación de Barcelona, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1998, pág. 195.

[153] *Cfr.* LACRUZ BERDEJO, J.L.; ASÍS SANCHO REBULLIDA, F.; LUNA SERRANO, A.; DELGADO ECHEVARRÍA, J.; RIVERO HERNÁNDEZ, F. y RAMS ALBESA, J.: *Elementos de Derecho Civil*, Tomo II, *Derecho de obligaciones*, Volumen II, Contratos y cuasicontratos, Ed. Dykinson, 1999, pág. 88.

[154] Sobre esta cuestión *vid. infra* apartado 1.3.1.2 del siguiente capítulo.

donar un bien en el futuro no desvirtúa el carácter desinteresado y altruista que constituye la esencia de las donaciones puras y simples. La empresa que adquiere la obra de arte con el compromiso de transmitirla en un plazo determinado no recibe nada a cambio, a excepción de los incentivos fiscales previstos por la norma tributaria.

Si bien es cierto que el proceso para materializar este tipo de aportaciones es más complejo que el que reviste cualquiera del resto de donaciones incentivadas en los arts. 59 a 67 LFIF, no por ello pierde el carácter de liberalidad con que se realiza la acción, tanto en relación a la voluntad de enriquecer a un tercero como por lo que se refiere a la ausencia de contraprestaciones expresas como gratificación a tal acción. Con ello queremos remarcar la importante diferencia de fondo que existe, a nuestro entender, entre esta figura y las demás formas de colaboración empresarial, diferencia centrada en la existencia o no de contraprestación expresa alguna por la realización de tales aportaciones.

Podemos concluir, por tanto, que las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto están positivizadas en nuestro ordenamiento jurídico mediante las siguientes figuras concretas: donaciones puras y simples de bienes y cantidades dinerarias en favor de entidades sin ánimo de lucro y entes asimilados (arts. 59 a 67 LFIF), así como por la adquisición de obras de arte, por personas jurídicas y personas físicas empresarios y profesionales, con la voluntad de posteriormente donarlas a determinadas entidades de interés general (art. 69 LFIF). Su común forma altruista y la inexistencia de contrapartidas en gratificación a la aportación realizada son los elementos esenciales que nos conducen a la anterior afirmación.

1.3.1.3.- Supuestos de mecenazgo no incluidos en la Ley 30/94

Junto a las aportaciones estudiadas en el apartado anterior como manifestaciones concretas de las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto, existen en nuestro ordenamiento una serie de supuestos que, a nuestro juicio, también integran el fenómeno jurídico y social que venimos

estudiando. En efecto, al margen de la Ley 30/1994 existen en nuestro ordenamiento muestras diversas calificables como actuaciones de mecenazgo de acuerdo con la definición y caracterización que damos a las mismas en nuestro trabajo, sin que el mutismo normativo que sobre las mismas existe en aquél texto normativo sea argumento válido para proceder a su exclusión.

En este sentido, entendemos que las aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas a fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a asociaciones declaradas de utilidad pública no acogidas a la Ley 30/1994 también son actuaciones de mecenazgo, pues en cualquier caso se trata de aportaciones a entidades que tienen como fin principal la consecución de fines de interés general, existiendo garantías suficientes del destino de las rentas obtenidas a dichos fines[155]. En estos supuestos, igual que sucede en los regulados en la Ley 30/1994, el donante realiza una liberalidad en favor de una entidad no lucrativa con el fin principal de coadyuvar en la actividad de interés general propia de ésta, sin buscar la inmediata obtención de beneficios económicos como contraprestación de dicha acción. Se cumplen, de este modo, los elementos subjetivos, objetivos y teleológicos que definen las actuaciones de mecenazgo, circunstancia que nos ha llevado a la inclusión de tales aportaciones en aquélla categoría.

Ahora bien, pese a la citada inclusión, debemos tener en cuenta que cuando hablamos de actuaciones de mecenazgo incentivadas en la Ley 30/1994 las aportaciones a entidades no acogidas a la misma se encuentran fuera de su ámbito de aplicación, ya que para gozar del mismo se exige, de modo expreso, que las entidades beneficiarias de las aportaciones estén expresamente acogidas al régimen de dicha normativa, circunstancia que no concurre en el supuesto planteado.

---

[155] Sobre el gran paralelismo que revisten los requisitos exigidos a las entidades acogidas al régimen de la ley 30/1994 y a las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y asociaciones declaradas de utilidad pública no acogidas a la misma, *vid.* apartado 3.1.2.3 del Capítulo IV del presente trabajo.

1.3.2.- Patrocinio empresarial

1.3.2.1.- Caracterización

Junto a las aportaciones descritas en el apartado anterior, se halla lo que denominaremos *patrocinio empresarial*[156], consistente en la realización de aportaciones económicas por las empresas, sociales o individuales, en favor de fundaciones, asociaciones de utilidad pública y entes asimilados, con la finalidad de que éstas realicen las actividades de interés general que les son propias, recibiendo a cambio la difusión del nombre de la empresa asociado al acontecimiento financiado.

En este punto, hemos considerado adecuada la denominación de "*patrocinio*" *empresarial* por tres razones:

a) Por un lado, porque se trata de una figura caracterizada por la existencia de una contraprestación en términos publicitarios, hecho que distancia estas actuaciones del mecenazgo en sentido estricto de acuerdo con lo que hemos enunciado en el punto anterior, a la vez que las acerca, como más adelante veremos, al patrocinio publicitario regulado en el art. 24 de la Ley General de Publicidad.

---

[156] Para hablar de esta figura la terminología utilizada en el ámbito de la dogmática jurídica es variada, siendo útil destacar, por su mayor uso, las siguientes expresiones: *patrocinio de tendencia cultural, mecenazgo de empresa* y *mecenazgo empresarial.* En este sentido, *vid.*, entre otros, MARAÑÓN, L.: "El mecenazgo cultural en la empresa", *Fundaciones y mecenazgo en el Estado de Bienestar,* Temas de Fundaciones, Centro de Fundaciones, Madrid, 1988, pág. 147 y ss; HERNÁNDEZ MOGOLLÓN, R.M. y SELVA DOMÍNGUEZ, M.J.: "Breves apuntes sobre el mecenazgo empresarial", *Revista de Economía y Empresas,* núms. 24-25, 1989, pág. 137 y ss; MINGUELLA RUBIO, F.: "Mecenazgo empresarial: de pasiones y de intereses", *Cultura y desarrollo,* Colección Análisis y Documentos, Ministerio de Cultura, 1995, pág. 99 y ss; PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Régimen tributario de las donaciones y del mecenazgo empresarial. Las disposiciones adicionales y finales", en *Las fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable,* Fundación Futuro, Madrid, 1995, pág. 162 y ss; JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado,* Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 176; BLANCO RUIZ, J.F.: "El mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *op. cit.,* pág. 149 y ss.

b) Por otro lado, esta terminología nos sirve para argumentar la alusión que hace la Ley 30/1994 a las actuaciones de patrocinio, cuando se refiere a las figuras protegidas en la misma[157].

c) En último lugar, hemos considerado adecuado añadir el adjetivo *empresarial* por tratarse de actuaciones que se desarrollan en el contexto de una organización empresarial, bien sea llevada a cabo por una persona física o bien por una persona jurídica[158].

Como se desprende de las afirmaciones anteriores, la característica esencial de las actuaciones integradas dentro de la categoría del patrocinio empresarial es que nos encontramos ante aportaciones realizadas por empresas en favor del interés general en las que está presente un cierto componente publicitario como consecuencia de la contraprestación que, en términos de notoriedad e imagen, recibe la empresa por la acción llevada a cabo. En efecto, como reconocimiento de la aportación efectuada por las empresas a las entidades sin ánimo de lucro y entes asimilados, éstas se comprometen a difundir no la marca, productos o servicios de la empresa aportante pero sí la encomiable colaboración económica de aquéllas a las finalidades de interés general propias de la entidad receptora. Como se aprecia, en este punto aparecen problemas prácticos en la distinción o delimitación del *patrocinio empresarial* con aquellas otras actuaciones

---

[157] En este sentido, es preciso destacar el punto VIII de la Exposición de Motivos, cuyo tenor literal es el siguiente: "esta colaboración - en referencia a las aportaciones realizadas por las empresas para la consecución de fines de interés general -, más generalmente conocida como *actuación de patrocinio o mecenazgo*, es objeto asimismo de reconocimiento en el texto a través de un conjunto de disposiciones específicas (...) ".

[158] Entre otros, se muestran expresamente partidarios de utilizar esta terminología en el mismo sentido que defendemos en nuestro estudio, VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *Anuario de Derecho Civil*, Fascículo III, 1996, pág. 1070; GARCÍA LUÍS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 22; RUYRA DE ANDRADE, M. y SUÁREZ-ZULOAGA GÁLDIZ, I.: "Patrocinio de las grandes compañías españolas: información al accionista y legitimidad de las actuaciones", *Información Comercial Española, Revista de Economía*, MEH, núm. 777, 1999, pág. 128. En el ámbito comunitario, ver la Resolución de los Ministros de Cultura de la Unión Europea, de 13 de noviembre de 1986, relativa al *patrocinio empresarial* de actividades culturales.

consistentes en contratos de publicidad propiamente dichos, y cuyo ámbito de aplicación es delimitado por la Ley 34/1988, General de Publicidad. Para evitar confusiones, este tipo de actuaciones quedarán englobadas, en el seno de nuestro estudio, bajo la denominación *patrocinio publicitario o esponsorización*[159].

Las similitudes externas de ambas actuaciones -nos referimos al *patrocinio empresarial* y al *patrocinio publicitario* -han llevado a algún autor a considerar inadecuada e inoperante su distinción[160]. En cambio, a nuestro modo de ver, la existencia de un régimen jurídico distinto para cada una de las citadas actuaciones y el reconocimiento de ventajas económicas diferentes en atención a los elementos subjetivos y objetivos de la acción, son motivos suficientes para instrumentar una elaboración conceptual basada en la presencia de elementos distintivos entre ellas. En este sentido, constituye un punto fundamental de nuestro trabajo de investigación la delimitación conceptual y funcional de estas figuras[161].

1.3.2.2.- Supuestos concretos

Definido como las aportaciones económicas de las empresas en favor de entidades de interés general, motivadas por la colaboración con los fines propios de éstas y por la obtención de contrapartidas publicitarias, el fenómeno del *patrocinio empresarial* encuentra especial protección en la Ley 30/1994 a través de la figura de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 68 LFIF). Con este vehículo, el legislador

---

[159] Recordemos que el término *esponsorización* deriva de la traducción al castellano del término inglés *sponsorship o sponsoring*. En este sentido y en relación a su utilización , SÁENZ DE MIERA ("Las fundaciones como instituciones sociales", *op. cit.*, pág. 80), considera innecesario el uso del vocablo inglés *sponsoring*, "al existir una traducción al castellano: patrocinio". A nuestro entender, deberíamos añadirle el calificativo "publicitario", para evitar las posibles confusiones terminológicas derivadas del uso de un único término para hacer referencia a realidades distintas.

[160] *Vid.* en este sentido SZYBOWICZ, A. y MAGISTRALI, S.: *Esponsorización y mecenazgo, op. cit.*, pág. 16.

[161] A esta tarea dedicamos el último apartado del presente capítulo.

busca atraer hacia el ámbito de aplicación de la ley aquellas aportaciones que, aunque también motivadas por la idea de lograr una difusión del nombre del aportante asociado al acontecimiento financiado, son preferentemente realizadas buscando el beneficio de las entidades receptoras y de las actividades de interés general llevadas a cabo por éstas.

A través de estos convenios se crea una modalidad intermedia entre las donaciones puras y simples, caracterizadas por su carácter plenamente desinteresado -mecenazgo en sentido estricto-, y los gastos de publicidad y propaganda, previstos como partida deducible en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF, para empresarios y profesionales, que resultan deducibles por el ejercicio del denominado *patrocinio publicitario* o *esponsorización*[162].

Quedan fuera del ámbito de aplicación propio del patrocinio empresarial los gastos directamente realizados por la empresa en la organización de acontecimientos públicos y, concretamente, la figura regulada en el art. 70 LFIF bajo la rúbrica "*gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes*". En este caso, no nos hallamos ante aportaciones o donaciones a entidades sin fines lucrativos, elemento definitorio de toda actuación de patrocinio empresarial, sino ante importes directamente destinados por la empresa a financiar y organizar determinadas actividades o eventos, circunstancia que nos lleva a englobarlos bajo la denominación *inversión o gastos* en actividades de interés general. En efecto, si hablamos de

---

[162] En contra de la posición que defendemos en el presente estudio, MARTÍN FERNÁNDEZ considera que los convenios de colaboración en actividades de interés general se integran en el campo de la *esponsorización* o del *patrocinio publicitario*, al perseguir una contraprestación claramente publicitaria: "a través de esta figura de colaboración en actividades de interés general acoge nuestra legislación lo que hemos denominado vulgarmente esponsorización", en *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 176. En el mismo sentido se expresa ARIAS VELASCO, J.: *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre*, Marcial Pons, Coordinadora Catalana de Fundacions, Madrid, 1997, pág. 43. A nuestro juicio tal interpretación es incorrecta, pues se están confundiendo dos figuras distintas: el *patrocinio empresarial*, cuyo régimen jurídico se encuentra en la Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales, y el *patrocinio publicitario* o *esponsorización*, cuyo régimen jurídico y ámbito de actuación están definidos en la Ley General de Publicidad.

aportaciones especialmente incentivadas no es posible incluir esta figura como una manifestación de los fenómenos que aquí estudiamos, ya que propiamente no se trata de la entrega de bienes o dinero a entidades de interés general sino de gastos empresariales directos en un determinado tipo de actuación[163].

Consideramos que si el legislador quería incentivar este tipo de gastos o inversiones, hubiese resultado más adecuado regularlos de forma separada, en una sección distinta, del resto de actuaciones que integran el mecenazgo y el patrocinio empresarial, ya que su configuración legal actual sólo contribuye a crear mayores confusiones[164].

1.4.- Naturaleza jurídica

Una vez definido y caracterizado el fenómeno que constituye nuestro objeto de estudio e identificadas las concretas aportaciones que forman parte del mismo, el siguiente paso que debemos realizar para avanzar en el análisis inicialmente propuesto es determinar su naturaleza jurídica, esto es, analizar su estructura y elementos definitorios con el fin de "encajarlo en una u otra categoría jurídica" y poder, así, determinar "su régimen jurídico completo"[165].

---

[163] En el mismo sentido apuntado, CÁNOVAS SÁNCHEZ manifiesta que "nos encontramos ante una operación ordinaria de la actividad empresarial, con un objeto diferente al del mecenazgo y el patrocinio", en "Patrocinio y mecenazgo cultural", *op. cit.*, pág. 32. *Vid.* también MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 29.

[164] Constituyen muestra de tal afirmación los diversos trabajos que se han realizado sobre el tema que estudiamos, puesto que la mayoría de autores estudian esta figura como una manifestación más del mecenazgo y del patrocinio empresarial, siguiendo la propia estructura de la Ley 30/94. En este sentido, resulta destacable la aparición de la expresión "*moderna acepción de mecenazgo*" (JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *op. cit.*, págs. 297 y 298) para definir la figura regulada en el art. 70 LFIF y para justificar su inclusión junto a otras actuaciones que sí son, propiamente, manifestación de los fenómenos que estudiamos.

[165] *Cfr.* PEÑUELAS i REIXACH, LL.: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español, op. cit.*, pág. 65.

Para proceder a la citada identificación, hemos considerado oportuno seguir la estructura empleada por toda norma jurídica que tipifica una determinada conducta, a saber: existencia de un supuesto de hecho a cuya realización se asocian determinadas consecuencias jurídicas. En efecto, en nuestro ordenamiento jurídico el mecenazgo se encuentra configurado como un supuesto de hecho consistente en la realización de aportaciones desinteresadas a determinadas entidades, a cuya efectiva materialización se asocia una clara consecuencia jurídico-tributaria: la reducción de la deuda impositiva del contribuyente, mediante el reconocimiento de beneficios fiscales.

La importancia que el estudio de ambos elementos tiene en el seno de nuestro estudio y la diversidad de cuestiones que deben ser analizadas en relación a cada uno de ellos, nos ha llevado a abordar su estudio en un capítulo independiente[166]. A él nos remitimos.

2.- DELIMITACIÓN DE FIGURAS AFINES

En el presente apartado nos proponemos delimitar las actuaciones de mecenazgo en sentido amplio de aquéllas otras que, por compartir alguno de sus elementos definitorios, se acercan lo suficiente a las mismas como para inducirnos a confusión. Esencialmente, nos referimos al denominado patrocinio publicitario, a las decisiones de inversión en bienes de interés cultural, a las aportaciones realizadas por el fundador o fundadores de una entidad no lucrativa en el momento de su constitución en concepto de dotación fundacional y, en último lugar, a la dación de bienes del Patrimonio Histórico Español.

---

[166] *Vid. infra* Capítulo III.

2.1.- Patrocinio publicitario *versus* patrocinio empresarial

2.1.1.- Definición normativa

El *patrocinio empresarial*, integrado, como hemos visto, por las aportaciones económicas realizadas por las empresas en favor de fundaciones, asociaciones de utilidad pública y entes asimilados, a cambio de la difusión de dicha colaboración, encuentra especial protección en nuestro ordenamiento jurídico a través de los convenios de colaboración empresarial regulados en el art. 68 LFIF. El tenor literal de dicho artículo es el siguiente:

> *"Se entenderá por convenio de colaboración en actividades de interés general aquél por el cual las entidades a que se refiere el Capítulo I, a cambio de una ayuda para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a), se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios".*

El convenio de colaboración en actividades de interés general se configura, de este modo, como una modalidad de aportaciones altruistas que permite a los empresarios, sociales o individuales, colaborar con entes cuya razón de ser es la de realizar actividades de interés general. Ahora bien, el carácter altruista de tales aportaciones queda parcialmente mitigado por la existencia de una contraprestación publicitaria, consistente en la divulgación de la colaboración prestada por la empresa en una actividad de interés general, punto en el que pueden aparecer dificultades prácticas para distinguir este tipo de actuaciones del *patrocinio publicitario*, regulado en el art. 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad. De acuerdo con el citado precepto normativo:

> *"El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables".*

En atención a las definiciones normativas apuntadas, patrocinio publicitario y convenio de colaboración son dos figuras con características comunes, en cuanto ambas consisten en la realización de una aportación o

ayuda económica por persona física o jurídica a un tercero, a cambio de que el beneficiario difunda dicha colaboración. Ahora bien, pese a la aparente similitud externa apuntada, la exclusión expresa que la Ley 30/1994 realiza del patrocinio publicitario como actuación ajena al régimen jurídico establecido en dicho texto normativo[167], nos obliga a realizar un estudio pormenorizado de los elementos que definen cada una de estas figuras y poder valorar, de este modo, la adecuación jurídica de tal exclusión normativa.

2.1.2.- Principales elementos distintivos

El común desplazamiento de recursos económicos de la empresa hacia la financiación de determinadas actividades y la obtención de contrapartidas publicitarias por dicha acción son, como hemos visto, características comunes a las acciones de patrocinio publicitario y patrocinio empresarial. Pese a ello, un estudio detallado de ambos fenómenos nos ha permitido establecer elementos identificativos propios de cada uno de ellos, a la vez que encontrar diferencias sustanciales en su régimen jurídico. Son cuatro los elementos que, en mayor o menor grado, permiten distinguir ambos tipos de actuaciones: el sujeto beneficiario de la aportación, los objetivos perseguidos por la acción de la empresa, la naturaleza jurídica del contrato y el tratamiento tributario que estas actuaciones reciben en nuestro ordenamiento.

A los criterios distintivos apuntados, algunos autores se muestran partidarios de añadir la distinta naturaleza de la disciplina o actividad protegida[168], atribuyendo al patrocinio publicitario la financiación de actividades generalmente relacionadas con el ocio frente a las actividades "de interés general" que se pretenden fomentar en la Ley de Fundaciones. En

---

[167] Así se recoge de manera expresa en el punto VIII de la Exposición de Motivos y el art. 68 *in fine* de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

[168] *Vid.* en este sentido, ÁLVAREZ ARZA, M. y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P.: "Patrocinio y mecenazgo", *op. cit.*, pág. 2; CARBAJO VASCO, D.: "La regulación del mecenazgo y sus aspectos fiscales", *op. cit.*, pág. 152; PARÉS i MAICAS, M.: *La nueva filantropía y la comunicación social, op. cit.*, pág. 55 y 169.

nuestra opinión, la distinción en base a este criterio no resulta factible debido a la amplitud y diversidad de actividades que pueden ser financiadas mediante uno u otro tipo de actuación. Así, de acuerdo con las disposiciones normativas reguladoras de cada una de las citadas actuaciones[169], las actividades que pueden resultar financiadas son, en ocasiones, idénticas, de manera que no es posible atribuir un tipo de actividades, en exclusiva, a uno u otro tipo de patrocinio. Ahora bien, el mayor estímulo y repercusión publicitaria que proporciona el deporte frente a cuestiones humanitarias o sociales, hace que en la mayoría de ocasiones las empresas que optan por ejercer acciones de patrocinio publicitario lo hagan inmersas en el mundo del deporte, mientras que cuando la opción es el mecenazgo o el patrocinio empresarial las actividades elegidas se encuentran asociadas a la cultura, el medio ambiente o a cuestiones de carácter social. Pese a ello, no faltan ejemplos contrarios a la regla general expuesta[170].

2.1.2.1.- Beneficiario de la aportación

El primer elemento que, a nuestro entender, proporciona distinciones prácticas entre las actuaciones de patrocinio publicitario y patrocinio

---

[169] De acuerdo con el art. 68 LFIF, en el *patrocinio empresarial* la ayuda económica irá destinada a la financiación "de las actividades que se efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a)", esto es, "asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga". En el caso del *patrocinio publicitario,* la ayuda económica irá destinada, de acuerdo con el art. 24 LGP, a la financiación de actividades deportivas, benéficas, culturales, científicas o de otra índole".

[170] En efecto, en la realidad empresarial es posible encontrar *patrocinios publicitarios* ejercidos en el ámbito de conciertos musicales, exposiciones de arte e incluso en la recuperación del patrimonio cultural. Aunque con un régimen jurídico propio, resultan de interés en este punto las iniciativas que el mundo de la Banca ha tenido en el ámbito cultural. En este sentido, VICENTE DOMINGO pone como ejemplo el convenio de 22 de junio de 1994 entre Banesto y el Cabildo de la Catedral de Burgos y la Asociación de Amigos de la Catedral para la restauración de los retablos, la sillería y la reja de la Capilla de los Condestables de la mencionada catedral (*El contrato de esponsorización, op. cit.*, pág. 57, nota núm. 55).

empresarial es el relativo al sujeto receptor de las aportaciones. En efecto, en el convenio de colaboración empresarial el receptor de dicha aportación es siempre una entidad sin fines lucrativos, y concretamente las que cumplan los requisitos establecidos en la LFIF, mientras que tal requisito no es condición *sine qua non* del contrato de patrocinio publicitario[171]. De este modo, el marco tributario del patrocinio empresarial es más reducido, en cuanto a su ámbito subjetivo, que el establecido para el patrocinio publicitario, ya que únicamente puede ser concertado con las entidades comprendidas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre[172].

Esta circunstancia nos permite calificar sin dilaciones las aportaciones realizadas a personas físicas, personas jurídicas y entidades no acogidas al régimen de la Ley 30/1994 como actuaciones de patrocinio publicitario, ya que, por exclusión expresa de la ley, los convenios de colaboración empresarial nunca pueden ser realizados con personas físicas ni con entidades, con o sin ánimo de lucro, no acogidas a la misma. El problema puede plantearse, en cambio, con relación a las aportaciones realizadas a entidades no lucrativas acogidas al régimen de la Ley de Fundaciones. En este caso, deberemos atender al resto de elementos distintivos para identificar si nos hallamos ante una actuación de patrocinio publicitario o bien de patrocinio empresarial, no siendo el elemento subjetivo útil suficiente, por si sólo, para proceder a tal delimitación.

---

[171] En este sentido, la DGT determinó la imposibilidad de aplicar el régimen tributario previsto en el art. 68 LFIF a las aportaciones efectuadas a una entidad mercantil dedicada a la realización de labores editoriales y a la organización de diversos eventos de interés general, debido a que "la entidad consultante no puede ser catalogada como entidad sin ánimo de lucro" (Consulta 1369/1998, de 22 de julio).

[172] Esta idea ya era apuntada en la Memoria para la tramitación del Proyecto de Ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, Documentación núm. 97, julio, 1992, pág. 536 (BOCG Congreso, Serie A, núm. 89-1, de 22 de junio de 1992). En el ámbito doctrinal, *vid.*, en el mismo sentido, BARCELÓ RICO-AVELLO: *Regímenes fiscales especiales en el Impuesto sobre Sociedades (Fundaciones, Asociaciones, entidades parcialmente exentas e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general)*, Ed. Colex, Madrid, 1996, pág. 186.

2.1.2.2.- Finalidad perseguida

En atención al segundo de los criterios distintivos apuntados al inicio del presente apartado, patrocinio publicitario y patrocinio empresarial se diferencian por la motivación que lleva a la empresa a entregar la ayuda económica. Pese a la dificultad que entraña el uso del elemento subjetivo de la intencionalidad del donante como criterio distintivo, existe un amplio consenso doctrinal en atribuir al patrocinio publicitario o esponsorización un objetivo marcadamente publicitario, en tanto que la razón de ser del mismo y la finalidad que mueve a la empresa a emprender dicha acción es la obtención directa e inmediata de publicidad asociada al acontecimiento financiado. En cambio, el objetivo principal de las acciones de patrocinio empresarial es colaborar con los fines de interés general de las entidades no lucrativas perceptoras de la ayuda económica, sin que la contrapartida estipulada sea el elemento determinante de dicha acción.

En efecto, el patrocinio empresarial es reflejo de lo que ha venido a denominarse "responsabilidad social de la empresa"[173], en cuanto supone una implicación de la empresa en el tejido social en que opera, como respuesta a la necesidad de apoyar o desarrollar iniciativas que contribuyan al bienestar de la comunidad en el seno de la cual la organización empresarial obtiene sus beneficios. En este sentido, la empresa busca el cumplimiento no sólo de los fines económicos que resultan inherentes a su propia naturaleza lucrativa sino también a objetivos asociados a las necesidades de la sociedad en que actúa. Para alcanzar este segundo objetivo, resultan de extremo interés los recursos que ofrece el patrocinio empresarial configurado como una acción a través de la que la empresa contribuye en el desarrollo de las actividades de interés general propias de las entidades perceptoras de las ayudas, recibiendo a

---

[173] *Vid.* sobre este tema los interesantes comentarios de BLANCO RUIZ, J.F.: "El mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *op. cit.*, pág. 153; GARCÍA NIETO, M.T.: "La fundación: una acción paradigmática de las relaciones públicas excelentes", *op. cit.*, pág. 22 y GRILLET-PONTON, D.: "Contrat de parrainage publicitaire", *Juris Classeur Commercial*, núm. 4055, 1993.

cambio publicidad de la acción realizada mediante una discreta asociación del nombre de la empresa al acontecimiento financiado.

En cambio, en el patrocinio publicitario se establece una relación más directa e intensa con el producto o servicio de la entidad aportante. En este supuesto, el objetivo principal de la empresa es hacer publicidad de sus productos o servicios, de manera que junto al nombre del patrocinador del evento podrán aparecer referencias expresas a las características competitivas del patrocinador o a alguno de sus productos comerciales[174]. En este caso, se produce una campaña publicitaria en la que se asocian aportación, actividad financiada y productos o servicios de la empresa patrocinadora, mientras que en el patrocinio empresarial la publicidad resulta de la propia notoriedad de la acción y del prestigio social que para la empresa comporta la aportación efectuada.

A nuestro modo de ver, el artículo 24 de la Ley General de Publicidad parte de la premisa que las relaciones entre patrocinador y patrocinado son siempre de naturaleza contractual y asimilables plenamente a la publicidad, razón por la que alude a la aplicación analógica de las disposiciones reguladoras del contrato de difusión publicitaria[175]. En este sentido, la

---

[174] *Vid.* en este sentido, BIANCA, M.: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 35; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.:"Fiscalidad del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 131; BLANCO RUIZ, J.F.: "El mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *op. cit.*, pág. 153 y VICENTE DOMINGO, E.: "Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general, *op. cit.*, pág. 207.

[175] El artículo 24 de la LGP establece que el contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en *cuanto le sean aplicables*. El contrato de difusión publicitaria se halla regulado en el art. 19 LGP, de acuerdo con el cual: "El contrato de difusión publicitaria es aquél por el que, a cambio de una contraprestación fijada en tarifas preestablecidas, un medio se obliga en favor de un anunciante o agencia a permitir la utilización publicitaria de unidades de espacio o de tiempo disponibles y a desarrollar la actividad técnica necesaria para lograr un resultado publicitario". Tal remisión ha sido considerada adecuada en cuanto "la colaboración que el patrocinado se compromete a realizar en la publicidad del patrocinador se inserta en la última fase del proceso de la comunicación publicitaria: la difusión del mensaje", *cfr.* SANTAELLA, M.: *El nuevo Derecho de la Publicidad, op. cit.*, pág. 171. Sobre la oportunidad de la citada remisión normativa, *vid.* los comentarios CORREDOIRA y ALFONSO, L.: *Comentarios a la Ley de Publicidad, op. cit.*, pág. 85 y ss.; PARÉS MAICAS: *La nueva filantropía y la comunicación social, op. cit.*, pág. 174 y

perspectiva economicista del patrocinio publicitario es más visible que en el caso del patrocinio empresarial, ya que con aquél se pretende obtener, como objetivo inmediato y directo, un beneficio en términos de publicidad o notoriedad para la empresa que realiza la aportación de un modo más sutil que el derivado de la denominada publicidad tradicional[176], mientras que en el patrocinio empresarial el fin principal es colaborar con los fines de interés general de la entidad donataria y la notoriedad obtenida es consecuencia de la propia acción llevada a cabo por la empresa[177] y distante, por ello, del entorno característico de la publicidad convencional. En otros términos, con MARTÍN FERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ FUENTES, entendemos que "la causa del patrocinio publicitario es mercantil: dar una cantidad de dinero a cambio de publicidad, aunque presente un cierto halo de liberalidad. Por el contrario, en el convenio de colaboración prima la cooperación con las actividades de una determinada

---

ss; DÍEZ- PICAZO, L.: "El contrato de esponsorización", *Anuario de Derecho Civil*, Fascículo IV, 1994, págs. 10 y 11.

[176] En relación al nacimiento de la esponsorización como consecuencia de la evolución de la publicidad tradicional para "romper la imagen del capitalismo duro y sin escrúpulos", resultan de interés los comentarios de DÍEZ-PICAZO, L.: "El contrato de esponsorización", *op. cit.*, pág. 7. Para el citado autor, "la publicidad que se puede llamar tradicional o convencional se caracteriza por la presencia impresa o visual de un producto, de una marca o del nombre de un empresario, que engloba los productos y servicios comercializados por él junto con un mensaje que se ha venido denominando eslogan. La multiplicación de las actividades publicitarias de todo tipo, que a lo largo de los últimos años hemos experimentado, ha obligado a la búsqueda de nuevas vías entre las cuales se sitúa la esponsorización". En este contexto, "la esponsorización constituye una peculiar forma de mensaje publicitario".

[177] En este sentido resultan ilustrativas las palabras de VICENTE DOMINGO para quien "el mecenas -y podríamos decir, por extensión, el que efectúa una acción de patrocinio empresarial- dejará que se difunda la ayuda de una manera natural mediante una publicidad que emana del propio hecho de financiar una actividad de relevancia, pero nunca utilizará campañas específicas de publicidad para darlo a conocer. Esto último sí lo hace el espónsor, que orquesta grandes campañas para promocionar el evento e indirectamente su imagen", en *El contrato de esponsorización, op. cit.*, pág. 60.

entidad sin ánimo de lucro aunque, a su través, se consiga la difusión de la imagen del colaborador"[178].

2.1.2.3.- Naturaleza jurídica del contrato

La distinción efectuada en el apartado anterior queda complementada con un criterio de carácter objetivo, cual es la propia naturaleza jurídica del acto que subyace en las relaciones de patrocinio publicitario y patrocinio empresarial. Con VATTIER FUENZALIDA[179] entendemos que cuando hablamos del patrocinio publicitario nos hallamos ante un *acto bilateral oneroso*, mientras que las actuaciones de patrocinio empresarial se configuran como *actos unilaterales gratuitos.*

En efecto, las actuaciones de patrocinio publicitario se caracterizan por un lado, por su carácter bilateral en cuanto "la prestación de cada una de las partes es causa para la prestación de la otra"[180], y, por otro lado, por su naturaleza onerosa ya que la ayuda económica prestada por la empresa no es un acto de liberalidad sino el pago de un servicio o, de otro modo, el precio de una actividad propia del patrocinado[181].

---

[178] MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *Impuestos*, núm. 20, octubre 1999 (consultado en http://www.laley-actualidad.es/fiscal/impue20t.html), pág. 7.

[179] VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1071. En el mismo sentido *vid.*, en el seno de la doctrina jurídica italiana, FRANCESCHELLI, V.: "I contratti di sponsorizzazione", *Giurisprudenza Commerciale*, 1987/I, pág. 291; BIANCA, M.: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 16; FRIGNANI, A.; DASSI, A. y INTROVIGNE, M.: *Sponsorizzazione, merchandising, publicità, op. cit.*, pág. 28.

[180] *Cfr.* DIEZ-PICAZO, L.: ""El contrato de esponsorización", *op. cit.*, pág. 9. Esta circunstancia ha llevado al autor a calificar el contrato de patrocinio publicitario como un *contrato sinalagmático.* Sobre este tema *vid.*, con carácter general, DIEZ-PICAZO, L: "Las relaciones obligatorias sinalagmáticas", en *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Vol. II, *Las relaciones obligatorias*, Ed. Cívitas, Madrid, 1993, pág. 369 y ss.

[181] Como consecuencia del carácter oneroso del contrato de esponsorización, aspecto sobre el que coincide de manera prácticamente unánime nuestra doctrina, se ha planteado la posibilidad de calificarlo como un contrato de arrendamiento de servicios o bien como un contrato de arrendamiento de obra. Sobre la citada posibilidad *vid.* los comentarios y la

Como se aprecia, la bilateralidad del contrato de patrocinio publicitario va asociada a la idea de intercambiabilidad[182], en tanto que la aportación económica realizada por la empresa se configura como el pago de la publicidad recibida por dicha acción, a la vez que supone el nacimiento de una obligación para el patrocinado de transmitir el nombre y los distintivos del patrocinador asociados a su actividad. La acción de la empresa determina, de este modo, la existencia de una doble obligación derivada del contrato surgido entre las partes: publicidad de la acción a cargo del patrocinado y pago de tal contraprestación por parte del patrocinador. Como consecuencia de la nota anterior, entendemos que el patrocinio publicitario tiene un marcado carácter oneroso en cuanto la empresa realiza una aportación que supone la retribución de un servicio con un precio en el mercado. Concretamente, la empresa contrata un servicio publicitario que, por aplicación de las reglas de mercado, tiene un determinado valor económico en función de criterios tales como la localización, visibilidad o tamaño de la publicidad ofrecida por el patrocinado[183].

---

extensa bibliografía citada por VICENTE DOMINGO, E.: *El contrato de esponsorización, op. cit.*, págs. 85 a 93, así como el estudio que de esta cuestión realiza VIDAL PORTABALES, J.I.: *El contrato de patrocinio publicitario en el Derecho español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1998, págs. 99 a 104.

[182] *Vid.* DÍEZ-PICAZO, "El contrato de esponsorización", *op. cit.*, pág. 9 y FRASCESCHELLI: "I contratti di sponsorizzazione", *op. cit.*, págs. 291 y 29. En el mismo sentido apuntado, VIDAL PORTABALES destaca que "en el contracto de patrocinio publicitario propiamente dicho se está ante un contrato con *prestaciones recíprocas* en el que se evidencia la finalidad comercial del mismo; el patrocinador no se conforma con un comportamiento aquiescente del patrocinado sino que subordina la entrega del dinero a determinada actividad del patrocinado: su colaboración en la publicidad", en *El contrato de patrocinio publicitario en el Derecho español, op. cit.*, pág. 88. Como veremos más adelante, es precisamente esta idea de intercambiabilidad o reciprocidad la que ha llevado a la DGT a considerar sujetas al IVA las actuaciones de patrocinio publicitario frente a la no sujeción de los convenios de colaboración empresarial, debido a la presencia en aquéllas "de una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas" (Resolución DGT de 9 de marzo de 1999).

[183] A modo de ejemplo podríamos citar el traje o el coche de un piloto de Fórmula 1. El lugar que ocupa la publicidad del espónsor o la medida de la misma tiene un determinado precio en el mercado de acuerdo con las reglas propias del sector, precio que, en definitiva, marcará el importe que la empresa deberá satisfacer al patrocinado para llevar a cabo la actividad

En cambio, el patrocinio empresarial se configura como un acto unilateral en cuanto la ayuda económica es una liberalidad y no el pago de una contraprestación[184], circunstancia que además determina su carácter gratuito[185]. En efecto, la empresa otorga una ayuda económica y "a cambio obtiene un cierto reconocimiento que, como parece limitado al hecho de dar a conocer la ayuda, es una mera carga que no alcanza a ser una contraprestación"[186]. En este sentido entendemos que la difusión del nombre de la empresa patrocinadora no altera la gratuidad del acto debido a la amplitud de la causa liberal que caracteriza los contratos de beneficencia, circunstancia que, además, se manifiesta en el resto de elementos característicos de este tipo de actuaciones.

En efecto, la naturaleza gratuita del patrocinio empresarial queda reflejada en la imposibilidad de que la entidad donataria pueda recibir porcentajes de participación en las ventas o beneficios de la empresa donante como consecuencia del incremento que en estos pueda producir la acción de patrocinio. En cambio, esta cláusula suele estar presente en los contratos de patrocinio publicitario en los que "el esponsor, junto con la difusión de la

---

programada. Lo mismo ocurre con las vallas publicitarias instaladas en un concierto o en un determinado evento deportivo.

[184] *Vid.* en este sentido, BIANCA: *I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 35; RUSSO: *Economia dei beni e delle attività culturali, op. cit.*, pág. 271.

[185] En este sentido, la Dirección General de Tributos ha reconocido, de manera expresa, que la aportación económica realizada por la empresa en el seno del citado convenio "no es el pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador". Ver, en este sentido, la Resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999.

[186] *Cfr.* VICENTE DOMINGO, E.: *El contrato de esponsorización, op. cit.*, pág. 99. En términos similares se expresa VATTIER FUENZALIDA, para quien "la liberalidad se estima compatible con determinadas ventajas que puede obtener el mecenas, entre las que destaca el denominado retorno publicitario, en virtud del cual se da a conocer o se divulga la liberalidad que ha llevado a cabo", en "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1072.

ayuda, completa su contraprestación reservándose una participación en los beneficios eventualmente obtenidos"[187].

La distinta naturaleza apuntada en las líneas anteriores tiene importantes consecuencias en relación al régimen jurídico de las figuras estudiadas y, concretamente, respecto a la normativa general que resulta de aplicación a cada una de ellas. En este sentido, entendemos que el carácter gratuito de la aportación que caracteriza al patrocinio empresarial determina, de acuerdo con el art. 622 CC, la aplicación de las reglas propias de las donaciones, mientras que la naturaleza onerosa del patrocinio publicitario determina la aplicabilidad de las normas reguladoras de los contratos onerosos[188].

2.1.2.4.- Tratamiento tributario de la aportación

Una vez aclarada la naturaleza jurídica de los supuestos incluidos en el patrocinio publicitario y en el patrocinio empresarial, debemos abordar el distinto tratamiento tributario de las aportaciones que integran los citados fenómenos, tratamiento que es preciso estudiar desde una doble perspectiva, esto es, desde el punto de vista de las entidades perceptoras de la ayuda económica así como desde la perspectiva de la empresa donante, pues en ambos campos es posible apreciar diferencias sustanciales entre uno y otro tipo de patrocinio.

2.1.2.4.1.- Tratamiento tributario de la aportación para la entidad donataria

La ventaja fiscal que ofrece el convenio de colaboración empresarial frente al patrocinio publicitario se pone de manifiesto, en primer lugar, desde la perspectiva de la entidad beneficiaria de la aportación en aquellos casos en

---

[187] *Cfr.* VICENTE DOMINGO, *op. últ. cit.*, pág. 100.

[188] Así lo han entendido, entre otros, VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1071 y VICENTE DOMINGO, *op. cit.*, págs. 95 y 96.

que se trata de una entidad sin fines lucrativos acogida a la Ley 30/1994[189]. En estos supuestos, el legislador ha establecido un distinto tratamiento tributario de las aportaciones que integran uno y otro tipo de actuación en el seno del Impuesto sobre Sociedades, impuesto en el que deberá tributar la entidad donataria por los rendimientos obtenidos en el desarrollo de algunas de las actividades que realiza[190].

En este orden de ideas, y de acuerdo con el art. 49.4 LFIF, los ingresos obtenidos por las entidades sin ánimo de lucro mediante convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general son considerados rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades, de manera que *siempre* quedarán libres de tributación por expresa disposición de la ley. Tal exclusión resulta absolutamente justificada si tenemos en cuenta que, de acuerdo con el art. 68 LFIF, las cantidades percibidas por las entidades donatarias en virtud de los convenios de colaboración empresarial deben contribuir directamente a la realización de las actividades que éstas efectúen en cumplimiento de los fines de interés general que fundamentan su existencia.

En cambio, los ingresos obtenidos por la entidad donataria a través de una actuación de patrocinio publicitario tienen la consideración de ingresos derivados de la realización de una actividad o explotación económica por parte de la entidad donataria[191] y como tales, resultarán, en principio, sujetos al Impuesto sobre Sociedades y, consecuentemente, gravados (art. 50.1 LFIF). En este punto resulta interesante destacar que, aunque la mayoría de rentas

---

[189] *Vid.* en este sentido, ARIAS VELASCO, J.: *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre, op. cit.*, pág. 129.

[190] Por lo que se refiere a los rendimientos sujetos y exentos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades acogidas al régimen establecido en la Ley 30/1994, *vid.* la Sección 3ª del Capítulo I del Título II de la LFIF, y concretamente, los arts. 48 a 57 LFIF.

[191] Sobre el ejercicio de actividades económicas por parte de entidades sin ánimo de lucro y su tributación, *vid.*, por todos, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación, op. cit.*

obtenidas por las entidades no lucrativas acogidas a la Ley 30/1994[192] suelen estar exentas dada la posibilidad que brinda el art. 48.1 LFIF de extender tal calificación a las rentas y alteraciones patrimoniales obtenidas por la entidad no lucrativa en el ejercicio de una actividad económica, entendemos que tal extensión resulta difícil cuando se trata de una actividad publicitaria. En efecto, la entidad donataria podrá solicitar la exención de las rentas obtenidas mediante un contrato de patrocinio publicitario siempre que exista una coincidencia con su objeto o finalidad específica, entendiéndose que se produce tal coincidencia cuando las actividades "que se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1.a), cuando el disfrute de esta exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas"[193], circunstancias todas ellas que difícilmente pueden predicarse de la actividad publicitaria que es objeto de todo contrato de patrocinio publicitario[194].

En cualquier caso, la regla general que rige la tributación de los rendimientos obtenidos por la entidad no lucrativa como consecuencia de las aportaciones que integran el patrocinio empresarial y el patrocinio publicitario es clara: los primeros están *siempre* exentos de tributación por disposición expresa de la ley, mientras que los segundos están, en principio, sujetos al Impuesto sobre Sociedades como si se tratase de un rendimiento derivado de una explotación económica por parte de la entidad donataria, aunque la presencia de determinados elementos objetivos puede conllevar la declaración de exención de los mismos, mediante la aportación de las

---

[192] Recordemos que los requisitos para acceder a la condición de entidad especialmente protegida se encuentran regulados en los arts. 41 a 45 LFIF.

[193] Art. 48.2 LFIF, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el art. 16.Uno de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

[194] En este sentido, GARCÍA NOVOA entiende que "lo obtenido por la fundación como consecuencia del patrocinio publicitario estaría sujeto al IS, que, como actividad secundaria de la entidad sin fin de lucro, tributaría al 10%", en "Régimen fiscal del sponsor", *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal*, Ed. Comares, 2001, pág. 111.

debidas pruebas exigidas por la normativa en vigor[195]. Se trata, en suma, de una diferencia de fondo, en cuanto en el primer supuesto nos encontramos ante una exención que opera *ope legis,* de manera *automática,* mientras que en el supuesto del patrocinio publicitario la necesaria solicitud de la exención, la posterior comprobación administrativa de la concurrencia o no de determinados requisitos y la presencia de una resolución administrativa admisoria o denegatoria de la medida de exoneración, la configuran como una *exención rogada,* esto es, sometida a control administrativo[196].

2.1.2.4.2.- Tratamiento tributario de la aportación en el ámbito del impuesto personal del donante

La distinción entre patrocinio publicitario y patrocinio empresarial también encuentra relevancia práctica en el distinto trato fiscal que el legislador da a una y otra aportación en el seno del impuesto personal de la empresa donante-patrocinadora.

En este sentido, las aportaciones realizadas por personas físicas empresarios o profesionales y por personas jurídicas en el contexto de una actuación de patrocinio publicitario deberán ser tratadas como un gasto de

---

[195] En el sentido apuntado resultan ilustrativas las palabras del Tribunal Económico Administrativo Central, en cuya Resolución de 28 de abril de 1998 establece que "tras la Ley 30/1994 se reconoce legalmente que también los resultados obtenidos por una entidad sin ánimo de lucro en el ejercicio de una explotación económica pueden resultar exentos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se cumplan una serie de requisitos. Ahora bien, *la extensión no se produce de forma automática.* Se parte del supuesto general que los *resultados obtenidos del ejercicio de explotaciones económicas resultarán gravados, siendo la Administración (...) la que podrá reconocer, de forma expresa y motivada, la extensión de la exención* a esos rendimientos de las explotaciones económicas" (las cursivas son nuestras).

[196] En este sentido *vid,* entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE.: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.,* pág. 166; DEL CAMPO ARBULO, J.A.: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.,* pág. 269. En relación al concepto y características de la exención rogada, *vid.* por todos SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria", *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero,* Vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 460 y 461.

publicidad, propaganda y relaciones públicas[197]. Estas cantidades, siempre que estén debidamente contabilizadas, resultarán deducibles en su integridad para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las personas jurídicas que realizan la aportación o bien para la determinación, en el ámbito del IRPF, del rendimiento neto de las actividades económicas de los empresarios o profesionales que han actuado como patrocinadores[198]. Así lo establece de manera expresa la LIS, en cuyo artículo 14.1.e) *in fine* destaca la total deducibilidad de los gastos que la empresa realice "para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios" [199].

En cambio, el incentivo fiscal previsto para el patrocinio empresarial, aunque también configurado como un gasto deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en el supuesto de entidades o empresas colaboradoras sometidas al mismo, o como gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF para los empresarios y profesionales, está sujeto a una serie de limitaciones en su concreta aplicación. En este sentido, el art. 68 LFIF prevé la íntegra deducibilidad de las cantidades destinadas a convenios de colaboración, con el límite del 5% de la base imponible o del 0'5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que la aplicación de este último porcentaje pueda determinar una base imponible negativa. En el caso de empresarios y profesionales en régimen de estimación directa, el límite del 5% se aplicará sobre la porción de la base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

De este modo, si una empresa realiza una aportación a cualquier entidad acogida al régimen previsto en la Ley 30/1994, recibiendo a cambio la

---

[197] Recordemos que lo mismo sucede en Francia, Italia, Gran Bretaña y Estados Unidos. *Vid. supra* apartado 2.1 del Capítulo I.

[198] Entre otras, *vid.* en este sentido, las Consultas 70/2000, de 25 de enero y 529/2000, de 10 de marzo.

[199] Además, en relación a su contabilización, este gasto se halla expresamente recogido en la cuenta 627 del Plan General de Contabilidad.

difusión de dicha colaboración, resultará fiscalmente más beneficiada si dicho gasto es aplicado en su contabilidad como un gasto de publicidad y propaganda en lugar de hacerlo como convenio de colaboración empresarial, debido a que en la primera opción apuntada no existe limitación económica alguna en su contabilización, mientras que en la segunda deberán atenderse determinadas limitaciones relativas a la base imponible o al volumen de ventas del aportante. Esta opción se acentúa si tenemos en cuenta que un mismo convenio o aportación no puede dar lugar al cómputo de un doble gasto, esto es, como patrocinio publicitario y empresarial, dada la radical diferenciación que entre ambos ha venido realizando la Administración desde la ya citada Resolución de 9 de marzo de 1999[200]. Ante la disyuntiva apuntada, el patrocinador buscará, indudablemente, la alternativa que le resulte fiscalmente más beneficiosa[201], circunstancia que nos conduce a afirmar, con GARCÍA NOVOA[202], que nos encontramos ante una auténtica *economía de opción*.

En efecto, si tenemos en cuenta que la economía de opción se refire a aquellos supuestos en que "la Ley explícitamente ofrece dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes", instrumentando ambas "el fin práctico o resultado

---

[200] En el mismo sentido lo han entendido, entre otros, MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 177 y GARCÍA NOVOA, C.: "Régimen fiscal del sponsor", en la obra colectiva *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal*, Ed. Comares, 2001, pág. 131.

[201] Aunque de la estricta lógica resulte la opción apuntada, la realidad, según indica DEL CAMPO ARBULO, es distinta. En efecto, el citado autor destaca como "puede parecer paradójico que el empresario prefiera frecuentemente concertar convenios de colaboración y no contratos de patrocinio para la promoción de su imagen aun a costa de la mayor carestía que aquellos le suponen, aparente contrasentido que sólo puede resolverse acudiendo a una de estas dos explicaciones: o a la de que su opción se fundamenta en que, pese a serle más cara la difusión de su imagen a través del convenio de colaboración, éste resulta más eficaz que el contrato de patrocinio o la de que el colaborador actúa por móviles altruistas, aunque obtenga por ello una ventaja colateral de promoción publicitaria", en *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 454.

[202] GARCÍA NOVOA, C.: "Régimen fiscal del sponsor", *op. cit.*, págs. 97 y 132.

real que el contribuyente se propone alcanzar"[203], entendemos que la actual configuración legal de los convenios de colaboración y de las actuaciones de patrocinio publicitario integran dicho fenómeno, puesto que las diferencias entre ambos fenómenos quedan relegadas a su concreta calificación. O de otro modo, "el que el ordenamiento ofrezca dos vías típicas - el patrocinio mecenazgo o los contratos publicitarios - para lograr el fin de la difusión publicitaria" nos lleva a considerar que nos encontramos ante una economía de opción "que impediría apreciar un eventual fraude de ley, puesto que el acudir a una u otra vía no supondrá nunca un abuso de formas jurídicas, ya que en ambos casos el espíritu de la norma admite la finalidad publicitaria"[204].

Aunque sobre esta cuestión volveremos más adelante, nos parece interesante destacar que, a nuestro entender, no se ha alcanzado uno de los objetivos que llevó a la elaboración y aprobación de la Ley de Fundaciones, esto es, incentivar las aportaciones a entidades que persigan fines de interés general a través de la figura de los convenios de colaboración, ya que en el ordenamiento jurídico vigente existen figuras fiscalmente más ventajosas que aquellos. Si realmente se quiere fomentar la firma de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general será precisa una revisión del incentivo previsto en la normativa fiscal para estas actuaciones, siendo una oportunidad inestimable la actual tramitación en el Congreso de los Diputados de la Proposición sobre el fomento del mecenazgo para la reforma del Título II de la Ley 30/1994.

---

[203] *Cfr.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "La evasión legal impositiva", *Revista de Economía Política*, núm. 56, 1970, pág. 14. En el mismo sentido apuntado, el Tribunal Constitucional ha entendido que nos encontramos ante un supuesto de lícita economía de opción o economía fiscal cuando el contribuyente opta, legítimamente, de entre las diversas posibilidades que le ofrece la legislación fiscal vigente en el momento de realizar sus operaciones económicas, por aquella que le resulta fiscalmente menos gravosa, realizando para ello actos o negocios completamente normales y típicos, y sin abuso ninguno del Derecho (*vid.* en este sentido, STC núm. 46/2000, de 17 febrero. En la misma línea *vid.* STSJ Navarra, de 16 abril 2001; STSJ Navarra, de 11 junio 2001).

[204] *Cfr.* GARCÍA NOVOA: "Régimen fiscal del sponsonr", *op. cit.*, pág. 97.

2.1.2.4.3.- Sujeción al IVA de las actuaciones de patrocinio publicitario y patrocinio empresarial

La última de las cuestiones que es preciso analizar dentro del presente apartado es la relativa a la sujeción al IVA de las aportaciones que integran el patrocinio empresarial o, de otro modo, la obligación de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública de facturar el IVA a los empresarios, individuales o sociales, que concierten con aquéllas convenios de colaboración en actividades de interés general, por los "servicios" de difusión prestados[205].

Esta cuestión fue inicialmente tratada por la Dirección General de Tributos en la Resolución de 20 de marzo de 1996, en la que resolvió el tema estableciendo una total equiparación entre el convenio de colaboración y el patrocinio publicitario a efectos tributarios, al considerar que la difusión de la colaboración prestada exigida en el art. 68 LFIF "constituye una actividad publicitaria claramente encuadrada en las actividades que tienen carácter empresarial descritas en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido". La inicial posición de la DGT es, por tanto, clara: la sujeción al IVA de las aportaciones efectuadas en el seno de un convenio de colaboración, por tener la consideración de pagos de determinados servicios - difusión de la colaboración - prestados por las entidades donatarias.

En nuestra opinión, esta interpretación conduce, inevitablemente, a la total identificación jurídica y fiscal de patrocinio empresarial y patrocinio publicitario a efectos del IVA, vulnerando el espíritu benefactor que había llevado al legislador a regular los convenios de colaboración como una

---

[205] Con carácter general, *vid.* los tres trabajos que, de manera específica, se han realizado en el seno de nuestra doctrina sobre este tema: DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "Los convenios de colaboración y el IVA", *Revista Centro de Fundaciones*, núm. 70; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *op. cit.*, especialmente págs. 8 a 10 y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)", *op. cit.*, págs. 5 y 6.

modalidad de aportaciones desinteresadas en el seno la Ley de Fundaciones[206].

Como resulta frecuente contemplar en el mundo del Derecho, recientemente se ha producido un giro de ciento ochenta grados en la citada interpretación. Efectivamente, con la Resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999[207] se vuelve a plantear la cuestión y se determina la no sujeción al IVA de los convenios de colaboración por carecer de dos de los elementos de imprescindible concurrencia para hallarnos ante el hecho imponible del citado impuesto[208]. En efecto, de acuerdo con la normativa reguladora del IVA[209] y la reciente jurisprudencia comunitaria sobre el mismo[210], son dos las notas que necesariamente deben concurrir para encontrarnos ante una

---

[206] Entre otros puntos, la contradicción apuntada puede verse en la confrontación de la interpretación realizada por la DGT en la Resolución de 20 de marzo de 1996 y el punto VIII de la Exposición de Motivos de la Ley de Fundaciones.

[207] Con posterioridad, se pronuncia en el mismo sentido la Resolución de 23 de noviembre de 1999.

[208] Como ha puesto de relieve BLÁZQUEZ LIDOY ("El IVA y las entidades sin ánimo de lucro, *op. cit.*, pág. 12), este cambio interpretativo tiene importantes consecuencias tributarias tanto para las entidades que han girado IVA a empresas colaboradoras siguiendo los postulados de las anteriores resoluciones, como para la empresa colaboradora que ha deducido un IVA que no correspondía. Con carácter general, *vid.* las distintas alternativas planteadas por FALCÓN y TELLA, R.: "El derecho a mantener la deducción del IVA soportado aunque las cuotas resulten improcedentes en todo o en parte: legitimación del repercutido para reclamar la devolución de ingresos indebidos en su favor", *QF*, núm. 21, 1999, pág. 5 y ss.

[209] En relación a la normativa reguladora que a efectos de nuestro estudio interesa, debemos tener en cuenta tanto la normativa española, constituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y por el RD 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la normativa comunitaria contenida en la Sexta Directiva 77/388/CE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios y sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, parcialmente modificada por: Directiva 91/680/CE, que regula el régimen transitorio en el mercado interior; Directiva 92/77/CE, de armonización de tipos de gravamen y por la Directiva 95/7/CE, de nuevas medidas de simplificación.

[210] Entre otras, sentencias del TJCE de 29 de febrero de 1996 (asunto 215/1994) y 18 de diciembre de 1997 (asunto 384/1995), ambas citadas en el punto tercero de la resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999.

operación sujeta a tributación en el ámbito del IVA: la existencia de un consumo gravable y el carácter oneroso de la acción. El profundo análisis que la DGT realiza de ambos requisitos permite, de manera objetiva, distinguir las aportaciones que integran el patrocinio publicitario y el patrocinio empresarial utilizando alguno de los criterios que nosotros hemos apuntado en los puntos precedentes, determinando, además, la sujeción al IVA de las primeras y la no sujeción de las segundas.

Por lo que se refiere a la existencia de un *consumo gravable* en el ámbito del convenio de colaboración empresarial, la DGT entiende que si bien es cierto que la empresa colaboradora recibe la difusión de su nombre asociado al acontecimiento financiado, también lo es que no recibe bienes o servicios en provecho propio que puedan ser calificados de consumo, ya que aunque aquélla difusión pudiese reportarle un incremento en el volumen de ventas o beneficios no es éste el objeto buscado con la formalización del convenio. De este modo, la ayuda económica realizada por la empresa no es "el pago de un precio por la prestación de un servicio, sino la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador"[211], elemento que determina la no sujeción de aquéllas cantidades al IVA.

Las diferencias que se aprecian en este punto con el patrocinio publicitario resultan evidentes. En efecto, en éste "la causa no es otra que la prestación de un servicio, consistente en publicitar, mediante precio, un determinado mensaje de la empresa. Para ésta es irrelevante el destino que la entidad sin fin lucrativo dé a las cantidades entregadas; lo que importa es el servicio publicitario prestado por ésta última al permitir la utilización de su imagen"[212], circunstancia que determina la presencia de un consumo gravable plenamente sujeto a IVA. En cambio, en los convenios de colaboración "las actividades de interés general de la entidad sin fin lucrativo no ofrecen al colaborador ninguna ventaja que pueda permitir considerarlo

---

[211] Apartado III de la resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999.

[212] *Ibídem.*

consumidor y no constituye una prestación de servicios en el sentido de la Sexta Directiva"[213], elemento que determina la no sujeción de estos al IVA.

Por lo que se refiere al elemento de la *onerosidad*, la sujeción al IVA de una operación como prestación de servicios requiere la existencia de una relación de equivalencia entre el servicio prestado y la contraprestación recibida "como consecuencia de una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas", de manera que "la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario"[214]. Tal contravalor está presente, de manera incuestionable, en el ámbito del patrocinio publicitario debido a que la aportación económica realizada por la empresa constituye la retribución exacta del servicio prestado por la entidad o persona beneficiaria[215]. En cambio, en los convenios de colaboración "beneficio y retribución no están unidos mediante una relación directa, tal y como exige el Tribunal de Justicia, ya que la cantidad pactada no refleja exactamente las ventajas proporcionadas por la firma del Convenio"[216], faltando, de este modo, el segundo de los requisitos exigidos para la sujeción de estas actuaciones al IVA.

---

[213] *Ibídem.*

[214] En este sentido lo ha entendido, de manera expresa, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en varias resoluciones. *Vid.*, entre otras, STJCE de 5 de febrero de 1981 (asunto 154/1980); 1 de abril de 1982 (asunto 89/1981); 8 de marzo de 1988 (asunto C-102/1986) y 3 de marzo de 1994 (asunto C-16/1993), todas ellas citadas en la resolución de la DGT que estudiamos. Un comentario sobre esta última puede consultarse en CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1992-1995)*, La Ley, Madrid, 1997.

[215] En este punto, BIANCA ha destacado que la sujeción de la esponsorización al IVA, en concepto de prestación de servicios, encuentra justificación en la incardinación de tales aportaciones en el ámbito de los contratos onerosos con prestaciones recíprocas (*I contratti di sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 228). En el mismo sentido, *vid.* PROPERSI y ROSSI: *La sponsorizzazione, op. cit.*, pág. 73.

[216] *Cfr.* MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES: "El tratamiento tributario de los Convenios de colaboración en actividades de interés general", *op. cit.*, pág. 10.

En síntesis, las aportaciones realizadas en el seno de un convenio de colaboración empresarial no constituyen pago alguno del servicio de difusión de la colaboración a que queda obligada la entidad donataria, circunstancia que determina la imposibilidad de calificar la citada operación como una operación sujeta a IVA por faltar la presencia de un consumo gravable y el carácter oneroso de la acción[217]. En cambio, la reciprocidad de obligaciones nacidas para patrocinador y patrocinado en el seno de un contrato de patrocinio publicitario y la onerosidad de la acción, determinan la sujeción al IVA de las aportaciones desarrolladas en el seno del mismo[218].

---

[217] En contra, BLÁZQUEZ LIDOY considera que ésta es sólo una respuesta propugnable de *lege ferenda*, en cuanto el convenio de colaboración "debería tratarse como una donación a los efectos del IVA debido a la escasa significación económica del retorno testimonial (...)". En cambio, el autor entiende que de *lege data* "los convenios de colaboración empresarial devengan IVA" debido a la dificultad de dar cabida a las donaciones con causa onerosa y, entre ellas, al convenio de colaboración empresarial, dentro de las operaciones gratuitas exentas o no sujetas a tributación en aquél impuesto ("El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)", *op. cit.*, pág. 5).

[218] Una aplicación práctica de las diferencias entre patrocinio publicitario y patrocinio empresarial apuntadas puede verse en la Contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta 2193/99, de 19 de noviembre. En la citada contestación, la entidad consultante tiene por objeto social la concepción y ejecución de las actividades, estudios y proyectos aprobados por sus órganos de gobierno y de la administración para desarrollar la presencia de España en la Exposición Universal de Hanover 2000. Entre otras cuestiones, se plantea si las aportaciones que la entidad consultante recibirá de las empresas españolas patrocinadoras y que destinará a la construcción del Pabellón de España en la Exposición, constituyen o no contraprestación de operaciones sujetas al IVA español realizadas por dicha entidad en favor de las citadas empresas. La DGT entiende que la inexistencia de consumo gravable y del elemento de onerosidad, en los términos de la Resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999, determina la no sujeción a IVA de las aportaciones recibidas por la entidad consultante. Igualmente, establece que la presencia de los elementos descritos (consumo gravable y onerosidad) determinaría la existencia de una contraprestación de operaciones sujetas a IVA lo que daría lugar a una transacción propia de un contrato de patrocinio publicitario y, como tal, sujeto a tributación en aquél impuesto. En términos similares, *vid.* las Contestaciones a las Consultas 1230/99, de 16 de julio; 2193/99, de 19 de noviembre y 2311/99, de 9 de diciembre.

2.1.2.5.- Cuadro resumen de las diferencias entre patrocinio empresarial y patrocinio publicitario

En el siguiente cuadro exponemos las diferencias más importantes que, en nuestra opinión y como resumen de las ideas expuestas en los apartados precedentes, existen entre patrocinio publicitario y patrocinio empresarial.

CUADRO COMPARATIVO.- PATROCINIO EMPRESARIAL *VERSUS* PATROCINIO PUBLICITARIO

	PATROCINIO EMPRESARIAL	PATROCINIO PUBLICITARIO O ESPONSORIZACIÓN
NORMATIVA REGULADORA	Art. 68 Ley 30/1994, de 24 de noviembre.	Art. 24 Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
BENEFICIARIO DE LA APORTACIÓN	a) Fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos del art. 42 LFIF. b) Entidades asimiladas a las anteriores a efectos de los convenios de colaboración: entidades recogidas en la Disposición Adicional Sexta LFIF.	Cualquier tipo de entidad, pública o privada, persona física o jurídica.
FINALIDAD DE LA ACCIÓN DE PATROCINIO	- Colaborar con las entidades sin fines lucrativos en la realización de su objeto social o finalidad específica. - Contrapartida: difusión del nombre del colaborador-patrocinador.	- Carácter marcadamente publicitario, siendo éste su objetivo principal. - Puede contener, junto al nombre del patrocinador, referencias a las características competitivas del patrocinador o a alguno de sus productos comerciales.
NATURALEZA JURÍDICA DEL CONTRATO	Acto **unilateral gratuito**: - Ayuda económica = liberalidad, no el pago de una contraprestación. - La difusión de la empresa patrocinadora no altera la gratuidad del contrato, debido a la amplitud de la causa liberal que caracteriza los contratos de beneficencia. - Aplicación normativa relativa a las donaciones.	Acto **bilateral oneroso:** - Ayuda económica = precio de la actividad o de los servicios realizados por el patrocinado a favor del patrocinador. - La publicidad recibida tiene un valor económico en el mercado - Aplicación normas reguladoras de los contratos onerosos.
TRATAMIENTO FISCAL DE LA APORTACIÓN	**PATROCINADOR**: gasto deducible para la determinación de la base imponible. Límites: - Empresa patrocinadora: límite del 5% de la base imponible o el 0'5 por 1.000 del volumen de ventas. - Empresario o profesional individual: límite del 5% sobre la porción de la base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados del ejercicio de dicha actividad.	**PATROCINADOR:** Art. 14.1.e LIS: gasto deducible para la determinación de la base imponible sin ninguna limitación ("Gasto de publicidad, propaganda y relaciones públicas" :cuenta 627 del Plan General de Contabilidad).
	PATROCINADO: Rentas exentas : Exención *ope legis* (art. 49.4 LFIF)	**PATROCINADO**: Ingresos derivados de la explotación económica y como tales, sujetos a tributación. *Opción* exención, previa solicitud y prueba: *Exención rogada.*
	NO SUJECIÓN AL IVA Difusión de la participación del colaborador = Operación **gratuita no** sujeta a IVA (Resolución DGT de 9 de marzo de 1999).	**SUJECIÓN AL IVA** Difusión de la colaboración : operación **onerosa** sujeta a IVA

2.2.- Inversión y gastos en actividades de interés general

2.2.1.- Concepto

En un sentido amplio podemos definir la inversión como la "utilización de la renta obtenida por el sujeto pasivo en un determinado sentido que incide, directa o indirectamente, en una actividad inversora"[219]. En este contexto y a los efectos del presente estudio, utilizaremos el término inversión[220] para hacer referencia a la aplicación *directa* de capitales, por personas físicas o jurídicas, en determinados bienes o actividades de interés general buscando bien la obtención de un beneficio económico o bien una mejora de su imagen[221].

El elemento esencial que permite distinguir este tipo de decisiones de aquéllas que hemos definido como actuaciones de mecenazgo o patrocinio empresarial se encuentra en el distinto camino o vía de realización que sigue el capital que el contribuyente decide destinar a fines de interés general. En efecto, en el caso de la inversión y de los gastos en actividades de interés general el contribuyente opta por realizar, de manera directa y sin intermediarios, una determinada acción en pro del interés general, destinando determinados recursos, por ejemplo, a la organización de acontecimientos públicos o a la adquisición, rehabilitación o restauración de determinados bienes del Patrimonio Histórico Español. En cambio, las

---

[219] *Cfr.* SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria,* Ed. Cívitas, Madrid, 1983, pág. 61.

[220] Hemos considerado oportuno utilizar el término *inversión* debido a la denominación que el propio legislador ha dado a los supuestos concretos que englobamos bajo tal figura. *Vid.* en este sentido los arts. 55.5 LIRPF y 35 LIS, en los cuales se habla de "deducciones por *inversiones* en bienes de interés cultural".

[221] En términos similares, MARTÍN FERNÁNDEZ define la inversión como la "aplicación en actividades de interés general de fondos por una empresa, con la finalidad de obtener beneficios", en *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 29. En el mismo sentido, CÁNOVAS SÁNCHEZ considera que "la inversión supone la aplicación por sociedades económicas de capitales en actividades culturales con la finalidad de lograr beneficios", en "Patrocinio y mecenazgo cultural", *op. cit.*, pág. 32.

actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial se caracterizan por la presencia de un ente intermediario[222] -la fundación o asociación de utilidad pública beneficiaria de la aportación -, ente que por su propia naturaleza y fines garantiza el destino de los recursos obtenidos por esta vía a fines de interés general.

2.2.2.- *Supuestos concretos*

De acuerdo con la definición apuntada en el apartado anterior, en nuestro ordenamiento jurídico encontramos dos ejemplos claros de inversión y gastos en bienes o actividades de interés general: la figura regulada en el art. 70 LFIF bajo la rúbrica "gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes"[223] y los arts. 55.5 LIRPF y 35.1 LIS, en relación a las inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural por personas físicas y jurídicas, respectivamente.

Veamos a continuación cuáles son los rasgos fundamentales de cada uno de estos supuestos y sus diferencias fundamentales con las actuaciones de mecenazgo y patrocinio según la configuración que hemos dado a las mismas en las páginas precedentes.

---

[222] En palabras de FERNÁNDEZ LÓPEZ ("Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *op. cit.*, pág. 63), en este supuesto se produce lo que podríamos denominar "*intermediación instrumental* de las entidades sin ánimo de lucro".

[223] Se muestran expresamente partidarios de calificar esta figura como un supuesto de inversión, excluyéndola del ámbito propio del mecenazgo y el patrocinio empresarial, MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 29 y CÁNOVAS SÁNCHEZ, quien destaca que nos encontramos ante una "operación ordinaria de la actividad empresarial, con un objeto diferente al del mecenazgo y el patrocinio", en "Patrocinio y mecenazgo cultural", *op. cit.*, pág. 32.

2.2.2.1.- *Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes*[224]

Con una clara influencia francesa[225], el art. 70 LFIF regula una serie de actuaciones en las que "es la propia empresa el vehículo director o motor que impulsa la realización de actividades de interés general"[226], en cuanto es ésta la que directamente organiza un determinado acontecimiento o actividad de interés general, ajena a su propia actividad económica, no existiendo ningún tipo de aportación en metálico o en bienes a un tercero.

2.2.2.1.1.- *Diferencias con las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial*

Una primera aproximación al art. 70 LFIF nos permite vislumbrar la naturaleza híbrida de esta figura, en cuanto comparte características atribuidas a las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial -se trata de una iniciativa privada dirigida, principalmente, a la consecución de fines de interés general-, junto a elementos propios ajenos a aquéllas - inexistencia de

---

[224] La propia denominación de esta figura ha sido duramente criticada en el seno de nuestra dogmática jurídica. Así, ESCRIBANO indica: "sin acertar bien a explicar por qué sólo en algunas artes o, si en todo caso es capricho del legislador o, incluso, lo que sería más improbable, ejercicio de mesura o humildad por si su proverbial ignorancia le hace olvidar algunas artes (...)", en "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994", *op. cit.*, pág. 19. También en sentido irónico, ARIAS VELASCO indica: "obsérvese la modestia del legislador, el cual, consciente de sus limitaciones, no aspira a fomentar todas las artes, sino sólo algunas", *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre, op. cit.*, pág. 133.

[225] Aunque con matizaciones, el art. 70 LFIF encuentra su antecedente inmediato en la Ley sobre el desarrollo del mecenazgo elaborada en Francia a finales de los 90. De acuerdo con el apartado 7º del art. 39.1 del Código General de Impuestos francés, según la redacción dada al mismo por el art. 10 de la Ley 87-571 de 23 de julio de 1987, sobre el desarrollo del mecenazgo, serán deducibles "los gastos relacionados en el cuadro de manifestaciones de carácter filantrópico, educativo, científico, humanitario, deportivo, familiar, cultural o que contribuya a la valoración del patrimonio artístico, a la defensa del medio ambiente o a la difusión de la cultura, de la lengua o de los conocimientos científicos franceses, cuando sean realizados en interés directo de la explotación". Sobre la configuración normativa de esta figura y su desarrollo *vid.*, por todos, GOBIN, A.: *Le mécénat. Histoire, Droit, Fiscalité, op. cit.*, págs. 168 a 171 y "Le mécénat d'entreprise, du sponsorisme au parrainage", *Problèmes économiques*, núm. 2251, 1991, pág. 24 y ss.

[226] *Cfr.* Exposición de Motivos de la Ley 30/1994, exponendo VIII *in fine*.

intermediarios y presencia de intereses comerciales en la acción-[227]. A pesar de compartir elementos definitorios de las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial en los términos descritos, es precisamente la inexistencia de voluntad alguna de enriquecer a un tercero y la búsqueda de beneficios comerciales derivados de la acción, los elementos que nos han llevado a excluirla del ámbito propio de aquellas actuaciones, pues pese a que en este tipo de actuaciones la consecución de fines de interés general también está garantizada por expresa disposición de la ley, no comparte íntegramente con aquéllas el resto de los elementos característicos básicos que definen su régimen jurídico.

En efecto, en las distintas figuras que integran las subcategorías del mecenazgo en sentido estricto y el patrocinio empresarial intervienen, como hemos visto, dos partes: el beneficiario de la aportación, que con carácter general es una fundación o asociación de utilidad pública, y el donante, que es siempre un sujeto privado, persona física o jurídica.

En relación al sujeto beneficiario de la aportación, es obligado destacar que el art. 70 LFIF contempla aquellos supuestos en que es la propia empresa quien organiza actividades o acontecimiento públicos de interés general, no existiendo ninguna fundación o asociación de utilidad pública encargada de canalizar las mismas hacia fines de interés general. En este caso, es la empresa la que directamente invierte en la realización de aquéllas actividades, alejadas de su propia actividad empresarial, y desarrolla, de este modo, una actuación que normalmente se encuentra confiada a entidades especializadas.

---

[227] Es precisamente esta naturaleza híbrida la que ha llevado a algunos autores a calificar de *patrocinio con contrapartidas o sponsoring* este tipo de actuaciones, contribuyendo con ello al confusionismo conceptual y terminológico apuntado al inicio del presente capítulo. *Vid.* en este sentido, GOBIN, A.: *Le mécénat, op. cit.*, pág. 169; CHALENDAR, J. de et BRÉBISSON, G. de: *Mécénat en Europe, op. cit.*, pág. 190, así como los abundantes e interesantes comentarios recogidos en la página web de la *Association pour le développement du Mécénat Industriel et Commercial, Admical* (http://www.admical.org/mecenat/index.htm).

Por lo que se refiere al sujeto donante, es evidente que en la figura regulada en el art. 70 LFIF no podemos hablar del mismo en puridad, pues no existe ningún acto de donación o aportación a un tercero. En todo caso, debemos hablar del sujeto al que va dirigido el incentivo fiscal o sujeto que realiza la inversión en actividades de interés general, pero nunca de donante *stricto sensu,* debido a la falta de traslación de bienes o dinero a un tercero así como de la inexistencia de voluntad específica de enriquecerlo.

Por lo que concierne al elemento formal del incentivo fiscal que estudiamos, es obligado destacar que la inexistencia de aportación privada alguna, en bienes o dinero, es, como apuntábamos en las líneas precedentes, el elemento que nos permite distinguir con más claridad esta figura de las demás reguladas en la Ley 30/1994. En este sentido, la Memoria que acompañó la tramitación del Proyecto de Ley ya destacaba la diferencia apuntada en los siguientes términos: "La nota más característica de esta deducción es que el acontecimiento puede estar organizado por la propia empresa, lo que la *diferencia* de las restantes figuras contempladas en el Anteproyecto, en las cuales las personas o entidades colaboradoras se limitan a aportar su mera colaboración material, en metálico o en bienes, pero sin realizar por sí ninguna actividad de interés general"[228].

Como consecuencia del carácter de la actividad organizada, la empresa resultará, con toda probabilidad, económica y comercialmente beneficiada, debido a la repercusión social que el ejercicio y promoción de actividades de interés general tendrá en relación a su imagen y notoriedad en el mercado en que actúa. Con JIMÉNEZ DÍAZ entendemos que la alusión a la organización de *acontecimientos públicos* "parece indicar el deseo del legislador de armonizar la actuación altruista con la consecución de la difusión del nombre o la marca de la empresa, asociada a un acontecimiento de aquélla naturaleza"[229]. Esta

---

[228] Documentación núm. 97 elaborada por la Secretaría General del Congreso de los Diputados, pág. 536.

[229] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.,* pág. 250. En el mismo sentido lo ha entendido GARCÍA LUÍS: *Fiscalidad de fundaciones y*

circunstancia ha llevado a algunos autores a incluir esta figura bajo la denominación *comunicación por el acontecimiento*[230], fenómeno caracterizado por la búsqueda de compensaciones o contrapartidas que deriven, directa o indirectamente, en algún tipo de beneficio para la empresa que realiza la acción. En este sentido parece entenderlo también el legislador estatal debido a que en la configuración legal de la figura que estudiamos prevé, de manera expresa, la obtención de beneficios económicos por parte de la empresa como consecuencia de la actividad de interés general organizada, los cuales deberán integrarse, como si de un ingreso más de la actividad empresarial se tratase, en la base imponible del impuesto personal del sujeto pasivo (arts. 5.3 y 6.3 RDIF)[231].

Desde el punto de vista tributario, esta obligación podría ser considerada excesiva, en cuanto parece desincentivar este tipo de actuaciones. En efecto, aunque la empresa pueda deducir el importe del gasto efectuado también deberá computar como ingresos los beneficios obtenidos con aquella acción, de manera que puede ser que la decisión de organizar un acontecimiento público no siempre le resulte económica y fiscalmente rentable. Esta circunstancia nos permite afirmar que, en ocasiones, la empresa puede realizar la acción con independencia de la obtención o no de beneficios económicos, buscando simplemente la

---

asociaciones, op. cit., pág. 277. Con carácter general, se muestran partidarios de la asociación de la idea de inversión en actividades culturales y la obtención de algún tipo de beneficio, económico o comercial, por parte de la empresa organizadora, LÓPEZ MENUDO, F.: "Patrocinio deportivo: implicaciones jurídico-públicas", Cívitas, *REDD*, núm. 1, 1993, pág. 11; MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 29 y CÁNOVAS SÁNCHEZ: "Patrocinio y mecenazgo cultural", *op. cit.*, pág. 32.

230 Expresión introducida por SZYBOWICZ y MAGISTRALI: *Esponsorización y mecenazgo, op. cit.*, pág. 16, y utilizada, entre otros, por MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 178 y JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, págs. 140 y 250.

231 Debemos destacar que la Ley 30/1994 no contiene pronunciamiento expreso alguno sobre tal extremo, de manera que podríamos entender que el reglamento se ha excedido en su regulación. Así lo han entendido, entre otros, GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO RUIZ DE AYÚCAR: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 544.

colaboración con fines socialmente relevantes o por las connotaciones publicitarias que tal acción pueda reportarle. Nos encontramos, de nuevo, ante un elemento que incide en la apuntada naturaleza híbrida de la figura regulada en el art. 70 LFIF y que, en ningún caso, debe conducirnos a confundirla con las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial.

Puede decirse, en fin, que, dadas las especiales características de la figura regulada en el art. 70 LFIF y sus diferencias manifiestas en relación a las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial, hubiese sido más adecuada su regulación independiente, quizás en un Capítulo o Sección a parte, como una forma de colaboración empresarial en actividades de interés general pero distinta de las actuaciones que integran el mecenazgo y el patrocinio empresarial. Su configuración legal actual no hace más que incrementar el confusionismo que rodea a los fenómenos que estudiamos, y dificulta la correcta aplicación de los términos o conceptos que deben utilizarse para denominar con propiedad los fenómenos ante que nos encontramos, así como la correcta determinación del régimen jurídico que resulta aplicable en cada supuesto.

2.2.2.1.2.- Beneficio fiscal

El art. 70 LFIF establece la deducibilidad de las cantidades directamente empleadas por la empresa en alguna de las siguientes actividades:

a) organización de acontecimientos públicos o realización de actividades de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otro de interés general de naturaleza análoga, o bien

b) realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, edición de libros, vídeos y fonogramas.

En este contexto, resulta evidente que el art. 70 LFIF está incentivando la realización de actividades *ajenas* a la actividad mercantil o finalidad típica de la empresa organizadora, ya que, en caso contrario, la empresa podría deducir sin limitaciones los gastos propios del ejercicio de su actividad económica y

carecería de sentido pensar que en tal supuesto se articula un incentivo fiscal como el que estudiamos. La importancia tributaria de la medida contenida en el art. 70 LFIF se encuentra, precisamente, en la deducibilidad de los gastos en que pueda incurrir la empresa en ocasión de la organización de acontecimientos públicos y demás actividades de interés general ajenas a su actividad mercantil, pues pese a no existir correlación alguna entre éstos y los ingresos de la entidad, la Ley 30/94 establece su deducibilidad[232]. Es precisamente esta circunstancia la que nos permite afirmar que nos encontramos ante *beneficios fiscales* que operan sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria[233], en cuanto suponen la deducción de las cantidades empleadas por el sujeto pasivo en la organización de determinados acontecimientos públicos a efectos de la determinación de la base imponible de su impuesto personal, cantidades que de otro modo no resultarían nunca deducibles.

La concreta articulación del beneficio fiscal regulado en el art. 70 LFIF determina que las sociedades y personas físicas empresarios o profesionales en régimen de estimación directa[234] que destinen directamente cantidades a la realización de las actividades enunciadas al inicio de este epígrafe, puedan gozar de una deducción del 100% del importe invertido con el límite del 5% de la base imponible o, alternativamente, a elección del sujeto pasivo, del 0'5 por mil del volumen de ventas, no pudiendo dar lugar, en este último supuesto, a una base imponible negativa. En el caso de empresarios y profesionales, el cómputo de dicho límite se efectuará, evidentemente, sobre la porción de la

---

[232] *Vid.* en este sentido a MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general,* Tomo I, Centro de Estudios Financieros, 1996, pág. 264. También, SEGARRA, A.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/1995, de 27 de diciembre y Real Decreto 537/1997, de 14 de abril. Análisis y comentarios,* Ed. Deusto, 1997, pág. 129.

[233] Sobre el concepto de beneficio fiscal y sus modalidades *vid. infra* apartado segundo del Capítulo III del presente trabajo de investigación.

[234] En este punto resulta criticable la exclusión que, por silencio normativo, se realiza de los empresarios y profesionales en régimen de estimación objetiva. *Vid.* en este sentido, GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.,* pág. 277.

base imponible del IRPF que corresponda a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad económica.

Ante estas limitaciones nos preguntamos qué sucedería si el sujeto pasivo optase por aplicar el límite del 0'5 por mil de su volumen de ventas y de tal operación resultase un importe a deducir que diese lugar a una base imponible negativa. La Ley es clara al respecto: en tales circunstancias el sujeto pasivo sólo podría restarse un importe tal que dejase la base imponible a 0, pero nunca con signo negativo. ¿Qué sucedería entonces con los excesos que el sujeto pasivo no ha podido aplicar en el presente ejercicio? ¿Existe la posibilidad de trasladarlos a ejercicios sucesivos?. Ante el silencio de la Ley debemos entender que, en contra del espíritu incentivador que fundamentó su redacción, el sujeto pasivo perderá el derecho a deducir tales excesos pese a la obligación de contabilizar como ingresos los beneficios económicos que tal actividad le hubiese podido originar.

2.2.2.1.3.- Procedimiento

Para que las cantidades empleadas por los sujetos pasivos en actividades de interés tengan la consideración de partida deducible en su impuesto personal, es necesario que se cumplan una serie de requisitos formales establecidos, con carácter general, en los arts. 5, 6 y 7 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Concretamente, las entidades o personas físicas interesadas en el incentivo fiscal previsto en el art. 70 LFIF deberán remitir a la delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal una *comunicación escrita* en la que se concreten los siguientes aspectos: el tipo de actividad que se pretende desarrollar[235]; el importe del

[235] Concretamente, el art. 5.2 RDIF establece la necesidad de comunicar el "carácter asistencial, cultural, educativo, científico, de investigación, deportivo, de promoción del

gasto realizado; y, en último lugar, una memoria en la que se describa y justifique la contribución a los fines del art. 42.1.a) LFIF[236] o al fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, edición de libros, vídeos y fonogramas que las actividades realizadas comporten. Dicha comunicación deberá ser remitida al órgano competente antes del cierre del ejercicio en que proceda la deducción del gasto.

Para finalizar este apartado resulta interesante destacar que, como acertadamente recoge el art. 7.3 RDIF, la citada actuación administrativa previa no excluye la comprobación que con posterioridad puedan realizar los órganos competentes de la Administración Tributaria, en aras a comprobar la efectividad del gasto así como la adecuación de las actuaciones desarrolladas a los fines de interés general que fundamentan su deducibilidad. Esta previsión determina que las empresas puedan deducir los gastos en los que, por aplicación del art. 70 LFIF, hayan incurrido desde el momento de su efectiva realización, sin necesidad de esperar un pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria en tal sentido[237]. En cualquier caso, el órgano competente podrá comprobar, *a posteriori*, la veracidad y adecuación de los datos comunicados por la empresa en relación al gasto realizado en el contexto del art. 70 LFIF, pudiendo determinar, en su caso, la improcedencia de la

---

voluntariado social o cualquier otro interés de naturaleza análoga" de las actividades o acontecimientos promovidos por la empresa. En caso de que actividades realizadas por la empresa estén destinadas al fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, edición de libros, vídeos y fonogramas, el art. 6.2 RDIF sólo exige la comunicación de la realización de tales actividades.

[236] Esta remisión reglamentaria al art. 42.1.a) LFIF supone, a nuestro entender, una ampliación de los fines citados en el propio art. 70 LFIF, ya que en aquél se enumeran determinados fines que no aparecen citados en éste. Concretamente, el art. 70 LFIF no contiene en su enumeración las actividades de carácter cívico, sanitario, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social y de investigación. Realizamos esta observación sin perjuicio del inciso final del art. 70 LFIF -"o cualesquiera otros de interés general de naturaleza análoga"- , que, por sí mismo, permitiría englobar las citadas elusiones en aquél precepto aunque fuese utilizando la analogía.

[237] *Vid.* en este sentido, GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 279.

exención disfrutada. En tal supuesto, el contribuyente podrá optar por recurrir la citada decisión administrativa o bien devolver los beneficios fiscales indebidamente disfrutados.

2.2.2.1.4.- Compatibilidades e incompatibilidades con otras medidas de incentivo

El art. 70 *in fine* LFIF establece la *compatibilidad* del límite del incentivo previsto en el mismo con el de los arts. 63 LFIF (aportaciones realizadas por personas jurídicas a entidades sin fines lucrativos) y 68 LFIF (convenios de colaboración empresarial). Los términos utilizados en la redacción de este precepto nos llevan a plantearnos dos cuestiones relativas a su configuración y efectiva aplicación: en primer lugar, qué supone la compatibilidad de los límites de dichos incentivos y cómo debe ser aplicada, y en segundo lugar, por qué la citada compatibilidad no es predicable en relación al incentivo previsto para las donaciones realizadas por personas físicas en las mismas circunstancias.

Pues bien, por lo que concierne a la primera de las cuestiones planteadas entendemos que, en el contexto del art. 70 LFIF, el término compatibilidad es utilizado para hacer referencia a la posible aplicación simultánea de diversos beneficios fiscales y sus respectivos límites[238]. Es decir, en la concreta aplicación de cada una de las medidas de incentivo previstas en los arts. 63, 68 y 70 LFIF, la empresa inversora o aportante deberá tener en cuenta el límite previsto en cada uno de los citados artículos,

---

[238] En este sentido lo ha entendido la DGT en diversas de las consultas que le han sido planteadas. Así, en la Contestación a la Consulta núm. 0301/2000, de 22 de febrero, la DGT entiende que existe *compatibilidad* entre la deducción por cuenta vivienda y la deducción por adquisición de vivienda habitual en relación a las cantidades entregadas al promotor o constructor, debido a que ambas "podrán simultanearse", si se cumplen el resto de requisitos fijados en la normativa vigente, en un mismo ejercicio. A *sensu contrario* entendemos que existe *incompatibilidad* cuando tal aplicación simultánea no resulta factible. Así lo ha entendido la DGT en la Contestación a la Consulta núm. 0646/1997, de 8 de abril, entre otras, donde establece que la deducción por adquisición de una vivienda habitual declarada Bien de Interés Cultural del PHE y la deducción por inversiones en Bienes de Interés Cultural resultan incompatibles, ya que "no se podrá aplicar a una única inversión el beneficio fiscal en dos de sus modalidades".

con independencia de que en un mismo período impositivo el sujeto pasivo haya realizado actuaciones englobadas en los diversos supuestos enunciados o bien en sólo uno de ellos. De este modo, si la empresa organiza un acontecimiento de interés general y además firma un convenio de colaboración con una fundación acogida al régimen especial de la Ley 30/1994, deberá tener en cuenta que el gasto deducible aplicable en *cada uno* de los supuestos descritos será, como máximo, del 5% de la base imponible o bien, a su elección, del 0'5 por mil del volumen de ventas. En otros términos, dichos límites no actúan como techo máximo de deducción para el conjunto de beneficios fiscales citados sino para cada uno de ellos individualmente considerados. De ahí su compatibilidad.

A nuestro juicio, la justificación de tal previsión normativa se encuentra en el hecho de que las premisas que dan juego a cada uno de los beneficios cuya compatibilidad se predica son distintos, en cuanto no es lo mismo la organización directa de un acontecimiento público por parte de la empresa, la realización de una aportación desinteresada a una entidad no lucrativa o la firma de un convenio de colaboración empresarial. Una apurada técnica jurídica exige la solución adoptada en el artículo que estudiamos, por lo que su inclusión resulta innecesaria por propia lógica jurídica, y más si tenemos en cuenta que los términos utilizados más bien pueden inducir a confusión.

En relación a la segunda de las cuestiones planteadas, esto es, al silencio normativo sobre la posible compatibilidad del límite del incentivo del art. 70 LFIF y del establecido en el art. 61 LFIF para las aportaciones realizadas por personas físicas en las mismas circunstancias que las previstas en el art. 63 LFIF[239], entendemos que únicamente caben dos explicaciones razonables a tal silencio normativo. Por un lado, entender que la distinta naturaleza de los beneficios fiscales previstos en el art. 70 LFIF -gasto

[239] Concretamente, el problema se plantea en relación a los empresarios y profesionales en régimen de estimación directa ya que únicamente a estos, en cuanto a personas físicas se refiere, es de aplicación el incentivo fiscal previsto en el art. 70 LFIF.

deducible para la determinación de la base imponible- y en el art. 61 LFIF -deducción de la cuota-, determina la imposibilidad de darles un tratamiento tributario unitario a efectos de la aplicación de un único límite conjunto, dada su distinta localización dentro de la estructura del tributo. Por otro lado, también es posible entender que se trata de un error de la norma en la remisión de los preceptos, de un olvido involuntario del legislador debido a las diversas modificaciones que sufrió la redacción del precepto hasta su definitiva aprobación[240].

En cualquier caso, entendemos que debe extenderse el criterio de la compatibilidad de límites al incentivo fiscal aplicable a las personas físicas empresarios o profesionales que realicen este tipo de gastos, evitando, de este modo, la consecuente discriminación de trato que resulta de la actual redacción del precepto.

Junto a la citada compatibilidad de límites, el art. 7.2 del RDIF establece la *incompatibilidad* entre el beneficio fiscal previsto en el art. 70 LFIF y los incentivos a la inversión y bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondientes, en su caso, a las mismas actividades[241]. En otros

---

[240] Así lo han entendido, entre otros, ESCRIBANO, F.: "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994", *op. cit.*, pág. 19 y GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a la Ley de fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 545. Concretamente, GARCÍA LUIS indica como origen de la citada omisión el hecho de que "en el proyecto de ley el incentivo a la realización directa de gastos en actividades de interés general sólo estaba previsto para las personas jurídicas. En el debate parlamentario se amplió a empresarios y profesionales personas físicas, introduciendo esta referencia en el párrafo primero del artículo 70 pero, erróneamente, no se hizo lo propio en el último párrafo", en *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 278.

[241] A juicio de algunos autores, con los que nos mostramos de acuerdo, esta limitación resulta de dudosa legalidad en cuanto no encuentra previsión legal alguna que la ampare. En este sentido, DEL CAMPO ARBULO entiende que "al no tener amparo en ley formal, hay que entender que se produce *ultra vires* aunque su justificación resida en la misma filosofía que inspira el art. 70 LF: la actividad realizada debe ser ajena a la que ordinariamente despliega el contribuyente, por lo que si existe coincidencia sólo cabe gozar de un incentivo (...). En aras a evitar la doble relevancia fiscal de un mismo gasto, el art. 7.2 RDIF actúa entonces como *norma de cierre* del sistema", en *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 481. En términos similares *vid.* MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "Fiscalidad del

términos, en aquellos supuestos en que la actividad llevada a cabo por la empresa sea susceptible de gozar del incentivo previsto en el art. 70 LFIF y, *a la vez*, de alguno de los incentivos a la inversión previstos en la LIS[242], el contribuyente deberá optar por la aplicación efectiva de sólo uno de ellos, ya que una única inversión no puede dar lugar a la aplicación de dos beneficios fiscales que tienen un mismo objetivo: fomentar la realización de determinadas actividades.

Concretamente, la citada incompatibilidad parece hacer referencia a los siguientes incentivos fiscales establecidos en la LIS: en primer lugar, al incentivo previsto en el art. 32.1 LIS, relativo a la bonificación por la realización de actividades exportadoras de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros y fascículos; en segundo lugar, a la deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros (art. 35 LIS) y, en último lugar, a la deducción por inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, (art. 35 apartados 4 y 5 LIS).

De este modo, cuando una determinada actividad inversora del contribuyente dé derecho a disfrutar del beneficio fiscal previsto en el art. 70 LFIF y, a la vez, a alguno de los beneficios previstos en la LIS será necesario que escoja uno de ellos teniendo en cuenta los porcentajes, límites y requisitos de deducibilidad y solicitud exigidos en cada uno de los supuestos[243].

---

mecenazgo", *op. cit.*, pág. 147 y GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales", op. cit.*, pág. 545.

[242] Sobre las dificultades derivadas de la concreta aplicación de los incentivos a la inversión en el IS *vid.* por todos CERVERA TORREJÓN, F.: "El límite conjunto de las deducciones de la cuota por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1997, pág. 9 y ss.

[243] En este contexto, MARÍN-BARNUEVO FABO ("Fiscalidad del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 147) ha considerado que la regulación contenida en la LFIF resulta, cuanto menos, paradoxal en cuanto "los sujetos que se acogieran a los incentivos fiscales de la Ley 30/1994, además de soportar restricciones sobre las cuantías deducibles y de estar obligadas a comunicar y justificar a la Administración las actuaciones realizadas, obtendrán eventualmente un beneficio fiscal inferior al que les correspondería en caso de despreciar la Ley de

En este orden de ideas, deberíamos añadir a las anteriores un supuesto de incompatibilidad, en relación al incentivo fiscal previsto en el art. 70 LFIF y los gastos derivados de actuaciones de *patrocinio publicitario*. En la medida en que los gastos de patrocinio en que incurra una empresa tengan la consideración de publicidad en los términos del art. 24 LGP, y a la vez hayan sido realizados por la empresa en ocasión de la organización de un acontecimiento público que encaje en la descripción realizada en el art. 70 LFIF, el contribuyente deberá optar por aplicar al citado desembolso el incentivo previsto en este artículo o bien darle cabida en el art. 14.1.e) *in fine*, como un gasto de publicidad y propaganda del ejercicio[244], ya que en caso contrario una misma inversión estaría dando lugar a la aplicación de dos incentivos fiscales distintos con objetivos equivalentes.

2.2.2.2.- Inversiones y gastos directamente realizados por el contribuyente en bienes de interés cultural

El segundo supuesto de inversión que es preciso distinguir de las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial es el regulado en los arts.

Fundaciones y seguir, lisa y llanamente, el régimen general previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades". Si bien es cierto que la efectiva aplicación del beneficio fiscal del art. 70 LFIF exige determinadas formalidades no establecidas en la LIS, también es cierto que aquél beneficio se aplica sobre la base imponible del sujeto pasivo, mientras que las medidas recogidas en la LIS se articulan siempre como deducciones en la cuota. A nuestro juicio, esta distinta configuración determina que sólo de manera casuística pueda determinarse la verdadera ventaja económica de unas medidas frente a otras, no siendo posible realizar un juicio apriorístico en los términos utilizados por el autor citado.

[244] En este sentido lo ha entendido, de manera expresa, la DGT. Así, en la Contestación a la Consulta 70/2000, de 25 de enero, la DGT señala que "en la medida en que los gastos en que incurran las entidades patrocinadoras para la realización de las actividades mencionadas en la Exposición Universal tengan la consideración de gastos de publicidad, no será de aplicación lo establecido en el art. 70 de al Ley 30/1994, puesto que expresamente el art. 7.2 del mencionado Real Decreto 765/1995 señala que estas deducciones serán incompatibles, para un mismo concepto, con los incentivos fiscales a la inversión y bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondientes, en su caso, a las mismas actividades".

55.5 LIRPF y 35.1 LIS, relativos a las inversiones realizadas por personas físicas y jurídicas en bienes de interés cultural, respectivamente.

Concretamente, en dichos preceptos se establece la deducibilidad de las cantidades invertidas por el contribuyente en la *adquisición* de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o bien, en la *conservación, reparación, restauración, difusión y exposición* de dichos bienes.

2.2.2.2.1.- Diferencias con las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial

La necesidad de delimitar y diferenciar los supuestos regulados en los arts. 55.5 LIRPF y 35.1 LIS de las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial se encuentra en la similitud objetiva y teleológica existente entre aquellos y algunos de los supuestos regulados en la Ley 30/1994.

En efecto, dentro de las actuaciones de mecenazgo especialmente incentivadas en la Ley 30/1994 se encuentran las aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas a entidades no lucrativas consistentes, por un lado, en donaciones de bienes del PHE inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural (arts. 59.1 y 63.1.a LFIF) y, por otro, en donaciones dinerarias para la conservación, reparación y restauración de dichos bienes (arts. 59.3 y 63.1.c *in fine* LFIF). Como puede observarse, el elemento objetivo de los incentivos fiscales recogidos en la LFIF coincide con el previsto en la LIRPF y en la LIS, en cuanto los medios en que se materializa la acción llevada a cabo por el contribuyente son los mismos[245].

[245] Sin perjuicio de esta afirmación, es preciso hacer dos puntualizaciones al respecto, ya que la equiparación entre los supuestos que estudiamos no es total. En efecto, el ámbito objetivo de los arts. 55.5 LIRPF y 35.1 LIS es más *reducido* que el establecido en la LFIF. Concretamente, en la LIRPF y la LIS se hace únicamente referencia a los bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural (bienes muebles o inmuebles con especial protección: art. 12.1 LPHE), mientras que en la LFIF también son susceptibles de donación, junto a aquellos, los bienes inscritos en el Inventario General (bienes muebles no declarados de interés cultural pero de especial relevancia: art. 26.1 LPHE). En cambio, en relación al segundo de los supuestos que integran las inversiones que estudiamos, la LIRPF y la LIS establecen un campo de aplicación más *amplio* que el previsto en la LFIF, en cuanto junto a

Desde el punto de vista teleológico, podemos decir que los supuestos que estudiamos revisten también un gran paralelismo, en cuanto con ambas medidas el legislador busca la conservación y enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los españoles, bien mediante la inversión directa en los mismos, bien mediante donaciones a entidades dedicadas a este tipo de bienes.

En último lugar, y en relación a los sujetos a los que van dirigidos los incentivos que estudiamos, existe una total equiparación entre ambos supuestos, en cuanto se trata de actuaciones que pueden ser realizadas tanto por personas físicas como por personas jurídicas. Pese a ello, e igual que sucedía con las actuaciones estudiadas en el apartado anterior, la efectiva realización de las actividades reguladas en la LIRPF y la LIS no requiere de ningún sujeto perceptor de los bienes o cantidades dinerarias que el contribuyente decide destinar a los bienes de interés cultural, ya que es él mismo quien directamente efectúa la inversión en dichos bienes. En cambio, en las aportaciones que integran las actuaciones de mecenazgo siempre existe una entidad intermediaria-beneficiaria que canaliza las aportaciones hacia aquellos mismos bienes.

Puede decirse, en fin, que aunque con una misma finalidad y en relación a un mismo tipo de bienes, las medidas previstas en la LIRPF y en la LIS son distintas a las actuaciones de mecenazgo, en cuanto la conducta del contribuyente que realiza la actividad incentivada es canalizada por vías de distinta naturaleza y efectividad. En un caso, el contribuyente realiza directamente la inversión en bienes de interés cultural, mientras que en el otro prefiere dejarlo en manos de entidades específicamente dedicadas a tales tareas.

---

los gastos de conservación, reparación y restauración de aquellos bienes también incluyen los gastos de difusión y exposición, gastos que no aparecen cubiertos por el incentivo fiscal previsto en la LFIF. De todos modos, lo que nos interesa destacar a efectos de nuestro estudio es el paralelismo existente entre los supuestos que estudiamos cuando se trata del mismo tipo de bienes.

2.2.2.2.2.- *Incentivo fiscal*

Las personas físicas y jurídicas que realicen inversiones en bienes inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural tienen derecho a gozar de un incentivo fiscal consistente en la aplicación de un porcentaje determinado -15% cuando el inversor es una persona física y 10% cuando es una persona jurídica- sobre el importe de las cantidades invertidas en la adquisición de dichos bienes, así como en su conservación, reparación, restauración, difusión o exposición.

Desde el punto de vista temporal, es preciso que el bien de interés cultural adquirido permanezca en el patrimonio del titular, persona física o jurídica, durante un período mínimo de tres años, de manera que una transmisión del mismo antes de transcurrido dicho plazo derivaría, inevitablemente, en la obligatoria devolución de los beneficios fiscales disfrutados durante su titularidad junto a los intereses de demora correspondientes. Además, cuando el titular del bien es una persona física, existe la obligación de comunicar la transmisión del bien al Registro General de Bienes de Interés Cultural, entendemos que con la finalidad de controlar el camino que sigue este tipo de bienes dado su especial carácter. Tal obligación no resulta predicable, sorprendentemente, en el caso de las personas jurídicas, dado el silencio que la LIS guarda en este punto.

En relación a los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión o exposición de este tipo de bienes, existen distintos requisitos de deducibilidad en atención a la naturaleza del sujeto donante. En este sentido, la LIRPF condiciona la deducibilidad de dichas cuantías al hecho de que las mismas no puedan ser articuladas como gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto de cualquiera de las fuentes de renta del contribuyente, como podría perfectamente suceder en el ámbito de los rendimientos del capital o de los rendimientos de actividades económicas[246].

[246] *Vid.* en este sentido ORÓN MORATAL, G.: "Determinación de la cuota líquida estatal", en la obra colectiva *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no*

Por lo que se refiere a las personas jurídicas, la LIS exige que la inversión realizada se "*active* en el balance de la sociedad, lo que permitirá la amortización posterior del nuevo elemento patrimonial, si éste se adquiere, del valor de inversión, si se restaura, o del gasto activado si aquél se conserva, repara o el sujeto pasivo invierte en su difusión y exposición"[247].

En último lugar, debemos destacar que la efectiva aplicación de los incentivos que acabamos de estudiar está sujeta a ciertos límites en cada uno de los impuestos personales del inversor. En este sentido, las deducciones aplicables por las inversiones realizadas por personas físicas en bienes de interés cultural no podrán exceder del 10% de la base liquidable del contribuyente[248], porcentaje que se eleva al 35% de la cuota íntegra[249] minorada, en su caso, en el importe de las deducciones por doble imposición y bonificaciones, cuando el inversor es una persona jurídica.

---

residentes (Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero), Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 427. También FERNÁNDEZ LÓPEZ: "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *op. cit.*, pág. 66.

[247] *Cfr.* FERNÁNDEZ LÓPEZ: "Perspectiva jurídica ...", *op. cit.*, pág. 69.

[248] La base de las deducciones que se tienen en cuenta a efectos del cálculo del presente límite está constituida por las deducciones por donaciones a entidades no lucrativas reguladas en la LFIF y en el art. 55.3.b) LIRPF, así como por las inversiones directamente realizadas por el contribuyente en bienes de interés cultural (art. 55.5 LIRPF).

[249] Este límite del 35% de la cuota íntegra se aplica sobre el importe de todas las deducciones previstas en el Capítulo IV LIS: "Deducciones para incentivar la realización de determinadas deducciones" (arts. 33 a 36 bis LIS).

2.3.- Dotación fundacional[250]

2.3.1.- Concepto y contenido

La dotación fundacional puede definirse como "el resultado de un acto unilateral de desprendimiento patrimonial gratuito y no sujeto a aceptación que, en el ejercicio del derecho constitucional de fundar o por solidaridad con él, se dirige, respectivamente, a la erección de una fundación o al incremento de su capital, y no a la financiación directa de sus actividades"[251]. En otros términos, siendo la fundación un patrimonio adscrito a un determinado fin de interés general, la dotación se configura como el conjunto de bienes y derechos que el fundador o fundadores deciden afectar, de manera duradera, al cumplimiento de dichos fines[252], bien sea en el momento de la constitución de la entidad o bien en un momento posterior.

De acuerdo con el art. 10 LFIF, la dotación fundacional puede consistir en dinero, bienes y derechos de cualquier clase y debe ser adecuada y suficiente para los fines fundacionales. Además, como ya hemos indicado, la dotación puede consistir en un desembolso inicial, realizado en el origen o momento de constitución de la entidad, así como en posteriores afectaciones que, durante la vida de la fundación, sean realizadas por el propio fundador o por el Patronato con carácter permanente.

---

[250] Sobre la dotación fundacional *vid.*, con carácter general, la documentada obra de SERRANO CHAMORRO, Mª E.: *Las fundaciones: dotación y patrimonio,* Monografías Cívitas, Madrid, 2000.

[251] *Cfr.* ALBALADEJO, M.: *Compendio de Derecho Civil,* Ed. Bosch, Barcelona, 1997, pág. 80.

[252] En este sentido, PUIG FERRIOL define la dotación fundacional como "el negocio jurídico en virtud del cual una determinada masa patrimonial se transmite desde el patrimonio del o de los fundadores al de la fundación, que de esta suerte se convierte en titular de los bienes y derechos transmitidos", en "El patrimonio fundacional en la Ley de de Fundaciones catalanas", *Anuario de Derecho Civil,* 1983/II, pág. 1649.

2.3.2.- *Similitudes y diferencias con las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial*

En una primera aproximación, resulta factible considerar las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional como actuaciones de mecenazgo, en cuanto indiscutiblemente suponen un acto dispositivo realizado por una persona física o jurídica, con la voluntad de dotar a un tercero, concretamente una fundación, de medios suficientes para hacer frente a los fines de interés general que motivan su creación y funcionamiento, sin buscar con ello la obtención de contrapartida directa alguna.

Ahora bien, si analizamos con más profundidad los distintos elementos que concurren en el negocio jurídico fundacional y los comparamos con los elementos definitorios de toda actuación de mecenazgo en cuanto acto cuya naturaleza jurídica responde a la de las donaciones, veremos que no es posible realizar aquélla calificación, sino al contrario: es preciso excluirla de su ámbito de aplicación.

Como se ha puesto de manifiesto en el apartado destinado al estudio de la naturaleza jurídica de las aportaciones que constituyen nuestro objeto de estudio, son tres los elementos que concurren en toda actuación de mecenazgo en cuanto negocio jurídico de donación: es un acto de liberalidad, un acto gratuito y un acto dispositivo aceptado por el donatario. En este punto, la doctrina coincide en considerar que en las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional concurren, sin lugar a dudas, las dos primeras características apuntadas[253], en cuanto la institución de la dotación

---

[253] Entre otros, *vid.* en este sentido, CASTRO y BRAVO, F.: *Temas de Derecho Civil*, Madrid, 1971, pág. 97; DÍEZ-PICAZO y GULLÓN: *Sistema de Derecho Civil*, Madrid, 1989, pág. 569; CAFFARENA LAPORTA, J.: *El régimen jurídico de las fundaciones. Estudio para su reforma*, Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid, 1991, pág. 110; LACRUZ BERDEJO, J.L. y otros: *Elementos de Derecho Civil*, Tomo I, Vol. II, Ed. Dykinson, 2000, pág. 315; VATTIER FUENZALIDA: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1063; SERRANO CHAMORRO: *Las fundaciones: dotación y patrimonio, op. cit.*, pág. 122.

supone, por un lado, un acto de liberalidad que busca enriquecer y dotar de medios suficientes a la entidad no lucrativa para hacer frente a los fines de interés general que fundamentan su creación y, por otro, un acto de altruismo no susceptible de generar contraprestación directa alguna para aquél que lo realiza, sin perjuicio de los posteriores beneficios económicos o rendimientos que los bienes y derechos entregados puedan generar. Nos encontramos, en definitiva, ante actos de pura beneficencia en los términos del art. 1274 CC, en cuanto responden a la mera liberalidad del bienhechor.

Dado el criterio de la inscripción constitutiva mantenido por la LFIF, en virtud del cual la fundación existe legalmente desde el momento de su inscripción en el Registro correspondiente, entendemos, con la doctrina mayoritaria, que en el negocio jurídico fundacional no concurre la última de las notas características de las donaciones: la aceptación de la aportación por parte del beneficiario[254]. En efecto, la atribución dotacional no puede ser aceptada ya que no existe, *estricto sensu*, entidad donataria alguna que pueda manifestar tal aceptación por carecer ésta de personalidad jurídica en el momento en que se efectúa aquella dotación. En este sentido, la doctrina se muestra prácticamente unánime en considerar que nos encontramos ante un negocio jurídico *unilateral*, debido a que su perfección no exige aceptación alguna o, de otro modo, se perfecciona con la voluntad de una sola parte[255].

---

[254] Así lo han entendido, entre otros, LÓPEZ JACOISTE, , J.J.: "La fundación y su estructura a la luz de sus nuevas funciones", *RDP*, 1965, pág. 582; LACRUZ BERDEJO y otros: *Elementos de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 315; PUIG FERRIOL, L.; GETE-ALONSO CALERA, M.C.; GIL RODRÍGUEZ, J. y HUALDE SÁNCHEZ, J.J.: *Manual de Derecho Civil*, Vol. I, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 406; SERRA RODRÍGUEZ, A.: *Las fundaciones: elementos esenciales y constitución (Estudio conforme a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general)*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 1995, pág. 52; SERRANO CHAMORRO: *Las fundaciones: dotación y patrimonio, op. cit.*, pág. 68; DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 240.

[255] En este sentido *vid.*, entre otros, LÓPEZ JACOISTE: "La fundación y su estructura a la luz de sus nuevas funciones", *op. cit.*, pág. 583; ALBALADEJO, M.: *Compendio de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 80; LACRUZ BERDEJO y otros: *Elementos de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 317; PUIG FERRIOL, L.: "El patrimonio fundacional en la Ley de Fundaciones catalanas", *op. cit.*, pág. 1650; VATTIER FUENZALIDA: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo, *op. cit.*, pág. 1063;

Recordemos que, en cambio, la donación se configura como un negocio jurídico bilateral *ex* arts. 618, 623 y 629 CC, en cuanto existe un *animus* determinado manifestado por ambas partes: el *animus donandi* que concurre en la persona del donante y el *animus de aceptación* de la atribución gratuita por parte del donatario.

Si analizamos con más profundidad los elementos que concurren en el acto de dotación, es posible encontrar otras diferencias entre éste y las actuaciones de mecenazgo. En este sentido, si atendemos al elemento objetivo, veremos que en las actuaciones de mecenazgo la ley establece sólo la posibilidad de donar determinados bienes en los que concurren ciertas características o bien cantidades dinerarias, mientras que pueden formar parte de la dotación fundacional "bienes y derechos de cualquier clase" (art. 10 LFIF). Esta circunstancia ha llevado a algunos autores a considerar que podrán formar parte de la dotación no únicamente determinados bienes y sólo a título de propiedad, como sucede en las actuaciones de mecenazgo, sino cualquier bien que sea económicamente valorable y además, a títulos distintos de aquél[256]. De este modo, actuaciones de mecenazgo y dotación fundacional no comparten tampoco el elemento objetivo, ya que los bienes susceptibles de integrar uno y otro acto dispositivo son distintos.

En definitiva, con la doctrina mayoritaria entendemos que la dotación fundacional no puede integrarse dentro de las actuaciones de mecenazgo, en cuanto actuaciones cuya naturaleza jurídica responde a la de las

---

DURÁN RIVACOBA, R.: *El negocio jurídico fundacional,* Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 98.

[256] *Vid.* en este sentido, PUIG FERRIOL: "El patrimonio fundacional en la Ley de fundaciones catalanas", *op. cit.*, pág. 1647; COBO GÁLVEZ, C.: "Art. 10", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 88 y 155; SALVADOR CODERCH, P. y SEUBA TORREBLANCA, J.C.: "Fundaciones, interés general y títulos de aportación", *La Ley,* 1998-I, consultado en la Base de datos La Ley, pág. 20.

donaciones[257] y de acuerdo con la definición y caracterización dada a las mismas en el seno del presente estudio. Esta circunstancia determina que el régimen jurídico de la dotación fundacional sea distinto al del mecenazgo, pudiéndose aplicar las disposiciones propias de las donaciones en determinados supuestos, pero siendo preciso operar con sumo cuidado para evitar una aplicación analógica indiscriminada que pueda dejar en el olvido las peculiaridades de la institución fundacional[258].

2.3.3.- Beneficios fiscales

Dada la dificultad de enmarcar las aportaciones que integran la dotación fundacional dentro de las actuaciones de mecenazgo y, más concretamente, como actos dispositivos cuya naturaleza jurídica responda a la de las donaciones, a partir de la aprobación de la Ley 30/1994 se planteó el problema de determinar el régimen fiscal aplicable a aquéllas.

En la realidad, la práctica que acontecía era la dotación mínima de las fundaciones por parte de su fundador -cantidades consideradas no deducibles- y la posterior complementación de la misma una vez la entidad había sido registrada y adquirido la personalidad jurídica -cantidades que sí resultaban deducibles-[259]. En este contexto, y con la finalidad de evitar las perniciosas consecuencias derivadas de la situación descrita, la DGT equiparó, no sin cierto retraso, el tratamiento fiscal aplicable a las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional con el previsto

---

[257] En contra, se han mostrado expresamente partidarios de calificar la dotación fundacional como un acto de donación y, consecuentemente, partidarios de aplicarle el régimen jurídico de esta categoría, VATTIER FUENZALIDA: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1063 y REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: *La nueva Ley de Fundaciones, op. cit.*, pág. 176.

[258] Así lo ha expresado la doctrina más aceptada, expuesta, con carácter general, por CAFFARENA LAPORTA, J.: *Régimen jurídico de las fundaciones, op. cit.*, pág. 46.

[259] Con carácter general, *vid.* las interesantes reflexiones que sobre este punto realiza UCELAY SANZ, I.: "Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *Tribuna Fiscal*, núm. 54, 1995, págs. 82 y 83.

para las actuaciones de mecenazgo en los arts. 59 a 66 LFIF[260], basando tal extensión en la interpretación del art. 46 LFIF[261]. En efecto, el citado artículo prevé la aplicación de los beneficios fiscales de la Ley 30/1994 a las entidades no lucrativas en constitución desde la fecha en que se produce la correspondiente comunicación a la Administración, estableciendo que tales efectos se retrotraerán a la fecha de solicitud de inscripción en el Registro o de la declaración de utilidad pública si entre éstas y la fecha de la citada comunicación no han transcurrido más de tres meses. Pues bien, en el contexto descrito, la DGT entiende que "si tenemos en cuenta que el régimen de incentivos a las personas que colaboren con la entidad forma parte esencial del régimen propio de ésta, ya que contribuye de forma sustancial a la realización de su actividad, cabe entender que la eficacia retroactiva de la acreditación resulta también aplicable en lo que se refiere al régimen contemplado en el Capítulo II del Título II de la Ley 30/1994"[262], esto es, a las aportaciones efectuadas a tales entidades.

A nuestro juicio, la manifestación expresa por parte de la Administración en el sentido apuntado, es una muestra más de la distinta naturaleza jurídica de la dotación fundacional y de las actuaciones de mecenazgo en los términos que hemos defendido en las líneas precedentes.

---

[260] Con esta previsión se neutraliza la discriminación que hasta entonces existía en relación a las cuotas satisfechas por los miembros de una asociación las cuales, a tenor del art. 59.3 LFIF, sí que resultan deducibles. *Vid.* en este sentido UCELAY SANZ: "Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, págs. 82 y 83.

[261] Así, en la Resolución de la DGT de 26 de diciembre de 1997 se establece que " (...) si se cumplen los plazos previstos en el artículo 46 de la Ley 30/1994, los beneficios fiscales contemplados en el Capítulo II del Título II resultan aplicables *desde el momento de la constitución* de la fundación y, por tanto, las aportaciones a la dotación efectuadas en ese momento, que deberán constar en la escritura de constitución, se benefician del régimen previsto en los arts. 59 a 66 de la Ley, *en los mismos términos y con idénticas condiciones que las aportaciones efectuadas a fundaciones ya constituidas e inscritas*".

[262] *Cfr.* Consulta núm. 1857/1999, de 13 de octubre. En el mismo sentido, *vid.* también la Consulta 742/2000, de 31 de marzo.

2.4.- Dación de bienes del Patrimonio Histórico Español[263]

2.4.1.- Contenido de la figura

Existe en nuestro ordenamiento jurídico un último supuesto que es preciso delimitar de las actuaciones de mecenazgo, debido a la similitud de los fines perseguidos por ambas figuras: la denominada dación de bienes del PHE. La incorporación de esta figura, con profundas raíces en el Derecho Civil, al ámbito tributario se produjo mediante el art. 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español[264] (en adelante LPHE).

En dicho precepto se admite el pago de la deuda tributaria del IRPF, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante la entrega de bienes del PHE[265], siempre que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General. En este contexto, podemos definir la dación como el "acuerdo de voluntades entre el deudor y el acreedor de una obligación tributaria pecuniaria por el que la entrega de

---

[263] El estudio más extenso y documentado sobre esta figura es la obra de PEÑUELAS i REIXACH, LL.: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español, op. cit.* En relación a la distinción de la dación y las actuaciones de mecenazgo, *vid.* especialmente las págs. 95 y 96 de la citada obra.

[264] La redacción originaria de este precepto fue modificada por la Disposición Adicional 10ª de la Ley 30/1994. A partir de la entrada en vigor de la citada Ley, se amplia el ámbito de aplicación de la dación de bienes del PHE a las deudas tributarias derivadas de la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades.

[265] A la vez, esta fórmula es expresamente recogida en la normativa propia de cada uno de los impuestos que admiten tal modalidad de extinción de la deuda tributaria. *Vid.* en este sentido, el art. 80.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias; art. 36.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; art. 143.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; y el art. 36.3 de la Ley 28/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

unos determinados bienes del PHE al ente acreedor produce la extinción total o parcial de la obligación"[266].

2.4.2.- Similitudes y diferencias con las actuaciones de mecenazgo

En una primera aproximación, es posible observar el equivalente fundamento de esta figura y el de las actuaciones de mecenazgo, en cuanto la finalidad de ambas se encuentra en su naturaleza extrafiscal[267]. En efecto, en ambos supuestos el legislador arbitra una serie de medidas tributarias que buscan estimular la conservación y tutela de los bienes del PHE, aunque ello suponga un alejamiento de la estricta función de obtención de ingresos públicos en que se fundamenta todo sistema tributario[268]. Concretamente, la finalidad extratributaria de la dación de bienes del PHE "se concreta en facilitar la adquisición de los bienes integrantes del mismo por el Estado y evitar que la falta de liquidez del sujeto pasivo le obligue a una venta de este tipo de bienes que pudiera alterar su valor en el mercado"[269].

De este modo, el legislador da efectivo cumplimiento al mandato constitucional recogido en el art. 46 CE, precepto que impone a los poderes públicos la obligación de garantizar la conservación y enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de todos los españoles. La concreta articulación técnica del cumplimiento de tal mandato constitucional va desde el fomento de las donaciones de bienes del PHE a entidades no lucrativas,

---

[266] *Cfr.* PEÑUELAS i REIXACH: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, op. cit.*, pág. 14.

[267] Así lo ha entendido, de manera expresa, FALCÓN y TELLA, R.: "Problemática del pago en especie: Una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias", Cívitas, *REDF*, núm. 54, 1987, pág. 224. En el mismo sentido, PEÑUELAS i REIXACH considera que nos encontramos ante "formas o modo de extinción extrafiscales" consistentes en "el empleo de normas de procedimiento que operan sobre la forma de cumplir o de extinguir las obligaciones tributarias sin alterar el valor económico de las prestaciones debidas", en *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, op. cit.*, págs. 27 y 28.

[268] Esta cuestión será específicamente tratada en el siguiente capítulo. A él nos remitimos.

[269] *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R: "Problemática del pago en especie ...", *op. cit.*, pág. 224.

cuya propia naturaleza garantiza la conservación y difusión de dichos bienes -actuaciones de mecenazgo-, hasta la posibilidad de que el Estado[270] adquiera la titularidad de aquellos mediante su entrega, por los contribuyentes, en pago de deudas tributarias de las que aquél resulta acreedor -dación de bienes del PHE en pago de impuestos-.

Ante la citada identidad de fines, nos preguntamos cuáles son las diferencias entre la dación de bienes del PHE y las actuaciones de mecenazgo, a efectos de determinar la posible exclusión de la primera del ámbito de aplicación propio de las segundas. Pues bien, pese a que en ambos supuestos se produce la entrega de un bien del PHE a un ente que, por sus fines de interés general, garantiza el adecuado destino y conservación de los mismos[271], en el ámbito de la dación encontramos una serie de elementos que nunca estarán presentes en las actuaciones de mecenazgo.

Siguiendo a PEÑUELAS I REIXACH, podemos decir que la dación se caracteriza por la concurrencia de tres elementos esenciales: la presencia de una obligación tributaria en sentido estricto sobre la que la dación opera; un acuerdo de voluntades entre el deudor y el acreedor de dicha obligación, en virtud del cual se establece la extinción de la obligación mediante una prestación distinta a la debida (dineraria); y, en último lugar, un acto del deudor tributario consistente en la entrega del bien del PHE, entrega que supone la extinción de la obligación tributaria[272]. Como se aprecia, la dación se configura como una vía alternativa de cumplimiento de la obligación

---

[270] En este punto es preciso tener en cuenta que también las CCAA han hecho uso de este instrumento tributario. En este sentido, *vid.*, por ejemplo, la Ley 3/1999, de 10 de marzo, del Patrimonio Cultural Aragonés, en cuyo art. 100 se establece la posibilidad de que los propietarios de bienes integrados en el Patrimonio Cultural Aragonés soliciten "su cesión en propiedad, en pago de deudas contraídas con alguna de las Administraciones Locales aragonesas o con la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón".

[271] En este punto es preciso tener en cuenta que el ámbito subjetivo del mecenazgo es mucho más amplio que el de la dación de bienes del PHE, de manera que la identidad a la que hacemos referencia sólo se producirá cuando el sujeto perceptor del bien sea, en ambos casos, el Estado, las CCAA o los entes locales.

[272] *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, op. cit.*, pág. 76 y ss.

tributaria la cual, previo acuerdo entre deudor y acreedor, permite al primero extinguir una deuda tributaria pendiente con el segundo usando lo que podríamos calificar como una vía extraordinaria de cumplimiento de las prestaciones tributarias debidas. De este modo, la existencia de una obligación tributaria pendiente constituye la base que pone en marcha el mecanismo de la dación de bienes del PHE, elemento que en ningún caso concurre en las actuaciones de mecenazgo.

Podemos decir, por tanto, que la motivación que impulsa al contribuyente a realizar una u otra acción es claramente distinta. Mientras que en las actuaciones de mecenazgo busca la colaboración desinteresada y altruista con los fines de interés general de la entidad receptora del bien, no existiendo ningún pacto expreso entre donante y donatario en relación al acto que constituye su objeto, en la dación se entrega un bien del PHE para cancelar una deuda tributaria pendiente con la Administración, elemento que determina el evidente interés directo del contribuyente en este tipo de acción.

A la vez, de esta circunstancia deriva una consecuencia tributaria de suma importancia que también nos permite distinguir ambas actuaciones. Si nos encontramos ante un contribuyente titular de un bien del PHE que desea desprenderse del mismo "le resulta enormemente más ventajosa la opción de entregarlo al Estado como pago en especie de una deuda, que simplemente donarlo a una fundación o asociación o incluso al propio Estado. Porque si opta por la donación gozará de una deducción de la cuota del impuesto del 20% del valor del bien o podrá reducir su base imponible hasta un 30%, sin tributación de los posibles incrementos. En cambio, si se entrega como pago de la deuda, dicho pago equivale en realidad a una deducción del 100% de su valor sobre la cuota del IRPF o del IS, también sin tributación de incrementos eventuales"[273].

[273] *Cfr.* GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 240.

Sentado lo anterior, podemos concluir este apartado diciendo que, pese a los elementos comunes que comparten mecenazgo y dación de bienes del PHE, nos encontramos ante figuras con una naturaleza y un régimen jurídico distintos. Dichas medidas son articuladas en el seno de nuestro ordenamiento para dar respuesta a situaciones heterogéneas, respondiendo, en un caso, al altruismo del contribuyente y, en el otro, al más puro interés de aquél. Ello no es obstáculo alguno para afirmar que, en ambos supuestos, se contribuye a enriquecer el PHE mediante la entrega de los bienes que forman parte del mismo a entidades que, por su naturaleza, garantizan la conservación y enriquecimiento de dicho patrimonio.

CAPÍTULO III

NATURALEZA JURÍDICA DEL MECENAZGO

En el presente capítulo nos proponemos abordar el estudio de la naturaleza jurídica de las actuaciones de mecenazgo. A tal efecto, hemos considerado oportuno estudiar, de manera diferenciada, los dos grandes bloques que conforman las normas reguladoras de este tipo de actuaciones, esto es, el supuesto de hecho y las consecuencias jurídicas asociadas a su materialización. Por lo que se refiere al supuesto de hecho, consistente en la realización de aportaciones desinteresadas a entidades no lucrativas, será preciso abordar la naturaleza del acto dispositivo en que consiste dicha aportación así como su posible calificación jurídica como donación, en los términos recogidos en el art. 618 CC. Igualmente, en este primer apartado nos proponemos dilucidar si los supuestos de hecho propios del mecenazgo comparten elementos definitorios suficientes que nos permitan configurarlos como una categoría jurídica unitaria a la que aplicar un régimen jurídico común. De este modo, los conflictos que puedan surgir entre las partes que intervienen en este tipo de actuaciones podrán ser resueltos por aplicación de las fuentes normativas propias de tal categoría, contenidas en el régimen jurídico previamente delimitado.

La realización de una aportación desinteresada a una entidad no lucrativa en el marco de la Ley 30/94 comporta una consecuencia jurídico-tributaria inmediata: la atribución de un beneficio fiscal. En este contexto, nos

proponemos abordar el estudio de los beneficios fiscales al mecenazgo desde el punto de vista de su especial configuración técnica, en cuanto se trata de medidas de incentivo en manos del legislador tributario dirigidas a arbitrar una respuesta fiscal adecuada que estimule económicamente aquéllas conductas consideradas socialmente deseables. Para su concreto estudio partiremos del problema que plantea la propia denominación y contenido de estas medidas tributarias e intentaremos determinar su relación y delimitación con otras figuras con caracteres similares coexistentes en nuestro ordenamiento. Concretamente, nos referimos a las exenciones tributarias, bonificaciones, reducciones, deducciones o desgravaciones fiscales, medidas tributarias todas ellas que se caracterizan por su efecto reductor de la deuda tributaria debida por el contribuyente. Sentado lo anterior, será necesario abordar la posible calificación jurídica de dichas medidas tributarias como beneficios fiscales, calificación que dependerá, en gran medida, de la configuración positiva que el legislador les haya dado y de su incidencia en la conducta de los contribuyentes.

El estudio de las cuestiones propuestas nos obliga a partir de un fenómeno mucho más amplio cual es la extrafiscalidad tributaria. La visión global del citado fenómeno en el seno de nuestro sistema tributario tiene un doble objetivo: por un lado, situar, científicamente, las concretas figuras que estudiamos; y por otro, armar un esqueleto suficientemente fuerte que nos permita ir profundizando en cada una de las figuras apuntadas y de este modo averiguar la verdadera naturaleza jurídica y el concreto régimen fiscal de las medidas de incentivo y estímulo recogidas en la Ley 30/1994.

1.- SUPUESTO DE HECHO PROPIO DEL MECENAZGO: LA DONACIÓN

A efectos de determinar la naturaleza jurídica del supuesto de hecho del mecenazgo en sentido amplio debemos partir de la consideración de que tal fenómeno supone la realización de *aportaciones desinteresadas* a determinadas entidades que persiguen fines de interés general. En tales aportaciones, en cuanto actos jurídicos en que se materializa la actuación de mecenazgo, concurren siempre tres elementos definitorios: en primer lugar, suponen un

acto dispositivo realizado en favor de un tercero; en segundo lugar, existe una intención específica de enriquecer al beneficiario de la aportación, con el fin de colaborar en los fines de interés general que le son propios; y en último lugar, se trata de un acto gratuito en la medida en que la voluntad principal del donatario no es la obtención directa de contrapartidas.

En una primera aproximación y como hipótesis de trabajo que será preciso demostrar, la caracterización apuntada nos permite enmarcar las actuaciones de mecenazgo en sentido amplio en la categoría jurídica de las *donaciones*, en cuanto actos de liberalidad por los que "una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que lo acepta" (art. 618 CC), esto es, como negocios jurídicos por los que "una persona, por voluntad propia y con ánimo de liberalidad (*animus donandi*), se empobrece de una parte de su patrimonio en beneficio de otra que se enriquece"[274].

Sin perjuicio del paralelismo externo que nos conduce a la citada asimilación de ambas figuras, procede acometer a continuación un análisis pormenorizado de los distintos elementos que concurren en todo acto dispositivo calificable de donación, con el fin de determinar su concurrencia o no en las actuaciones que constituyen nuestro objeto de estudio. Sólo una respuesta positiva nos permitiría afirmar que nos encontramos ante actuaciones incardinables en aquélla categoría jurídica. Pues bien, en este punto es obligado destacar la existencia de un amplio consenso doctrinal en considerar como características definitorias de todo acto de donación, en atención al art. 618 y siguientes del Código Civil, las siguientes[275]: es un acto de

---

[274] En este sentido lo ha entendido el Tribunal Supremo, entre otras, en la STS de 26 de septiembre de 1985; STS de 26 de septiembre de 1986 y STS de 24 de junio de 1988.

[275] Entre otros, *vid.* CASTÁN TOBEÑAS: *Derecho civil español, común y foral*, Tomo III, Derecho de obligaciones (Doctrina especial de contratos), Instituto Editorial Reus, Centro de enseñanza y publicaciones, Madrid, 1944; PUIG BRUTAU, J.: *Fundamentos de Derecho Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 1982, pág. 67 y ss; DE COSSIO Y CORRAL, A. de: *Instituciones de Derecho Civil*, Tomo I, Parte general: obligaciones y contratos, Ed. Cívitas, Madrid, 1991, pág. 522; DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Instituciones de Derecho Civil*, Volumen I, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pág. 642; LACRUZ BERDEJO y otros: *Derecho de obligaciones, op. cit.*, pág. 87; O'CALLAGHAN, X.: *Código Civil comentado y con jurisprudencia*, Ed. La Ley- Actualidad,

liberalidad, un acto dispositivo aceptado por el donatario y, en último lugar, un acto gratuito. Veamos a continuación en qué medida aparecen tales elementos en las actuaciones de mecenazgo en aras a probar nuestra hipótesis de trabajo.

1.1.- Acto de liberalidad[276]

Tanto la doctrina civilista mayoritaria[277] como el Tribunal Supremo[278] han entendido que, desde el punto de vista subjetivo, la donación es siempre un acto de liberalidad, en cuanto supone una determinada voluntad,

---

1996, pág. 602 y ss; LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Principios de Derecho Civil,* Tomo III, Ed. Trivium, 1999, pág. 179 y ss.

[276] Debemos anotar en este punto que, en el ámbito de la doctrina civilista, no existe unanimidad en relación al carácter que debe atribuirse a la donación en cuanto "acto de liberalidad". Autores como CASTÁN TOBEÑAS, DE COSSIO Y CORRAL, LASARTE ÁLVAREZ, LACRUZ BERDEJO o ALBALADEJO se muestran partidarios de calificarla de contrato, mientras que autores como PUIG BRUTAU, DÍEZ PICAZO y GULLÓN mantienen la calificación de acto jurídico o negocio de disposición para esta categoría jurídica. Un análisis comparativo de las posturas apuntadas puede encontrarse en MARÍN CASTÁN, F.:"Art. 618", en la obra colectiva *Comentario del Código Civil,* Tomo IV, Ed. Bosch, 2000, pág. 64 y ss.

[277] Entre otros, *vid.* LACRUZ BERDEJO, J.L. y otros: *Elementos de Derecho Civil. Derecho de obligaciones, op. cit.,* pág. 91; ALBALADEJO, M.: *Compendio de Derecho Civil,* Ed. Bosch, 1990, pág. 224; LASARTE ÁLVAREZ: *Principios de Derecho Civil, op. cit,* pág. 183; O'CALLAGHAN, X.: *Código Civil, op. cit.,* pág. 602 o ROCA TRIAS, E.: "Contrato traslativo del dominio a título gratuito: la donación", en la obra colectiva *Derecho Civil. Obligaciones y contratos,* Ed. Tirant lo Blanc, Valencia 1998, pág. 636. Frente a la opinión mayoritaria apuntada, encontramos una tesis minoritaria, representada esencialmente por DÍEZ PICAZO y GULLÓN, que mantiene que el ánimo de liberalidad expresa el "genérico consentimiento que se exige para todo acto o negocio jurídico (...), y que no es otra cosa que consentir el negocio (...), con independencia de cuáles fueran los motivos internos que hubieran podido mover al agente". Es decir, para estos autores la voluntad de enriquecer al donatario debe ser entendida como "querer el desplazamiento patrimonial gratuito, no con un específico ánimo" en *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.,* pág. 642.

[278] Entre otras, STS de 7 de enero de 1975; STS de 30 de noviembre de 1987; STS de 24 de junio de 1988; STS de 15 de junio de 1995 y STS de 11 de octubre de 1999.

motivación interna o actitud anímica del donante: el denominado *animus donandi* o intencionalidad de enriquecer o gratificar a un tercero[279].

Con independencia de la generosidad, interés o, en general, motivación con que se realiza la donación, la doctrina coincide en apuntar la voluntad de incrementar el patrimonio del donatario como la causa liberal de tal acto dispositivo, de manera que la inexistencia de un ánimo realmente desinteresado no impide que nos encontremos ante un acto calificable de donación[280]. Ahora bien, en este orden de ideas, resulta imprescindible tener en cuenta que la voluntad de enriquecer al donatario no debe llevarnos a confundir los actos calificables de donaciones con los restantes negocios a título gratuito regulados en el Código Civil o con aquellos actos de liberalidad que simplemente responden a determinados cánones de conducta o usos

---

[279] Esta circunstancia nos lleva a excluir de nuestro objeto de estudio las aportaciones realizadas por las Cajas de Ahorro a fines sociales debido a la obligatoriedad de las mismas. En efecto, de acuerdo con el art. 1 de la Orden Ministerial de 19 de junio de 1979, sobre normas para la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro, la totalidad de los excedentes líquidos de estos entes deben ser destinados a la realización de obras benéfico sociales, sean obras propias o en colaboración con terceros, orientadas a la sanidad pública, la investigación, enseñanza, cultura o asistencia social. De este modo, las Cajas de Ahorro quedan legalmente obligadas a realizar este tipo de aportaciones, desapareciendo en consecuencia la liberalidad de la acción. Sobre el tratamiento tributario de estas aportaciones *vid.* por todos UCELAY SANZ: "Donativos. Obra benéfico social", en *Guía del Impuesto sobre Sociedades,* CISS, Valencia, 1996.

[280] En este sentido resultan ilustrativas las palabras de DÍEZ PICAZO y GULLÓN al indicar que "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. Sin embargo, siempre que exista la intención de determinar con el negocio jurídico un enriquecimiento en otra persona hay ánimo de donación (...). No se puede decir que la donación exige un ánimo de libertad, si con ello quiere indicarse en sentido genuino generosidad o desinterés. Los negocios jurídicos, aunque internamente interesados, son jurídicamente donaciones, siempre que en ellas exista el consentimiento para realizarlas", *op. cit.,* pág. 643. Esta misma idea es apuntada por LACRUZ BERDEJO al destacar que "la intención liberal es compatible con cualquier motivo que haya inspirado el acto gratuito, motivos personales y contingentes, y no siempre altruistas", en *Derecho de obligaciones, op. cit.,* pág. 91. En el ámbito de la doctrina jurídica italiana, *vid.* en el mismo sentido TORRENTE, A.: "La donazione", en *Trattato di Diritto Civile e Commerciale,* dirigido por Cicu y Messineo, XXII, Milán, 1956, pág. 180; JEMOLO, A.C.: "Lo spirito di liberalità (riflessioni su una nozione istituzionale)", en *Studi giuridici in memoria di F. Vassalli,* Vol. II, Torino, 1960, pág. 973 y VERDE, C.: *Il contratto di sponsorizzazione, op. cit.,* pág. 70.

socialmente exigibles, tales como propinas, regalos o limosnas. Tal distinción puede encontrarse, en opinión de la doctrina mayoritaria, en los restantes elementos definitorios de las donaciones -y, concretamente, en el acto de aceptación por parte del donatario-, así como en el carácter de los bienes que son objeto de donación -únicamente bienes y derechos, pero no, por ejemplo, bienes futuros, servicios o un derecho de crédito[281]-.

Centrándonos en nuestro objeto de estudio, entendemos que las aportaciones que integran el mecenazgo en sentido amplio pueden ser calificadas de donaciones en atención al criterio del *animus* de aquél que realiza la aportación, en cuanto siempre suponen un empobrecimiento del patrimonio del donante por la salida del activo de su patrimonio de un bien o derecho que a él pertenecía y, correlativamente, un enriquecimiento para aquél que recibe y acepta la aportación, con independencia del carácter más o menos desinteresado con que se realiza tal acto dispositivo en favor de la entidad no lucrativa.

1.2.- Acto dispositivo aceptado por el donatario

Para la perfección de toda donación es precisa, en segundo lugar, la concurrencia de una voluntad o *animus de aceptar*, a título de liberalidad, la atribución patrimonial por parte del beneficiario de la misma, de manera que ambas partes estén de acuerdo en la atribución gratuita que supone la donación[282]. Esta circunstancia determina que nos hallemos ante un negocio

---

[281] *Vid.* en este sentido, LACRUZ BERDEJO y otros: *Derecho de obligaciones, op. cit.*, págs. 90, 91 y 94. Sobre la citada distinción *vid.* también, DE COSSIO Y CORRAL: *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 533; LASARTE ÁLVAREZ: *Principios de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 182; DÍEZ PICAZO y GULLÓN: *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 657 y PUIG BRUTAU, J.: *Fundamentos de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 79.

[282] En este sentido lo ha entendido de manera expresa el Tribunal Supremo al considerar que "si la gratuidad aparece como el aspecto objetivo (del contrato), del mismo modo, y bajo el aspecto subjetivo, a la intención de beneficiar por parte del donante debe corresponder en el donatario el *animus* de aceptar a título de liberalidad la atribución patrimonial, puesto que el disenso en la causa impediría la perfección del contrato" (entre otras, STS de 7 de diciembre de 1948 y STS de 7 de enero de 1975 y, más recientemente, STS de 13 de noviembre de 1999).

jurídico *bilateral*, en cuanto su efectividad precisa de una declaración de voluntad, tácita o expresa[283], de las dos partes que intervienen en el mismo.

En este contexto, entendemos que la aceptación de las aportaciones realizadas en el seno de una actuación de mecenazgo es expresamente realizada por la entidad donataria mediante la certificación que debe expedir en favor del donante, con el fin de que éste pueda aplicar el beneficio fiscal correspondiente en su impuesto personal. En efecto, aunque es posible encontrar en el articulado de la Ley de Fundaciones otras manifestaciones que, de modo más o menos explícito, expresan la citada aceptación[284], a nuestro juicio es la certificación regulada en el art. 66 LFIF la que muestra, de manera más clara, la aceptación de la donación por parte de la entidad donataria, dando cumplimiento, de este modo, al requisito que estudiamos.

1.3.- Acto gratuito

El tercer requisito exigido para hallarnos ante una donación es, de acuerdo con lo estipulado en el art. 618 CC, la gratuidad del acto dispositivo, en cuanto debe tratarse de un acto realizado sin recibir contraprestación alguna por parte del donante. Ahora bien, este requisito ha sido ampliamente

---

[283] En este sentido, el TS ha considerado que "la solemnidad del negocio jurídico de la donación requiere para su validez de la concurrencia ineludible de una serie de requisitos, entre los que se encuentra el relativo a la *aceptación del donatario*, que se encuentra recogido de manera explícita en los arts. 618, 623, 629, 630, 632 y 633 CC, requisito igualmente exigido por una constante doctrina jurisprudencial que se inclina por la necesidad y conveniencia de que el mismo se haga constar de *modo expreso*, para evitar cualquier género de incertidumbre al respecto, pero que también confiere valor a la *aceptación tácita*, siempre y cuando se desprenda su existencia de actos inequívocos y concluyentes, a fin de que el donante no tenga ninguna duda sobre su manifestación" (STS de 13 de noviembre de 1999).

[284] Este sería el caso, por ejemplo, del art. 59.1 *in fine* LFIF donde se indica que las entidades beneficiarias de donaciones de obras de arte de calidad garantizada deberán "comprometerse" a destinar dichas obras a la exposición pública, compromiso que también expresa, en nuestra opinión, que la donación ha sido aceptada, ya que sin aceptación previa carece de sentido pensar en un compromiso posterior de exposición. Más claro resulta en el supuesto regulado en el art. 69 LFIF (adquisición de obras de arte para oferta de donación), ya que el donatario ha de aceptar, de manera expresa, la donación que se le ofrece.

comentado en el seno de la doctrina civilista estimando que "la causa gratuita es más amplia que el dar sin contraprestación, ya que puede consistir, según el CC, en una pura beneficencia del donante, o en una remuneración de unos servicios cuyo pago no es jurídicamente exigible, con lo que cabe distinguir entre una donación remuneratoria y una donación pura, que no tiene otra causa que la mera liberalidad del donante"[285].

Como se aprecia, si atendemos a los *efectos* que pueden derivar del acto dispositivo calificable de donación es posible distinguir, entre otras, entre donaciones puras y onerosas[286], siendo las primeras aquéllas cuya causa es la mera liberalidad del donante y en las que no concurre "otro motivo determinante que no sea el de la caridad o el simple afecto o, a lo sumo, el deseo de merecer un prestigio en la opinión de los demás, de persona generosa y desinteresada"[287], mientras que las segundas se caracterizan por imponer "al gratificado una obligación, positiva o negativa, conexa con la liberalidad"[288]. De este modo, quedan integradas dentro de la categoría de las donaciones tanto aquéllas en las que no concurre imposición alguna por parte del donante como aquéllas en las que se impone al donatario determinada carga no identificable con una obligación sino con un modo.

---

[285] *Cfr.* COSSIO: *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, 1988, pág. 460. Con carácter general, la doctrina ha destacado la dificultad existente en la definición de lo qué debe entenderse por "causa gratuita" debido a que, por un lado, el art. 619 CC establece que "Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no sean deudas exigibles, o aquéllas en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado" y, por otro, el art. 622 CC habla de donaciones onerosas y remuneratorias, ambas caracterizadas por la existencia de una contraprestación.

[286] Sobre la clasificación de las donaciones atendiendo a sus efectos *vid.* por todos CASTÁN TOBEÑAS: *Derecho civil español, común y foral, op. cit.*, pág. 98.

[287] *Cfr.* COSSIO: *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 522.

[288] *Cfr.* LACRUZ BERDEJO y otros: *Derecho de obligaciones, op. cit.*, pág. 106. Estas donaciones son mayoritariamente denominadas donaciones con causa onerosa, con carga o modales (en este sentido lo entienden, entre otros, DIEZ PICAZO y GULLÓN: *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 654; LACRUZ BERDEJO y otros: *Derecho de obligaciones, op. cit.*, pág. 106), aunque existen autores que consideran éstas últimas como una especie de las donaciones onerosas (entre otros, CASTÁN TOBEÑAS, *op. cit.*, págs. 232 y 264).

La incorporación de éstas últimas dentro de la categoría de las donaciones no se halla exenta de problemas, en cuanto es preciso determinar qué debe entenderse por modo y cuando éste actúa como tal y no como una condición, pues en tal caso el acto dispositivo realizado en favor de un tercero perdería aquélla calificación. Pues bien, con ROCA TRÍAS entendemos que "el modo es un deber impuesto al donatario de forma *accesoria* a la liberalidad que recibe, que debe cumplir para obtener la liberalidad. No se trata de una obligación porque el donante no condiciona la adquisición de la propiedad al cumplimiento del modo, pero lo que sí quiere es obtener además del enriquecimiento del donatario, un provecho que puede redundar en beneficio del propio donatario, del donante o de un tercero"[289]. En relación a la determinación de cuándo el modo actúa como tal y no como una condición que pueda alterar la gratuidad de la donación, es preciso atender al art. 619 *in fine* del CC, en cuanto tal requisito quedará preservado si el gravamen impuesto al donatario es inferior al valor de lo donado[290], circunstancia que deberá ser aplicada e interpretada de manera casuística para evitar generalidades que no responden con la realidad del caso planteado[291].

---

[289] En *Derecho civil. Obligaciones y contratos, op. cit.*, pág. 651. Sobre esta cuestión *vid.* también los comentarios de AMAT LLARI, E.: "Donación modal. Diferencia entre condición y modo. Consecuencias de la calificación", en *Cuadernos Cívitas de Jurisprudencia Civil*, núm. 25, 1991, pág. 71 y ss. También el Tribunal Supremo se ha mostrado explícito en este extremo al considerar que el modo es una "determinación accesoria de la voluntad del donante por la quiere lograr, además, otra finalidad, pero sin que desaparezca o queda subordinada la del enriquecimiento del donatario, que es la principal y la que constituye el nervio de la causa de la donación" (*cfr.* STS de 16 de diciembre de 1992. En igual sentido *vid.*, entre otras, STS de 11 de marzo de 1988; STS de 16 de diciembre de 1993; STS de 24 de diciembre de 1994; STS de 9 de marzo de 1995 o STS de 15 de junio de 1995).

[290] De acuerdo con el art. 619 *in fine* CC también es donación "aquélla por la que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado". Aunque en el citado artículo no se contiene denominación alguna, tanto la dogmática jurídica como el Tribunal Supremo (*vid.*, por todas, STS de 23 de octubre de 1995) coinciden en la calificación de tales donaciones como donaciones modales o con carga.

[291] En este sentido, LACRUZ BERDEJO destaca como "la donación con carga reviste muy distintos aspectos según la naturaleza y finalidad del gravamen. Puede éste ser un límite impuesto a la propia atribución, o expresión del objeto de la liberalidad o del destino que ha de darse a los bienes, sin disminución de su cuantía y acaso en beneficio del propio

Sentado lo anterior, conviene estudiar a continuación la posible incardinación de las actuaciones de mecenazgo dentro de la categoría jurídica de las donaciones, en cuanto actuaciones realizadas de manera gratuita, sin buscar contraprestaciones que hagan desaparecer la citada nota característica de este tipo de actos dispositivos. En este contexto debemos recordar que en el seno de la LFIF se incentivan aportaciones con características distintas, circunstancia que nos ha llevado a distinguir entre actuaciones de mecenazgo en sentido estricto y actuaciones de patrocinio empresarial. Para una mayor clarificación procederemos a continuación a su análisis de manera separada.

1.3.1.- Las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto como actos gratuitos

El mecenazgo en sentido estricto está integrado, de acuerdo con la caracterización dada a este fenómeno en las páginas precedentes, por las aportaciones reguladas en los arts. 59 y 63 LFIF, así como por la denominada adquisición de obras de arte para oferta de donación (art. 69 LFIF). Las primeras son identificadas por la propia Ley de Fundaciones como *donaciones puras y simples* de determinados bienes y cantidades dinerarias a entidades no lucrativas, con la finalidad de colaborar en los fines propios de estas entidades. En cambio, las segundas se caracterizan por existir la adquisición de una obra de arte y la posterior promesa de donarla a una entidad no lucrativa en un plazo determinado de tiempo. Su distinta configuración y caracterización nos conduce a un análisis individualizado de cada una de ellas.

1.3.1.1.- Aportaciones reguladas en los arts. 59 y 63 de la Ley 30/1994

Como decíamos, las aportaciones incentivadas en los arts. 59 y 63 LFIF son calificadas, por la propia Ley, como donaciones puras y simples. En este

---

favorecido (...); o bien consistir en una obligación del gratificado, sin posible valoración patrimonial, o también en el deber de realizar donaciones que tienen una precisa equivalencia pecuniaria", *Derecho de obligaciones, op. cit.*, pág. 110.

contexto, debemos recordar que estas donaciones se caracterizan por ser actos que responden a la pura beneficencia del donante, en cuanto son realizadas de manera absolutamente altruista y no sometidas a ningún tipo de condición o modo.

Atendiendo a esta caracterización de las donaciones puras y simples en el seno de nuestro ordenamiento, entendemos que el legislador incurre en un error al calificar como tales las donaciones incentivadas en los arts. 59 y 63 LFIF. En efecto, a nuestro juicio, dichas aportaciones no pueden ser consideradas donaciones puras y simples, en cuanto en todas ellas concurren determinados elementos que limitan la plena disponibilidad del bien donado por parte de la entidad donataria, pues siempre existe una afectación de los mismos a un destino concreto. Esta circunstancia debe ser entendida, a nuestro juicio, como *modo* para la efectividad de la donación[292]. En otros términos, las donaciones recibidas deben ser destinadas por las entidades donatarias a las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines de interés general que fundamentan su creación -art. 42.1.a) LFIF-, por lo que siempre existirá una destinación, por muy genérica que ésta sea, que limite la libre disponibilidad de las aportaciones recibidas. Esta argumentación va más allá si tenemos en cuenta que, además, en determinados supuestos el legislador establece limitaciones adicionales, tales como el destino de las obras recibidas a la exposición pública o la necesidad de destinar las cantidades dinerarias percibidas a la conservación, reparación o restauración de los bienes del PHE.

Las circunstancias descritas nos llevan a calificar este tipo de aportaciones como *donaciones modales* y no como donaciones puras y simples, puesto que se trata de aportaciones en las que se impone al donatario el

---

[292] En este sentido también lo han entendido VATTIER FUENZALIDA: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1066; JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 194 y PEÑUELAS i REIXACH, LL.: *Manual jurídic dels museus, op. cit.*, pág. 187. En contra, *vid.* DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo,* Centro de Fundaciones, Ed. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, pág. 372.

cumplimiento de una prestación accesoria para la efectividad de la aportación, sin romper por ello la gratuidad del acto dispositivo llevado a cabo. Aunque la voluntad principal del donante sea el enriquecimiento de la entidad no lucrativa, en cuanto busca otorgarle medios adecuados y suficientes para llevar a cabo los fines de interés general que dicha entidad representa, además pretende la consecución de fines adicionales -garantizar la protección y promoción de bienes de determinadas características o garantizar el acceso de todos los ciudadanos a determinados bienes-. En este contexto, la liberalidad es el vehículo para la obtención de dichos fines[293].

Una vez realizada tal calificación, nos preguntamos la motivación que ha llevado al legislador a considerar que nos encontramos ante donaciones puras y simples o, de otro modo, nos planteamos la necesidad de buscar una argumentación que nos permita justificar aquélla referencia legislativa, dado que no es posible la doble calificación de una donación como modal y pura debido a los distintos efectos y características de las mismas[294]. En este sentido entendemos, con JIMÉNEZ DÍAZ, que la exigencia de que se trate de donaciones puras y simples debe ser entendida como la imposibilidad de que tales aportaciones vayan acompañadas de cláusulas de reversión, limitaciones temporales o determinaciones accesorias dependientes de la exclusiva voluntad del donante[295]. En cualquier caso, "el carácter modal de la donación se halla implícito en la misma, no es una imposición de la voluntad del donante sino un requisito que la Ley impone y al que el donante se adhiere como condición del disfrute de los beneficios fiscales que la propia ley

---

[293] *Vid.* en este sentido DÍEZ PICAZO y GULLÓN: *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 653.

[294] Recordemos que, en atención a sus efectos, las donaciones se clasifican en puras, condicionales y onerosas por lo que no es posible entender que un determinado acto dispositivo sea merecedor de la doble calificación de donación pura y, a la vez, modal.

[295] *Vid.* JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, págs. 198 y 199. En el mismo sentido lo han entendido GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 237 y DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 370.

ofrece"[296]. De este modo, podemos entender que la liberalidad de la acción no desaparece en puridad, pues la condición que determina la calificación de esta aportación como donación modal no deriva de la propia voluntad del donante sino de causas ajenas a ésta. A nuestro juicio, la circunstancia descrita nos permitiría justificar la referencia expresa que el legislador realiza a las donaciones puras y simples en los artículos que estudiamos.

Para concluir este apartado simplemente recordar que el carácter modal de la donación no altera su naturaleza como tal, en cuanto la imposición de un modo para la efectividad de la misma no desvirtúa, como hemos visto en las líneas precedentes, el carácter gratuito del acto dispositivo realizado en favor de la entidad no lucrativa. En este sentido, entendemos que el gravamen impuesto a la entidad donataria es inferior al valor de lo donado, de manera que se da cumplimiento a las exigencias establecidas en el art. 619 CC[297]. En efecto, la obligación de destinar los bienes o cantidades recibidas a fines de interés general no rompe la gratuidad del acto dispositivo realizado, debido a que tal destino es el mismo que fundamenta la propia creación y funcionamiento de la entidad no lucrativa, en cuanto su propio *status* requiere que persiga alguno de los fines enumerados en el art. 42.1.a) LFIF o cualquier otro fin de interés general de naturaleza análoga[298]. Puede decirse, en fin, que aunque la entidad donataria no tiene una disponibilidad absoluta sobre los bienes o cantidades recibidas, las limitaciones que versan sobre los mismos resultan absolutamente lógicas y justificadas, dado que derivan de la propia

---

[296] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ, *ibídem.*

[297] En este punto, la doctrina ha entendido que cuando el valor de lo donado es equivalente o inferior al gravamen modal impuesto desaparece el *animus donandi* con que se realizó la acción. *Vid.* en este sentido, LASARTE ÁLVAREZ: *Principios de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 174.

[298] Recordemos que este es un requisito exigido a toda fundación inscrita o asociación de utilidad pública *per se*, recogido tanto en la parte sustantiva de la ley (art. 2.1 LFIF; en relación a las asociaciones de utilidad pública *vid.* art. 4.1.a) de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, reguladora de las Asociaciones) como en la parte destinada a la regulación de las denominadas entidades especialmente protegidas (art. 42.1.a) LFIF).

naturaleza de las entidades beneficiarias y no suponen ningún tipo de contraprestación económica adicional.

1.3.1.2.- Adquisición de obras de arte para oferta de donación (art. 69 LFIF)

Dentro del mecenazgo en sentido estricto encontramos un segundo tipo de aportaciones desinteresadas en favor de entidades no lucrativas: la adquisición de obras de arte para oferta de donación. Bajo esta denominación se establece la posibilidad de que las empresas, sociales o individuales, adquieran una obra de arte y la ofrezcan a la entidad donataria, no produciéndose pese a ello la transmisión de la misma en dicho momento sino que, una vez aceptada la donación, el donante se compromete a entregar el bien en un plazo máximo de tiempo. En el seno de la dogmática jurídica, estas actuaciones han sido calificadas como *donaciones obligacionales*[299], en cuanto se trata de supuestos en los que "el donante no transfiere nada en el momento de pactar y, simplemente, se obliga a dar en el futuro"[300].

La admisibilidad de este tipo de donaciones en el seno del Derecho español ha sido polémica y ampliamente debatida a raíz de la determinación de la propia naturaleza jurídica de las donaciones y, más concretamente, de la eficacia traditoria de las mismas[301]. Pese a ello, la doctrina más moderna se

---

[299] *Vid.* en este sentido, PEÑUELAS i REIXACH, LL.: *Manual jurídic dels museus, op. cit.*, pág. 195; JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 246; GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: "Artículo 69", en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 539; MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, págs. 187 y 188; VATTIER FUENZALIDA: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1067.

[300] *Cfr.* LACRUZ BERDEJO y otros: *Derecho de obligaciones, op. cit.*, pág. 88.

[301] En este punto, resultan ilustrativas las palabras de ALBÁCAR y DE CASTRO GARCÍA al exponer las dos posiciones doctrinales defendidas: "En cuanto a si cabe la donación puramente obligacional, equiparada frecuentemente con la figura de la promesa de donación, un caracterizado sector de autores rechaza tal posibilidad, alegando que las formas de la donación son formas traslativas y por ello para que la voluntad de donar sea eficaz ha de ser simultánea a la transmisión del objeto donado, lo que excluye la posibilidad de crear una donación animus donandi (...). La tesis contraria se basa en la norma genérica

ha mostrado proclive a la aceptación de la donación obligacional en el seno del Código Civil, en cuanto todo acto dispositivo calificable como donación "puede presentarse, ya transmitiendo al perfeccionarse ella misma la titularidad de las cosas donadas, ya creando un *derecho de crédito* en el donatario y la correspondiente deuda en el donante, y por tanto sirviendo a título de ulterior transferencia"[302].

Una vez calificadas las aportaciones reguladas en el art. 69 LFIF como un supuesto de donación obligacional y determinada su aceptación mayoritaria en el seno de nuestro ordenamiento, procede acometer a continuación el análisis de las mismas como actos gratuitos, pues sólo tal calificación nos permitirá considerarlas integradas dentro de la categoría jurídica de las donaciones. Pues bien, a nuestro juicio, el hecho de que el donante adquiera un bien y se comprometa a donarlo en un plazo determinado de tiempo, previa aceptación de la entidad donataria, no desvirtúa el carácter liberal con que tal acción se realiza y menos aún su carácter gratuito, dado que no recibe ningún tipo de contraprestación que pueda conducirnos a cuestionar tal gratuidad.

El hecho de que este tipo de aportaciones sea exclusivamente incentivado cuando se realiza en el contexto de una organización empresarial podría llevarnos a pensar que necesariamente se trata de un acto realizado en

---

de la libertad contractual proclamada en el art. 1255 del Código Civil", en *Código Civil. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo III, Ed. Trívium, 1991, pág. 28.

[302] *Cfr.* LACRUZ BERDEJO y otros: *Derecho de obligaciones, op. cit.*, págs. 89 y 90. En el mismo sentido apuntado *vid.*, entre otros, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN: *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 644; ALBALADEJO: *Derecho Civil*, Tomo II, *Derecho de obligaciones*, Vol. II, Barcelona, 1982, pág. 107; PUIG BRUTAU, J.: *Fundamentos de Derecho Civil, op. cit.*, págs. 76 y 77; O'CALLAGHAN, X.: *Código civil, op. cit.*, pág. 602. En contra de la admisión de la donación obligacional en el seno de nuestro ordenamiento, *vid.* por todos DE LOS MOZOS: "La donación en el Código Civil y el problema de su naturaleza jurídica", *RDP*, 1971, pág. 819 y VALLET DE GOYTISOLO: *Estudios sobre donaciones*, Madrid, 1978, pág. 289. Por su parte, el Tribunal Supremo no ha mantenido un criterio uniforme en relación a la aceptación o no de tal figura en el seno de nuestro ordenamiento, siendo muestra de ello las extremas argumentaciones esgrimidas en las SSTS de 22 de junio de 1982 y 20 de septiembre de 1986.

búsqueda de algún tipo de beneficio para el donante, dado el carácter lucrativo que define la naturaleza jurídica de toda empresa. Pese a ello, la configuración legal de esta figura no prevé la existencia de pacto o convenio alguno entre las partes que obligue al donatario a realizar un determinado acto en favor del donante en compensación de la donación recibida, por lo que, a nuestro juicio, el requisito de la gratuidad también queda a salvo en la figura que estudiamos.

1.3.2.- Las actuaciones de patrocinio empresarial como actos gratuitos

El último supuesto que debemos estudiar es el del patrocinio empresarial, fenómeno integrado, como hemos visto, por las aportaciones realizadas a entidades no lucrativas caracterizadas por la existencia de una contraprestación en forma de difusión de la colaboración o ayuda prestada, aportaciones que en el seno de la Ley reciben la denominación de convenios de colaboración (art. 68 LFIF). La existencia de tal contraprestación nos lleva, indudablemente, a cuestionarnos el carácter gratuito de la aportación en cuanto, por definición, la gratuidad viene determinada por la ausencia de contraprestaciones. Aunque esta cuestión será profundamente analizada en el apartado destinado a la delimitación de figuras afines[303], debemos apuntar aquí que la difusión de la colaboración prestada no altera, a nuestro juicio, el carácter gratuito de la donación, en cuanto no constituye el pago de un servicio o de un bien sino que, simplemente, supone dar cierta publicidad a la colaboración recibida como un deber *accesorio* a tal liberalidad. En este sentido, consideramos, con DÍEZ-PICAZO, que en las actuaciones que integran el patrocinio empresarial "no hemos pasado todavía el umbral de las donaciones o, más genéricamente, de los negocios gratuitos, si bien en ellos puede encontrarse una prestación modal en el deber de notoriedad del mecenazgo", que no rompe la gratuidad de la relación surgida entre las partes[304].

---

[303] *Vid.* apartado segundo del Capítulo II.

[304] *Cfr.* DÍEZ-PICAZO, L.: "El contrato de esponsorización", *op. cit.*, pág. 8.

En cualquier caso, es preciso destacar que la existencia de una contraprestación en los términos descritos supone, desde el punto de vista del donatario, la obligación de llevar a cabo un determinado acto en beneficio del donante, circunstancia que nos lleva a plantearnos la posibilidad de calificar las aportaciones integradas en el patrocinio empresarial como *donaciones modales*. En este orden de ideas, entendemos que los convenios de colaboración empresarial encajan dentro de la categoría de las donaciones modales[305], ya que junto al enriquecimiento del donatario se busca, además, la obtención de un beneficio accesorio para aquél que ha realizado la aportación. Por otro lado, debemos tener en cuenta que el modo anexado a la aportación no desvirtuará la gratuidad de la acción siempre que el gravamen impuesto al donatario sea inferior al valor de lo donado (art. 619 *in fine* CC), esto es, que el coste de la difusión de la colaboración sea inferior al importe de la ayuda económica recibida. En este punto, entendemos que de la propia configuración del convenio de colaboración en la Ley se desprende el cumplimiento del requisito apuntado, en cuanto la difusión de la colaboración prestada no exige un esfuerzo económico elevado pues, simplemente, puede consistir en imprimir el nombre de la entidad colaboradora en el soporte material ya utilizado para el desarrollo de la propia actividad de interés general de la entidad[306]. No se trata de publicitar los productos o servicios del donante mediante una campaña publicitaria que exija una infraestructura o esfuerzo humano y económico *ad hoc* -circunstancias que sí concurren en el denominado patrocinio publicitario-, sino que únicamente, se trata de dar difusión a la colaboración recibida con los propios medios de que dispone la entidad donataria.

---

[305] En el mismo sentido *vid.* MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 228; VICENTE DOMINGO, E.: "Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general", en la obra colectiva *Las entidades sin fin de lucro: estudios y problemas*, obra coordinada por C. VATTIER FUENZALIDA, Universidad de Burgos, Burgos, 1999, pág. 207 y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)" *QF*, núm. 13, 2000 (consultado en https://www.aranzadi.es/boletines/fiscal/articulos/docc_qf_13_2000.htm), nota núm. 27.

[306] Por ejemplo, la impresión del nombre de la empresa donante en el programa de actos de un concierto o en el folleto explicativo de las obras de un museo.

En resumen, nos inclinamos a pensar que el convenio de colaboración empresarial encaja dentro de la categoría de las *donaciones* dado que, por un lado, se trata de un acto de liberalidad que busca enriquecer a la entidad donataria con el fin de contribuir en sus fines específicos; por otro, es un acto aceptado por el donatario, en cuanto éste expresa por escrito su voluntad de aceptar la donación y se compromete a difundir la colaboración recibida; y, en último lugar, es un acto cuya gratuidad no queda desvirtuada por la obligación del donatario de difundir la colaboración prestada, ya que tal difusión actúa como modo accesorio a la citada liberalidad. Esta última circunstancia nos permite, además, calificarla de donación modal.

1.4.- Algunas conclusiones sobre la calificación jurídica del supuesto de hecho del mecenazgo como donación

Una vez analizados cada uno de los elementos definitorios de los actos dispositivos calificables de donaciones y establecida su íntegra concurrencia en las actuaciones de mecenazgo en sentido amplio, entendemos probada nuestra hipótesis de trabajo, pudiendo afirmar que nos hallamos ante aportaciones calificables de actos gratuitos que encajan y se integran dentro de la categoría jurídica de las donaciones.

De esta circunstancia derivan importantes consecuencias jurídicas en el plano tributario que afectan tanto a las formalidades que deben cumplirse para la efectividad de la donación de determinados bienes, como a los efectos derivados, en su caso, del incumplimiento del modo adicionado a la donación o, en general, a los posibles conflictos que puedan surgir entre las partes. En efecto, como veremos, la calificación jurídica de las aportaciones que estudiamos como donaciones nos permite aplicar el Código Civil como fuente normativa en aras a llenar los vacíos dejados por la normativa tributaria o bien para clarificar extremos sobre los que la misma no se muestra demasiado explícita o clara.

1.5.- Elementos comunes a los supuestos de hecho del mecenazgo

Una vez identificada la naturaleza jurídica del supuesto de hecho del mecenazgo como un acto dispositivo jurídicamente calificable de donación, podemos utilizar la estructura de esta institución para estudiar los diferentes elementos que resultan comunes a toda aportación integrada en el fenómeno del mecenazgo en sentido amplio. A esta tarea dedicaremos el siguiente apartado de nuestro estudio.

1.5.1.- Elementos subjetivos

1.5.1.1.- Donante

1.5.1.1.1.- Sujeto privado y no público

En el marco de la Ley 30/1994, las aportaciones especialmente incentivadas como actuaciones de mecenazgo son realizadas "entre dos sujetos de derecho"[307] y, proceden, en cualquier caso, de *sujetos privados*, sean personas físicas o personas jurídicas. En efecto, a través del mecenazgo y del patrocinio empresarial se están incentivando las iniciativas privadas, es decir, las aportaciones realizadas por particulares, personas físicas y empresas, a entidades que persigan fines de interés general. En este sentido, el incentivo fiscal establecido en favor de este tipo de actuaciones tiene su fundamento en la necesidad de hacer más atractiva su realización, por estar fuera del ámbito propio, normal o habitual de actuación de los agentes privados llamados a su materialización. Esta circunstancia nos lleva a excluir del ámbito subjetivo de las actuaciones de mecenazgo las iniciativas públicas, por entender que es una finalidad intrínseca a las mismas la consecución de fines de interés general[308]. En este sentido, entendemos que resultaría absurdo incentivar al sector público

---

[307] *Cfr.* MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 204.

[308] En este sentido, la DGT ha entendido que es "incompatible la misión encomendada a la Administración de gestora de los intereses generales de la sociedad y la realización de actos de liberalidad, con el consiguiente traspaso de fondos públicos al patrimonio de los particulares" (Consulta 1307/1998, de 20 de julio).

para que realizase este tipo de actuaciones, en cuanto su propia naturaleza y razón de ser se justifica por las mismas[309].

Pese a la exclusión realizada, en este punto nos planteamos la posibilidad de que las Administraciones Públicas puedan adquirir la posición subjetiva de donante en las actuaciones de mecenazgo en aquellos supuestos en que actúen utilizando instituciones de Derecho Privado. Nos referimos a la realización de aportaciones por sociedades cuyo único accionista sea el Estado u otro ente público, o bien por sociedades mixtas cuyo capital es en parte público y en parte privado. A nuestro juicio, resulta posible atribuir aquella condición a tales empresas, siempre y cuando actúen como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y con finalidades distintas a las de su actividad habitual[310], ya que en caso contrario la aportación realizada respondería a las obligaciones de interés general propias del ente público en cuanto tal.

1.5.1.1.2.- Sujeto privado sin ánimo de lucro

En relación a los sujetos que pueden realizar una aportación incentivada en el seno de la Ley 30/1994, nos cuestionamos la posibilidad de que las propias entidades no lucrativas actúen como donantes en favor de otras entidades no lucrativas. Se trata, en definitiva, de dar cabida en nuestro ordenamiento a entidades que actuasen como una especie de *grant-making*

---

309 En el propio art. 103 del Texto Constitucional se establece el deber de la Administración de servir "con objetividad los intereses generales". Este artículo es ampliamente comentado por NIETO GARCÍA, A.: "La Administración sirve con objetividad los intereses generales", en *Estudios sobre la Constitución Española,* Homenaje al profesor García de Enterría, Ed. Cívitas, Volumen III, 1991, págs. 2185 y ss. En contra de la opinión que defendemos, *vid.* GIMENO ULLASTRES: "Sector público y patrocinio", *Cultura y desarrollo,* Colección análisis y Documentos, núm. 7, Ministerio de Cultura, 1995, pág. 117; CORREDOIRA y ALFONSO, L.: *El patrocinio. Su régimen jurídico en España y en la CEE,* Ed., Bosch, Barcelona, 1991, pág. 31 y MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.,* pág. 27.

310 Sobre este tema *vid.* por todos VIDAL PORTABALES, I.: "Intervención pública y privada en patrocinio y mecenazgo", *ESIC MARKET, Revista Internacional de Economía y Empresa,* núm. 88, 1995, pág. 197 y ss.

foundations americanas[311], esto es, fundaciones cuya razón de ser es permitir que otras entidades no lucrativas lleven a cabo sus actividades propias mediante la realización de aportaciones a las mismas.

La alternativa propuesta resulta factible si tenemos en cuenta la inexistencia de negativa expresa alguna en el articulado de la Ley de Fundaciones sobre esta cuestión, por lo que toda entidad no lucrativa, como persona jurídica que es, podría gozar de la posición subjetiva de mecenas o patrocinador para realizar cualquiera de las aportaciones especialmente incentivadas en el citado texto normativo[312].

Ahora bien, si analizamos el camino seguido por los recursos de que dispone la entidad para efectuar la aportación, vemos que se trata de bienes o cuantías que, de un modo u otro, ya han gozado de los beneficios fiscales previstos en la Ley 30/1994. En efecto, si los recursos provienen de una subvención estos se encontrarán exentos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad no lucrativa en virtud del apartado segundo del art. 49 LFIF, siempre y cuando se apliquen a la realización de los fines de la entidad y no sean utilizados para financiar la realización de explotaciones económicas. Igualmente, si aquellos proceden de una actividad económica directamente desarrollada por la entidad no lucrativa, estos podrán quedar exentos de tributación si coinciden con el objeto o finalidad específica de la

---

311 Sobre el funcionamiento de estas entidades *vid.* por todos BORIS, E.T.:"Las fundaciones en Estados Unidos: veinte años de cambios", *op. cit.*, pág. 139 y ss.

312 Así lo ha entendido la DGT en la Consulta 222/97, de 10 de febrero, en la que se plantea la tributación de los rendimientos derivados de las actividades de una asociación dedicada al desarrollo económico, social y cultural del sector turístico y hostelero en caso de reinvertirse en sus fines propios o bien en el supuesto de que sean donados a una fundación acogida a la Ley 30/1994. Pues bien, la DGT entiende que los donativos efectuados en favor de la fundación resultan deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la asociación no lucrativa con los límites y requisitos establecidos en los arts. 63 a 65 LFIF y siempre que se encuentren debidamente justificados mediante la certificación a que se refiere el art. 66 de la misma.

entidad[313]. En último lugar, si los bienes o recursos dinerarios proceden de una donación, las personas físicas o jurídicas que en su día realizaron la aportación ya aplicaron los beneficios fiscales correspondientes en sus respectivos impuestos personales y la entidad donataria gozó de plena exención por aquellos[314].

Sentado lo anterior, consideramos que es precisa una manifestación expresa del legislador sobre la cuestión planteada, ya que la redacción actual de la ley no imposibilita que las entidades no lucrativas actúen a la vez como entidades donantes y donatarias, situación que, a nuestro juicio, no es la perseguida por la norma ni la más adecuada desde el punto de vista de política fiscal.

1.5.1.2.- Donatario. Identificación de las entidades beneficiarias de las aportaciones incentivadas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre

En relación a las aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas a entidades sin ánimo de lucro, la Exposición de Motivos de la LFIF indica que "la Ley no busca que los beneficios fiscales para estas aportaciones tengan como destinatario o beneficiario último al aportante, disminuyendo así la presión fiscal que incide sobre éste; si éste fuera el fin buscado por la norma, los beneficios fiscales serían injustos[315]. Lo que se persigue con esta

---

[313] *Vid.* art. 48.2 LFIF. En este punto resultan de interés los comentarios que sobre el citado artículo realiza HERRERA MOLINA, M.A.: "Algunos problemas de la sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades", *QF*, núm. 14, 1999, pág. 9 y ss.

[314] *Vid.* apartados tercero y cuarto del art. 49 LFIF.

[315] Como crítica a esta argumentación, en cierto sentido contradictoria a lo que creemos es el espíritu de la Ley que estudiamos, SOPENA GIL indica: "no podemos estar de acuerdo con el preámbulo de la Ley VII en el que se dice que lo que la norma pretende no es que las empresas paguen menos tributos disminuyendo su presión fiscal. No entendemos esta frase. Si se trata de estimular la iniciativa privada en actividades de interés general como se señala en el apartado I del propio preámbulo, una de las formas de hacerlo es justamente reducir la carga fiscal de las empresas. Nos parece una frase vacía que suponemos sólo pretende evitar que se pueda estimar que estos beneficios atentan al principio de igualdad o de capacidad económica, establecidos en la Constitución", en "El régimen tributario de la colaboración de

regulación es hacer más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como finalidad esencial la realización de actividades de interés general. Este planteamiento obliga, por ello, a extender el régimen previsto para las aportaciones efectuadas a favor de las entidades contempladas en la Ley a las realizadas en beneficio del Estado y otras instituciones y entes públicos, a los que se refiere la disposición adicional sexta, dado que resulta indubitada la aplicación de las cantidades así recibidas a la realización de actividades de interés general"[316].

En base a esta argumentación, podemos considerar elemento fundamental para la identificación de las entidades beneficiarias de las actuaciones de mecenazgo en sentido amplio, el hecho de tratarse de entidades sin ánimo de lucro[317] cuyo objetivo principal es la consecución de fines de interés general[318]. Es precisamente esta característica la que determina que los perceptores de las ayudas a título de aportación no sólo sean las fundaciones y asociaciones no lucrativas que cumplan determinados requisitos, sino también aquellas instituciones y entes públicos cuya propia naturaleza garantiza la aplicación de las cuantías recibidas a la realización de actividades de interés general. En este sentido, resulta preciso señalar que, aunque no serán tratadas de manera pormenorizada, las actuaciones que integran nuestro objeto de estudio también pueden ser realizadas a favor fundaciones inscritas en el

---

las empresas en actividades de interés general establecido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", *op. cit.*, pág. 362.

316 *Cfr.* exponendo VII del Preámbulo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

317 GARCÍA AÑOVEROS destaca que con los términos actividades sin fin de lucro "nos estamos refiriendo a un lucro del que no se dispone para fines personales, es decir, de entidades de carácter asociativo o fundacional que no pretenden obtener un beneficio de su actividad, para lo que establecen la adecuada política de precios, o que, si eventualmente lo obtienen, lo dedican íntegramente a la misma actividad", en "Hacienda y patrimonio cultural", *REDF*, núm. 68, 1990., pág. 476. Sobre el sentido de la expresión ánimo de lucro, *vid.* también ARIAS ABELLÁN, Mª. D.: *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Monografías jurídico-fiscales, Ed. Marcial Pons, IEF, Madrid, 1995, págs. 12 y 27.

318 En relación al contenido del "interés general" en el ámbito de la Ley 30/1994, *vid. infra* apartado 1.5.3.1 del presente Capítulo.

Registro correspondiente no acogidas a la Ley 30/94, por entender que en tales supuestos queda igualmente garantizado el destino de las rentas o bienes recibidos.

Para la correcta identificación de las entidades beneficiarias de tales aportaciones es conveniente distinguir tres grandes grupos: entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas, entidades asimiladas a las especialmente protegidas respecto al régimen fiscal previsto en los arts. 48 a 58 LFIF y, en último lugar, las entidades asimiladas a las especialmente protegidas en relación al régimen de los donativos y los convenios de colaboración empresarial.

1.5.1.2.1.- Entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas

En primer lugar, se halla un grupo de entidades sin fines lucrativos que podemos denominar *especialmente protegidas*[319] en cuanto gozan de todos los beneficios que la Ley de Fundaciones otorga. Estas entidades son las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los siguientes requisitos[320] (establecidos en el Título II de la LFIF, y concretamente en el art. 42 LFIF[321]):

---

[319] Estas entidades reciben distintas calificaciones en el seno de la doctrina jurídica. Así, ARIAS VELASCO habla de "entidades de primera división", (*La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre, op. cit.*, pág. 17), PÉREZ DE AYALA de "entidades especialmente beneficiadas" ("Las fundaciones ante el Impuesto de Sociedades", en Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo, Fundación Universitaria San Pablo, CEU, Ed. Dykinson, Madrid, 1998), y MARTÍNEZ LAFUENTE de "entidades con el máximo grado de protección" (*Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 47 y ss).

[320] Un profundo comentario sobre los citados requisitos puede verse en GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, págs. 373 a 400; GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, págs. 45 a 92; JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado", op. cit.*, pág. 91 y ss; DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 49 y ss.

[321] Como indican GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: "posiblemente haya sido este artículo uno de los más discutidos en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley. La razón es fácil de descubrir: el precepto es la llave para tener acceso al disfrute de importantes exoneraciones tributarias, de tal manera que resume toda la filosofía que el legislador ha

"*1.-*

a) *Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.*

b) *Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención. Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior, quedan excluidas del cumplimiento de este requisito.*

c) *En el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda a través del órgano de Protectorado correspondiente cuando se trate de fundaciones, o del Ministerio de Justicia e Interior cuando se trate de asociaciones de utilidad pública, la existencia de dichas participaciones así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en la letra a) de este apartado 1 y no suponen una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades mencionadas en este Título (...).*

d) *Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado correspondiente, cuando se trate de fundaciones. En el caso de asociaciones declaradas de utilidad pública dicha rendición se efectuará, antes del 1 de julio a la entidad u órgano público que hubiesen verificado su constitución y autorizado su inscripción en el Registro correspondiente.*

e) *Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a los efectos de este Título, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas.*

2.- No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este Título, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles.

3.- Tampoco se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de este Título, aquéllas en las que los asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, sean destinatarios principales de las actividades que se realicen por la entidad o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios (...)".

Junto a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan las citadas formalidades, el régimen tributario especial previsto en la Ley 30/1994 también será de aplicación a las federaciones y asociaciones de

---

querido instaurar en esta nueva regulación de las fundaciones y en la creación de un régimen fiscal especial para las entidades no lucrativas", *op. últ. cit.*, pág. 375.

aquéllas, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos para las entidades de las que forman parte[322].

Igualmente, las fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones también gozarán de la calificación de entidades especialmente protegidas, teniendo en cuenta, pese a ello, que dicho régimen fiscal será únicamente aplicable a la actividad realizada por la delegación de las mismas en España[323].

1.5.1.2.2.- Entidades asimiladas a las especialmente protegidas respecto al régimen previsto en los arts. 48 a 58 LFIF

Junto a las entidades descritas, se hallan las entidades asimiladas a las especialmente protegidas respecto al régimen previsto en los arts. 48 a 58 LFIF, esto es, entidades que gozan de los mismos beneficios fiscales que las fundaciones amparadas por la LFIF en lo referente al Impuesto sobre Sociedades y los Impuestos Locales.

Dichas entidades son la Cruz Roja Española[324], la O.N.C.E[325], la Iglesia Católica y las otras iglesias y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español[326].

---

322 Disposición adicional decimoquinta de la LFIF.

323 Disposición adicional decimosexta. Respecto las fundaciones extranjeras *vid.*, con carácter general, CASERO BARRÓN, R.: "Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Impuestos*, núm. 6, 1995, págs. 57 y ss.

324 Disposición adicional cuarta.

325 Disposición adicional cuarta.

326 Disposición adicional quinta, apartado primero LFIF. Respecto a las *otras* confesiones o comunidades religiosas, deben destacarse los acuerdos de cooperación suscritos por el Estado español con las Entidades Religiosas Evangélicas (Ley 24/1992, de 10 de noviembre), con las Comunidades Israelitas (Ley 25/1992, de 10 de noviembre) y con la Comisión Islámica (Ley 26/1992, de 10 de noviembre). En último lugar, recordar la Disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, en la que se dispone la

1.5.1.2.3.- Entidades asimiladas a las especialmente protegidas a efectos de los donativos y los convenios de colaboración empresarial

En último lugar, se hallan las entidades asimiladas a las especialmente protegidas a efectos de donativos y de los convenios de colaboración, a las cuales será de aplicación el régimen previsto en los arts. 59 a 68 LFIF, ambos inclusive, de acuerdo con la previsión que a tal efecto realiza la disposición adicional sexta de la LFIF. Estas entidades son las siguientes:

- Estado; Comunidades Autónomas; Corporaciones Locales; Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas; los organismos públicos de investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y organismos análogos de las Comunidades Autónomas.

- Los siguientes entes públicos y organismos autónomos administrativos[327]:

    - Agencia Española de Cooperación Internacional;
    - Consejo Superior de Deportes;
    - Museo del Ejército;
    - Centro de Arte Reina Sofía;
    - Biblioteca Nacional;
    - Museo del Prado e Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
    - Ente Público Instituto Cervantes.

---

adaptación a las entidades eclesiásticas del régimen previsto en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

[327] Disposición adicional primera del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, y que constituye el desarrollo reglamentario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.

- El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, esto es, Cataluña, Galicia y el País Vasco.

- La Cruz Roja Española.

- El Real Patronato de Prevención y Atención de Personas con Minusvalía.

- La O.N.C.E.

- Las fundaciones del Patrimonio Nacional, reguladas en la Ley 23/1982, de 16 de junio[328].

De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores, el abanico de receptores-beneficiarios de las aportaciones incentivadas va más allá de las entidades definidas en los arts. 42 y 43 LFIF, ya que, como hemos visto, la disposición adicional sexta extiende los incentivos fiscales a las aportaciones efectuadas en favor de una serie de entidades públicas y privadas también caracterizadas por la consecución de fines de interés general.

En este punto es preciso destacar que las entidades mencionadas constituyen un *numerus clausus*[329], de modo que entidades distintas a éstas no

---

[328] Disposición adicional segunda LFIF: "Las fundaciones a que se refiere la Ley 23/1982, de 16 de junio, del Patrimonio Nacional, quedan excluidas del ámbito de aplicación de la presente Ley, *con excepción* del régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos contenido en el Capítulo II del Título II, *que les será aplicable*".

[329] En este sentido lo ha entendido la DGT al indicar que los beneficios fiscales contemplados en la Ley 30/1994 *únicamente* "resultan de aplicación a los donativos efectuados a las entidades contempladas en la Ley, esto es, a las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública siempre que dichas entidades cumplan los requisitos legalmente establecidos" (Contestación a la Consulta de 10 de junio de 1996). En la misma línea, la Contestación de la Dirección General de Tributos a la

podrán actuar como donatarias de las actuaciones de mecenazgo incentivadas en la Ley 30/1994, pese a perseguir fines que puedan estimarse análogos a los de aquéllas[330]. Tal sería el caso de las Organizaciones no Gubernamentales (ONG) cuando no se constituyen como asociaciones de utilidad pública o como fundaciones. Esta situación queda reflejada en la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el desarrollo[331], en cuyo artículo 35 se prevé la aplicación de los incentivos fiscales que estudiamos únicamente a las aportaciones realizadas a ONG's que cumplan los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, esto es, que se constituyan como fundaciones o asociaciones de utilidad pública y que cumplan los requisitos de los arts. 42 y siguientes de la LFIF[332]. Tal previsión no introduce novedad alguna al régimen vigente hasta entonces, ya que los incentivos que estudiamos no les son de aplicación en cuanto ONG's propiamente dichas sino en cuanto entidades especialmente protegidas por estar acogidas al régimen tributario de la LFIF.

1.5.2.- Elementos objetivos

Cuando hablamos de los elementos objetivos del mecenazgo regulado en la LFIF estamos haciendo referencia a los medios en que se materializa la donación. Pues bien, las aportaciones especialmente incentivadas en la Ley de Fundaciones pueden ser en dinero o en bienes. Dentro de este último supuesto,

---

Consulta 783/00, de 6 de abril de 2000, establece la imposibilidad de que un Consorcio de derecho público pueda entenderse incluido entre las entidades beneficiarias de aportaciones incentivadas en la Ley 30/1994, puesto que se trata de entes con personalidad jurídica propia, independiente de los entes que lo constituyen, y no se encuentra como tal entre las entidades destinatarias del régimen especial establecido en aquél texto normativo.

330 En este sentido, GARCÍA LUIS destaca que "cuando, como en el caso presente, la técnica legislativa se basa en una enumeración casuística de personas o entidades, siempre será planteable la inclusión de otras entidades igualmente merecedoras del mismo tratamiento que las expresamente citadas", *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 232.

331 Publicada en el BOE núm. 162, de 8 de julio de 1998.

332 Sobre esta cuestión *vid.*, con carácter general, MORENO INOCENCIO, A.: "El régimen fiscal de las ONG's en España", *Impuestos*, núm. 8, 2001, pág. 15 y ss.

las características de los bienes aportados a las entidades no lucrativas nos permite distinguir según se trate de:

- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- Bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en sus normativas reguladoras[333].

- Obras de arte de calidad garantizada.

- Bienes que deban formar del activo de la entidad donataria.

En este punto, nos planteamos la posibilidad de considerar como susceptibles de donación incentivada supuestos distintos de los enunciados. En concreto, nos cuestionamos si el voluntariado o la prestación de servicios personales sin remuneración alguna pueden constituir supuestos de donación incentivada, puesto que, aunque difíciles de valorar económicamente, son formas muy comunes de colaborar con el sector no lucrativo[334]. Pues bien, desde el punto de vista formal, la Ley 30/1994 únicamente incentiva las entregas liberales de bienes y derechos por lo que no resulta posible incluir en dicho concepto las donaciones de servicios[335]. En este sentido lo ha entendido, de manera expresa, la DGT al establecer que "en ningún caso se contempla la posibilidad de que la prestación gratuita de servicios a las entidades sin fines

---

[333] Disposición adicional undécima LFIF.

[334] En este sentido, una encuesta realizada en 1998 por la Fundación Empresa y Sociedad puso de relieve que el 41% de las ayudas entregadas a fundaciones fueron realizadas en productos, mientras que un 38% se realizó en servicios gratuitos (información citada por DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 357)

[335] *Vid.* en el mismo sentido GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 503 y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "Fiscalidad del mecenazgo", en *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo,* Fundación Universitaria San Pablo, CEU, Ed. Dykinson, 1998, pág. 118.

lucrativos pueda dar lugar a los beneficios fiscales" regulados en la Ley 30/1994[336], de modo que su prestación queda fuera del ámbito de aplicación de los mismos. De este modo, los servicios prestados de manera gratuita a una entidad no lucrativa no tienen ningún tipo de gratificación fiscal para aquél que las realiza, sino más bien todo lo contrario. Además de no estar incentivadas, cuando el sujeto donante es un empresario o profesional, persona física o jurídica, tal prestación le resultará fiscalmente lesiva si tenemos en cuenta que, por un lado, quedará obligado a tributar en el IVA por el importe de los servicios prestados de manera gratuita a la entidad no lucrativa, como si de un supuesto de autoconsumo se tratara[337] y, por otro, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto de Sociedades, dado su carácter de liberalidad (art. 14.1.e) LIS).

En este contexto, el criterio administrativo adoptado ha supuesto configurar los bienes susceptibles de donación incentivada como un *numerus clausus*, ya que cualquier otro supuesto distinto de los enunciados (bienes del PHE, obras de arte y bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria), queda excluido del ámbito de aplicación de los beneficios fiscales establecidos en la LFIF[338].

---

[336] *Vid.* Consultas de 5 de marzo de 1997; 436/97, de 7 de marzo de 1997 y 1809/99, de 6 de octubre de 1999. En el contexto descrito, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ (Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 218, 2001, pág. 88) han considerado que los incentivos fiscales que estudiamos podrían aplicarse a las prestaciones gratuitas de servicios si consideramos que nos encontramos ante un activo. A tal efecto, los autores proceden a la disgregación de la operación en dos: "en un primer momento, habría una donación de dinero", a la que el donante podría aplicar los beneficios previstos en la Ley 30/1994 debido a la ubicación de aquél dentro del activo de la entidad donataria, "y, posteriormente, el pago del servicio".

[337] En este sentido, la DGT ha establecido que "estarán sujetas al IVA las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación (a título gratuito) por empresarios o profesionales en favor de la entidad a que se refiere la consulta: (...) b) prestaciones de servicios en cuya realización utilicen medios afectos a la actividad empresarial o profesional" (Consulta 1809/99, de 6 de octubre de 1999).

[338] Este sería el caso planteado en la Consulta 2411/97, de 18 de noviembre, en la que se cuestiona la posibilidad de aplicar la deducción por donativos a las donaciones de sangre

Esta situación altera el principio de neutralidad que debe presidir todo sistema fiscal, debido a que el valor económico del beneficio tributario establecido para la donación de determinados bienes no es el mismo que el correspondiente a donaciones no monetarias o de bienes distintos a los previstos en la Ley 30/1994. Para alcanzar la neutralidad en los incentivos fiscales establecidos para las donaciones de cualquier tipo de bien o servicio, sería necesario cuantificarlo económicamente. En este sentido, se podría considerar que el particular ha vendido a la entidad no lucrativa el bien o servicio en cuestión, y que la remuneración correspondiente al mismo ha sido entregada, en concepto de donación, a la entidad no lucrativa[339]. Esta propuesta, aunque atractiva, no se halla exenta de problemas debido a que puede resultar muy difícil establecer el valor de mercado de determinados bienes o servicios[340].

---

efectuadas a la Cruz Roja Española. La DGT se muestra rotunda en su contestación: "Conforme a la normativa expuesta, a las donaciones de sangre efectuadas a la Cruz Roja Española no se les puede aplicar la deducción por donativos de la cuota íntegra del IRPF, por no tratarse de ninguno de los supuestos s los que la ley otorga tal derecho: no se trata de bienes del Patrimonio Histórico Español, ni de obras de arte, ni de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria, ni de dinero; únicos supuestos contemplados en la ley". Lo mismo sucede en la Consulta 749/00, de 31 de marzo de 2000 donde se plantea la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales de la Ley 30/94 a una donación de uso de un local, situación ante la que la DGT establece que "la cesión de uso de locales, ya sea gratuitamente o a un precio inferior al de mercado, no resulta deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del donante, aún cuando la entidad receptora se encuentre incluida en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, y ello porque el artículo 63 de dicha Ley establece, como requisito para la deducibilidad, que se trate de donaciones de 'bienes', circunstancia que no concurre en la cesión de uso de determinados locales".

339 *Vid.* en este sentido los interesantes comentarios del profesor GLIKSBERG en la Ponencia General presentada en el 53rd Congress of the International Fiscal Association sobre la "Tributación de las entidades sin fines de lucro", recogida en *Cahiers de Droit Fiscal International, Studies of International Fiscal Law*, Vol. LXXXIVa, 1999, pág. 194 y ss.

340 Ahora bien, como han destacado BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ ("Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 88), la determinación del coste del servicio no debe resultar muy difícil en cuanto el propio legislador ha hecho uso de este criterio en diversas disposiciones. En este sentido, tanto la LIVA (art. 79.cinco) como la LIS hacen referencia al "coste de la prestación del servicio" para determinar las cuotas de autoconsumo sujetas a tributación, o

1.5.3.- Elementos teleológicos

Las distintas actuaciones que integran el mecenazgo en sentido amplio tienen en común, junto a los aspectos estudiados en los puntos precedentes, los fines que persiguen. Con carácter general, podemos decir que tales aportaciones persiguen colaborar con fines de interés general, sin buscar la obtención de contrapartidas económicas directas.

1.5.3.1.- Fines de interés general

A través del mecenazgo se promueven iniciativas de *interés general*, en cuanto la voluntad principal del donante es la colaboración con los fines propios de las entidades donatarias, fines que, por prescripción expresa de la ley, deben ser de interés general. Dada la amplitud y polivalencia de dichos términos, tanto la doctrina[341] como la jurisprudencia constitucional[342] han entendido que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, al tratarse de "supuestos de hecho o áreas de intereses o de actuación perfectamente identificables" pero que la ley define con "términos indeterminados, que luego tendrán que concretarse en el momento de la aplicación"[343].

---

el "importe del coste de los servicios" a efectos de realizar el correspondiente ajuste positivo en la base imponible cuando éste no resulte deducible.

[341] Entre otros, *vid.* en este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA: "Constitución, fundaciones y sociedad civil", *RAP*, núm. 122, 1990, pág. 246; JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 115; DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 105.

[342] *Vid.*, entre otras, STC 68/1984, de 11 de junio y STC 107/1996, de 12 de junio.

[343] *Cfr.* GARCÍA DE ENTERRÍA: "Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado", *REDA*, núm. 89, 1996, pág. 69 y ss. Sobre el contenido y funcionalidad de los conceptos jurídicos indeterminados en nuestro ordenamiento *vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA: "Constitución, fundaciones y sociedad civil", *op. cit.*, pág. 235 y ss.; BELTRÁN DE FELIPE, M: *Discrecionalidad administrativa y Constitución*, Colección Temas Claves de la Constitución Española, Ed. Tecnos, Madrid, 1995; SAINZ MORENO, F.: *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Ed. Cívitas, Madrid, 1976.

Pues bien, con la voluntad de delimitar qué debe entenderse por fines de interés general a efectos de la Ley 30/94, el art. 42 LFIF contiene una enumeración abierta de los mismos, y califica como tales los "fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o *cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga*".

La cláusula final de este artículo ha llevado a la doctrina a considerar que la enumeración de fines precedente tiene un carácter meramente ejemplificativo[344], ya que con la misma queda abierta la puerta a la incorporación de cualquier otro fin que merezca aquella calificación por analogía[345]. Si bien es cierto que tal declaración hace inútil la inicial delimitación de los fines que deben ser considerados de interés general, podríamos entender que, con tal enumeración, el legislador ha buscado eliminar al máximo el denominado *"halo del concepto"*[346], esto es, la zona gris que se dibuja entre el núcleo de certeza definido por los supuestos que quedan expresamente integrados dentro del concepto jurídico indeterminado "interés

---

[344] *Vid.* en este sentido, REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: *La nueva Ley de Fundaciones*, CEF, Madrid, 1994, pág. 13; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 128 y 129; MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 29.

[345] En este punto debemos recordar que será la Administración -el Protectorado para las fundaciones y el Ministerio de Justicia e Interior, para las asociaciones- la que determinará la inclusión de los fines perseguidos por la entidad no lucrativa entre los fines de interés general que se pretenden fomentar con el régimen de incentivos que estudiamos, sin perjuicio de que tal determinación pueda ser recurrida, en su caso, ante los jueces y tribunales. Por otro lado, debemos indicar que la admisión de la analogía para considerar protegidos otros fines distintos a los específicamente enumerados no va en contra de la prohibición establecida en el art. 24 LGT, pues es invocada por el propio legislador. *Vid.* en este sentido MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 29, nota núm. 12.

[346] Con carácter general, *vid.* sobre este tema los comentarios de GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Ed. Cívitas, Madrid, 1997, págs. 448 a 455.

general" y la zona de certeza negativa definida por los supuestos claramente ajenos a aquél[347].

Por otro lado, entendemos que la existencia de una cláusula general de carácter residual como la presente, elimina cualquier discriminación entre fines expresamente contemplados y otros que puedan considerarse análogos a los mismos, situación a la que normalmente desemboca cualquier enumeración casuística.

En este contexto, nos parece importante destacar que la actual configuración normativa de las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial permite superar la tradicional dicotomía o vinculación entre éstas y la promoción exclusiva del arte y la cultura. En la actualidad, el mecenazgo va dirigido a la satisfacción de fines de interés general en el sentido amplio apuntado, de modo que se abandona la concepción histórica que vinculaba tales aportaciones únicamente al ámbito artístico y cultural[348]. De este modo, podemos decir que las actuaciones de mecenazgo buscan la satisfacción del "interés común que, aunque no beneficie a la totalidad de la comunidad, si lo hace al menos a una fracción importante de los miembros de ésta"[349]. En efecto, las actuaciones de mecenazgo son realizadas en beneficio del interés de la sociedad o de un colectivo genérico de personas, interés contrapuesto a lo que, por definición, es el interés particular o individual del aportante[350].

---

[347] *Vid.* en este sentido, DEL CAMPO ARBULO: "Reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Impuestos*, núm. 6, 1994, pág. 10.

[348] Pese a ello, hay autores que siguen identificando las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto con las aportaciones realizadas en pro del arte y la cultura. En este sentido, *vid.* PARÉS MAICAS: *La nueva filantropía y la comunicación social, op. cit.*, pág. 155 y ss. o PLAT-PELLEGRINI: *Sponsoring. Le parrainage publicitaire, op. cit.*, pág. 17 y ss.

[349] Definición realizada por el profesor PARADA VÁZQUEZ del concepto *de interés general* (*Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 428).

[350] *Vid.* en este sentido, PRADA GONZÁLEZ, J.M. de: "Una futura Ley de Fundaciones", *Actualidad Civil*, 1989, pág. 2620; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación, op. cit.*, pág. 123; LÓPEZ-NIETO y MALLO, F.: *La ordenación*

1.5.3.2.- Fines particulares

Las actuaciones que integran el fenómeno del mecenazgo en sentido amplio pueden generar dos tipos de beneficios distintos al aportante: por un lado, una mejora de su imagen mediante la publicidad que le otorga el acontecimiento financiado y, por otro, los beneficios fiscales que la legislación vigente reconoce a las personas físicas y jurídicas que realicen este tipo de actuaciones.

En efecto, las aportaciones en favor del mecenazgo pueden reportar, en ocasiones, una publicidad externa que resulta beneficiosa para el donante, en cuanto supone una mejora de su imagen en la sociedad en que opera. En este sentido, entendemos que el mecenazgo puede suponer una especie de transacción en la que el donante cambia un bien económico por un bien intangible como puede ser el reconocimiento de tal acción, de manera que aquél incrementa su bienestar mediante la realización de una aportación en pro del bien común y recibe, por ello, un agradecimiento en forma de reconocimiento social por parte del donatario en particular y de toda la sociedad en general[351]. Ahora bien, pese a ello, entendemos que la publicidad de la acción no es la motivación principal del donante que realiza una actuación de mecenazgo o de patrocinio empresarial y ello por una razón básica: existen en nuestro ordenamiento jurídico otras figuras específicamente pensadas para conseguir aquél efecto, de modo que el contribuyente resultará más beneficiado haciendo uso de las mismas, dado el mayor impacto publicitario de la acción que éstas le reportarán[352].

---

legal de las asociaciones, Ed. Dykinson, Madrid, 1995, pág. 18 y DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 103.

[351] *Vid.* en este sentido, la definición que K.E. BOULDING realiza de las donaciones en *La teoría del amor y del temor. Una introducción a la economía de las donaciones*, Alianza Editorial, Madrid, 1976, pág. 14 y ss.

[352] Nos referimos, esencialmente, al *patrocinio publicitario*. Sobre esta cuestión *vid. supra* apartado segundo del Capítulo II.

Por otro lado, el legislador ha establecido una serie de beneficios fiscales aplicables en el impuesto personal del donante, de modo que la realización de una aportación en favor del mecenazgo supone una reducción de la carga tributaria debida por aquél. En este contexto, nos cuestionamos el impulso que pueden dar a estas iniciativas tales incentivos, esto es, si la aportación es efectuada por existir tales beneficios o si, por el contrario, la donación es realizada de forma realmente desinteresada y seguiría siendo efectuada aún no existiendo tales incentivos. Pues bien, a nuestro juicio, los incentivos fiscales para la realización de estas actividades no son la razón principal que las motiva, ya que, por un lado, su importe resulta poco relevante en la mayoría de los casos, y especialmente en aquellos en que el volumen de lo donado es elevado[353] y, por otro, porque el legislador ofrece al donante otras alternativas que le reportarán mayores beneficios fiscales a igual esfuerzo económico[354].

En este orden de ideas, entendemos que la participación de las empresas en este ámbito no desvirtúa aquél desinterés, a pesar del carácter propiamente mercantil y lucrativo que es inherente a toda agrupación de carácter empresarial, por las mismas razones expuestas en los párrafos anteriores[355]. Además, no cabe duda de que la actual configuración del

---

[353] En el sentido expuesto, ARIAS VELASCO indica: "Hem d'assenyalar una mancança de la llei i és que no s´hi troba cap estímul idoni per a la decisió de la persona que, en un moment de la seva vida, dóna una part important del seu patrimoni amb fins altruistes. A Catalunya en tenim exemples il-lustres com ara les aportacions del Sr. Sabartés al Museu Picasso o la dotació de la Fundació Tàpies. És clar que el límit del 30 per 100 de la renda faria irrisori l'estímul fiscal a una decisió d'aquesta mena", *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre, op. cit.*, pág. 122.

[354] En este sentido, el contribuyente resulta más beneficiado fiscalmente si realiza una acción de patrocinio publicitario que de patrocinio empresarial. Este aspecto es extensamente tratado en el apartado 1.2.4 del Capítulo III del presente trabajo.

[355] En contra, JIMÉNEZ DÍAZ (*La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 187) entiende que "la demanda de simple altruismo formulada a la sociedad mercantil carece de sentido, pues es contraria a su propia finalidad". En la misma línea, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ ("Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo, *op. cit.*, pág. 96) destacan que "en las sociedades mercantiles sus fines son la obtención de beneficios para repartirlos entre sus socios, y no existe en sus estatutos ninguna mención a las actividades gratuitas".

mecenazgo abre nuevas vías de comunicación social para las empresas, en cuanto les ofrece nuevos mecanismos para canalizar su colaboración con fines que resultan relevantes para la sociedad pero sin olvidar la naturaleza lucrativa propia de estas entidades[356].

Puede decirse, en fin, que las aportaciones que integran el mecenazgo no son realizadas con la finalidad principal de obtener un beneficio económico directo[357], sea en forma de publicidad o mediante la aplicación de beneficios fiscales, sino que la motivación que impulsa al mecenas y al patrocinador es la colaboración con aquellos fines que son socialmente relevantes y que derivan de la propia naturaleza de las entidades receptoras de la aportación.

1.5.4.- Elemento temporal

Cuando hablamos del elemento temporal hacemos referencia al momento en que deben ser realizadas las aportaciones para poder ser calificadas como actuaciones de mecenazgo. En este sentido, es preciso distinguir entre las aportaciones efectuadas al inicio de la vida de una entidad no lucrativa en concepto de dotación fundacional y las efectuadas durante la vida de ésta.

Como ya hemos estudiado en el capítulo anterior[358], a nuestro juicio, las cuantías entregadas en concepto de dotación fundacional no pueden ser

---

[356] En este sentido, encontramos figuras como los convenios de colaboración empresarial regulados en el art. 68 LFIF, que brindan a las empresas la posibilidad de colaborar con fines de interés general y, a la vez, obtener cierta publicidad de la acción que, en última instancia, reportará una mejora de la imagen social de la empresa colaboradora.

[357] En palabras de FERNÁNDEZ LÓPEZ, la nota esencial del mecenazgo es la "ausencia de ánimo de lucro o el desinterés por la obtención de beneficio económico en quien lo practica", en "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *op. cit.*, pág. 56. En contra, FERNÁNDEZ JUNQUERA considera que tanto el mecenazgo como el patrocinio "buscan la misma finalidad, verbigracia la obtención de un beneficio, aunque ello se consiga de un modo más o menos directo", en "Patrocinio y mecenazgo para el Camino de Santiago en el Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal*, núm. 16, 1994, pág. 11.

[358] Concretamente, *vid.* el apartado 2 del Capítulo II.

calificadas como actuaciones de mecenazgo, puesto que no concurren los elementos definitorios del mismo. En efecto, como veremos, las aportaciones realizadas con el fin de constituir una fundación son actos de liberalidad que buscan dotar a un tercero, en formación, de medios suficientes para hacer frente a los fines de interés general que fundamentan tal creación. Pese a ello, todavía no existe sujeto alguno que pueda proceder a la aceptación de la donación, aspecto que, como hemos visto al inicio del presente capítulo, resulta imprescindible en toda actuación de mecenazgo como donación que es. De este modo, únicamente las donaciones realizadas a las entidades no lucrativas una vez creadas pueden ser calificadas como actuaciones de mecenazgo.

Por otro lado, es preciso cuestionarnos si tal calificación puede ser aplicada tanto a las aportaciones realizadas por actos *inter vivos* como a las realizadas por actos *mortis causa*. La primera opción resulta incuestionable, en cuanto la propia Ley 30/94 establece la aplicación de los beneficios fiscales en el IRPF del donante, un impuesto periódico que grava las rentas obtenidas por el sujeto pasivo en cada período impositivo. Pero, ¿qué sucede si una persona física muere y deja un legado a favor de una entidad no lucrativa? ¿Podemos hablar en tal caso de mecenazgo?.

Pues bien, a nuestro juicio, en tales supuestos también nos hallaríamos ante actuaciones de mecenazgo de acuerdo con la definición y caracterización que hemos dado a las mismas al inicio del presente capítulo. En efecto, en cualquier caso, nos encontramos ante iniciativas privadas que revisten la forma de donación[359], realizadas con la finalidad principal de coadyuvar con los fines de interés general de la entidad donataria y que son incentivadas mediante determinados beneficios fiscales. Por lo que se refiere a este último aspecto, es preciso tener en cuenta que los herederos de la persona física

[359] Recordemos son tres los elementos que deben concurrir para calificar una aportación como donación: debe tratarse de un acto de liberalidad, gratuito y aceptado por el donatario, circunstancias que indudablemente concurren en el supuesto planteado. *Vid. supra* apartado 3 del presente capítulo.

fallecida quedan obligados a presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que el fallecimiento se produce[360], de manera que deberán aplicar las deducciones tributarias correspondientes a la donación realizada por aquél a la entidad no lucrativa.

1.5.5.- Elemento formal

Cuando hablamos del elemento formal hacemos referencia a los requisitos documentales necesarios para la efectividad de la donación efectuada, requisitos que se encuentran recogidos en el art. 66 LFIF. En este sentido, la ley exige a la entidad donataria la emisión de una certificación en la que haga constar, entre otros, los datos de identificación propios y del donante, la fecha y el importe del donativo, así como el documento público u otro auténtico que acredite la donación cuando ésta no sea dineraria.

De este modo, la formalización de toda donación realizada en bienes, sean muebles o inmuebles, requiere su inclusión en documento público u otro documento auténtico. Esta previsión ha sido criticada por su dureza[361], ya que va más allá de las exigencias que el Código Civil establece para la donación de determinados bienes. En este sentido, el Código Civil autoriza las donaciones de bienes muebles realizadas verbalmente (art. 632 CC) cuando éstas van acompañadas de la entrega simultánea de la cosa donada o exigiendo, en caso contrario, la mera constancia escrita de la donación y su aceptación. Únicamente cuando se trata de donaciones de bienes inmuebles, el Código Civil exige su formalización en escritura pública, requiriendo que se expresen individualizadamente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario (art. 633 CC).

---

[360] *Vid.* art. 13 LIRPF.

[361] Entre otros, *vid.* en este sentido MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 210; GARCÍA LUÍS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 264, nota núm. 315; JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 237.

2.- CONSECUENCIA JURÍDICA DE LAS ACCIONES DE MECENAZGO: ATRIBUCIÓN DE UN BENEFICIO FISCAL

Como ya hemos indicado al inicio del presente capítulo, las normas que regulan las actuaciones de mecenazgo asocian al presupuesto de hecho, constituido por la realización de aportaciones desinteresadas en pro del interés general, una consecuencia jurídico-tributaria immediata: el reconocimiento de beneficios fiscales cuya base común es la reducción de la deuda tributaria debida por aquél que realiza la aportación altruista.

En el contexto descrito, en el presente apartado nos proponemos estudiar el concepto, naturaleza, finalidades y efectos de los beneficios fiscales en cuanto mecanismos en manos del legislador tributario para proceder al estímulo económico de los contribuyentes y dirigir, de este modo, su actividad hacia fines considerados, en cada momento histórico, esenciales para la colectividad.

2.1.- Ideas previas: beneficios fiscales y extrafiscalidad tributaria

2.1.1.- Los beneficios fiscales y la extrafiscalidad[362] *en el Derecho Tributario*

En nuestros días, el Derecho ha dejado de ser concebido exclusivamente como el conjunto de normas coactivamente aplicadas por el Estado para prevenir y reprimir los comportamientos desviados de los ciudadanos, para adquirir una nueva dimensión dirigida a "estimular, incentivar y promover los comportamientos de individuos y grupos sociales

[362] Resulta en extremo difícil encontrar un concepto de extrafiscalidad, ya que nos hallamos ante una "expresión vaga que apenas significa algo en sí misma y con la que -por contraposición- pretende designarse todo aquello que se aleje de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición", *cfr.* CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (homenaje a Sainz de Bujanda)*, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I, Madrid, 1991, pág. 103.

considerados económicamente ventajosos"[363]. En la actualidad "el Estado desarrolla a través del Derecho también una función de estímulo, de promoción, de provocación de la conducta de los individuos y grupos que es la antítesis clara de la función solamente protectora o solamente represiva"[364].

Esta nueva dimensión de la actividad del Estado ha llevado, en el ámbito de la Hacienda Pública, a la utilización del sistema tributario para alcanzar objetivos distintos del fin fiscal tradicionalmente atribuido a los tributos, de modo que a la típica finalidad de obtención de ingresos para financiar los gastos públicos se han añadido en los últimos años otros fines, genéricamente denominados fines extrafiscales, para servir a la política económica general, atendiendo a las exigencias de estabilidad, progreso social y cultural, mejor distribución de la renta nacional y cualquier otro fin de interés general, entre los que, sin duda, se hallan las medidas de estímulo económico que buscan primar la participación privada en actividades de interés general.

Pese a ser ésta una realidad en nuestros días[365], la utilización del sistema tributario con fines extrafiscales no se halla expresamente reconocida

---

[363] *Cfr.* RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", *Sistema,* núm. 53, 1983, pág. 85.

[364] *Cfr.* Norberto BOBBIO: *Contribución a la Teoría del Derecho,* F. Torres editor, Valencia, 1980, pág. 277, citado por RODRÍGUEZ BEREIJO en "La Constitución de 1978...", *op. cit.,* nota núm. 9. En el mismo sentido *vid.* MARTÍNEZ LAGO, M.A.: "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", Cívitas, *REDF,* núm. 55, 1987, págs. 386 y 387. Sobre el paso de la teoría de la neutralidad del impuesto a la del intervencionismo del Estado en la economía ver los interesantes comentarios de FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 27 y ss.

[365] Si bien decimos que esta es una de las características de nuestro ordenamiento tributario en la actualidad, no podemos desconocer que el tributo ha sido utilizado con fines extrafiscales desde el inicio de la imposición. Así se desprende de la lectura de la doctrina general sobre los impuestos del alemán W. GERLOFF ("Doctrina de la Economía Tributaria", *Tratado de Finanzas,* Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pág. 220 y ss.), quien ya destaca el uso de impuestos con fines de política económica en la República Romana. Sobre los

en el Texto Constitucional, circunstancia que justifica gran parte del debate doctrinal que sobre esta cuestión se ha venido realizando. Pese a la controversia doctrinal suscitada, resultan de sumo interés las palabras del profesor GARCÍA AÑOVEROS quien a principios de los años sesenta, a raíz de un estudio sobre la incidencia del Derecho en el desarrollo económico, ya destacaba la citada doble función que reviste el sistema tributario al indicar que el tributo, además de ser una sobresaliente fuente de ingresos para el Estado moderno, es "un precioso medio de política económica y, por ende, de la política de desarrollo, del que no se puede prescindir"[366].

Tras la aprobación de la Ley General Tributaria en el año 1963, entra a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico un nuevo precepto en el que nuestra doctrina ha basado el reconocimiento ordinario de la función extrafiscal de los tributos: el artículo 4 de la LGT, de acuerdo con el cual: "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional". Parece ser pues, que la voluntad del

---

antecedentes históricos de la extrafiscalidad puede verse también MATEO, L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", Cívitas, *REDF*, núm. 39, 1983, pág. 343 y ss.

[366] *Cfr.* GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Desarrollo económico y ordenamiento jurídico", *RDFHP*, núm. 44, 1961, pág. 1224. Con posterioridad, se han realizado escasos trabajos monográficamente dedicados al estudio del fenómeno de la extrafiscalidad. Sin ánimo de realizar un exhaustivo listado bibliográfico sobre la cuestión, debemos destacar los trabajos de YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *HPE*, IEF, núm. 32, 1975; CHECA GONZÁLEZ, C.: "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *REDF*, Cívitas, núm. 40, 1983; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", *op. cit.;* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los tributos con fines no-financieros", en *Economía española, cultura y sociedad*, Eudema, Madrid, 1992, Tomo II, págs. 75 a 115. En la doctrina italiana destaca el trabajo de FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema constituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Nápoles, 1973.

legislador fiscal fue la de "legalizar la utilización del tributo como medio de intervención"[367].

Este artículo fue muy bien acogido por nuestra doctrina pero considerado por si sólo insuficiente para justificar la utilización de los tributos para la consecución de fines distintos de los estrictamente recaudatorios. La inexistencia de una referencia expresa en el texto constitucional de la función extrafiscal de los tributos constituye, como destaca el profesor LASARTE, el primer obstáculo al reconocimiento de la misma, no sólo por la complejidad que de por si reviste tal reconocimiento, sino por las distorsiones que tales funciones extrafiscales pudiesen provocar sobre los principios constitucionales[368]. En este sentido, existen opiniones contrarias a la utilización extrafiscal del sistema tributario, cuyo máximo exponente es el profesor SAINZ DE BUJANDA, quien se muestra en extremo crítico ante "el problema más general de la utilización de la Hacienda como instrumento de política económica"[369]. El estricto planteamiento del profesor deriva, en esencia, de lo que considera una manifiesta incompatibilidad entre la reducción de la carga tributaria de los contribuyentes mediante medidas de estímulo económico y los principios constitucionales de justicia tributaria.

Sin obviar la necesaria adecuación a los principios constitucionales de las diversas medidas extrafiscales existentes en nuestro ordenamiento jurídico y exigible a todas aquellas disposiciones que pretendan formar parte del mismo, es preciso destacar que el sistema tributario no puede mantenerse al margen de las nuevas funciones y responsabilidades que en relación a la política económica le atribuye, con carácter general, el art. 4 LGT. Si bien es

---

[367] *Cfr.* YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *op. cit.*, pág. 147.

[368] *Vid.* LASARTE ALVÁREZ, J.: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público* (Discurso leído el día 18 de abril de 1993 en el acto de su recepción pública en la Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia), Sevilla, 1993, pág. 41 y ss.

[369] *Cfr.* SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones de Derecho Financiero*, citado por LASARTE, *op. últ. cit.*, pág. 47. Ver también SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, especialmente pág. 34 y ss.

cierto que no existe reconocimiento expreso de la función extrafiscal en el Texto Constitucional, también lo es que la norma fundamental contiene una serie de preceptos que, en mayor o menor medida, aluden al principio de "instrumentalidad de la imposición"[370], esto es, a la utilización del tributo como instrumento al servicio de los principales objetivos de política económica. Se hace necesaria una "interpretación armónica"[371] que permita compatibilizar *todos* los valores y objetivos recogidos en nuestra Constitución, sin que sea posible, entendemos, realizar una exclusión apriorística de todas las medidas extrafiscales de nuestro ordenamiento jurídico tributario[372].

Esta interpretación fue finalmente adoptada por el Tribunal Constitucional en su temprana sentencia 27/1981, de 20 de julio, en cuyos antecedentes se advierte que "el tributo tiene, además, otros fines, previstos en el artículo 4º de la Ley General Tributaria, como instrumento de la política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución, en cuanto obliga a los poderes públicos a promover las

---

[370] Afirma CALLE SAIZ que el principio de instrumentalidad de la imposición se recoge y proyecta en la Constitución española de 1978, destacando dos ideas básicas: por un lado, "que la imposición se contempla en la Constitución como instrumento al servicio de los objetivos principales de la política económica (satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución de la renta a nivel regional, personal y sectorial, y estabilidad económica de precios y de empleo)" y por otro "que la imposición ha de desempeñar en consecuencia también un papel relevante tanto en la modernización como en el desarrollo de los diferentes sectores económicos, según se desprende de una correcta interpretación del texto constitucional", en "Política económica: objetivos e instrumentos", *Presupuesto y gasto público,* núm. 3, 1979, pág. 58.

[371] Expresión utilizada por LASARTE ALVÁREZ al exponer la solución que a su juicio debe darse a la utilización extrafiscal del sistema tributario y su justificación constitucional, en *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, op. cit.,* pág. 45.

[372] En este sentido se ha manifestado la mayoría de nuestra doctrina. Con carácter general pueden verse, entre otros, los trabajos de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los tributos con fines no financieros", *op. cit.*, pág. 75 y ss; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", *op. cit.;* CHECA GONZÁLEZ, C.: "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *op. cit.*, pág. 505 y ss; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", Cívitas, *REDF,* núm. 11, 1976.

condiciones favorables para un progreso social y económico y para una distribución de la renta más equitativa". Esta argumentación fue posteriormente confirmada de manera clara y concisa en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en cuyo fundamento jurídico 13º se reconoce la posible utilización del sistema tributario con fines extrafiscales en atención a los fines económicos y sociales que nuestra Constitución, junto al fin fiscal propio de la imposición, también reconoce[373].

2.1.2.- Medidas jurídicas que instrumentan la extrafiscalidad

2.1.2.1.- Enumeración y características

En nuestro ordenamiento jurídico es posible distinguir distintos planos de la extrafiscalidad o modos de articular el sistema tributario como instrumento de intervención en la política económica[374].

En primer lugar, la extrafiscalidad se puede alcanzar mediante la creación de tributos con finalidad esencialmente extrafiscal[375], es decir,

---

[373] Señala el Tribunal Constitucional: "es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social o económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4º de la vigente Ley General Tributaria (...)". Esta argumentación ha sido reiterada en posteriores sentencias, entre las que destaca la STC 186/1993, de 7 de junio (FJ 4º), en la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de la Comunidad Autónoma de Extremadura 1/1986, de 2 mayo, por la que se crea el Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento.

[374] En este punto nos proponemos exponer, a grandes rasgos, las distintas figuras expresivas del fenómeno de la extrafiscalidad en nuestro sistema tributario, siendo conscientes de la dificultad que entraña la búsqueda de figuras puramente extrafiscales o nítidamente fiscales. Como señala T. ROSEMBUJ "la pura fiscalidad no existe, así como tampoco la extrafiscalidad pura. Los efectos de los tributos no son identificables por separado y, en alguna medida, coexisten funciones recaudatorias y reguladoras con distinta intensidad conforme a la naturaleza propia de cada tributo", en *Elementos de Derecho Tributario*, Ed. PPU, Barcelona, 1988, pág. 44.

tributos que "tratan de hacer más gravosa una determinada actividad de los particulares"[376], y que sólo indirectamente están dirigidos a la obtención de ingresos, en tanto que a mayor eficacia de los fines para los que se creó menor será la recaudación derivada del mismo. Esta vía ha sido frecuentemente utilizada por las Comunidades Autónomas para crear un sistema tributario propio sin alterar las estrictas disposiciones que a tal efecto se recogen en la Constitución y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, convirtiéndose además en la vía más identificativa del fenómeno que estudiamos[377].

En segundo lugar, el sistema tributario logra fines de carácter extrafiscal mediante el establecimiento de beneficios fiscales[378], esto es, a través de disposiciones "incorporadas a la estructura de tributos no carentes

---

[375] La doctrina ha utilizado diversos términos para hacer referencia a estas figuras. En este sentido, W. GERLOFF y F. NEUMARK hablan de *impuestos no financieros o de ordenamiento* (*Tratado de Finanzas, op. cit.*, pág. 219), terminología que ha sido acogida de forma expresa en nuestra doctrina por diversos autores, como ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ("La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", *CT*, núm. 58, 1989, pág. 23 y ss; "Los impuestos de ordenamiento económico", *HPE*, núm. 71, 1981, pág. 17 y ss); por MATEO, L. ("Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *op. cit.*, pág. 343 y ss) y por L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ (*Curso de Derecho Tributario, op. cit.*, pág. 105)

[376] *Cfr.* CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, J.M.: *Ordenamiento tributario español*, Ed. Cívitas, Madrid, 1977, pág. 149.

[377] Sobre la utilización del tributo con fines extrafiscales en el ámbito autonómico ver la interesante monografía de CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981. *Vid.* también el trabajo de ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

[378] Para GERLOFF, en este supuesto nos hallamos ante *"impuestos de ordenamiento incluidos en impuestos financieros"*, es decir, ante impuestos de los que "se esperan rendimientos" pero que incluyen "medidas tributarias inspiradas por la política de ordenamiento, como exenciones o rebajas impositivas con propósitos propios de la política de ordenamiento", en *Tratado de finanzas, op. cit.*, págs. 222 y 223. En nuestra doctrina tal terminología ha sido adoptada por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en diversos de sus trabajos sobre este tema. Concretamente, *vid.* "Los tributos con fines no financieros", *op. cit.*, pág. 77 y "Los impuestos de ordenamiento económico", *HPE*, núm. 71, 1981, pág. 19.

de finalidad recaudatoria"[379], tendentes a conceder ventajas económicas a determinadas personas o situaciones. Con estas medidas, el legislador actúa directamente sobre el instrumento tributario, tradicionalmente visto como un impedimento a la actuación de los particulares en la línea deseada. Tal incidencia se materializa con la exoneración del pago de los tributos o la reducción de la cuantía de la prestación debida, de manera que la deuda tributaria de los tributos personales del contribuyente que realiza la acción prevista se ve reducida por la actuación de los beneficios fiscales[380].

Existe en nuestro ordenamiento una tercera vía a través de la que se manifiesta la extrafiscalidad, propuesta por PEÑUELAS I REIXACH a raíz de su estudio sobre la dación en pago tributaria. Concretamente, hacemos referencia a las denominadas "formas o modos de extinción extrafiscales"[381], consistentes en "el empleo de normas tributarias de procedimiento que operan sobre la forma de cumplir o de extinguir las obligaciones tributarias, sin alterar el valor económico de las prestaciones debidas"[382].

Sea como fuere, en los diversos planos de la extrafiscalidad expuestos se rompe la tradicional interrelación ingreso-gasto[383] directo en que se ha inspirado la Hacienda Pública, para dar paso a un sacrificio de parte de la recaudación tributaria en aras a un distinto cumplimiento de los fines de

---

[379] *Cfr.* MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *op. cit.*, pág. 344.

[380] El Tribunal Constitucional admitió, de manera expresa, los beneficios fiscales como expresión de la instrumentalidad del tributo en la STC 49/1984, de 5 de abril (FJ 4º).

[381] *Cfr.* PEÑUELAS i REIXACH, LL: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, op. cit.*, págs. 27 y 28.

[382] *Ibídem.*

[383] En otras palabras, "sin recorrer el *iter* normal imposición-ingreso-gasto" o "sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-Presupuesto-gasto", *cfr.* CASADO OLLERO: "Los fines no fiscales de los tributos", *op. cit.*, pág. 113. Las ventajas que ofrece esta vía son comentadas por NEUMARK al considerar que el sacrificio recaudatorio derivado de las medidas extrafiscales "supone a veces para la hacienda una carga presupuestaria *per saldo* menor que la que supondría el gasto destinado a lograr esa misma finalidad", en *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista,* Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 162.

interés general encomendados por la Constitución al Estado, mediante el incentivo o represión de determinadas conductas de los ciudadanos.

2.1.2.2.- Las medidas de estímulo al mecenazgo como medidas tributarias extrafiscales

Las medidas de fomento de las actuaciones de mecenazgo realizadas por particulares y empresas han sido técnicamente articuladas por el legislador como medidas tributarias cuyo común denominador es la reducción de las prestaciones económicas debidas por el contribuyente para extinguir la obligación tributaria surgida en relación a su impuesto personal.

Como se aprecia, en el supuesto que estudiamos el legislador ha optado por introducir en impuestos de carácter netamente recaudatorio, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, medidas extrafiscales. Aunque "resulta innegable el importante papel de nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en orden a la consecución de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad", lo cierto es que "en el seno de dicho impuesto existen mecanismos pensados para ocasionar o incentivar determinados comportamientos económicos que, en ocasiones, alcanzan sus objetivos mediante el sacrificio de un cierto nivel de recaudación"[384], siendo un claro ejemplo los beneficios fiscales al mecenazgo.

Los beneficios fiscales, como instrumento de la extrafiscalidad tributaria, se articulan como mecanismos que otorgan al contribuyente la posibilidad de ver reducida la carga tributaria de su impuesto personal, bien por cuestiones de técnica tributaria y de justicia o bien, como sucede en el caso del mecenazgo, por haber realizado la conducta que, en atención a los criterios de política económica atendidos por el legislador, resulta incentivada en la norma que regula el beneficio fiscal. En estos supuestos el

[384] *Cfr.* MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Análisis y crítica ...", *op. cit.*, pág. 344.

legislador ha optado por sacrificar una parte de la recaudación propia del tributo en el que la medida extrafiscal se inserta, en aras a ver satisfechas determinadas necesidades o intereses por esta vía de fomento o estímulo.

En el supuesto que constituye nuestro objeto de estudio, los beneficios fiscales actúan como mecanismos tributarios al servicio de una idea más amplia: la consideración de las actuaciones de mecenazgo y, en general, de la participación privada en actividades de interés general, "como una alternativa parcial a las dificultades del Estado como único suministrador de las prestaciones que definen el Estado de Bienestar"[385]. La imposibilidad del Estado de satisfacer las crecientes necesidades que nuestra sociedad demanda, determina la búsqueda de vías alternativas que, sin sustituir las acciones que el ente público deberá seguir llevando a cabo en los ámbitos incentivados, contribuyan a la estimulación de los particulares, de manera que "el contribuyente decidido a practicar el mecenazgo encuentre en la legislación fiscal un incentivo *adicional* que fortalezca esa decisión y le dé continuidad"[386].

Para finalizar este punto debemos destacar que, reconocida la legitimidad constitucional de la utilización extrafiscal del sistema tributario y, por tanto, de las medidas de fomento del mecenazgo como normas que otorgan beneficios fiscales a aquellos que realicen la conducta estipulada, queda pendiente de estudio la delimitación constitucional del fenómeno de la extrafiscalidad, en cuanto a su adecuación a los principios constitucionales tributarios y a los límites en la utilización de los instrumentos extrafiscales. A esta cuestión dedicaremos el capítulo cuarto del presente trabajo de investigación.

---

[385] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. XIX.

[386] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ, A., *op. últ. cit.*, pág. 56.

2.2.- Concepto de beneficio fiscal[387]

Como hemos visto en el apartado anterior, el establecimiento de beneficios fiscales es una de las vías de las que dispone el legislador tributario para arbitrar medidas extrafiscales en el seno de nuestro ordenamiento. Llegados a este punto, en el presente apartado nos proponemos analizar el concepto de beneficio fiscal y los rasgos característicos de dicho mecanismo tributario, con el fin de poder establecer unos parámetros que nos permitan clasificar las distintas medidas tributarias utilizadas en el ámbito del mecenazgo.

2.2.1.- Derecho positivo

En nuestro derecho positivo y en el de los países de nuestro entorno[388] está bastante extendido el uso de los términos beneficio fiscal aunque no

---

[387] Siguiendo a GARCÍA LUÍS, podemos distinguir dos acepciones distintas del adjetivo "fiscal", en virtud de las cuales otorgaremos contenidos distintos al sustantivo "beneficio". Concretamente, el término fiscal, "puede interpretarse en sentido restringido como sinónimo de tributario; o en sentido amplio abarcando realidades ajenas a la esfera del tributo, pero en todo caso de contenido económico", en *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones por inversión y creación de empleo,* Ed. Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 27. En el primer sentido parece utilizarse en los arts. 133.3 y 134.2 CE, debido a la alusión que en ambos casos se realiza a "los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado", hecho que ha llevado a algún autor a considerar que sería más adecuado hablar de beneficios *tributarios* y limitar su uso al ámbito de los tributos (*vid.* GARCÍA LUÍS, *op. últ. cit.*, pág. 34). En relación a la acepción amplia, RAMOS GASCÓN utiliza el término fiscal para hacer referencia "no sólo a lo relacionado con los aspectos recaudatorios, sino también con las facetas de determinadas formas del gasto público, subvenciones y crédito", circunstancia que lleva al autor a calificar como incentivos fiscales (entendemos que tal calificación jurídica es errónea y que nos hallamos ante *beneficios* fiscales) las "exenciones y reducciones tributarias, las subvenciones ya sean en capital o periódicas y los créditos de carácter público", en "Medios y fines en el empleo de incentivos fiscales", *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero,* Vol. II, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 284 y 285.

[388] Sobre el concepto de beneficio fiscal en Italia, Francia y Alemania *vid.* por todos VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 50 y ss. En relación al ámbito comunitario, el Tratado CEE no contiene referencia expresa alguna a los términos "beneficio fiscal", sino que se utiliza una expresión mucho más amplia dentro de la que se entienden englobados aquéllos: "ayuda estatal" (art. 92). *Vid.* en este sentido el trabajo de FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea,* Ed. Cívitas, Fundación Universidad Empresa, Madrid, 1993 y BERLIN, D.: "Las ayudas del Estado en materia fiscal y el Derecho

existe un concepto legal del mismo[389], sino que más bien se produce una asociación del término a sus efectos y consecuencias jurídicas.

En el ámbito de la legislación ordinaria, la propia Ley General Tributaria abunda en la idea apuntada pues, aun tratándose de una norma nacida con vocación de "suministrar un soporte conceptual a la reforma tributaria"[390], no es posible encontrar en su articulado definición alguna de beneficio fiscal. Pese a ello, el término aparece en diversas ocasiones, situado la mayoría de veces en el mismo plano gramatical que los términos incentivo fiscal[391], aunque no faltan ocasiones en que parecen tratadas como técnicas distintas[392] o en el mismo plano que otras figuras tributarias tales como exenciones, desgravaciones o devoluciones tributarias[393]. Pese a esta falta de concreción, resulta destacable el hecho de que en todas las ocasiones apuntadas existe una cierta asociación de la medida que estudiamos con la idea de desgravación[394].

Junto a la LGT, en nuestro ordenamiento jurídico conviven un amplio abanico de normas en las que se utilizan los términos que estudiamos,

---

comunitario", *Noticias CEE*, núm. 32, 1987, pág. 95 y ss, así como las sentencias del TSJCE de 15 de marzo de 1994 y de 19 de mayo de 1999.

[389] Para la profesora SOLER ROCH el concepto de beneficio fiscal "es jurídicamente inexistente, ya que ni aparece en la legislación ordinaria ni ha sido tampoco objeto de atención doctrinal como categoría jurídica unitaria", en *Incentivos a la inversión y Justicia Tributaria, op. cit.*, pág. 30.

[390] *Cfr.* SOLER ROCH, M.T.: "Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España", Cívitas, *REDF*, núm. 97, 1998, pág. 7.

[391] *Vid.* en este sentido el art. 80.2 LGT, que tipifica como sanción no pecuniaria "la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales" y el art. 84 LGT, en el que se tipifica como sanción accesoria a otra principal "la pérdida del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales aplicables y de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas". Con el mismo sentido aparece en los arts. 305 y 308 del Código Penal.

[392] *Vid.* art. 87.3.a) de la LGT.

[393] Puede verse en este sentido el art. 79.c) LGT, al tipificar como infracción grave el disfrute u obtención indebida de "beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones".

[394] *Vid.* en este sentido MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 36.

aunque tampoco es posible encontrar en ninguna de ellas definición alguna de qué debe entenderse por beneficio fiscal. Pese a ello, existe una tendencia generalizada a asociar el término a sus efectos, y caracterizarlas, en general, como medidas que suponen una reducción de la carga tributaria del contribuyente. Por su relativa incidencia en la materia que constituye nuestro objeto de estudio, podemos citar, en este sentido, la Ley 12/1988, de 25 de mayo[395], de beneficios fiscales a la Exposición Universal de Sevilla 1992, a los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992 y a los actos conmemorativos del V Centenario del descubrimiento de América; la Ley 31/1992, de incentivos fiscales a la realización del Proyecto de la Cartuja 93 y del Real Decreto 612/1998, de 20 de abril[396], sobre beneficios fiscales aplicables al Año Santo Jacobeo 1999 y al Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000. Existe un denominador común a todas las disposiciones citadas: el establecimiento de una serie de medidas con incidencia en el esquema liquidatorio de los tributos y cuyo efecto inmediato es la reducción de la carga tributaria del contribuyente que realiza la conducta estipulada en la norma. En los supuestos expuestos resulta además destacable la voluntad de la norma de crear un marco jurídico adecuado que promueva y fomente las iniciativas dirigidas a la celebración de tales acontecimientos, circunstancia que permitirá su calificación jurídica como incentivos fiscales. Sobre esta cuestión volveremos más adelante.

Por lo que se refiere al Texto Constitucional, la expresión beneficio fiscal aparece en dos ocasiones, concretamente en los arts. 133.3 y 134.2 CE. El primero de ellos dispone que "todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley" y el segundo que "los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se

---

[395] Publicada en el BOE de 26 de mayo de 1988.

[396] Desarrolla determinadas disposiciones de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Publicado en el BOE núm. 95, de 21 de abril del 1998.

consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado". De este modo, pese al interés mostrado por la norma fundamental en relación al control de los beneficios fiscales, tanto en su aspecto formal como cuantitativo, no contiene una definición legal del término que estudiamos.

Ahora bien, la tramitación parlamentaria del art. 133.3 CE puede ayudarnos a entender el contenido de la figura que estudiamos, debido a los cambios introducidos en la redacción original del precepto durante su tramitación parlamentaria[397]. Originariamente, el art. 133.3 CE versaba sobre los requisitos formales (reserva de ley) que deben cumplirse en la regulación de toda "exención o desgravación fiscal", redacción que posteriormente resultó alterada a raíz de la enmienda presentada por el Diputado señor Bravo de Laguna Bermúdez, quien apostó por "la sustitución del término *exención o desgravación fiscal*, (...) por el de *beneficio fiscal* que nos parece más amplio, puesto que entre las exenciones y desgravaciones fiscales no se comprenden algunos beneficios tales como, por ejemplo, las deducciones o reducciones tributarias, que también creemos que deber ser materia de reserva de ley"[398].

Aunque suponga avanzar conclusiones, debemos indicar que nos mostramos absolutamente de acuerdo con este argumento, ya que entendemos que el beneficio fiscal es, técnicamente, el género dentro del que se encuentran las exenciones y, en general, todas las medidas con carácter

---

[397] En este punto resultan de especial interés las palabras de E. VANONI, quien destaca el importe papel de los trabajos presentados en la tramitación parlamentaria de las leyes en cuanto permiten percibir mejor cuál fue la voluntad del legislador en el establecimiento de una determinada medida, en *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias,* traducción de J. MARTÍN QUERALT, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, especialmente págs. 244-245.

[398] *Diario de Sesiones del Congreso,* Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas, núm. 87, sesión núm. 19, de 13 de junio de 1978, pág. 3209. *Vid.* los comentarios a la tramitación parlamentaria de este artículo de CAZORLA PRIETO, L.M.: "Artículo 133", *Comentarios a la Constitución,* obra coordinada por F. GARRIDO FALLA, Ed. Cívitas, Madrid, 1985, pág. 1963 y ss.

desgravatorio, esto es, el conjunto de medidas dirigidas a operar una disminución o reducción en el *quantum* de la obligación tributaria debida por el contribuyente. La distinta causa, incidencia y función de cada una de las medidas desgravatorias existentes deben ser criterios suficientes, como veremos, para establecer distinciones entre las mismas, pese a su pertenencia a un mismo género -el de los beneficios fiscales- y a su común efecto desgravatorio.

2.2.2.- Doctrina

En el ámbito de la dogmática jurídica encontramos posturas divergentes por lo que al concepto y contenido de los beneficios fiscales se refiere. Ahora bien, debemos tener en cuenta que las divergencias apuntadas responden a la diversidad de contextos en los que se utiliza la expresión beneficio fiscal en el derecho positivo y, consecuentemente, en los distintos estudios jurídicos que sobre los mismos se realizan[399]. Aún cuando existe unanimidad en considerar los beneficios fiscales como medidas que minoran la carga tributaria, en el plano terminológico es posible distinguir dos tendencias doctrinales en función de la mayor o menor amplitud adoptada en la definición de beneficio fiscal. Esto es, según se considere el beneficio fiscal como un género dentro del que se hallan exenciones tributarias, deducciones, bonificaciones y otras medidas de incentivo, o bien como una especie incluida dentro de una categoría tributaria superior y, concretamente, como una exención tributaria.

En el primero de los sentidos apuntados, la profesora SOLER ROCH define el beneficio fiscal como una "medida de apoyo o estímulo

---

[399] Sobre la divergencia normativa apuntada, D. CARBAJO VASCO y F. CARBAJO VASCO destacan que "no existe en nuestra legislación una normativa unitaria que defina la expresión 'beneficio fiscal'; al contrario, cada gravamen utiliza palabras de lo más variopinto: exenciones, bonificaciones, desgravaciones, etc., en algunos casos con diferente concepción en cada tributo", en "El Presupuesto de gastos fiscales para 1986", *HPE*, IEF, núm. 97, 1985, pág. 178.

instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo"[400], esto es, como instrumento que incide en la estructura normal del tributo al operar mediante una reducción en la cuantificación de la prestación tributaria del sujeto pasivo. Dicha reducción actuará bien mediante la concesión de exenciones tributarias bien mediante otras medidas que incidan sobre los elementos estructurales del tributo, esto es, en la base imponible, la cuota tributaria o el tipo de gravamen[401].

En esta misma línea, TEJERIZO LÓPEZ se muestra partidario de la "expresión genérica de beneficios tributarios en vez de otras más específicas como pueden ser exenciones, bonificaciones o deducciones"[402] para hacer referencia a "disposiciones que tienden a beneficiar ciertas situaciones o personas que de este modo soportan en último término una menor carga tributaria"[403]. Para los autores partidarios de esta concepción, con los términos beneficio fiscal hacemos referencia a normas de exoneración en las que se establece o bien "la inexistencia de la obligación tributaria, su inexigibilidad (...) o la reducción de la prestación"[404]. Se trata, en definitiva, de normas de las "puedan derivarse situaciones legales que favorezcan al contribuyente y, por consiguiente, puedan consistir en exenciones, reducciones, bonificaciones, moratorias, regularizaciones fiscales, etc."[405].

---

[400] *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, pág. 20, nota núm. 1.

[401] *Vid.* SOLER ROCH, *op. últ. cit.*, pág. 51. En este orden de ideas, GONZÁLEZ SÁNCHEZ considera que "los beneficios fiscales pueden presentar diversas manifestaciones y afectar a distintos momentos de la relación jurídico-tributaria", de manera que "podemos encontrarnos con situaciones en las cuales por efecto de dichos beneficios no llega a nacer la obligación tributaria a pesar de haberse realizado el hecho imponible" o que "la obligación tributaria resulte menor en su cuantía por razón del beneficio fiscal", en "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", *PGP*, núm. 5, 1980, pág. 64.

[402] "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", *op. cit.*, pág. 377.

[403] *Ibídem*, pág. 375.

[404] *Cfr.* MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 35.

[405] *Cfr.* GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", *op. cit.*, pág. 65. En el mismo sentido *vid.* GARCÍA CARRERA, J.: *Beneficios fiscales a las empresas*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. XI.

A esta corriente doctrinal se opone, entre otros, FALCÓN Y TELLA para quien sólo pueden ser calificados de beneficios fiscales "las exenciones (totales o parciales) que se conceden como instrumento de política económica", quedando de este modo excluidas del concepto "las llamadas exenciones técnicas y las medidas que responden al cuadro normal del tributo de que se trate"[406]. Para el citado autor, los beneficios fiscales constituyen una especie de la categoría genérica y tradicional de la exención tributaria, y concretamente de las exenciones tributarias extrafiscales[407]. En igual sentido se manifiesta GARCÍA LUIS, para quien "los términos beneficio fiscal y exención extrafiscal son sinónimos"[408].

La posición de estos autores deriva de la propia concepción que los mismos tienen de la figura de la exención tributaria, al considerarla como un mecanismo que puede incidir sobre todos los elementos de cuantificación de la obligación tributaria y no únicamente sobre los elementos que definen el hecho imponible. Inevitablemente una concepción amplia de exención tributaria conlleva a la equiparación de los beneficios fiscales con aquellas exenciones que persiguen fines de política fiscal o exenciones extrafiscales.

Ahora bien, no debemos obviar que la concepción de estos últimos autores dificulta sobremanera e incluso, llega a eliminar, las posibles distinciones entre beneficios fiscales e incentivos fiscales. Para los autores estudiados, dichas figuras tributarias resultan fungibles[409], tanto por sus

---

[406] "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades", *CT*, núm. 58, 1989, pág. 52. GARCÍA LUÍS incide en la misma idea apuntada por FALCÓN y TELLA al definir el beneficio fiscal como "aquella norma tributaria que supone una derogación total o parcial de otra u otras que configuran la estructura normal del tributo por motivos de política económica y/o social y cuyo resultado es la reducción de la carga tributaria del beneficiario", *Impuesto sobre Sociedades..., op. cit.*, pág. 38.

[407] "Exenciones, beneficios fiscales ...", *op. cit.*, pág. 52.

[408] *Impuesto sobre Sociedades ..., op. cit.*, pág. 47.

[409] En este sentido, GARCÍA LUÍS considera que "el término incentivo fiscal en sentido jurídico ha de ser entendido como sinónimo de exención tributaria extrafiscal" *(Impuesto sobre Sociedades, op. cit.*, pág. 28*)*. Si tenemos en cuenta que para el autor también son

equivalentes efectos reductores como por tratarse de normas que buscan incidir en el comportamiento de los ciudadanos, de acuerdo con criterios de política económica previamente escogidos por el legislador tributario. Como intentaremos poner de relieve en los siguientes apartados, no nos podemos mostrar de acuerdo con esta concepción.

2.2.3.- Definición y características de los beneficios fiscales

A los efectos del presente trabajo, entendemos por beneficio fiscal el conjunto de *medidas de exoneración que inciden en la cuantificación de las prestaciones económicas a satisfacer para la extinción de la obligación tributaria.* Se trata de medidas que, con incidencia directa en la esfera del tributo, van dirigidas a otorgar al contribuyente ventajas económicas que derivan en una reducción de la prestación tributaria debida, como consecuencia de la aplicación de criterios de justicia tributaria, de técnica tributaria o bien por cuestiones de política económica.

De acuerdo con la definición realizada, los rasgos más característicos de todas las medidas tributarias calificables de beneficios fiscales pueden concretarse en los siguientes puntos:

a) En primer lugar, los beneficios fiscales se caracterizan porque otorgan una *ventaja económica*, al suponer una dispensa total o parcial del pago del tributo por el contribuyente.

b) Como consecuencia de la característica anterior, podemos decir que los beneficios fiscales producen un *efecto desgravatorio*, en cuanto deja de ser gravado algo que, de no existir el citado beneficio, estaría sujeto a tributación[410]. Este efecto desgravatorio se producirá en distintos

---

sinónimos los términos beneficio fiscal y exención extrafiscal (*ibídem*, pág. 38), llegamos a la conclusión que también considera equivalentes los términos incentivo y beneficio fiscal.

[410] En este sentido, SAINZ DE BUJANDA destaca que "para que un sector de la materia imponible, o determinadas personas queden, en términos jurídicos, 'desgravados', es

momentos atendiendo a las diversas modalidades de beneficios fiscales y su incidencia en la estructura del tributo.

c) *Técnicamente*, los beneficios fiscales pueden articularse mediante exenciones tributarias en sentido estricto[411], o bien mediante otras medidas, con múltiples denominaciones, que inciden en los elementos de cuantificación de la obligación tributaria (base imponible, cuota tributaria y tipo de gravamen). Sea como fuere, en ambos casos quedan excluidas de gravamen rentas que, de no existir la norma que configura el beneficio, estarían sujetas a tributación.

d) Los beneficios fiscales son medidas que pueden ser utilizadas por el legislador para perseguir distintas *finalidades*. En este sentido, encontramos beneficios fiscales establecidos para articular la racionalidad del sistema o en aplicación de criterios de justicia tributaria, junto a beneficios fiscales utilizados como instrumentos al servicio de la política económica, social y cultural. La articulación técnica de estas medidas y la finalidad de las mismas deben conducirnos a su distinción práctica.

e) Aunque huelga decirlo, nos encontramos ante medidas plenamente sometidas a los *principios constitucionales* tributarios, tanto si se trata de beneficios fiscales que buscan la aplicación de criterios de justicia como, aunque con mayores dificultades argumentales, de beneficios articulados en función de criterios de política económica.

---

presupuesto lógico que estén previamente 'gravados' por aplicación de las normas ordenadoras del tributo de que se trate", en "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 433.

411 *Vid. infra* apartado 2.5.1 del presente capítulo.

2.2.4.- Beneficios fiscales que actúan como incentivos fiscales

2.2.4.1.- Concepto y características de los incentivos fiscales

Entendemos que son incentivos fiscales todos aquellos beneficios tributarios con finalidades extrafiscales que exigen un determinado comportamiento del sujeto pasivo, en aras a dar cumplimiento a los fines de política económica que motivaron su establecimiento. En este sentido, los incentivos tributarios deben ser concebidos como instrumentos de política económica, dirigidos a estimular la conducta de los particulares.

Con la concesión de incentivos fiscales se pretende, en definitiva, que los sujetos beneficiarios de estas medidas adopten los comportamientos o realicen las actividades que en cada momento se consideren necesarias o adecuadas de acuerdo con los criterios de política fiscal que el legislador estime oportunos. A cambio, el beneficiario de estas medidas verá reducida su carga tributaria. Esta circunstancia nos permite hablar no sólo de medidas de incentivo, en cuanto mecanismos concretos, sino de un *efecto incentivador*, en cuanto efecto directamente buscado por aquéllas.

De la definición expuesta se desprenden los siguientes rasgos característicos de estas medidas:

a) En primer lugar, los incentivos fiscales se caracterizan por sus *efectos jurídicos incentivadores* de una determinada *conducta* de los particulares[412]. Por un lado, el legislador establece un estímulo económico consistente en una reducción de la carga tributaria del sujeto pasivo. Por otro, exige un comportamiento concreto del

[412] En este sentido, RAMOS GASCÓN define los incentivos fiscales como "aquellos usos de los instrumentos fiscales (...) tendentes a alterar, en la dimensión que se estime conveniente, lo que sin su existencia hubieran sido los actos de decisión de los particulares", en "Medios y fines del empleo de incentivos fiscales", *op. cit.*, pág. 1234.

destinatario del beneficio. Siguiendo a SOLER ROCH[413], consideramos que, en los supuestos que estudiamos, los beneficios fiscales tienen un presupuesto de hecho cuya realización conlleva la concesión del incentivo. Dicho presupuesto de hecho constituye, precisamente, la conducta que se pretende incentivar.

De este modo, además de medidas concretas de incentivo, podemos hablar también de *efectos de incentivo*, en cuanto su principal finalidad es fomentar o potenciar una determinada conducta del contribuyente.

b) Como beneficios fiscales que son, se trata de *ventajas económicas*, en cuanto suponen una dispensa total o parcial del pago del pago del tributo para aquél que realiza el comportamiento estimulado, a diferencia de otro contribuyente que, con la misma carga tributaria no realiza tal comportamiento. Esta circunstancia puede determinar que "se exima de tributación (...) precisamente a aquellas manifestaciones y signos de riqueza que desde el estricto punto de vista de la justicia tributaria ofrecen mayor idoneidad para ser gravados"[414], hecho que determina la necesidad de estudiar estas medidas a la luz de los principios constitucionales en materia tributaria.

c) Los incentivos fiscales son *instrumentos* al servicio de la *política económica, social y cultural.* Es decir, las normas que establecen estas medidas están orientadas a la consecución de determinados objetivos de política fiscal, objetivos que entran en el campo de los efecto extrafiscales del tributo[415] y que requieren de un estudio detallado y

---

[413] *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, pág. 49. En el mismo sentido, puede verse otro trabajo posterior de la profesora SOLER ROCH: "Incentivos fiscales y poder tributario", *Palau 14. Revista valenciana de Hacienda Pública,* núm. 17, 1992, pág. 3.

[414] *Cfr.* SAINZ DE BUJANDA: "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 419.

[415] En este sentido, LABAT REGULES define el incentivo fiscal como la "técnica de fomento administrativo que, para el logro de fines extratributarios de interés público (...) utiliza como instrumento el tributo en cuanto permite establecer un sistema de exenciones y bonificaciones, tanto en bases como en cuotas, al punto de que tal sistema estimula a los administrados hacia los fines deseados por la Administración", en "Las obligaciones

casuístico[416] sobre su compatibilidad y adecuación a los principios de justicia tributaria recogidos en nuestra Constitución.

En este punto, entendemos que únicamente pueden ser calificadas como incentivos tributarios aquellas medidas que persiguen tales fines, esto es, que se configuran y conceden como instrumentos de política socioeconómica, de modo que quedarían fuera de este concepto aquellas otras medidas que responden a la estructura normal del tributo, como las exenciones técnicas o aquellas otras reconocidas para hacer efectiva la justicia social[417] como el mínimo vital o las deducciones familiares y personales.

d) En último lugar, los incentivos fiscales suponen, desde el punto de vista económico, una "reducción de los ingresos tributarios a recaudar"[418]. Se trata de medidas que afectan al ámbito de los ingresos públicos, en cuanto su reconocimiento o concesión supone un menor ingreso para la Administración Pública[419]. Este hecho ha llevado a la

---

formales en el incentivo fiscal", *CT*, núm. 4, 1972, pág. 57. La extrafiscalidad como nota característica de los incentivos fiscales también es destacada por CASADO OLLERO, G.: "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE", *HPE*, núm. 96, 1985, pág. 333 y ss.

[416] *Vid.* en este sentido CALVO ORTEGA, R.: *Derecho Tributario (Parte General)*, Ed. Cívitas, Madrid, 2000, págs. 87 y 241.

[417] En este sentido puede verse ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "El presupuesto de gastos fiscales", *Presupuesto y gasto público*, núm. 1, 1979, pág. 49. También GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", *op. cit.*, pág. 65 y nota núm. 14.

[418] *Cfr.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "El presupuesto de gastos fiscales", *op. cit.*, pág. 47.

[419] En palabras de ALBIÑANA, la "propia recaudación de los ingresos ha de soportar la carga de exenciones y bonificaciones tributarias" debido a la inexistencia de "una partida en el presupuesto de gastos del Estado a la que se imputen las exenciones y bonificaciones objeto de liquidación", *op. últ. cit.*, pág. 47. Esta misma idea es expuesta por GONZÁLEZ SÁNCHEZ, al considerar que la dualidad ingreso-gasto "existe, pero se produce internamente, de suerte que el resultado de un gasto fiscal consiste en la realización de un ingreso público", en "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", *op. cit.*, pág. 63.

doctrina hacendística a hablar de los beneficios fiscales que actúan con fines de política económica como gastos fiscales[420] esto es, como las "disminuciones en los ingresos públicos debidas a las disposiciones del sistema tributario con las que se trata de beneficiar a distintos grupos de contribuyentes"[421].

2.2.4.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como incentivos fiscales

Recordemos que en el marco de nuestro estudio, el legislador español ha optado por fomentar y dirigir la actuación de los particulares y de las empresas hacia la realización de donaciones a fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos, mediante la concesión de determinados estímulos fiscales aplicables a los contribuyentes que realicen tales aportaciones. Como veremos, en unos casos el legislador ha optado por establecer exenciones tributarias en sentido estricto, excluyendo de gravamen rentas que de otro modo darían lugar al nacimiento de la obligación tributaria. En otros, establece medidas de incentivo que actúan sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, y concretamente, como deducciones de la cuota tributaria del impuesto personal del contribuyente o bien como gastos deducibles para la determinación de la base imponible.

Ahora bien, en todos los casos la aplicación del beneficio viene determinada por el *empleo de una parte de la renta* del sujeto pasivo en una

---

[420] El concepto de gasto fiscal y su asociación a un presupuesto ha sido atribuido por la doctrina a Stanley S. SURREY, secretario asistente para la política fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos en los años 60. En este sentido, ver GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", *op. cit.*, pág. 76; también GARCÍA LUÍS, T.: *Impuesto sobre Sociedades ..., op. cit.*, pág. 35.

[421] *Cfr.* FUENTES QUINTANA en el prólogo a la obra de M.J. LAGARES CALVO: *Incentivos fiscales a la inversión privada,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 19. Estas medidas quedan englobadas en el denominado *Presupuesto de Gastos Fiscales* en cuanto "expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, previsiblemente, se producirá en un ejercicio como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de determinados objetivos de Política Económica y Social", en *Memoria de la Administración Tributaria 1996,* elaborada por la Secretaria de Estado de Hacienda (puede consultarse en la siguiente dirección: http://www.minhac.es/INSPGRAL).

actividad delimitada o concretada previamente en la LFIF. Es decir, la aplicación de las medidas previstas en la Ley de Fundaciones requiere una actividad determinada del beneficiario del estímulo y concretamente, que disponga de una parte de su renta en favor de determinadas entidades de interés general. En definitiva, la actuación del sujeto pasivo en la dirección establecida por el legislador en la norma tributaria es condición *sine qua non* de la aplicación del beneficio fiscal.

Es precisamente este elemento el que permite afirmar que nos hallamos ante un *incentivo fiscal*, entendido en este punto no como una figura o técnica jurídica determinada, sino como un efecto buscado mediante la concesión de beneficios fiscales[422]. De este modo, el efecto buscado por la norma es la disposición de una parte de la renta del contribuyente a favor de fines de interés general, de modo que únicamente en el caso en que tal comportamiento sea realizado el sujeto pasivo podrá disfrutar del beneficio tributario previsto por la norma.

2.3.- Finalidades y efectos de los beneficios fiscales al mecenazgo

2.3.1.- Finalidad principal y finalidades accesorias

En nuestros días, resulta evidente la incapacidad del Estado para hacer frente a las crecientes necesidades sociales y culturales que nuestra sociedad demanda con el volumen de ingresos disponibles, hecho que ha derivado en un creciente nivel de endeudamiento público. Ante esta realidad, se hace necesario replantear la capacidad real del Estado para hacer frente a la totalidad de demandas sociales, junto a la necesidad de impulsar

[422] En este sentido, SOLER ROCH considera que "el incentivo no es una simple modalidad o manifestación del beneficio fiscal, sino un modo de actuar de éste. Son los beneficios fiscales los que, en determinados supuestos, pueden actuar incentivando una determinada conducta de los sujetos", *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, pág. 50. En el mismo sentido, *vid.* MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 42.

la colaboración de la propia sociedad civil en dichos ámbitos[423]. Este impulso debería pasar por el estímulo fiscal del comportamiento de los ciudadanos y las empresas, con la finalidad de que los fines asumidos hasta entonces exclusivamente por el Estado lo sean ahora también por la sociedad civil. Es precisa una política social y cultural privada, llevada a cabo mediante el mecenazgo y el patrocinio, a través de la concesión de beneficios económicos que fomenten la actividad de los particulares hacia fines considerados de interés general.

En definitiva, se trata de incentivar la actividad de los particulares de forma *complementaria* a la que el Estado pueda llevar a cabo[424], con el objetivo de conseguir los máximos recursos posibles para hacer más efectivos los fines de interés general que propugna nuestra Constitución. En este punto, los beneficios fiscales se muestran como uno de los instrumentos más idóneos en manos del Estado para alcanzar los objetivos propuestos, al tratarse de medidas que buscan incidir en la conducta de los particulares mediante la reducción de la carga fiscal correspondiente y como atenuante del obstáculo

---

[423] Así lo ha reconocido el propio legislador estatal en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994, en cuyo primer apartado destaca la necesidad de "estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general. (...) también esta necesidad de estímulo es ineludible, vistos la *dificultad de los poderes públicos de atender plenamente ese interés general* y el protagonismo que la sociedad reclama y entrega a las variadas entidades sin ánimo de lucro".

[424] La citada *complementariedad* entre la actividad del Estado y la de los particulares es destacada por F. TOMÁS y VALIENTE, para quien "las fundaciones" -y podríamos añadir las aportaciones a éstas realizadas- "deben situarse y entenderse no en la alternación entre Estado o sociedad, sino más bien como instrumento privado, surgido en la esfera de la libertad, para cumplir, con protección estatal, fines a los que el Estado, por sí solo, no da abasto y que encajan en el ámbito de la función social de la propiedad", en "La Constitución española y las fundaciones", conferencia incluida en el libro *Consideraciones sobre el tratamiento jurídico y fiscal de las fundaciones en España,* Fundación BBV-Centro de Fundaciones, Madrid, 1994, pág. 32, citado por GIMÉNEZ-REYNA, E y ZURDO, I. en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.,* pág. 352.

que representa la imposición para la actividad inversora, de ahorro o donación de los contribuyentes[425].

En este sentido, debemos tener en cuenta que detrás del establecimiento de un beneficio fiscal por el legislador se encuentra una doble premisa: por un lado, una decisión política que supone la manifestación normativizada de una determinada tendencia política, y por otro, la visión del tributo como impedimento a la libre actuación de los particulares[426].

Pues bien, el estímulo económico del mecenazgo se enmarca dentro de lo que la doctrina administrativista ha denominado actividad de fomento, entendida como "la acción de la Administración encaminada a promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar la coacción ni crear servicios públicos"[427]. Configurada de este modo, la técnica de fomento expresa una posición intermedia entre una actitud abstencionista del poder público y aquella otra, según la cual dicho poder

---

[425] En este sentido, FUENTES QUINTANA destaca la ideología de los obstáculos y la disuasión como una de las causas de la creciente proliferación de beneficios fiscales en nuestro ordenamiento. *Vid.* el prólogo que el citado autor realiza a la obra de LAGARES CALVO *Incentivos fiscales a la inversión privada, op. cit,* pág. 7.

[426] *Vid.* en este sentido MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: "Incentivos fiscales al mecenazgo cultural e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Estudios jurídicos en Conmemoración del X aniversario de la Facultad de Derecho,* Tomo II, Universidad de Córdoba, 1991, pág. 10.

[427] *Cfr.* JORDANA DE POZAS, L.: "Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho Administrativo", *Revista de Estudios Políticos,* núm. 48, 1949, pág. 46. GARRIDO FALLA amplía el ámbito subjetivo de dicha actividad de fomento, indicando que es aquella "actividad que se dirige a satisfacer indirectamente ciertas necesidades consideradas de carácter público protegiendo o promoviendo, sin emplear la coacción, las actividades de los particulares o de otros entes públicos que directamente las satisfacen", en *Tratado de Derecho Administrativo,* Volumen II, Ed. Tecnos, 1991, pág. 280.

actúa de forma directa y con sus propios medios en determinados sectores que considera de necesaria protección y soporte[428].

En este contexto, la finalidad principal de los beneficios fiscales al mecenazgo consiste en el fomento de determinadas actuaciones de los particulares y, concretamente, en la articulación técnica de medidas tributarias que motiven al contribuyente a realizar aportaciones a entidades sin fines lucrativos para el desarrollo de las actividades propias de éstas, recibiendo a cambio una reducción de la carga tributaria correspondiente. Concretamente, mediante el establecimiento de estas medidas el legislador busca dirigir la acción de los particulares y las empresas hacia la realización de determinadas actividades de interés general, otorgándoles a cambio beneficios de carácter económico.

La incentivación de la conducta de los particulares como paliativo de la creciente crisis fiscal del Estado constituye la causa principal de los beneficios al mecenazgo, pero no la única. Junto a ésta, es posible encontrar otras motivaciones, tales como la garantía de un mayor pluralismo y heterogeneización de opciones, alternativas que se manifiestan en el gran abanico de posibles entidades beneficiarias de las aportaciones incentivadas y, consecuentemente, en la diversidad de fines y objetivos garantizados con dichas aportaciones[429]. Como ha indicado FRANCH MENEU "una sociedad

---

[428] *Vid.* en este sentido MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S.: *Derecho Administrativo Económico*, Ed. La Ley, Madrid, 1991, pág. 449. En la línea apuntada, el Tribunal Supremo ha indicado que en la actividad de fomento "el dirigismo y el intervencionismo quedan sustituidos por otras medidas tendentes a que sean los propios administrados los que libremente colaboren en el cumplimiento de los fines considerados convenientes y deseables, mediante orientaciones y persuasiones" (STS de 27 de mayo de 1977). En términos similares, *vid.* STS de 23 de junio de 1986 y STS de 24 de junio de 1986, en las que, de forma expresa, el Tribunal califica los beneficios fiscales como manifestaciones de la actividad administrativa de fomento.

[429] En este sentido, GARCÍA AÑOVEROS destaca que "la colaboración del sector público (con las fundaciones) hecha operativa mediante la exención, es una aportación mínima a una actividad que, si no fuera llevada a cabo con medios privados, provocaría probablemente, una actividad pública más costosa, y además, no se alcanzaría un logro tan cumplido del fin público, pues la oferta cultural difundida sería, seguramente, más pobre, menos variada y

estructurada más sobre estas asociaciones y fundaciones se convierte en una sociedad más plural y democrática"[430].

Igualmente, nos parece importante incluir como finalidad adicional de las medidas de incentivo que estudiamos lo que DEL CAMPO ARBULO Y SÁENZ DE MIERA han denominado *naturaleza transaccional de los beneficios tributarios*, en cuanto no se trata sólo de que el Estado retribuya al contribuyente colaborador con las entidades sin ánimo de lucro en compensación de las iniciativas de interés general que, mediante sus aportaciones, asume, sino que "aquél las fomenta porque en términos de eficacia le resulta más ventajosa esa actuación vicaria. La experiencia demuestra que las fundaciones son más eficaces y productivas en clave de utilidad social que el Estado o demás entes públicos"[431].

2.3.2.- Incidencia de los beneficios fiscales al mecenazgo en la conducta de los particulares

Una vez establecida la causa que motiva el establecimiento de los beneficios fiscales al mecenazgo, así como sus finalidades principal y accesorias, debemos estudiar cuál es la respuesta de los contribuyentes ante estas medidas, pues en caso de que no exista incidencia alguna en la conducta de aquellos sería conveniente cuestionar su efectividad, así como la necesidad de suprimirlos y buscar fórmulas alternativas que permitan

---

plural", en la ponencia "La participación civil en la promoción de actividades de interés general. Lo público y lo privado" pronunciada en las *Jornadas sobre Fundaciones* organizadas por la Universidad de Cádiz en marzo de 1997, citado por DEL CAMPO ARBULO, J.A.: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 75.

[430] *Cfr.* FRANCH MENEU, J.J.: "Las entidades y fundaciones sin ánimo de lucro como factor de progreso económico: una tercera vía entre economía de mercado y sector público", *RDFHP*, núm. 208, 1990, pág. 912.

[431] *Cfr.* DEL CAMPO ARBULO, J.A.: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 76. Ver también DEL CAMPO ARBULO, J.A. y SÁENZ DE MIERA, A.: "Problemática actual de las fundaciones. Las fundaciones como instituciones sociales y jurídicas", en *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, núm. 10.

satisfacer los objetivos por los que aquellos se establecieron. En este sentido, es opinión generalizada en nuestra doctrina la incidencia de las medidas tributarias al servicio de la política económica en el comportamiento de los contribuyentes, así como la propugnación de su eliminación en caso contrario[432].

Para analizar la incidencia que los beneficios fiscales pueden tener en la conducta de los particulares que realizan acciones de mecenazgo, es preciso distinguir según nos encontremos ante una persona física o bien ante una organización empresarial, pues la distinta naturaleza del sujeto donante y de su actividad entendemos que puede tener importantes consecuencias en aquélla valoración. No cabe duda de que los motivos que, aparentemente, llevan a un particular a realizar una donación a una entidad sin ánimo de lucro difieren sustancialmente de los que empujan a una empresa a realizar aquella misma acción. En efecto, el carácter esencialmente lucrativo de toda organización empresarial nos lleva a considerar que todas las acciones por ella realizadas lo son en interés directo de su actividad, circunstancia que nos invita a pensar que las donaciones absolutamente desinteresadas y altruistas, sin tomar en cuenta los beneficios fiscales de los que tal acción gozará, son incompatibles con el lucro propio de estas entidades.

En este sentido, resultaría factible considerar que la empresa que realiza una de las actuaciones reguladas en la LFIF lo hace impulsada por los beneficios fiscales que puedan existir en el ordenamiento para este tipo de actuaciones. En cambio, a nuestro entender, las empresas que realizan acciones de mecenazgo o patrocinio empresarial no lo hacen buscando los beneficios fiscales contemplados para este tipo de actuaciones[433], debido,

---

[432] *Vid.* en este sentido, entre otros, RAMOS GASCÓN, F.J.: "Medios y fines del empleo de incentivos fiscales", *op. cit.*, págs. 284-285; ACOSTA ESPAÑA, R.: "Exenciones, subvenciones y otros estímulos fiscales", *XI SEDF*, Vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 157; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los tributos con fines no financieros", *op. cit.*, pág. 81.

[433] En este mismo sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ (*Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 28) destaca que el "mecenas no persigue un interés económico directo".

esencialmente, a que existen en nuestro ordenamiento figuras que resultan mucho más beneficiosas, cuantitativa y cualitativamente, que aquéllas. En efecto, por un lado, la empresa dispone de una gama de actuaciones en las que, con un igual esfuerzo económico, obtiene un mejor tratamiento fiscal y, por otro, también obtiene beneficios accesorios, de variada naturaleza, que contribuyen en la mejora de su imagen social[434].

Por lo que se refiere a las aportaciones realizadas por particulares a entidades no lucrativas, entendemos que la motivación principal del donante no es, tampoco, la obtención de un beneficio económico directo, sino la contribución o colaboración con los fines de interés general a que se destinarán las rentas obtenidas por la entidad donataria. Carece de sentido pensar que una persona física realice una donación a la Iglesia Católica buscando el beneficio fiscal que resultará de aplicación a las cantidades donadas, igual que carece de sentido pensar que ésta es la motivación principal que lleva a realizar importantes legados artísticos a fundaciones culturales.

Ahora bien, aunque a nuestro juicio éste no es el motivo *principal* que lleva a los contribuyentes a realizar tales aportaciones, nos planteamos cuál es la incidencia, por pequeña que ésta sea, de tales incentivos en la conducta de los particulares, para lo que es preciso un estudio analítico, en términos reales, que nos permita comprobar la efectividad de los mismos. A tal efecto,

---

También Alain DOMINIQUE PERRIN, Comisionado para el Ministerio de Cultura francés, considera que "las ventajas económicas *no* son elementos determinantes. La iniciativa del empresario encuentra su aliciente en un razonamiento de gestión pura, defendiendo la integración del mecenazgo en las reglas ordinarias de la gestión empresarial. La desgravación fiscal no sustituye el espíritu de la empresa", en el *Informe Perrin*, citado por ROCA, Q.: *Sponsorship. La publicidad espectáculo, op. cit.*, pág. 203. En la misma línea apuntada, *vid.* los comentarios de VILASECA i MARCET: "Régimen tributario de las fundaciones privadas", *RDFHP*, núm. 173, 1984, pág. 1041 y DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, págs. 440 a 443.

[434] El caso que resulta más evidente es el de las actuaciones de patrocinio publicitario, regulado en el art. 24 LGP, frente al patrocinio empresarial fomentado en la Ley que estudiamos.

resultan de gran interés los datos que sobre los incentivos fiscales previstos para las donaciones realizadas por personas físicas constan en el Capítulo II de la Memoria de la Administración Tributaria de 1996[435], realizada por la Secretaria de Estado de Hacienda, y que en relación a la deducción por donaciones reproducimos a continuación:

NÚMERO DE DECLARACIONES			IMPORTES (MILLONES PTAS)			IMPORTE MEDIO (PTAS)		
1994	1995	Variación	1994	1995	Variación	1994	1995	Variación
537.550	622.529	15'81%	2.836	5.272	85'90%	5.276	8.469	60'52%

De este modo, y aún cuando no es posible conocer con exactitud el importe total de las aportaciones realizadas a entidades sin fines lucrativos en cada una de las distintas modalidades recogidas en la LFIF, resulta evidente la incidencia que la aprobación de la Ley 30/1994 causó en los contribuyentes, pues se aprecia un considerable incremento de las deducciones practicadas por la realización de tales donaciones. Esta incidencia es destacada en la propia Memoria al indicar que "se estima que la mencionada ley ha supuesto un incremento de la deducción por donativos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas superior a los 1000 millones de pesetas", mostrándose de este modo como un buen indicador de la incentivación fiscal de tales aportaciones al interés general.

Ahora bien, la importante variación que puede observarse en el cuadro anterior respecto a las aportaciones realizadas con anterioridad y posterioridad a la entrada en vigor de la ley, pudo venir motivada o, en su caso incrementada, por la novedad de la ley y lo que podríamos denominar su "efecto escaparate", más aún si tenemos en cuenta que es la primera vez que en nuestro país se contempla una regulación integral de este fenómeno. Por este motivo, es preciso acudir a datos posteriores a dicho ejercicio para poder comparar con mayor objetividad la efectividad de los incentivos

[435] Puede consultarse en la siguiente dirección:
http://www.minhac.es/INSPGRAL/Memoria%20Tributaria%201996/Memoria%20Tributaria.htm

fiscales que estudiamos. En este sentido, las Memorias de la Administración Tributaria de 1997[436], 1998[437] y 1999[438] establecen que las deducciones de la cuota del IRPF por donaciones a entidades sin fines lucrativos durante los ejercicios de 1996, 1997 y 1998, respectivamente, fueron las siguientes:

NÚMERO DE DECLARACIONES			IMPORTES (MILLONES DE PTAS)			IMPORTE MEDIO		
1996	**1997**	**1998**	**1996**	**1997**	**1998**	**1996**	**1997**	**1998**
786.142	892.398	1.197.575	6.712	7.978	10.438	8.538	8.940	8.716

En atención a los datos apuntados, podemos observar como, en términos medios, el importe total de las deducciones por donaciones a entidades sin fines lucrativos se incrementó levemente, pese al ligero descenso que se produjo en el ejercicio de 1998. De este modo, podemos considerar que los incentivos fiscales al mecenazgo han alcanzado con éxito su objetivo: estimular al contribuyente para que realice determinadas aportaciones, dinerarias y en especie, a fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro.

2.4.- Articulación técnica de los beneficios fiscales: clasificación

Desde el punto de vista jurídico-tributario, la articulación técnica de los beneficios fiscales que el legislador puede establecer responde a criterios y valoraciones de diversa índole y, en ocasiones, de difícil concreción teórica. Pese a ello, a los efectos del presente estudio y con el fin de realizar una breve clasificación de los beneficios fiscales que operan en el seno de los tributos, tendremos en cuenta dos criterios distintivos: el criterio finalístico y el estructural.

---

[436] Consultada en: http://www.minhac.es/INSPGRAL/MT97/index.htm

[437] Consultada en http:// www.minhac.es/INSPGRAL/MT98/index.htm

[438] Consultada en http:// www.minhac.es/INSPGRAL/MT99/index.htm

2.4.1.- *Clasificación en atención al criterio finalístico*

Atendiendo a la finalidad perseguida por la norma que establece un beneficio fiscal, entendemos que estos pueden ser clasificados en dos grandes grupos, según atiendan a criterios de justicia tributaria o de índole técnica o bien hayan sido articulados como medidas tributarias extrafiscales al servicio de la política económica y social.

Pues bien, en relación al primero de los criterios apuntados, encontramos en nuestro ordenamiento beneficios fiscales concebidos como instrumentos de justicia, establecidos para ajustar una determinada realidad al principio de capacidad económica y, en general, a los principios de justicia tributaria. Este sería el caso del denominado mínimo vital o existencial, articulado como una exoneración de tributación de determinadas cuantías, bien por considerarse destinadas a cubrir las necesidades vitales de todo ciudadano[439], bien por tratarse de supuestos "caracterizados por no alcanzar en su valoración económica un límite determinado"[440]. Sea como fuere, existe un amplio consenso doctrinal en atribuir la fundamentación de estas medidas a la ausencia de capacidad económica[441], pues siendo

---

[439] En este sentido, MARTÍN DELGADO considera que nos encontramos ante la "no imposición sobre la riqueza destinada a cubrir las necesidades elementales del individuo", en "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978", *HPE*, núm. 60, 1979, pág. 70.

[440] *Cfr.* PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria. Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1986, págs. 77 y 78. Entendemos que éste sería el caso de la reducción de 29.000 pesetas que se realizaba para determinar el rendimiento neto del capital mobiliario en el derogado Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 39.Tres de la Ley 18/1991, de 6 de junio).

[441] En este sentido *vid.*, entre otros, SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 418; JUAN PEÑALOSA, J.L. de y LUÍS DÍAZ DE MONASTERIO, F. de: "Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales", en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 185 y ss.; MORAL MEDINA, F.J.: "Exenciones tributarias: su problemática", en *El reparto de la carga fiscal*, Vol. I, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1975, pág. 206 y ss; MARTÍN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *op. cit.*, pág. 70 y ss.; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ, E.: *Curso de*

"indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria, es una consecuencia casi evidente que en los supuestos en que no exista dicha capacidad contributiva se exima de tributar"[442].

Igualmente lógica resulta la exoneración de gravamen de determinadas rentas mediante medidas dirigidas, con carácter general, a articular la "racionalidad del sistema"[443], "evitando toda clase de duplicaciones o sobreimposiciones de una misma capacidad contributiva"[444]. Nos referimos a medidas que, actuando sobre un tributo determinado, se dirigen a lograr una global harmonización del sistema tributario en su conjunto, paliando los efectos derivados de la existencia de un doble gravamen sobre una misma manifestación de riqueza. Esta función se cumple exonerando de gravamen en uno de los impuestos que incurren en la doble imposición la renta sujeta, por el mismo concepto y respecto a un mismo sujeto pasivo, en otro impuesto del mismo sistema tributario o de otro. Se trata de una técnica cuyo fundamento se encuentra también en el principio de capacidad económica, ya que "la riqueza gravada ha contribuido ya al sostenimiento del gasto público, de manera que parece injusto someterla a una nueva tributación"[445].

Derecho Tributario, op. cit., pág. 222; NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, 2ª edición, IEF, Madrid, 1994, pág. 140; MARÍN-BARNUEVO FAVO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Ed. Colex, 1996, pág. 25 y ss.; HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Fundación Oriol-Urquijo, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1998, pág. 120 y ss. En la doctrina italiana *vid.* por todos GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milán, 1961, pág. 212 y ss.

[442] *Cfr.* LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos, Madrid, 1988, pág. 24.

[443] Expresión utilizada por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 86.

[444] *Cfr.* FALCÓN y TELLA, R.: "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, pág. 50.

[445] *Cfr.* HERRERA MOLINA, L.M.: *La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1990, pág. 101.

La unanimidad doctrinal en considerar las medidas apuntadas como técnicas al servicio de la justicia tributaria, no es en cambio predicable respecto a la concreta articulación de las mismas en el seno del tributo. En efecto, la doctrina no se muestra unánime en relación a la configuración técnica de estas medidas tributarias, variando las soluciones en atención a la distinta vinculación otorgada a la norma que establece las medidas de exoneración respecto a la norma configuradora del hecho imponible del tributo en cuestión. En definitiva, los beneficios fiscales otorgados como medidas de justicia tributaria pueden articularse como exenciones tributarias o bien como medidas aplicables en alguno de los elementos estructurales del tributo, variando la valoración que de la configuración positiva de estas medidas pueda realizarse en atención a las distintas concepciones doctrinales apuntadas[446].

De acuerdo con el criterio finalístico, encontramos un segundo grupo de beneficios fiscales constituido por aquellas medidas de exoneración dirigidas a la consecución de determinados fines de política económica, social o cultural. En estos casos, el legislador va más allá de la justicia tributaria para llegar a articular medidas dirigidas a fomentar la realización de determinadas conductas o intereses, constitucionalmente amparados y considerados necesarios o socialmente deseables[447]. La funcionalidad y la finalidad de estas medidas en el seno de nuestro ordenamiento ha planteado largos y profundos debates en el seno de la dogmática jurídica, debates

---

[446] Para una visión pormenorizada de las distintas opciones legislativas en la configuración de los mínimos exentos y su valoración por nuestra doctrina, *vid.* el interesante trabajo de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir,* Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 32 y ss. En relación a las distintas modalidades de deducción por doble imposición *vid.* los comentarios de HERRERA MOLINA, *op. últ. cit.*, pág. 100 y ss.

[447] En este sentido, SAINZ DE BUJANDA destaca como en estos supuestos "puede acontecer que se exima de gravamen lo que, siendo justo que pague el impuesto, se repute *útil* que no lo haga, por entender que *la fracción de riqueza que no se entregó al Fisco puede prestar a la comunidad un servicio más alto asegurándole un destino diverso,* que el propio legislador se encarga de establecer como presupuesto de la exención" (las cursivas son nuestras), en "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 419.

esencialmente derivados del posible choque frontal entre estas medidas y los principios constitucionales de justicia tributaria. Al análisis de esta cuestión dedicamos el siguiente capítulo.

Por lo demás, destacar que los beneficios fiscales con fines extrafiscales o de política económica y social pueden ser articulados, igual que sucede con las medidas de exoneración basadas en el principio de capacidad económica, como exenciones o medidas desgravatorias con incidencia en cualquiera de los elementos estructurales del tributo.

Como se aprecia, las medidas de incentivo recogidas en la Ley de Fundaciones son medidas catalogables dentro de este segundo grupo de beneficios fiscales. En efecto, nos encontramos ante mecanismos utilizados por el legislador tributario para fomentar la conducta de las particulares, en tanto que aquellos contribuyentes que realicen las aportaciones establecidas en la Ley gozarán de una reducción en la cuantía de la obligación tributaria correspondiente a su impuesto personal. Con estas medidas el legislador premia económicamente a los contribuyentes que realizan la conducta estipulada en la norma que configura el beneficio fiscal, cumpliéndose de este modo las dos premisas básicas que caracterizan estas medidas: la existencia de una ventaja económica para el contribuyente (característica, por lo demás, de todo beneficio fiscal) y la voluntad de fomento o incentivo que tal medida refleja (característica que sólo está presente en los beneficios fiscales con fines de política económica).

2.4.2.- *Clasificación de acuerdo con el criterio estructural*

Atendiendo al criterio estructural, es posible distinguir distintos tipos de beneficios fiscales en función de su aplicación en el esquema de liquidación de los tributos. Siguiendo a la profesora SOLER ROCH, consideramos que la figura del beneficio fiscal puede ser analizado, desde la perspectiva jurídica, "con base en dos grupos o modalidades relacionadas con el modo en que dicho beneficio opera en la estructura jurídica del tributo, ya sea exonerando la propia obligación tributaria o reduciendo la

cuantía de la prestación. En el primer caso, se trata de la exención en cualquiera de sus tipos (subjetiva u objetiva) y en el segundo, de los beneficios que actúan sobre elementos de cuantificación de la prestación tributaria, ya sean reducciones de la base imponible o deducciones de la cuota"[448].

En efecto, entendemos que existen dos grandes grupos de beneficios fiscales en función de su incidencia en el esquema de liquidación de los tributos: por un lado, las medidas dirigidas a producir una exoneración total de la obligación tributaria y, por otro, los beneficios fiscales que actúan propiamente sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria devengada: gastos deducibles, reducciones, deducciones y bonificaciones. Veamos a continuación cuáles son los rasgos característicos de cada una de estas figuras.

2.5.- Beneficios fiscales que operan una exclusión de la obligación tributaria: exenciones tributarias

2.5.1.- Concepto y clases

No existe en nuestro ordenamiento jurídico un concepto unívoco del término *exención tributaria,* ni en la legislación ni en la doctrina jurídica tributaria.

Por lo que se refiere a la legislación ordinaria, en la Ley General Tributaria el término exención aparece en diversas ocasiones pero no siempre con el mismo sentido y contenido[449]. Aún cuando en la mayoría de supuestos el término exención es utilizado en el mismo plano que el de

---

[448] *Cfr.* SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.,* pág. 51.

[449] En este sentido, PIQUERAS BAUTISTA califica de paradójica la regulación de esta figura en la Ley General Tributaria, en la que no existe una regulación sistemática de la misma pese a su "íntima conexión con el hecho imponible", en "Duración de las exenciones y derechos adquiridos: el artículo 15 de la Ley General Tributaria", *Estudios de Derecho Tributario,* Vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 312.

bonificación tributaria[450], no faltan los supuestos en que aparece al mismo nivel que otras figuras tributarias tales como las reducciones[451], las desgravaciones o los beneficios fiscales[452]. La situación descrita nos permite afirmar, igual que sucedía en el caso de los beneficios fiscales, la inexistencia de un concepto legal de exención tributaria en la norma que vertebra el ordenamiento tributario.

Ante tal indefinición, ha sido la doctrina tributaria la encargada de elaborar un concepto jurídico de exención tributaria. Existen diversos estudios doctrinales sobre esta figura y pese a los matices distintivos que pueden encontrarse en la definición que de la figura realizan los distintos autores[453], existe cierta unanimidad en considerar la exención tributaria como

---

[450] Concretamente, en el articulado de la LGT hemos encontrado ocho ocasiones en las que los términos *exención* y *bonificación* tributaria son usados unidos por la proposición "o". En este sentido puede verse en el apartado séptimo de la Exposición de Motivos; el apartado primero del artículo 14, en relación a los requisitos formales que deben cumplir los proyectos de ley que propongan el establecimiento, modificación o prórroga de una "exención o bonificación tributaria"; el art. 15 respecto al límite temporal de vigencia de las normas por las que se otorguen "exenciones o bonificaciones"; el apartado tercero del art. 23 (incorporado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, aunque con anterioridad la misma previsión estaba recogida en el art. 24.1 LGT), relativo a la inadmisión de la analogía en la interpretación de las "exenciones o bonificaciones"; el art. 57 apartado primero que contempla la deducción en un tributo de las cuota devengadas o satisfechas por otro u otros tributos de exacción previa "aunque éstas hayan sido objeto de exención o bonificación"; el art. 74 apartado segundo relativo a las leyes que concedan un "beneficio de exención o bonificación" cuya efectividad esté condicionada al cumplimiento de determinados requisitos; art. 165.e) de acuerdo con el cual son reclamables en vía económico-administrativa los actos de gestión tributaria que "reconozcan o denieguen regímenes de exención o bonificación tributarias"; y, en último lugar, la disposición transitoria tercera relativa a la prórroga de las "exenciones o bonificaciones que no tengan limitada su vigencia a un plazo determinado".

[451] En este sentido pueden verse el art. 10.b) en el que se establece la necesaria regulación por ley del "establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias" y el art. 17.c) relativo a la reglamentación por Decreto de "exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias".

[452] *Vid.* art. 79.c) en el que se califica como infracción grave la obtención o disfrute indebido de "beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones".

[453] En nuestro país son dos las posiciones doctrinales en relación al concepto y el régimen jurídico de la exención tributaria. La posición tradicional está representada por SAINZ DE BUJANDA en su "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 385 y ss, para quien

aquella norma que enerva las consecuencias jurídicas propias de la realización del hecho imponible de un tributo[454] .

Las normas tributarias, como el resto de normas jurídicas que integran nuestro ordenamiento, tienen una estructura basada en un presupuesto de hecho a cuya realización se asocian determinadas consecuencias jurídicas. La norma tributaria tipifica, en el presupuesto de hecho o hecho imponible[455], las situaciones jurídicas susceptibles de gravamen al ponerse de manifiesto una aptitud económica abstracta para hacer frente al pago del tributo. La realización de las circunstancias hipotéticamente previstas en la norma determina, consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria. En

---

la exención tributaria es el envés del tributo o la negación del mismo, "la otra cara de la medalla". La concepción dogmática moderna de la exención tributaria es mantenida por LOZANO SERRANO para quien la exención se configura como una "modalidad de imposición, como una forma de ser del tributo y no un fenómeno opuesto al mismo", en *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit.*, pág. 49.

[454] En este sentido, el profesor SAINZ DE BUJANDA considera que existen dos notas características comunes a todo tipo de exención: "1.ª La circunstancia de haberse producido el hecho imponible; y 2.ª La exclusión de la obligación tributaria. El razonamiento parece ser éste: la deuda impositiva no nace a pesar de haberse producido el hecho imponible", en "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 426. En términos similares, el profesor FERREIRO LAPATZA define las normas de exención como "normas que contienen un mandato muy concreto: privan al hecho imponible de su eficacia para generar la obligación tributaria", *Curso de Derecho Financiero español*, Vol. I, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1998, pág. 375. También J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA consideran que en las exenciones tributarias "se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de esos deberes". Pese a ello, los autores matizan que "la exención no hace más que restablecer la situación de equilibrio existente con anterioridad a la realización del hecho imponible, situaciones que, por las razones que fuere (incluidas las extrafiscales) el legislador considera preferible", en *Curso de Derecho Tributario, op. cit.*, pág. 221.

[455] En relación a los términos hecho imponible y presupuesto de hecho como términos relativos a una misma realidad jurídica, SAINZ DE BUJANDA apunta que "se trata de dos formas distintas de expresar una misma noción jurídica, a saber: el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria", en "Análisis jurídico del hecho imponible", *RDFHP*, Vol. XV, núm. 60, 1965, pág. 794. Entre los estudios doctrinales sobre la configuración jurídica del hecho imponible ver también RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *op. cit.*, pág. 605 y ss. y VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Consideraciones sobre el hecho imponible", *RDFHP*, núm. 39, Volumen X, 1960, pág. 529 y ss.

este punto, la doctrina coincide en considerar que la exención aparece como una norma que neutraliza dicho efecto jurídico en relación a determinados hechos o sujetos.

Ahora bien, esta unanimidad doctrinal se quiebra en el momento de analizar las distintas clases de exenciones que el legislador tributario arbitra en el seno de nuestro ordenamiento. Concretamente, hacemos referencia a la distinción que parte de la doctrina realiza, atendiendo al criterio cuantitativo, entre exenciones tributarias totales y parciales. En relación a las primeras, existe consenso en considerar las exenciones totales como aquellas normas que impiden que surja la obligación tributaria, produciéndose de este modo una liberación total de la carga tributaria para determinados sujetos o bien para determinados supuestos de hecho.

No existe, en cambio, un concepto unívoco sobre el contenido y la incidencia en la estructura del tributo de las exenciones parciales. Por un lado, hay quien considera que las exenciones parciales no impiden el nacimiento de la obligación tributaria, sino que actúan modulando la cuantía de la deuda. Los autores partidarios de esta teoría destacan que, "para referirse a las exenciones parciales se utilizan, a veces (...), otro tipo de vocablos. Se habla, en efecto, de bonificaciones y reducciones, cuyo sentido no puede ser otro que (...) el de una minoración de la deuda tributaria que normalmente surgiría en el caso de que la exención parcial no hubiese sido establecida. Las exenciones parciales pueden revestir diversas modalidades técnicas según el elemento de cuantificación de la relación tributaria que se utilice para provocar el efecto desgravatorio deseado. Así, por ejemplo, puede hablarse de bonificaciones en la base imponible, en los tipos de gravamen o en la cuota impositiva"[456].

---

[456] *Cfr.* SAINZ DE BUJANDA, "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 459. En la misma línea, CORTÉS DOMÍNGUEZ indica que las "exenciones parciales se denominan también por la doctrina bonificaciones o reducciones para indicar precisamente la minoración de la deuda que producen; sus medios de articulación son diversos, pues pueden afectar a la base (bonificaciones o reducciones en la base imponible), al tipo (bonificaciones o

Ahora bien, no faltan opiniones, de las que nos mostramos absolutamente partidarios, que cuestionan este planteamiento, por considerar que para poder hablar de exención tributaria es necesaria la concurrencia de dos elementos: por un lado, que la norma de exención proyecte sus efectos sobre la obligación tributaria, evitando su nacimiento[457], y por otro, que la norma de exención incida, necesaria y directamente, sobre la norma configuradora del hecho imponible.

Sentado lo anterior, debemos rechazar, con FERREIRO LAPATZA, la identificación de las exenciones parciales y otras técnicas desgravatorias que inciden en la cuantificación de la deuda[458]. Consideramos que el término

---

reducciones en el tipo) y a la cuota (bonificaciones o reducciones en la cuota)", *Ordenamiento tributario español, op. cit.*, pág. 329. También PONT CLEMENTE destaca: "Ocurre en nuestro ordenamiento que el término exención se utiliza primordialmente para designar a las exoneraciones fiscales que inciden sobre el hecho imponible (sus elementos objetivo y subjetivo), mientras que el resto de exenciones que operan sobre la base imponible, el tipo de gravamen o la cuota se califican de reducciones, bonificaciones, desgravaciones, etc. Pero no por ello pierden su naturaleza de exenciones", en *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 76. Similar concepción tiene PÉREZ ROYO, para quien "si la exención es total, no nacerá la deuda tributaria, aunque se haya producido el hecho imponible. Si la exención es parcial o limitada (bonificaciones, deducciones), tendrá derecho a que se le liquide el tributo (o, en todo caso, a que éste se calcule) con la reducción correspondiente", en *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999, pág. 132.

[457] Para BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., "la aplicación de la exención implica que la obligación tributaria no se devenga, y los demás mecanismos desgravatorios actúan sobre una obligación tributaria devengada", en *Derecho Financiero*, Tomo II, Ed. Compás, Alicante, pág. 65. En el mismo sentido, PAGÉS i GALTÉS caracteriza la norma de exención como una norma que exime "impidiendo la puesta en marcha del mecanismo cuantificador del tributo", en *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Marcial Pons, Diputación de Barcelona, Barcelona, 1995, pág. 200.

[458] En atención al criterio del nacimiento o no de la obligación tributaria, FERREIRO LAPATZA destaca: "Hemos de indicar, en fin, que nuestro Derecho positivo, con todo acierto, no emplea normalmente la expresión 'exención parcial' para aludir a beneficios fiscales (reducciones, bonificaciones, deducciones, etc.), que no significan, como la exención, el no nacimiento de la obligación tributaria, sino una minoración de la cantidad a pagar", *Curso de Derecho Financiero Español, op. cit.*, pág. 376. Por su parte, J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA también se muestran partidarios de no identificar las exenciones parciales con otras medidas desgravatorias utilizando el criterio de la incidencia de estas técnicas bien en el hecho imponible bien en otros elementos dentro de la estructura del tributo. En este sentido, destacan: "no puede perderse de vista que la exención es sólo uno de

exención debe ser reservado, *exclusivamente*, para aquellos supuestos en que, por aplicación de la norma de exención, se evita el nacimiento de la obligación tributaria como consecuencia de la incidencia de aquélla en el contenido de la norma configuradora del hecho imponible, neutralizando, en consecuencia, los efectos jurídicos típicos derivados de la realización del hecho imponible. De este modo, podría evitarse gran parte de la confusión derivada de la utilización de un único concepto para describir distintas técnicas jurídicas que, pese a su común efecto desgravatorio, revisten estructuras y finalidades diferenciadas, incidiendo además en elementos distintos dentro de la estructura del tributo.

Las distintas posiciones doctrinales apuntadas en los párrafos anteriores derivan, además, en dos concepciones distintas del fenómeno de la exención tributaria. La visión de esta categoría desde una *perspectiva amplia* conduce a considerar la exención como una norma que no siempre impide el nacimiento de la obligación tributaria sino que, en determinados supuestos, nacida aquélla, provoca una disminución en la cuantía de la deuda. De ahí que para los partidarios de esta concepción sea posible hablar de exenciones parciales en relación a las distintas medidas desgravatorias aplicables sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, de manera que,

---

los instrumentos jurídicos, de contornos no muy precisos, que coincide con otras figuras, todavía peor delimitadas, tales como reducciones, deducciones, bonificaciones, desgravaciones, etc., en la consecución de un mismo objetivo desde el punto de vista del contribuyente, esto es: la minoración de la cuantía de la deuda tributaria. La diferencia fundamental reside en que estas últimas figuras suelen operar sobre la base, el tipo o la cuota, o sea, sobre los elementos de medición de la deuda; en tanto que la exención en sentido estricto (...) opera desde dentro del hecho imponible, tomando en consideración la propia dimensión o cualidad de su elemento objetivo o material", *Curso de Derecho Tributario, op. cit.*, págs. 222 y 223. En atención a este mismo criterio, MARTÍN QUERALT considera que "es justamente su no incidencia en la delimitación del hecho imponible o del repertorio de sujetos pasivos del impuesto lo que permite diferenciar a dichas desgravaciones (el autor utiliza esta expresión en sentido amplio, para hacer referencia a las deducciones de la cuota recogidas en el art. 29 de la LIRPF de 1978) del concepto de exención, objetiva o subjetiva, respectivamente", en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Cívitas, Madrid, 1983, pág. 425. En el mismo sentido, *vid.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, pág. 49 y ss.

nacida la obligación, su aplicación produce un aligeramiento de la deuda por la incidencia de tales medidas sobre los elementos cuantificadores de aquélla.

En cambio, en *sentido estricto*, la exención tributaria hace referencia únicamente a aquellos supuestos en que la norma de exención, operando directamente en la norma configuradora del hecho imponible, impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación a determinados hechos, situaciones o sujetos. En consecuencia, toda norma de exención *stricto sensu* se caracteriza por su incidencia directa en el ámbito del hecho imponible[459], así como por evitar el total nacimiento de la obligación tributaria[460]. En atención a esta interpretación, con la que nos mostramos absolutamente de acuerdo, no es posible identificar las exenciones tributarias con otras técnicas desgravatorias, ya que, aún cuando persigan un mismo efecto desgravatorio en relación a la obligación tributaria, este efecto será *total* en el caso de las exenciones y *parcial* en el resto de medidas tributarias apuntadas.

Por lo que se refiere a la clasificación de las distintas exenciones articuladas en el seno del ordenamiento tributario, nuestra doctrina distingue también entre exenciones objetivas y subjetivas, en función de los elementos de la relación tributaria sobre los que incide[461]. Las exenciones

---

[459] Para BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, "frente a los restantes beneficios tributarios, la exención se identifica por actuar sobre el contenido de la norma que delimita el hecho imponible", en *Derecho Financiero, op. cit.*, pág. 70. En el mismo sentido ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN considera que "hemos de reservar el concepto de exenciones a las normas que restringen directamente el ámbito del hecho imponible al exceptuar determinadas hipótesis lógicamente comprendidas en el presupuesto del precepto de sujeción", en *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, pág. 50.

[460] Para BERLIRI existe exención tributaria "cuando se realiza el hecho imponible, pero la obligación tributaria no surge porque se realiza otro hecho o subsiste una situación a la que la ley atribuye la virtud de neutralizar el poder genérico del presupuesto de hecho", en *Corso instituzionale di Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milán, 1965, pág. 141, citado por FALCÓN y TELLA, R.: "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos ...", *op. cit.*, pág. 47.

[461] Es ésta una distinción clásica en nuestra doctrina, existiendo autores que utilizan estos elementos en la propia definición de la exención tributaria. En este sentido para CORTÉS DOMÍNGUEZ "hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del

objetivas excluyen de gravamen determinados hechos o situaciones jurídicas que, de no mediar la norma de exención, quedarían englobados dentro del ámbito de sujeción del tributo[462]. En cambio, en las exenciones subjetivas la norma de exención incide en el ámbito de los sujetos obligados al pago del tributo, al evitar que nazca la obligación tributaria para determinadas personas que, en principio, estaban llamadas a satisfacer el tributo por haber realizado el hecho imponible gravado[463].

Aunque existen otros criterios distintivos[464], nos interesa, en último lugar, hacer referencia a la distinción realizada por algunos autores entre

---

mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención", en *Ordenamiento tributario español,* Cívitas, Madrid, 1985, pág. 326. En términos similares *vid.* PONT CLEMENTE: *La exención tributaria, op. cit.,* pág. 17. En cambio, no faltan opiniones que cuestionan la tradicional distinción entre exenciones objetivas y subjetivas. Así, LOZANO SERRANO se plantea la existencia de una verdadera distinción entre ambos tipos de exenciones "o si la clasificación responde solamente a un mero recurso expositivo sin mayor trascendencia", llegando a la conclusión que "su régimen jurídico no reviste significativas divergencias, ni tampoco los motivos o fundamentos con que la norma las ha establecido", en *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit.,* pág. 101.

462 En relación a las exenciones objetivas, se ha planteado por nuestra doctrina el problema de determinar el momento en que actúa la norma de exención, esto es, si la exención se produce con anterioridad o con posterioridad a la realización del hecho imponible o si la norma de exención actúa en la propia formulación del hecho imponible. Para el profesor SAINZ DE BUJANDA, en las exenciones objetivas la obligación tributaria no nacerá pero no "*a pesar* de haberse producido el hecho imponible, sino porque éste resulte configurado por la norma de tal modo que, en alguna de sus modalidades o especificaciones, no genere la obligación de contribuir", "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.,* pág. 427. En el mismo sentido, *vid.,* entre otros, FERREIRO LAPATZA, *op. cit.,* pág. 375; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *Compendio de Derecho Financiero,* Librería compás, Alicante, 1991, pág. 283 y CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *op. cit.,* págs. 325-326.

463 Junto a las exenciones objetivas y subjetivas, hay autores que hablan también de exenciones *mixtas,* caracterizadas por compartir los aspectos característicos de ambos tipos de exención. Es decir, nos hallaríamos ante exenciones que eximen de gravamen ciertas actividades, hechos o situaciones sólo en el caso que sean realizados por determinados sujetos. En este sentido, vid. FERREIRO LAPATZA, *op. cit.,* pág. 376; HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria, op. cit.,* pág. 245 o MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.,* pág. 38. En contra, se manifiestan SAINZ DE BUJANDA: *Teoría jurídica de la exención tributaria, op. cit.,* págs. 455 y 456; PONT CLEMENTE, *op. cit.,* pág. 34; GARCÍA LUÍS, T.: *Impuesto sobre Sociedades, op. cit.,* pág. 18, nota núm. 7.

464 Por todos, ver los criterios distintivos utilizados por el profesor SAINZ DE BUJANDA, *Teoría jurídica de la exención tributaria, op. cit.,* págs. 441 a 459. Es preciso destacar también la

exenciones fiscales o técnicas y extrafiscales, atendiendo a la finalidad perseguida por la norma de exención[465]. Para ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, la exención técnica es aquella que "no constituye una excepción al régimen general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema en que el mismo se encuentra inserto", evitando así "la doble -o múltiple- incidencia tributaria sobre la misma capacidad"[466]. Según esta concepción, serían exenciones técnicas las medidas dirigidas a evitar dobles imposiciones[467], así como aquellas que buscan exonerar de gravamen

---

distinción que realiza LOZANO SERRANO entre exenciones tributarias con presupuesto de hecho simple y con presupuesto de hecho complejo, distinción derivada de la propia concepción que tiene este autor de la exención, *Exenciones tributarias ..., op. cit.*, págs. 59 a 65.

[465] BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH no se muestran partidarios de utilizar este aspecto como criterio válido de distinción "ya que no se refleja ni en la configuración técnica ni en el régimen jurídico de las exenciones", *Derecho Financiero, op. cit.*, pág. 66. En cambio, se muestran expresamente partidarios de distinguir entre exenciones técnicas y extrafiscales, ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado, op. cit.*, pág. 86; PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 83 y ss; HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención..., op. cit.*, pág. 104; GARCÍA LUÍS, T.: *Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 20, entre otros.

[466] *Sistema tributario español y comparado, op. cit.*, pág. 86. Ver también PÉREZ DE AYALA, J.L.: "El concepto de exención técnica en la Orden de 19 de octubre de 1976", *RDFHP*, núm. 127, 1977, págs. 121 a 126. Para un sector de la doctrina italiana parece más adecuado hablar de *'exclusiones tributarias'* para hacer referencia a las realidades enmarcadas, por la doctrina española, bajo la denominación *'exención técnica'*. En este sentido *vid.*, entre otros, LA ROSA, S.: Voz "Esenzione", *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XV, Ed. Giuffrè, Italia, 1970, pág. 567 y ss; MICHELI, G.A.: *Curso de Derecho Tributario*, traducción de Julio Banacloche, Ed. Edersa, Madrid, 1975, págs. 384 y ss.

[467] En este punto estamos de acuerdo con FERREIRO LAPATZA, quien se muestra crítico con el planteamiento apuntado al considerar que no existen "en la actualidad supuestos significativos de lo que Albiñana llamó 'exenciones técnicas', con las que el legislador trataba (...) de delimitar el campo de acción de los diferentes tributos declarando exento un hecho en uno de ellos, porque, o cuando, estaba sujeto a otro. Se trataba en realidad de supuestos de no sujeción que, bajo la forma de exención, servían para tal función delimitadora", *op. cit.*, pág. 376. Esta crítica es aceptada por el propio ALBIÑANA al destacar que, en muchos casos, "las llamadas exenciones técnicas (...) son auténticas no sujeciones", en "El presupuesto de gastos fiscales", *op. cit.*, pág. 49. Respecto a la denominación de estas figuras consideramos, siguiendo a BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, que sería más conveniente hablar de *deducciones técnicas* o "reducciones en las cuotas debidas a correcciones funcionales del sistema tributario", *Derecho financiero, op. cit.*, pág. 167.

determinados niveles de renta en que no se manifiesta capacidad económica suficiente para hacer frente al pago del tributo[468].

En cambio, las exenciones extrafiscales se caracterizan por ser instrumentos al servicio de objetivos de política económica, social y cultural[469] que, en ocasiones, resultan extraños a los principios de justicia tributaria, hecho que determina la necesidad de analizar su viabilidad constitucional a la luz de los citados principios de manera casuística y pormenorizada[470]. Se trata de medidas con las que el legislador busca estimular una determinada conducta de los contribuyentes, bien para cubrir y complementar campos en los que la estricta actuación pública resulta prácticamente insuficiente, bien para fomentar conductas consideradas favorables para el propio contribuyente o para la sociedad en general.

Algunos autores se han mostrado partidarios de calificar como exenciones únicamente aquéllas que cumplen fines extrafiscales, conclusión derivada de las distinciones que para estos autores existen entre estas figuras y los supuestos de no sujeción. En esta línea se sitúa SIMÓN ACOSTA para quien nos hallamos ante exenciones tributarias sólo en "aquellos casos en los que se exceptúa el nacimiento de la obligación tributaria por razones distintas de los principios jurídicos en los que se funda el deber de contribuir

---

[468] Este sería el caso de los denominados mínimos exentos, a los que ya hemos hecho referencia en el apartado destinado al estudio de los beneficios fiscales con fines de justicia. En relación a la consideración de los mismos como exenciones o bien como supuestos de no sujeción, ver los comentarios de CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español, op. cit.*, pág. 331. También resultan de interés los comentarios que sobre este aspecto realiza ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, pág. 32 y ss. En el ámbito de la doctrina italiana, *vid.* GIARDINA, E.: *Le basi teoriche dell principio della capacità contributiva, op. cit.*, pág. 212 y ss.

[469] En este sentido, J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ consideran que "la exención denominada extrafiscal (...) responde a consideraciones políticas o económicas", *Curso de Derecho Tributario, op. cit.*, pág. 222. En el mismo sentido pueden verse, entre otros, SAINZ DE BUJANDA: "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 418 y ss; PONT CLEMENTE, J.F.: *Exención tributaria, op. cit.*, pág. 90 y ss; GARCÍA LUÍS, T.: *Impuesto sobre Sociedades ..., op. cit.*, pág. 20.

[470] Esta cuestión será extensamente analizada en el siguiente capítulo.

o de la propia estructura o articulación de unos tributos con otros"[471]. Según esta concepción, debería reservarse el término exención para hacer referencia, exclusivamente, a aquellas normas de exoneración de la deuda tributaria que atienden y se fundamentan en criterios de política económica o social[472]. Aunque en la mayoría de supuestos de exención así sucede, entendemos que determinados mínimos imponibles también pueden quedar integrados bajo el concepto de exención, por lo que, a nuestro modo de ver, la exención tributaria incluye tanto los supuestos en los que el legislador excluye de tributación parte de la renta del contribuyente por motivos de política económica como aquellos en los que se eximen de tributación ciertas rentas en atención a los principios de justicia tributaria, por no superar determinadas cuantías fijadas en la norma tributaria[473].

2.5.2.- *Delimitación de figuras afines*

Existen en nuestro ordenamiento jurídico una serie de mecanismos tributarios que tienen en común su efecto desgravatorio o reductor de la carga tributaria del contribuyente, característica que los engloba bajo una

---

[471] *Cfr.* SIMÓN ACOSTA, E.: "Incrementos y disminuciones de patrimonio. Concepto", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luís Mateo,* Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 724 y 725. Por su parte, R. FALCÓN y TELLA prefiere llamar *beneficios fiscales* a las medidas dirigidas a "crear posiciones ventajosas con vistas a lograr una determinada finalidad, es decir, inspirados en una finalidad distinta a la finalidad típica en torno a la cual se organiza el tributo". Para este autor, "tienen la consideración de beneficios fiscales las exenciones (totales y parciales) que se conceden y liquidan como instrumento de política económica", en "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, págs. 51 y 52.

[472] En contra, PÉREZ DE AYALA destaca la posibilidad de que las disposiciones englobadas bajo el término exención incluyan motivaciones u objetivos técnicos y de incentivo a la vez, de manera que un único precepto elimine "los efectos de la doble imposición en aquellas actividades que conviene (social o económicamente) potenciar", en "El concepto de exención técnica en la Orden de 19 de octubre de 1976", *op. cit.*, pág. 122.

[473] Así lo han entendido, entre otros, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español, op. cit.*, pág. 331; PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 78; HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 50; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, pág. 36 y ss.

común denominación: beneficios fiscales. Ahora bien, pese a este común efecto reductor, no debemos caer en el error de reconducir todas las figuras apuntadas a la categoría tributaria de la exención, sino que sus distintas finalidades y su aplicación en el esquema de liquidación de los tributos deben ser parámetros suficientes que nos permitan delimitar las figuras apuntadas.

Sin voluntad de realizar un exhaustivo análisis de las diversas figuras desgravatorias que existen en nuestro ordenamiento jurídico, apuntaremos a continuación los rasgos más característicos y definitorios de aquellos mecanismos que, a los efectos de su incidencia en nuestro objeto de estudio, adquieren especial relevancia.

2.5.2.1.- Supuestos de no sujeción

El problema y, a la vez, necesidad de delimitar esta figura de la exención tributaria se encuentra en los equivalentes efectos jurídicos que ambos mecanismos producen en relación a la obligación tributaria, pues en ambos supuestos el sujeto pasivo queda *totalmente* relevado de su obligación de pago del tributo. Como destaca LOZANO SERRANO, esta identidad de resultados ha llevado a algún autor a calificar de innecesaria e irrelevante la distinción entre ambas figuras[474], aunque la citada identidad no ha sido obstáculo alguno para que la mayoría de nuestra doctrina haya encontrado caracteres distintivos entre los supuestos de no sujeción y los de exención[475],

---

[474] LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit.*, pág. 21. Sobre la identificación de las figuras apuntadas *vid.* LA ROSA, S.: "Esenzione", *Enciclopedia del Diritto, op. cit.*, pág. 567.

[475] Respecto a la distinción de ambas figuras, ver, entre otros, SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.* págs. 428 a 432; JUAN PEÑALOSA, J.L. de y LUÍS DÍAZ DE MONASTERIO, F.: "Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales", op. cit., págs. 182 y 183; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español, op. cit.*, págs. 329 y 330; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, págs. 373 a 376; PONT CLEMENTE, J.F: *La exención tributaria, op. cit.*, págs. 15 a 18; LOZANO SERRANO, C.: Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit., pág. 21 a 23; FALCÓN Y TELLA, R.: "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre

atendiendo, esencialmente, a dos criterios: el criterio formal y el criterio funcional.

En atención a la distinta eficacia de las normas que establecen los supuestos de no sujeción y los de exención, nuestra doctrina ha calificado como supuestos de no sujeción aquellos "que no aparezcan configurados en el ordenamiento como imponibles; es decir, como susceptibles de generar obligaciones de pago"[476]. Se trata de normas cuya "función legislativa consiste en delimitar *negativamente* el hecho imponible"[477], ya que la configuración de un supuesto como no sujeto contribuye a la correcta determinación del ámbito de sujeción de un tributo. En efecto, en atención a su funcionalidad dentro del ordenamiento, los supuestos de no sujeción quedan configurados como "preceptos didácticos"[478], como "normas interpretativas o aclaratorias"[479] dirigidas a delimitar de forma expresa los

---

Sociedades", *op. cit.*, págs. 46 a 49; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario, op. cit.*, págs. 219 a 225; NÚÑEZ PÉREZ, G.G.: "Hecho imponible. No sujeción y exención" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, libro homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Vol. I, Madrid, 1991, págs. 468 a 478; HERRERA MOLINA, P.M.: La exención tributaria, *op. cit.*, págs. 36 a 46; AGULLÓ AGÜERO, A.: "Rentas exentas", en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luís Mateo, op. cit.*, págs. 138 a 145; VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario, op. cit.*, págs. 15 a 30; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, págs. 1 a 32.

[476] *Cfr.* SAINZ DE BUJANDA: "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 428.

[477] *Cfr.* ARRIETA MARTÍNEZ: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, pág. 11.

[478] Expresión utilizada por SAINZ DE BUJANDA para hacer referencia a los supuestos de no sujeción, *op. últ. cit.*, pág. 430.

[479] *Cfr.* FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, pág. 375. En el mismo sentido *vid.* DE LA NUEZ DE LA TORRE, P.: "Estudio jurídico de las exenciones fiscales en el Derecho Tributario español", *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964, pág. 216 y LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit.*, pág. 22. Para AGULLÓ AGÜERO la función de los supuestos de no sujeción va más allá de su tradicional función interpretativa. La citada autora considera que "los supuestos de no sujeción son por definición implícitos pero que *no* siempre repiten en versión negativa sino que, en ocasiones, *completan* realmente la definición del hecho imponible. De ahí que no sea posible mantener que las normas que establecen los supuestos de no sujeción sean

supuestos que quedan fuera del hecho imponible del tributo y de cuya realización, por tanto, no se deriva ningún tipo de obligación, ni formal ni material, para el sujeto pasivo.

En cambio, en el caso de la exención se realiza el hecho imponible del tributo y es la existencia de una segunda norma, la de exención, la que neutraliza los efectos propios de la realización de aquél[480]. En caso de no existir la norma que establece la exención tributaria, la obligación de pago del tributo siempre nacería, situación que en ningún caso es predicable de las normas de no sujeción, ya que si éstas "no existieran, el resultado jurídico habría de ser el mismo: la inexistencia de obligaciones tributarias"[481]. Esta circunstancia determina que las normas de no sujeción carezcan de eficacia jurídica o constitutiva[482], la cual sí que es predicable de las normas de exención. En efecto, pese a evitar el nacimiento de la obligación tributaria, con las normas de exención pueden nacer para el sujeto pasivo beneficiario deberes formales y accesorios de la obligación principal, tales como la obligación de declarar[483].

Junto al criterio distintivo apuntado, LOZANO SERRANO otorga un contenido sustancial a la distinción entre supuestos de no sujeción y de exención. Para el citado autor, los fines extrafiscales que puede perseguir

---

normas meramente interpretativas careciendo de contenido propio e incluso de valor normativo", en "Rentas exentas", *op. cit.*, págs. 141 y 142.

480 En este sentido, el profesor FERREIRO LAPATZA, siguiendo a BERLIRI, destaca que "cuando se dan todos los elementos del hecho imponible y, *además* un hecho o circunstancia al que la Ley liga el no nacimiento de la obligación tributaria, estamos ante una exención", *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, pág. 375.

481 *Cfr.* SAINZ DE BUJANDA: "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 430.

482 *Vid.* en este sentido SAINZ DE BUJANDA: "Teoría jurídica ...", *op. cit.*, pág. 430. Posteriormente, HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 37 y ARRIETA MARTÍNEZ: *Técnicas desgravatorias, op. cit.*, pág. 4.

483 En este sentido, *vid.* PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria, op. cit.*, págs. 16 y 17; LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit.*, pág. 22; CARVAJO VASCO, D.: "Las exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Gaceta Fiscal*, núm. 124, 1994, pág. 172.

toda norma de exención son un criterio válido y eficaz para articular la distinción entre dichas figuras. En efecto, "desde la óptica de la norma tipificadora del hecho imponible, se trataría de que el interés en el cobro del tributo que ésta expresa, cuando se dan los hechos indicativos de capacidad económica que configuran el presupuesto del tributo, cede ante otros intereses igualmente públicos que el legislador entiende que deben prevalecer en ciertos supuestos, y que son los que inspiran la norma de exención (...). Nada de esto ocurre en las hipótesis de no sujeción, en las cuales son esos mismos criterios de reparto que han inducido a configurar determinados hechos como imponibles, los que mantienen en la irrelevancia jurídica a los restantes"[484]. Aunque este planteamiento resulta sumamente atrayente, no carece de dificultades prácticas, pues en los casos en que la norma de exención esté articulada en atención a criterios de justicia tributaria -caso de las denominadas exenciones técnicas-, las líneas distintivas entre ambos fenómenos quedan diluidas[485].

2.5.2.2.- Medidas desgravatorias que actúan sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria

Junto a la exención tributaria existen en nuestro ordenamiento jurídico una serie de mecanismos desgravatorios que comparten con aquélla su común efecto reductor de la carga tributaria debida por el contribuyente. Pese a ello, la distinta finalidad e incidencia en la estructura del tributo de cada una de estas figuras nos permiten delimitar la exención tributaria de

[484] *Cfr.* LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit.*, pág. 42. En el mismo sentido, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: "Exenciones, beneficios fiscales ...", *op. cit.*, pág. 49.

[485] Sobre las ventajas e inconvenientes del criterio sustancial de distinción, ver los comentarios de HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria, op. cit.*, págs. 42 y ss.

mecanismos tales como los gastos deducibles, reducciones, deducciones o bonificaciones[486].

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, la distinción entre todas estas figuras y la exención se encuentra en su distinta incidencia sobre la obligación tributaria. Como ya tuvimos ocasión de apuntar, nos mostramos partidarios de reservar el término exención para hacer referencia, exclusivamente, a aquellas medidas desgravatorias que impiden el total nacimiento de la obligación tributaria en relación a determinados hechos, situaciones o sujetos[487], ya sea por motivos de justicia tributaria o bien por criterios de política económica en general. Se trata, en definitiva, de medidas que inciden *directamente* sobre el ámbito definido por el hecho imponible, evitando que determinados supuestos normativamente incluidos en aquél deriven en la consecuencia lógica de su realización: el nacimiento de la obligación tributaria. En estos casos, el *efecto desgravatorio* de la medida es siempre *total*.

En cambio, el resto de mecanismos desgravatorios apuntados actúan, a diferencia de la exención, sobre una obligación tributaria devengada[488]. En otros términos, las medidas desgravatorias distintas de la exención operan una vez se ha realizado el hecho imponible y ha nacido, por tanto, la obligación tributaria, de manera que aquéllas medidas actúan en el proceso de cuantificación de una obligación tributaria previamente nacida[489]. Esta

---

[486] Sobre el concreto contenido de estas medidas y su funcionalidad en el seno del tributo, *vid. infra* el apartado 2.6 del presente capítulo.

[487] En este sentido *vid.* FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, pág. 376; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario, op. cit.*, págs. 222 y 223; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, pág. 51.

[488] En este sentido, *vid.* BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH: *Derecho Financiero, op. cit.*, pág. 65.

[489] En contra de esta opinión se mostraba SAINZ DE BUJANDA, para quien la exención tributaria podía incidir sobre todos los elementos estructurales de la obligación tributaria ("Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, pág. 427). Más recientemente, *vid.* en este mismo sentido la posición de LOZANO SERRANO: *Exenciones tributarias y derechos*

circunstancia determina, además, que su *efecto desgravatorio* sobre la obligación tributaria correspondiente sea de carácter *parcial*[490].

2.5.3.- Posibilidad de calificar los beneficios fiscales al mecenazgo como una exención tributaria con fines extrafiscales

2.5.3.1.- Breve referencia a la configuración positiva de los beneficios fiscales a la participación privada en actividades de interés general

Los beneficios fiscales al mecenazgo establecidos en la Ley 30/1994 tienen una distinta incidencia en el esquema de liquidación del tributo en función de las características del sujeto donante. Esto es, el beneficio fiscal previsto para los sujetos que realicen la conducta estipulada por el legislador se aplicará de distinta manera dentro de la estructura del tributo y con distintos límites y contenido en función de quién realiza la donación, esto es, según ésta sea realizada por una persona física o bien por una persona jurídica.

2.5.3.1.1.- Donaciones realizadas por personas físicas

Como veremos con más detenimiento en el capítulo quinto, las donaciones realizadas por personas físicas a fundaciones y entidades sin ánimo de lucro tienen un doble régimen fiscal, en atención a la naturaleza y características de las entidades beneficiarias de las aportaciones.

Ahora bien, pese a la diversidad de beneficiarios de las aportaciones y de los distintos porcentajes aplicables en cada uno de los supuestos expuestos, es nota común a todos ellos la forma que adopta el beneficio

---

adquiridos, op. cit., seguida, entre otros, por HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria, op. cit.* pág. 175 y ss.

[490] BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH destacan el efecto desgravatorio parcial de estas medidas, indicando a continuación la posibilidad de que su aplicación derive en "la inexigibilidad de la deuda tributaria en la hipótesis en que la suma de dichos beneficios supere la cifra de la cuota inicial", en *Compendio de Derecho Financiero, op. cit.*, pág. 322 y 323.

fiscal. En este sentido, los sujetos pasivos del IRPF que realicen donaciones desinteresadas a cualquier entidad sin fines lucrativos podrán disfrutar de una *deducción en cuota*, esto es, de un beneficio fiscal consistente en un porcentaje del importe total de la donación que será deducible de la cuota íntegra del impuesto personal del donante. A este incentivo se adiciona la *exoneración de gravamen de las ganancias y pérdidas patrimoniales* que se pongan de manifiesto como consecuencia de dichas donaciones.

Existe, de este modo, un doble beneficio fiscal consecuencia de un único comportamiento. Es decir, la donación de determinados bienes o cuantías dinerarias a entidades sin fines lucrativos comporta, por un lado, la posibilidad de deducir un porcentaje de dichas cuantías o del valor de los bienes donados en la cuota del impuesto y, por otro, la no tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la salida de dichos bienes del patrimonio del sujeto pasivo[491].

Junto a los beneficios previstos para las donaciones puras y simples expuestos en los párrafos anteriores, la LFIF prevé una serie de beneficios fiscales que únicamente son aplicables a las personas físicas que reúnan la condición de empresarios y profesionales[492]. Nos referimos a los supuestos regulados en los arts. 68 y 69 LFIF, esto es, a la adquisición de obras de arte para oferta de donación y a los convenios de colaboración empresarial. En ambos supuestos las personas físicas que sean empresarios o profesionales gozarán de un beneficio fiscal que adopta la forma de *gasto deducible para la*

---

[491] De acuerdo con el art. 31.4.a) LIRPF, este incentivo fiscal no es únicamente aplicable a las donaciones realizadas a las entidades acogidas al régimen de la Ley 30/1994, sino a "todas las donaciones efectuadas a las entidades citadas en el artículo 55.3 LIRPF" (artículo en el que se recogen los requisitos y límites de las deducciones de la cuota por donaciones).

[492] Aunque en la LIRPF no existe definición alguna de empresario ni de profesional, de la definición que el art. 25.1 LIRPF realiza de "rendimientos de actividades económicas" (en la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio estos rendimientos recibían el nombre de "rendimientos de actividades empresariales o profesionales) se desprende que el empresario o profesional es la persona física que ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

determinación de la base imponible del impuesto, pese a la inexistencia de una relación directa entre la donación realizada y la obtención de los ingresos de la actividad económica del sujeto pasivo.

2.5.3.1.2.- Donaciones realizadas por personas jurídicas

Las donaciones incentivadas realizadas por personas jurídicas revisten un gran paralelismo con las realizadas por personas físicas en cuanto a las distintas modalidades de donación, a los bienes objeto de donación y, en general, a todos los elementos estructurales del incentivo (causas, finalidades y efectos). Existen, pese a ello, importantes diferencias en la configuración de los beneficios derivadas de la propia estructura de los impuestos personales a los que están sujetos los donantes.

Frente a la deducción en la cuota prevista para las personas físicas donantes (dejando de lado las personas físicas empresarios o profesionales), los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán minorar su base imponible en el importe de los donativos efectuados, configurándose el beneficio, de este modo, como una *partida deducible de los ingresos* obtenidos durante el ejercicio. Igualmente, quedan exentas las *rentas positivas o negativas* que se manifiesten como consecuencia de dicha donación.

2.5.3.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como exenciones tributarias con fines extrafiscales

2.5.3.2.1.- La deducción de la cuota por donaciones realizadas por personas físicas a entidades sin fines lucrativos

Si atendemos a un *concepto estricto* de exención tributaria, y consideramos, por tanto, que la exención siempre determina la falta de nacimiento de la obligación tributaria por su directa incidencia en el ámbito definido por el hecho imponible, no es posible calificar la deducción en la cuota del IRPF por donaciones como una exención tributaria, pues si bien es cierto que con esta medida se libera parcialmente al contribuyente de la carga tributaria, también lo es que se aplica con posterioridad al nacimiento de la

obligación tributaria[493]. Considerando que "con la exención se logra una más detallada y perfeccionada definición del presupuesto de hecho del tributo"[494], mediante la tipificación de "ciertos hechos en los que no se exigirá el gravamen"[495], no nos parece que la aplicación de una deducción en la cuota por una parte del importe de las donaciones realizadas a entidades sin fines lucrativos tenga una incidencia *directa* en la definición del hecho imponible del IRPF, puesto que la norma exoneratoria del importe de la donación incide, estructuralmente, con posterioridad a dicha delimitación normativa.

En resumen, siendo el hecho imponible del IRPF la "obtención de renta por el contribuyente" (art. 6 LIRPF), y el objeto del impuesto "la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley" (art. 2.1 LIRPF), nos inclinamos a pensar que la existencia de una deducción en la cuota por la donación de una parte de dicha renta a determinadas entidades, no contribuye *directamente* a la definición del presupuesto de hecho del impuesto, pues no se está excluyendo de gravamen ninguna categoría de renta que pudiera considerarse englobada dentro del presupuesto de hecho del impuesto[496].

---

[493] *Vid.* en este sentido FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, pág. 376 y BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH: *Derecho Financiero, op. cit.*, pág. 65.

[494] *Cfr.* LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias ..., op. cit.*, pág. 39. En el mismo sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español, op. cit.*, págs. 325 y 326.

[495] LOZANO SERRANO, *ibídem.*

[496] No faltan opiniones que consideran estas deducciones como un supuesto de exención parcial, atendiendo a una concepción amplia de exención tributaria. En este sentido se manifiesta LOZANO SERRANO, para quien "a través de estos mecanismos una parte de la capacidad económica que el hecho imponible expresa se ve libre de tributación, y ello es tanto como si se hubiera dispuesto una exención parcial acotando ciertos supuestos integrantes de aquél", *op. cit.*, pág. 39. En el mismo sentido, HERRERA MOLINA: *Exención tributaria.., op. cit.*, pág. 174 y ss. También GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "Presupuesto de hecho y justificación de las deducciones de la cuota del IRPF por gastos personales", Cívitas, *REDF*, núm. 25, 1980, pág. 114.

Entendemos que sólo serán exenciones tributarias aquellas medidas en las que, precisamente, se produzca una incidencia sobre dicho hecho imponible por exonerar de gravamen determinadas rentas que, de no existir la norma de exención, darían lugar al nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, en el supuesto que estudiamos, aún produciéndose un efecto de reducción de la deuda tributaria, no podemos hablar de exención en sentido propio puesto que, por un lado, la norma de deducción no incide en el hecho imponible sino en los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, concretamente sobre la cuota tributaria, y, por otro, porque actúa con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria, es decir, sobre una obligación tributaria ya devengada y en proceso de cuantificación.

2.5.3.2.2.- Donaciones realizadas por personas físicas empresarios o profesionales: gasto deducible para la determinación de la base imponible

Las personas físicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y, además, determinen el rendimiento de su actividad en aplicación del método de estimación directa, podrán deducir, para la determinación de la base imponible de su impuesto personal, el 100% de la donación realizada a entidades sin fines lucrativos.

El estudio sobre la posible calificación jurídica de esta medida como exención tributaria debe partir de la definición que de hecho imponible realiza la LIRPF, puesto que únicamente podremos hablar de exención si el supuesto excluido de gravamen incide directamente en el contenido de la norma que define el hecho imponible. De acuerdo con el art. 6.1 de la Ley 40/1998, el hecho imponible del impuesto es la "obtención de renta por el contribuyente". Esta definición junto a la previsión del art. 2.1 LIRPF, nos permiten afirmar, por un lado, que el elemento material del hecho imponible es la "*renta* del contribuyente", renta entre cuyos componentes se hallan los rendimientos de actividades económicas, y, por otro, que el objeto material

del tributo o la riqueza gravada[497] es la *renta disponible*[498], resultante de "disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar" (art. 2.2).

En términos generales, el problema se plantea en la concreta delimitación del hecho imponible y de la base imponible, pues en ambos la renta aparece como el elemento definidor básico, esto es, "la renta es el elemento central del hecho imponible en su aspecto objetivo, pero también es su base imponible"[499]. Además, "ambas funciones de la renta son inseparables: las normas reguladoras de las partidas que integran la base imponible para las distintas clases de renta (...) son al mismo tiempo normas relativas a la base y al hecho imponible e integran y completan, en consecuencia, la definición de éste"[500].

---

[497] Para FERREIRO LAPATZA la "riqueza gravada sólo es aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible de cada tributo y en tanto en cuanto aparece en las circunstancias descritas por las normas", en "El objeto del tributo", Cívitas, *REDF*, núm. 10, 1976, pág. 236. En relación a los distintos criterios utilizados en la delimitación jurídico-económica del concepto de renta gravada, ver la amplia exposición realizada por SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, pág. 78 y ss.

[498] A diferencia de la normativa anterior, es importe destacar, como señala Ignacio PÉREZ ROYO, que en al nueva ley 40/1998, de 9 de diciembre, "la definición del elemento material del hecho imponible -la renta- no coincide con el objeto del impuesto -la renta discrecional", *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1999, pág. 24. En este orden de ideas, nos parece de gran interés el razonamiento del profesor CASADO OLLERO al destacar : "Es evidente (...) que la renta global y sintética que menciona el artículo 6.1 como elemento material del presupuesto que determina la sujeción al impuesto, constituye el primer elemento (la *renta global del contribuyente)* a partir del cual determinar -tras la depuración de los gastos fiscalmente deducibles- la *renta neta individual* que, una vez discriminada en la cuantía del mínimo personal y familiar arroja la *renta imponible*; esto es, el objeto (normativo) del impuesto. No procede pues, identificar la materia imponible gravada (renta disponible) con la primera de las operaciones, lógica y cronológicamente, necesarias para su determinación legal: la fijación de la renta obtenida por el contribuyente partiendo de los distintos componentes de la renta que la integran", en "Hecho imponible y rentas exentas", *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes, op. cit.*, págs. 50-51.

[499] *Cfr.* PALAO TABOADA, C.: "Artículo 3. Hecho imponible", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Cívitas, Madrid, 1983, pág. 48.

[500] *Ibídem.*

Así las cosas, veamos, en primer lugar, cuál es la renta que resulta gravada en el IRPF, es decir, qué renta debe ser obtenida por el sujeto pasivo para considerar realizado el hecho imponible del impuesto. Como hemos visto, la situación de hecho que hace nacer la obligación tributaria es la obtención de renta, la cual no puede ser identificada sin más con el concepto de ingreso, sino que "el concepto de renta nos remite a una magnitud neta que resultará de disminuir los ingresos en la cuantía de los gastos en que haya incurrido el contribuyente para su obtención"[501].

El propio Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este tema, a raíz de la resolución de un recurso de inconstitucionalidad promovido por el Grupo Popular contra determinados artículos de la ya derogada Ley 18/1991, de 6 de junio. En efecto, en el fundamento jurídico 5º de la STC 214/1994, de 14 de julio, el Tribunal establece que "el objeto (del tributo, esto es), la renta de las personas físicas, está constituido por la totalidad de sus *rendimientos netos*, más los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con la Ley que lo regula", de manera que "el Impuesto queda definido legalmente por el hecho de gravar no la totalidad de la renta obtenida por el sujeto, sino la *renta neta*". A la vez, la renta neta sujeta al impuesto resulta de la diferencia entre "los ingresos o entradas derivadas de cada fuente de renta y los gastos de producción necesarios para su obtención".

Si tenemos en cuenta que la renta gravada en el IRPF puede ser definida como la renta neta del sujeto pasivo, resultando ésta de la diferencia entre ingresos y gastos en cada una de las fuentes de renta y, considerando que "la riqueza gravada por el tributo ha de estar incorporada a la normativa del tributo" y, concretamente "a la norma que define el hecho imponible"[502], resultaría factible considerar que la norma que establece la deducibilidad de las donaciones a entidades sin fines lucrativos es una norma de exención,

---

[501] *Cfr.* PÉREZ ROYO, I.: *Manual del Impuesto ..., op. cit.*, pág. 26.

[502] *Cfr.* FERREIRO LAPATZA, J.J.: "El objeto del tributo", *op. cit.*, pág. 234.

puesto que precisamente establece como gasto deducible el importe de aquéllas al efecto de determinar el rendimiento neto de la actividad y contribuye, por tanto, a la determinación de la renta sujeta a tributación. Podríamos considerar, por tanto, que se cumple el primero de los requisitos apuntados para poder hablar de una norma de exención: la incidencia de aquélla en la norma que define el hecho imponible del tributo.

Ahora bien, la anterior afirmación no puede considerarse absolutamente cierta si tenemos en cuenta que la normativa del IRPF incluye en la definición del hecho imponible criterios cuantitativos, circunstancia que nos conduce, en expresión utilizada por el profesor RAMALLO MASSANET, ante un *hecho imponible de expresión cuantitativa*[503]. Como el citado profesor indica, "el hecho imponible consistente en la obtención de renta tiene una expresión cuantitativa que es la renta obtenida"[504], circunstancia que puede derivar en una aparente fusión sustancial entre el hecho imponible del IRPF y su base imponible. En efecto, en el supuesto que estudiamos "el hecho generador y el parámetro se hallan estrechamente unidos, porque la magnitud que constituye el parámetro es al mismo tiempo el objeto material de la acción en que consiste el hecho generador"[505].

Teniendo en cuenta las premisas anteriores, debemos volver a analizar la configuración normativa del hecho imponible del IRPF y la posible incidencia de la norma que configura como deducibles las donaciones realizadas por empresarios o profesionales sobre aquél. Se trata de determinar si ésta última actúa sobre las normas definidoras del propio hecho imponible, o bien sobre las normas de cuantificación de una obligación tributaria ya nacida, cuestión que nos obliga a analizar el momento en que dicha medida opera en el seno de la estructura del tributo.

---

503 *Cfr.*. RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", Cívitas, *REDF*, núm. 20, 1978, pág. 627.

504 *Ibídem.*

Pues bien, entendemos que la norma que configura la donación como un gasto deducible es una norma que incide en la concreta cuantificación de una obligación tributaria devengada. Mediante esta operación, se realiza una valoración o cuantificación del hecho imponible previamente realizado, bajando del plano abstracto que define la hipótesis normativa a la concreta medición de aquél. De este modo, los gastos deducibles se configuran como medidas dirigidas a precisar y concretar un hecho imponible configurado de manera excesivamente abstracta[506]. En efecto, la delimitación del hecho imponible contenida en la LIRPF es absolutamente genérica, "en grado sumo lacónica y, por lo mismo, radicalmente insuficiente para *configurar* el tributo"[507], la cual, lejos de contener una definición de renta, se limita a enumerar sus posibles componentes (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta). La configuración de las donaciones como gastos deducibles de los ingresos para la determinación de los rendimientos netos de las actividades económicas no hacen más que contribuir, por un lado, a la concreción de la renta sujeta a tributación y, por otro, a la concreta cuantificación de aquellos rendimientos.

En último lugar, debemos apuntar que la naturaleza extrafiscal de estas medidas en nada varía su calificación jurídica no como exenciones tributarias sino como beneficios fiscales que inciden sobre una obligación tributaria devengada. Pese a la conveniencia de articular las medidas con tales fines en otros elementos estructurales del tributo, se trata en definitiva de una opción del legislador, opción que en todo caso deberá ser analizada a la luz de los principios constitucionales tributarios.

---

[505] *Cfr.* VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *op. cit.*, pág. 928.

[506] Sobre la finalidad de los gastos deducibles en el seno de los tributos *vid. infra* apartado 2.6.1 del presente capítulo.

[507] *Cfr.* CASADO OLLERO: "Hecho imponible y rentas exentas", *op. cit.*, pág. 50.

2.5.3.2.3.- Donaciones realizadas por personas jurídicas: gasto deducible para la determinación de la base imponible

Las personas jurídicas que realicen donaciones desinteresadas a entidades sin fines lucrativos podrán deducir de la base imponible de su impuesto personal el importe total de la donación efectuada.

Como ya hemos visto en el apartado anterior, la posible calificación jurídica de estas medidas como exenciones tributarias debe partir de la definición que la LIS realiza del hecho imponible del impuesto. Pues bien, de acuerdo con el art. 4.1 LIS, el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituido por "la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo". A diferencia de la ley reguladora del IRPF, la normativa del Impuesto sobre Sociedades no ofrece un concepto de renta ni tampoco determina los componentes de la misma o la fuente de la que proceden. Es por ello que es preciso acudir a la doctrina jurídica para encontrar un concepto de renta gravada a efectos de este impuesto.

Siguiendo a CLAVIJO HERNÁNDEZ, la renta gravada en el Impuesto sobre Sociedades puede ser definida como "el aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad, entre el primero y el último día del ejercicio social, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales"[508], apuntando a continuación dos matizaciones a dicha definición. Por un lado, "la renta está constituida por *toda* la riqueza que *entra* en el patrimonio de la entidad entre el primero y el último día del ejercicio social"; por otro, "la renta que se grava en el Impuesto sobre Sociedades es la renta *neta* obtenida por la entidad social, cualquiera que sea su origen o naturaleza, y por ello, para la determinación de su importe, hay que integrar, por un lado, todos los ingresos y beneficios obtenidos, y por otro, todos los gastos y pérdidas sufridos por la entidad en el ejercicio económico"[509].

---

[508] *Curso de Derecho Tributario. Parte especial,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 204.

[509] *Ibídem.*

Concretamente, la renta gravada a efectos del Impuesto sobre Sociedades es delimitada a partir del resultado contable determinado por la diferencia entre los ingresos y los gastos o pérdidas del ejercicio, y reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad. Siendo así, cuando la persona jurídica realiza una donación a entidades sin fines lucrativos deberá hacerla constar en su contabilidad, de manera que tendrá un claro reflejo, al final del ejercicio, en el correspondiente resultado contable.

De este modo, si el impuesto grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, entendida aquélla como "el *incremento neto* de riqueza que el sujeto pasivo experimenta en el ejercicio"[510], y determinado el hecho imponible como la obtención por el sujeto pasivo de la renta gravada por el impuesto, podríamos erróneamente llegar a la conclusión de que la norma que establece la deducibilidad de las donaciones a entidades sin fines lucrativos es una norma de exención.

Igual que sucede en el ámbito del IRPF, la norma que define el hecho imponible del IS introduce criterios cuantitativos en la citada definición, circunstancia que puede conducirnos a calificar la norma que establece la deducibilidad de las donaciones a entidades sin fines lucrativos como una exención tributaria. En cuanto nos hallamos ante una norma que incide en la concreta determinación de la renta neta que resulta gravada por el impuesto, entendemos que no podemos calificarla de exención pues su función va más allá de incidir, directamente, en la norma que tipifica el hecho generador de la obligación tributaria, para proceder a una concreta cuantificación de aquélla.

---

[510] *Cfr.* FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, pág. 79.

2.5.3.2.4.- Exención de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de las donaciones realizadas por personas físicas y jurídicas[511]

Aunque más adelante estudiaremos con profundidad el contenido tributario de este beneficio fiscal[512], a los efectos del presente apartado es preciso hacer una breve referencia al concepto de ganancia y pérdida patrimonial, con el fin de determinar si el supuesto que estudiamos puede ser calificado o no de exención tributaria.

En nuestro ordenamiento jurídico, las ganancias y pérdidas patrimoniales están concebidas como uno de los componentes de la renta del sujeto pasivo (art. 6.2.d LIRPF) y definidas como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente puestas de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición (art. 31.1 LIRPF). De este modo, para poder hablar de ganancias y pérdidas patrimoniales es preciso que se produzca, por un lado, la variación en el valor patrimonio y, por otro, una alteración en la composición del mismo[513].

Atendiendo a la definición apuntada, es evidente que la realización de una donación genera, en el patrimonio del donante, una alteración patrimonial que podrá ser calificada de ganancia o de pérdida patrimonial según el signo, positivo o negativo, que resulte de la diferencia entre el valor de adquisición del bien en su momento y el valor del mismo, a efectos del

---

[511] Por lo que se refiere a las personas jurídicas, debemos tener en cuenta que en la nueva LIS se prescinde de la determinación de los componentes de la renta sujeta a tributación, por lo que desaparecen, como categoría de renta, las ganancias y pérdidas patrimoniales sujetas, a diferencia de lo que sucedía con el art. 15.2 de la derogada Ley 61/1978. Precisamente, dicha circunstancia motivó la actual redacción del art. 65 LFIF (introducida por la Disposición Final Primera de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) que excluye de gravamen las "rentas, positivas o negativas, que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones de bienes" realizadas por personas jurídicas a entidades sin fines lucrativos.

[512] *Vid. infra* apartados 1.1.3 y 2.1.3 del capítulo V.

[513] Por todos, *vid.* los comentarios realizados por M. FERNÁNDEZ JUNQUERA sobre las ganancias y pérdidas patrimoniales en la obra colectiva *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, obra coordinada por J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 118 y ss.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[514], en el momento en que se efectúa la donación. En efecto, la realización de una donación supone, por un lado, una variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo y, por otro, una alteración en su composición, puesto que se ha producido la salida de un bien de la masa patrimonial del contribuyente.

Cumpliéndose los elementos necesarios para considerar estos supuestos como integrantes del hecho imponible del IRPF y, concretamente, como una alteración patrimonial que, de no existir la norma de exención, quedaría sujeta al impuesto, podemos decir que las previsiones establecidas en los arts. 62 de la Ley de Fundaciones y en los arts. 31.4.a) y 31.5.c) de la LIRPF[515] son verdaderas exenciones[516].

Concretamente, entendemos que en este caso nos hallamos ante una *exención objetiva total de carácter extrafiscal*. Se trata de exenciones objetivas en cuanto excluyen de gravamen determinadas situaciones jurídicas que, de

---

[514] De acuerdo con el art. 34 LIRPF, en el caso de transmisiones lucrativas *intervivos*, el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales resultará, con carácter general, de la diferencia entre el importe real por el que se adquirió dicho bien y su valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puesto que, en puridad, no existe valor de transmisión por haberse realizado ésta a título gratuito. Es lógica la previsión de esta norma pues en caso contrario, las transmisiones lucrativas siempre provocarían pérdidas patrimoniales para el transmitente pues, por definición, su valor de transmisión es cero.

[515] A diferencia de la anterior normativa, en la que se utilizaba la expresión "no se someterán al impuesto ...", el actual art. 31.4.a) LIRPF vence las vacilaciones normativas apuntadas y declara *expresamente exentas* las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones a fundaciones y asociaciones de utilidad pública. No es tan claro el art. 31.5.c) LIRPF al establecer que "*No se computarán* como pérdidas patrimoniales (...) las derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos* o a liberalidades". La citada redacción del precepto, similar a la de la derogada Ley del 1991, ha dado lugar a diversas interpretaciones doctrinales en relación a la naturaleza jurídica de la norma que exceptúa de gravamen dichas pérdidas patrimoniales. Pueden verse, en este sentido, los comentarios de E. SIMÓN ACOSTA en "Incrementos y disminuciones de patrimonio", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..., op. cit.*, págs. 728 a 730.

[516] En este sentido, CALVO ORTEGA indica que en estos casos "estamos ante verdaderos supuestos de exención -realización del hecho imponible y neutralización de sus efectos por la misma ley del impuesto-", en "Hecho imponible. No sujeción. Exenciones. Sujetos pasivos", incluido en la obra colectiva *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, op. cit.*, pág. 47.

otro modo, quedarían sujetas a tributación de acuerdo con la definición que de hecho imponible realiza la ley del impuesto[517]. A la vez, el carácter de la exención es total puesto que se exonera de gravamen la totalidad de la alteración patrimonial que se produce por la donación, impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria en relación a la misma. En último lugar, parece evidente que la finalidad de esta exención es extrafiscal en cuanto está encaminada a la consecución de un objetivo de política social y cultural claro: fomentar la realización de aportaciones a fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos, atendiendo a la especial finalidad de las entidades donatarias y al destino que éstas puedan dar a las aportaciones recibidas.

2.6.- Beneficios fiscales que operan sobre los elementos de cuantificación de la obligación tributaria

Frente a la exención tributaria, encontramos un amplio grupo de medidas en las que, a diferencia de aquélla, se produce una incidencia en los distintos elementos cuantitativos del tributo[518], esto es, en la base, la cuota y el tipo de gravamen, y cuyo rasgo común es el de tratarse de medidas dirigidas a reducir el importe de la obligación tributaria nacida como consecuencia de la realización, por el sujeto pasivo, del hecho imponible del tributo en cuestión[519].

---

[517] Recordemos que, de acuerdo con el art. 6 LIRPF, el hecho imponible está constituido por "la obtención de renta por el contribuyente", estableciendo a continuación que "Componen la renta del contribuyente: ..., d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales".

[518] Concretamente, hacemos referencia a lo que VICENTE-ARCHE denomina *parámetro* en sus diversas modalidades, en cuanto "concepto jurídico mediante el cual (...) se cuantifica la obligación", en "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *RDFHP*, núm. 60, 1965, pág. 928.

[519] Estas medidas integrarían lo que el profesor RAMALLO MASSANET define como "sustraendos en la cuantificación de las deudas tributarias", en "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *op. cit.*, pág. 642.

Las medidas incluidas en este segundo grupo de beneficios fiscales reciben múltiples denominaciones, tales como gastos deducibles, deducciones, reducciones, bonificaciones o desgravaciones, términos que incluso, en ocasiones, llegan a ser utilizados de manera indistinta por el legislador, circunstancia que deriva en una importante confusión conceptual tanto en el derecho positivo como en el ámbito doctrinal[520]. A continuación recogemos los rasgos fundamentales que, a nuestro modo de ver, definen cada una de las figuras apuntadas, analizando a la vez su incidencia en las actuaciones de mecenazgo.

2.6.1.- Gastos deducibles

2.6.1.1.- Concepto y características

Los gastos deducibles[521] son cuantías que reducen el importe de los ingresos computables por el sujeto pasivo, en aras a determinar el importe de la base imponible sujeta a tributación. Articulados como importes que conducen a la correcta cuantificación de la base imponible, y siendo ésta reflejo directo del hecho imponible tipificado por la norma configuradora del tributo[522], los gastos deducibles "tienen una naturaleza muy concreta y

---

[520] *Vid.*, en este sentido, la abundante bibliografía citada en el trabajo de ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, pág. 49 y ss.

[521] En el ámbito doctrinal, estos mecanismos también son denominados deducciones o reducciones *en* la base imponible. *Vid.* en este sentido JUAN PEÑALOSA, J.L. de y LUÍS DÍAZ DE MONASTERIO, F. de: "Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales", *op. cit.*, pág. 187; BRAÑA PINO, J.: "Las políticas de beneficios tributarios: cuestiones técnicas", *HPE*, núm. 74, 1982, pág. 194; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias ..., op. cit.*, pág. 67; ZÁRATE MARCO, A.: "Deducciones en la base *versus* deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF", *CT*, núm. 93, 2000, pág. 89 y ss. En la misma línea, *vid.* la clasificación de las desgravaciones fiscales contenida en el Informe *La fiscalidad en los países de la OCDE*, Ed. Mundi-Prensa, Madrid, 1995, pág. 9.

[522] Sobre la estrecha relación que existe entre el hecho imponible y la base imponible, *vid.* por todos los interesantes comentarios de RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *op. cit.*, pág. 622 y ss.

determinada, consistente en que son -o deberían ser- cantidades *necesarias* para la obtención de los ingresos de los cuales se disminuyen"[523].

La función básica de los gastos deducibles para la determinación de la base imponible es, según opinión generalizada, la de precisar y concretar un hecho imponible configurado de manera excesivamente genérica, contribuyendo a la concreta medición de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo con la realización de aquél[524]. De este modo, podríamos decir que las medidas articuladas como gastos deducibles tienen por finalidad esencial el ajuste *objetivo* de la capacidad económica que se manifiesta con la realización del presupuesto de hecho del tributo[525], buscando concretar los parámetros tomados por el legislador en la tipificación de aquél. En este contexto, entendemos que las cuantías deducibles en atención a criterios extrafiscales no deberían ser articuladas como gastos deducibles para la determinación de la base imponible pues, de otro modo, se rompe la esencia de los mismos y su funcionalidad en el tributo en que se insertan.

Por otro lado, entendemos que los gastos deducibles únicamente tendrán el carácter de beneficios fiscales cuando no respondan a su propia

---

[523] *Cfr.* RAMALLO MASSANET, *op. últ. cit.*, pág. 642. En la misma línea, GUTIÉRREZ DEL ÁLAMO define los gastos deducibles como "todo acto de disposición patrimonial necesario para la realización del hecho imponible y proporcionado en relación con éste, cuyo importe, si aparece debidamente justificado, se deduce de la base imponible para reflejar de forma más adecuada y precisa la capacidad contributiva manifestada por el sujeto pasivo en la realización del hecho imponible", en *Los gastos deducibles para la determinación de la base imponible*, Curso de Doctorado 1996-97, Universidad Autónoma de Madrid, pág. 23, citado por ARRIETA MARTÍNEZ, *op. cit.*, pág. 56, nota núm. 113.

[524] *Vid.* en este sentido JUAN PEÑALOSA y LUÍS DÍAZ DE MONASTERIO: "Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales, *op. cit.*, pág. 187. También ARRIETA MARTÍNEZ: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, op. cit.*, pág. 53.

[525] En este sentido, el Tribunal Constitucional ha considerado que la finalidad del importe a deducir para determinar los rendimientos del trabajo personal "tiene la naturaleza de gasto deducible para la determinación de la base imponible (...); su finalidad es que el impuesto recaiga sobre las rentas netas, expresivas de la capacidad económica del sujeto pasivo; su fundamento se encuentra, por ello, en la más plena realización de la justicia tributaria" (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 3º).

naturaleza, esto es, cuando no revistan la nota de la *necesidad* que los define y se configuren atendiendo a finalidades de índole económica, cultural, social o de justicia alejadas de lo que es la propia delimitación del hecho imponible del tributo.

2.6.1.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como gastos deducibles

Las donaciones realizadas por personas jurídicas a entidades sin fines lucrativos en el marco de la Ley 30/94 son articuladas como gastos o partidas deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades[526]. De este modo, el legislador configura como gastos deducibles cuantías que nada tienen que ver con la obtención de los ingresos tipificados en la norma configuradora del hecho imponible, dejando de lado la estricta vinculación entre la necesidad del gasto y su deducibilidad. Esta circunstancia determina, a nuestro juicio, la posibilidad de calificar tales medidas como beneficios fiscales[527], pues lejos de concretar el hecho imponible, responden a fines de naturaleza extrafiscal.

Igualmente, entendemos que una depurada técnica legislativa obligaría a llevar estas medidas a otros elementos de cuantificación del tributo con la finalidad de alcanzar la mayor objetividad posible en la cuantificación de la capacidad contributiva manifestada con la realización del hecho imponible y, consecuentemente, sujeta a tributación.

---

[526] *Vid.* arts. 63, 68 y 69 LFIF.

[527] En este sentido, CLAVIJO HERNÁNDEZ destaca que hay ciertas "partidas deducibles que constituyen unos auténticos beneficios fiscales, dirigidos a favorecer determinadas donaciones y la financiación de ciertas obras sociales", en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 286.

2.6.2.- Reducción

2.6.2.1.- Concepto y características

Desde el punto de vista estructural, las reducciones son cuantías que se restan de la base imponible para obtener la base liquidable, argumentación que se desprende de la propia redacción del art. 53 de la LGT[528]. En efecto, atendiendo a su incidencia dentro de la estructura del tributo, las reducciones se configuran como un "elemento *externo* a la base imponible pero que actúa sobre ésta produciendo un efecto desgravatorio"[529]. Se trata de medidas que operan sobre la base imponible una vez ha sido determinada, con carácter general, por la diferencia entre los ingresos y los gastos computables, y cuya finalidad es la *subjetivización* de la renta sujeta a tributación o, de manera eventual, atender a "finalidades ajenas a la medición de aquél índice de capacidad"[530].

A nuestro juicio, una adecuada técnica legislativa aconsejaría a configurar como reducciones de la base imponible únicamente aquellos conceptos que el legislador estime oportunos para conseguir una mayor adecuación del tributo al sujeto pasivo del mismo, articulando en otros elementos estructurales las medidas que vayan dirigidas a la consecución de

---

[528] De acuerdo con el tenor literal del citado precepto, "se entiende por base liquidable el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las *reducciones* establecidas por la Ley propia de cada tributo". La redacción de este precepto ha motivado debates en el seno de nuestra doctrina en relación a la conveniencia de distinguir entre los dos parámetros que en el mismo aparecen: la base imponible y la base liquidable. Sobre esta cuestión, *vid.*, por todos, RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *op. cit.*, pág. 614 y ss.

[529] *Cfr.* MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 40.

[530] *Cfr.* ARRIETA MARTÍNEZ: *Técnicas desgravatorias ..., op. cit.*, pág. 67. En este mismo sentido, y en aras a distinguir los parámetros base imponible y base liquidable, CORTÉS DOMINGUEZ destaca que "en un primer momento -llamémosla base imponible- se procederá a valorar -objetivamente-, a medir el elemento material del hecho imponible; en un segundo momento, a cuyo resultado puede llamársele -si se quiere- base liquidable, se operaría una nueva valoración de la medición anterior atendiendo a elementos subjetivos, es decir, a circunstancias que recayeron en el sujeto realizador del hecho imponible que motivaron una reducción de la base", en *Ordenamiento Tributario Español, op. cit.*, pág. 451.

fines extrafiscales. De este modo, la base efectivamente sujeta a tributación, esto es, el importe sobre el que se aplicará la tarifa del impuesto, será un reflejo directo de la capacidad económica del contribuyente, "purificada de desgravaciones extrañas a la medición de dicha capacidad"[531]. Pese a ello, un breve repaso de nuestro derecho positivo nos permite contemplar la existencia de numerosos supuestos en los que la finalidad perseguida por el legislador no es la subjetivización del tributo, sino la consecución de determinados fines de política económica, o de otro modo, de fomento o promoción de determinadas conductas del contribuyente. Se trata, en definitiva, de una opción del legislador tributario el cual, aún sabiendo de antemano las diferentes consecuencias jurídicas de cada una de las medidas desgravatorias de que dispone para configurar un tributo, da preferencia a unas frente a otras por motivos que solamente él conoce y ordena.

2.6.2.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como reducciones

El legislador tributario no ha hecho uso de esta figura en el seno de la Ley 30/94, a nuestro juicio, de manera acertada. En efecto, si atendemos a la finalidad de subjetivizar el impuesto que resulta inherente a estas medidas, entendemos que la configuración de las donaciones efectuadas a entidades no lucrativas como reducciones en el IRPF o en Impuesto sobre Sociedades no hubiese sido la alternativa más idónea, más aún si tenemos en cuenta la existencia de otras figuras tributarias más adecuadas para la consecución de fines extrafiscales en el seno de un tributo.

2.6.3.- Deducción sobre la cuota

2.6.3.1.- Concepto y caracterización

Con carácter general, podemos decir que las deducciones consisten en la sustracción de una determinada cuantía, fija o variable, de la cuota íntegra

[531] *Cfr.* ARRIETA MARTÍNEZ, *op. últ. cit.*, pág. 136.

del tributo[532], en atención a criterios de índole técnica, de justicia o bien de política económica. En efecto, con el término deducción se hace referencia a medidas tributarias de naturaleza heterogénea[533], siendo posible distinguir tres grandes grupos según cuál sea la finalidad perseguida por la norma configuradora de la misma[534]. En primer lugar, encontramos la deducción como técnica liquidatoria, en cuanto medida dirigida a "sustraer de la cuota íntegra de los impuestos sobre la renta las cuantías ya satisfechas por el sujeto pasivo en concepto de retenciones, pagos fraccionados o pagos a cuenta"[535]. Junto a las medidas apuntadas, encontramos una serie de deducciones al servicio del principio de capacidad económica, tales como las deducciones dirigidas a evitar dobles imposiciones o las que buscan la subjetivización del impuesto, caso de las deducciones familiares. En último lugar, el legislador utiliza esta técnica tributaria con fines de política económica, con el fin de fomentar la realización de determinadas conductas, tales como las donaciones a determinadas entidades sin fines lucrativos.

La similar finalidad que en algunos casos revisten las reducciones *sobre* la base imponible y las deducciones en la cuota -en relación a la subjetivización del gravamen y, ocasionalmente, respecto a los fines de promoción y fomento-, así como su igual efecto económico -reducción de la carga tributaria del contribuyente-, han llevado a algunos autores a negar la

---

[532] Pese a la utilización por algunos autores del término deducción para hacer referencia a medidas desgravatorias que actúan disminuyendo el importe de los ingresos computables para la determinación de la base imponible nos mostramos partidarios de reservar dicho término a las medidas que actúan, exclusivamente, sobre la cuota tributaria.

[533] *Vid.* en este sentido PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 80.

[534] Seguimos en este punto la clasificación realizada por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, págs. 451 y 452. También resulta de interés la clasificación realizada por GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: "Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota", *CT*, núm. 33, 1980, pág. 225 y ss.

[535] *Cfr.* PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 81. En el mismo sentido, *vid.* GARCÍA LUÍS, T.: *Impuesto sobre Sociedades, op. cit.*, pág. 21. Para GARCÍA MARTÍN en estos supuestos nos encontramos ante "deducciones de carácter administrativo", en " Las deducciones de la cuota", *RDFHP*, núm. 142, 1979, pág. 861.

funcionalidad de la distinción entre ambos mecanismos desgravatorios del tributo[536]. Pese a ello, la distinta incidencia que sobre la progresividad del impuesto comporta cada una de las medidas apuntadas[537] es elemento suficiente para poder hablar de mecanismos distintos o, si se quiere, con efectos desgravatorios distintos en relación a su aplicación en el esquema de liquidación del tributo. En efecto, la aplicación de una deducción en la cuota del impuesto no provoca, a diferencia de lo que sucede con las reducciones aplicadas con anterioridad al tipo de gravamen, una corrección o reducción de la progresividad del impuesto, por lo que permite dar cobijo constitucional a todas aquellas medidas no estrictamente fundamentadas en cuestiones de técnica tributaria o de adecuación al principio de capacidad económica.

2.6.3.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como deducciones

Como ya se ha señalado, las aportaciones efectuadas por personas físicas a entidades no lucrativas se encuentran fiscalmente incentivadas mediante la concesión de un beneficio fiscal que consiste en deducir un determinado porcentaje de la aportación efectuada en la cuota del impuesto personal del donante. En este contexto, entendemos que la citada configuración es la más adecuada para fomentar las aportaciones que venimos estudiando, ya que, por un lado, no vacían de progresividad el IRPF ni suponen interferencia alguna en la mesura de la capacidad económica sujeta a gravamen, y por otro, permiten una mejor cuantificación, por parte de la Administración, de los beneficios tributarios concedidos.

En nuestra opinión, la opción legislativa más adecuada hubiese sido configurar la totalidad de beneficios fiscales reconocidos en el seno de la Ley

---

[536] Ver en este sentido ACCIAI, S., GALIOTTI FIORI, M.A. y FANZZINI, E.: *I tributi in Italia*, Padova, Cedam, 1988, pág. 186, citado por VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho tributario, op. cit.*, pág. 86.

[537] *Vid.* en este sentido el estudio económico realizado por ZÁRATE MARCO,A.: "Deducciones en la base *versus* deducciones en la cuota", *op. cit.*, pág. 93.

30/94 como deducciones de la cuota del impuesto personal del donante, con independencia de la naturaleza proporcional o progresiva del IS o del IRPF, respectivamente. En efecto, si tenemos en cuenta que la concreta aplicación de las deducciones se produce con posterioridad al gravamen de la renta sujeta a tributación, resulta que la capacidad económica gravada habrá sido delimitada de la forma más objetiva posible, alejada de las interferencias que produce la aplicación de medidas de incentivo que nada tienen que ver con la aptitud del contribuyente para hacer frente al pago del tributo. Además, la articulación de todas las medidas de fomento del mecenazgo como deducciones de la cuota habría evitado gran parte de las críticas que, sobre la constitucionalidad de las mismas, han sido realizadas desde autorizados sectores doctrinales[538].

2.6.4.- Bonificación

2.6.4.1.- Concepto y características

Con el término bonificación se hace referencia a los beneficios fiscales que, articulados como detracciones porcentuales de la cuota, tienen por finalidad principal "promocionar determinadas conductas mediante un tratamiento preferencial brindado a aquellos sujetos pasivos que realicen o efectúen actividades consideradas por el legislador como preponderantes"[539].

De acuerdo con la definición apuntada, son dos los rasgos característicos de estas medidas: su carácter de reducción parcial y sus efectos extrafiscales[540]. En efecto, las bonificaciones son medidas que liberan al contribuyente de parte de la obligación tributaria, en cuanto siempre consisten en la reducción del importe de la misma en un determinado

---

[538] Esta cuestión será profundamente analizada en el apartado 3.1.2 del siguiente capítulo.

[539] *Cfr.* VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario, op. cit.*, pág. 103.

[540] *Vid.* en este sentido ARRIETA MARTÍNEZ: *Técnicas desgravatorias, op. cit.*, pág. 90.

porcentaje[541], "considerando aisladamente un componente total de la renta del sujeto pasivo que previamente ha sido incluido y sometido a gravamen de modo normal"[542]. Por otro lado, existe consenso doctrinal en apuntar la extrafiscalidad como la finalidad esencial de las bonificaciones tributarias, en cuanto medidas dirigidas a beneficiar determinados sujetos, rentas o actividades[543].

2.6.4.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como bonificaciones tributarias

Pese a la común finalidad extrafiscal que caracteriza las bonificaciones tributarias y las medidas de fomento del mecenazgo, no existe en el articulado de la Ley 30/94 medida alguna que tenga aquella naturaleza. En efecto, carece de sentido articular los beneficios fiscales al mecenazgo como bonificaciones si tenemos en cuenta que el presupuesto de hecho de ambas medidas tributarias es distinto, en cuanto las bonificaciones suponen excluir de gravamen rentas que previamente han sido sometidas a gravamen, presupuesto que en ningún caso aparece en las medidas de fomento del mecenazgo.

2.6.5.- Desgravación

2.6.5.1.- Concepto y características

Con el término desgravación entendemos que, más que a una medida concreta, se hace referencia al *efecto* producido por la aplicación de un

---

[541] *Vid.* en este sentido, JUAN PEÑALOSA, J.L. de y LUÍS DÍAZ DE MONASTERIO, F. de: "Consideraciones sobre la Teoría de las exenciones fiscales", *op. cit.*, pág. 187; PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 83; SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, pág. 52; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 41.

[542] *Cfr.* ARRIETA MARTÍNEZ: *Técnicas desgravatorias ..., op. cit.*, pág. 90, nota núm. 212.

[543] *Vid.* en este sentido PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 83; ARRIETA MARTÍNEZ, J.: *Técnicas desgravatorias ..., op. cit.*, pág. 91.

beneficio fiscal[544], en cualquiera de sus manifestaciones, en la estructura del tributo, en cuanto deja de gravarse algo que, de no existir el citado beneficio, quedaría sujeto a tributación[545]. En esta línea resulta destacable que en nuestro ordenamiento son comúnmente utilizados los términos *medidas desgravatorias* para hacer referencia, en definitiva, al conjunto de medidas dirigidas a producir aquél efecto, esto es, a suprimir o minorar el importe de la obligación tributaria del contribuyente.

2.6.5.2.- Los beneficios fiscales al mecenazgo como desgravaciones fiscales

Si tenemos en cuenta las ideas apuntadas en las líneas precedentes, podemos concluir que el conjunto de medidas de incentivo recogidas en el seno de la Ley 30/94 tienen la consideración de desgravaciones fiscales, en cuanto, cualquiera que sea su posición en la estructura del tributo, siempre suponen excluir de gravamen una determinada porción de renta que, de otro modo, estaría plenamente sujeta a tributación. En otros términos, el conjunto de deducciones en la cuota previstas para las donaciones efectuadas por personas físicas a entidades no lucrativas así como los gastos deducibles para la determinación de la base imponible que corresponden a las donaciones efectuadas por personas jurídicas quedan englobadas bajo un denominador común: todas ellas son medidas desgravatorias.

---

544 En este sentido, SOLER ROCH considera que "la desgravación no es sino el resultado que sobre la aplicación del gravamen produce la actuación del beneficio, y en tal sentido, en lugar de desgravación debería propiamente hablarse de efecto desgravatorio", en *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, pág. 51. Por otro lado, hay autores que utilizan el término desgravación para hacer referencia a medidas tributarias concretas. En este sentido, PONT CLEMENTE califica de desgravaciones las "deducciones en la cuota basadas en una actuación del sujeto pasivo" (La exención tributaria, *op. cit.*, pág. 83). Igualmente, BRAÑA PINO utiliza el término desgravación para hacer referencia a las reducciones de la base imponible ("Las políticas de beneficios tributarios: cuestiones técnicas", *op. cit.*, pág. 195).

545 Para poder hablar de desgravación, SAINZ DE BUJANDA destaca que es presupuesto lógico que exista previamente gravamen, de acuerdo con las normas ordenadoras de cada tributo, ("Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, págs. 432 y 433).

CAPITULO IV

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS BENEFICIOS FISCALES AL MECENAZGO

1.- Requisitos constitucionales de la extrafiscalidad

Reconocida la legitimidad constitucional de la utilización extrafiscal del sistema tributario, cuestión como hemos visto en el capítulo anterior expresa y mayoritariamente aceptada por la doctrina jurídica y por el Tribunal Constitucional, el problema se centra en la delimitación constitucional del fenómeno, en cuanto a la "necesidad de concretar las posibilidades y, sobre todo, los *límites* de la instrumentación extrafiscal del mecanismo tributario"[546].

Una vez calificados los beneficios fiscales al mecenazgo como medidas tributarias al servicio de la extrafiscalidad, resulta preciso medir su constitucionalidad atendiendo a los criterios que deben presidir toda figura que revista notas de extrafiscalidad. Pues bien, atendiendo a la asentada doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, son tres los **límites** que

[546] *Cfr.* CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales ...", *op. cit.*, pág. 115.

toda utilización extrafiscal del sistema tributario[547] debe contemplar de manera individualizada:

a) En primer lugar, es preciso analizar cuáles son los *fines* perseguidos por la figura extrafiscal, puesto que aunque la utilización del sistema tributario para perseguir fines extrafiscales está, en principio, legitimada, sólo será constitucional cuando tales fines se encuentren protegidos y amparados por nuestra Constitución[548]. De este modo, será preciso determinar cuáles son los fines perseguidos con el establecimiento de los beneficios fiscales al mecenazgo así como su apoyo constitucional, en cuanto fines amparados por la norma suprema de nuestro ordenamiento.

   En este mismo nivel, el Tribunal Constitucional exige, además, que la figura extrafiscal sirva también al fin propio de la imposición, es decir, que junto a los fines extrafiscales busque dotar a la Administración de recursos suficientes para hacer frente al gasto público.

b) En segundo lugar, es precisa una adecuación de la figura al servicio de la extrafiscalidad a los *principios constitucionales tributarios*. Sólo podremos afirmar que las figuras tributarias al servicio de la extrafiscalidad son constitucionalmente legítimas cuando no entren en

---

[547] Identificados por PEÑUELAS i REIXACH en su obra *El pago de Impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, op. cit.*, pág. 29 y ss. Igualmente, el profesor CASADO OLLERO afirma que los límites constitucionales impuestos a la utilización extrafiscal del instrumento tributario derivan "en primer lugar, de la propia configuración del tributo como instituto jurídico constitucional que materializa el deber de contribuir, en segundo lugar, de los principios constitucionales en materia tributaria, y, en fin, del reparto constitucional de competencias entre los diferentes niveles territoriales de la Hacienda pública", en "Los fines no fiscales ...", *op. cit.*, pág. 105. Ver también, en el mismo sentido, los comentarios que sobre esta cuestión realiza FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, pág. 60.

[548] La necesidad de que las finalidades extrarecaudatorias estén también amparadas por las normas constitucionales es - destaca CHECA GONZÁLEZ- "fundamental y básica, pues en caso contrario las mismas no tendrían justificación ni respaldo alguno", en "Los incentivos tributarios a la inversión. Análisis de su viabilidad constitucional y problemática de los derechos adquiridos", *Impuestos*, II/1985, pág. 350. En el mismo sentido, *vid.* FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema constituzionale, op. cit.*, pág. 62 y ss.

contradicción con los principios constitucionales y, esencialmente, con los principios materiales de justicia tributaria.

c) En último lugar, las medidas extrafiscales deben respetar el *sistema de distribución territorial* del Estado. Concretamente, deberemos analizar la constitucionalidad de los beneficios fiscales al mecenazgo a la vista de la distribución de competencias que de la materia concreta sobre la que recaen dichos beneficios realizan la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

2.- FINALIDADES DEL MECENAZGO Y SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

2.1.- Fines no fiscales constitucionales

Desde el punto de vista teleológico, para que una figura al servicio de la extrafiscalidad sea constitucionalmente legítima es necesario que los fines no fiscales perseguidos por la misma estén amparados por la Constitución. Será necesario determinar cuáles son las finalidades perseguidas por el legislador en la creación de los beneficios fiscales al mecenazgo, en cuanto únicamente si dichas finalidades tienen respaldo constitucional podremos decir que aquellas medidas son constitucionalmente válidas.

Uno de los objetivos principales de la Ley 30/1994 es, como hemos visto, el de fomentar las aportaciones de personas físicas y jurídicas a entidades sin ánimo de lucro que persigan fines de interés general[549]. Mediante las donaciones incentivadas se permite que el individuo pueda "orientar sus aportaciones hacia la realización de aquellos intereses de

[549] Con los términos actividades sin fin de lucro nos referimos -siguiendo al profesor GARCÍA AÑOVEROS- "a un lucro del que no se dispone para fines personales, es decir, de entidades de carácter asociativo o fundacional que no pretenden obtener un beneficio de su actividad, para lo que establecen la adecuada política de precios, o que, si eventualmente lo obtienen, lo dedican íntegramente a su misma actividad", en "Hacienda y patrimonio cultural", *op. cit.*, pág. 476.

carácter general que mejor cuadren a sus puntos de vista y opiniones"[550], intereses que están representados por la propia naturaleza y actividad de la entidad donataria.

En efecto, la voluntad del legislador es estimular la participación de ciudadanos y empresas en fines de interés general, no directamente sino mediante donaciones a determinadas entidades que, por su propia naturaleza, garantizan el cumplimiento de los mismos. En tanto que las cantidades percibidas por esta vía deberán ser necesariamente destinadas por las entidades donatarias a las actividades de interés general que fundamentan la creación de las mismas, será necesario estudiar cuáles son los fines que deben perseguir las posibles entidades donatarias, pues las donaciones recibidas irán dirigidas, en definitiva, a la satisfacción de los mismos.

De acuerdo con el art. 42.1.a) LFIF, las fundaciones y demás entidades no lucrativas deberán perseguir "fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga". Con esta cláusula final, la Ley deja abierta la posible creación de entidades sin fines lucrativos que persigan fines distintos de los específicamente enunciados, pero que también puedan ser calificados de interés general, no obviándose en el seno de nuestra doctrina la dificultad de concretar el contenido de esta cláusula final que, sin lugar a dudas, entra dentro de los denominados conceptos jurídicos indeterminados[551].

---

[550] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 174.

[551] En este punto resultan de interés las palabras del profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, quien se cuestiona "¿Qué fines deben ser los de interés general?. La cláusula es abierta, como se comprende: cualquiera". Para el citado autor, serán constitucionalmente admisibles todas las fundaciones, así como las aportaciones a éstas realizadas, cuyo "fin principal pueda

En este contexto, entendemos que son varias las razones que fundamentan constitucionalmente la concesión de beneficios fiscales al mecenazgo, aunque en unos casos de manera genérica y en otros de manera más específica. Concretamente, consideramos que en aquellos supuestos en que el legislador incentiva aportaciones de naturaleza dineraria o bien donaciones en especie consistentes en bienes que deben entrar a formar parte del activo de la entidad donataria y ser destinados a los fines propios de ésta, no existe duda alguna de que serán los propios fines de interés general de la entidad donataria los que justificarán la concesión del beneficio a la persona física o jurídica que realiza la donación. En estos casos nos hallamos ante *finalidades genéricas*, en cuanto cualquier finalidad de interés general de carácter análogo a los enumerados en el art. 42 LFIF que haya sido valorado favorablemente por el Protectorado -en el caso de las fundaciones- o por el Ministerio de Justicia e Interior -en el supuesto de las asociaciones-, justifica suficientemente la concesión de la medida. En este sentido, podemos encontrar disposiciones constitucionales concretas que dan legitimidad a tales medidas dentro del capítulo destinado a los "principios rectores de la política social y económica" (arts. 39 a 52 CE), tales como la obligación de los

---

entrar en el concepto jurídico indeterminado de fines de interés general, que es el único límite que la Constitución impone al derecho subjetivo de fundar", en "Constitución, fundaciones y sociedad civil", *op. cit.*, pág. 246. Sobre el contenido de los términos "*fines de interés general*" en la Ley de Fundaciones, nos remitimos a los interesantes y extensos comentarios realizados por DEL CAMPO ARBULO, J.A.: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, págs. 103 a 108.

poderes públicos de satisfacer las necesidades colectivas[552] o la obligación de dichos poderes de promover el progreso social y económico[553].

En cambio, existen otros supuestos incentivados en la Ley de Fundaciones en los que, a nuestro modo de ver, el legislador persigue otras *finalidades adicionales* a las descritas, en cuanto lo que se incentiva es la donación de determinado tipo de bienes o de cantidades dinerarias destinadas a la conservación de los mismos. Nos referimos a la donación de determinadas obras de arte y de bienes del Patrimonio Histórico Español, así como de las cantidades donadas para la conservación, reparación y restauración de estos últimos. Con el incentivo de estas donaciones, el legislador busca dar un mayor cumplimiento a los fines recogidos en el art. 9.2 CE y en el art. 44 CE, preceptos que obligan a los poderes públicos a facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida cultural, a la vez que promover y tutelar el acceso a la cultura de todos los ciudadanos. Se trata, en definitiva, del fomento de acciones dirigidas a enriquecer el

---

552 Tal finalidad puede verse reflejada, entre otros, en el art. 43 CE (derecho a la protección de al salud); art. 44 (acceso a la cultura); art. 45 (derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y correlativo deber a conservarlo); art. 48 (participación libre y eficaz de la juventud en el desarrollo político, social, económico y cultural); art. 49 (promoción de una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos); art. 50 (promoción del bienestar de la tercera edad).

553 Así lo ha entendido también MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 28. En cambio, para SOLER ROCH estas cláusulas generales no son suficientes. La constitucionalidad de las medidas precisa la existencia en la Constitución de una *protección explícita y directa* de los bienes jurídicos que pretenden fomentarse con la concesión de los beneficios fiscales. Esta circunstancia lleva a la profesora a rechazar la constitucionalidad de los beneficios fiscales a la inversión por considerar insuficiente el amparo de los mismos a la luz del art. 40.1 CE, junto a la existencia de una disyuntiva política que lleva asociada una determinada ideología económica, en relación a cuál es la vía más adecuada para fomentar estas actuaciones: el incentivo de la iniciativa privada o bien la reactivación de la intervención pública directa (*Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, págs. 113 y 114). Con posterioridad, la legitimidad de las medidas de incentivo o desaliento de determinadas conductas apoyadas en cláusulas constitucionales generales son admitidas de forma expresa en las ya citadas STC 37/1987, de 26 de marzo y STC 186/1993, de 7 de junio, entre otras, así como por la mayoría de nuestra doctrina, de acuerdo con lo expuesto en el capítulo precedente.

patrimonio de nuestro país y de todos los valores culturales, económicos y educativos a él asociados, haciendo menos gravosa la conservación que la titularidad de tales bienes comporta[554], así como incentivando la propia donación de los mismos a entidades que, por su propio carácter y naturaleza, buscan hacer accesible a todos los ciudadanos el mayor número posible de bienes culturales[555].

Esta accesibilidad queda claramente reflejada en el ámbito de las posibles entidades beneficiarias de las donaciones de obras de arte de calidad garantizada, pues, a diferencia del resto de donaciones incentivadas, en este supuesto sólo tendrán tal condición aquéllas entre cuyas finalidades esté la realización de actividades museísticas y de fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, debiéndose comprometer además, a su exposición pública. Queda de este modo garantizada la exhibición pública de tales bienes y, consecuentemente, el mayor acceso a los mismo por todos los ciudadanos.

Además, por lo que se refiere a la donación de bienes del Patrimonio Histórico Español, el legislador ha buscado con el incentivo de este tipo de donaciones dar cumplimiento al mandato específicamente recogido en el art. 46 CE, precepto que impone a los poderes públicos la obligación de

---

[554] Debido a los elevados costes de conservación, reparación y restauración de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico, nuestra doctrina ha considerado imprescindible establecer medidas fiscales de estímulo de las donaciones dinerarias dirigidas a tal objetivo así como a las propias cantidades invertidas en tal concepto por sus titulares, con la finalidad de promover el enriquecimiento y conservación de la identidad cultural del país. *Vid.* en este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: "El Patrimonio Histórico Español y los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas", *RDFHP*, núm. 220, 1992, pág. 823 y ss.; ALEGRE ÁVILA, J.: "La Administración Tributaria y el Patrimonio Histórico", *RDFHP*, núm. 221, 1992, pág. 1023 y ss.; ÁLVAREZ, J.L.: "Las fundaciones y la cultura", en la obra colectiva *En torno a la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales,* Centro de Fundaciones, Encuentros de Toledo, Madrid, 1995, págs. 79 y ss.

[555] *Vid.*, en el mismo sentido apuntado, los comentarios de GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Hacienda y patrimonio cultural", *op. cit.*, pág. 470 a 472, y GIMÉNEZ-REYNA, E.: "Comentario del art. 40 de la LFIF" recogido *en Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 367.

garantizar la conservación y enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los españoles[556]. Dicho enriquecimiento y conservación queda indudablemente garantizado mediante la donación de estos bienes a las entidades que cumplen los requisitos de la LFIF, entidades configuradas por la misma como posibles donatarias de este tipo de bienes[557].

En resumen, desde el punto de vista de las finalidades extrafiscales de los beneficios al mecenazgo no existe ninguna duda sobre su legitimidad constitucional, en tanto que, como hemos puesto de manifiesto en las líneas precedentes, tales fines no fiscales se encuentran amparados, de manera más o menos expresa, en diversos preceptos de nuestra Constitución.

2.2.- Fin fiscal propio de la imposición

El Tribunal Constitucional ha destacado que toda figura al servicio de la extrafiscalidad debe servir, además, al fin propio de la imposición, esto es, a la obtención de recursos para financiar el gasto público[558], de manera que aún no siendo ésta la motivación principal y directa de la medida extrafiscal, no exista una renuncia total y absoluta a la genérica premisa de contribución al sostenimiento de los gastos públicos que preside nuestro sistema tributario.

---

[556] Con carácter general, *vid.* los comentarios que sobre el citado precepto realiza PÉREZ MORENO, A.: "El postulado constitucional de la promoción y conservación del Patrimonio Histórico Artístico", en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española (Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría)*, Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1991, págs. 1621 a 1641.

[557] En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ ha destacado que el fundamento de tales beneficios se encuentra "en el interés público que exige la conservación y enriquecimiento del Patrimonio Histórico como instrumento de promoción cultural. En este sentido, los beneficios fiscales son medidas que garantizan el acceso de la colectividad a este Patrimonio", *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 203.

[558] No sería constitucionalmente legítima -señala CASADO OLLERO- aquella medida que llegase a la "desnaturalización del tributo, dejándole irreconocible como instituto financiero constitucional", en "Los fines no fiscales de los tributos", *op. cit.*, pág. 118.

Sin embargo, esta doctrina ha sido elaborado por el Alto Tribunal a raíz del análisis de la constitucionalidad de los denominados tributos extrafiscales, en cuanto medidas coactivas impuestas a los ciudadanos con la finalidad de hacer más gravosas determinadas conductas que se consideran lesivas para la colectividad. Ahora bien, en el contexto descrito, entendemos que la consecución del fin fiscal propio de la imposición es un requisito que carece de sentido analizar en relación a nuestro objeto de estudio, puesto que la atribución de un beneficio fiscal por la realización de la conducta estipulada en la norma de incentivo nada tiene que ver con aquélla premisa.

De todos modos, entendemos que el citado requisito se cumple sin problemas si tenemos en cuenta que los beneficios fiscales al mecenazgo se articulan dentro de dos impuestos que tienen un carácter netamente recaudatorio. En efecto, resulta obvio que tanto el IRPF como el Impuesto sobre Sociedades son, como ha puesto de relieve el propio Tribunal Constitucional[559], impuestos netamente contributivos, clara manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos recogido en el art. 31.1 CE, hecho que no ha sido obstáculo alguno para que el legislador incorporase a los mismos medidas de estímulo económico que suponen un sacrificio de parte de dicha recaudación en aras a dar cumplimiento a finalidades no fiscales[560].

---

[559] En relación al IRPF, el Tribunal Constitucional ha considerado que "es innegable (...), por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa" su configuración como "una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario" y como "el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución Española propugna y que dotan de contenido al Estado Social y democrático de Derecho" (FJ 9º STC 182/1997, de 28 de octubre).

[560] En este sentido, ALONSO GONZÁLEZ destaca la existencia de tributos "de carácter netamente fiscal pero que incorporan algún elemento o norma de finalidad extrafiscal, como pueden ser bonificaciones, exenciones, etc.", aspecto que refleja la "elasticidad del tributo, que puede albergar en su seno todo tipo de finalidades sin perder su naturaleza fiscal", en *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, op. cit.*, pág. 24.

3.- ADECUACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES AL MECENAZGO A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Como segundo requisito para determinar la constitucionalidad de los beneficios fiscales al mecenazgo, nos planteamos la necesidad de analizar la adecuación de tales medidas de incentivo a los principios constitucionales tributarios, materiales y formales, recogidos en el art. 31 CE. El establecimiento de beneficios fiscales fuera de los márgenes marcados por dichos principios supone la inadecuación de tal medida a la justicia tributaria que debe presidir nuestro ordenamiento, así como su inevitable inconstitucionalidad y, por ello, su necesaria eliminación del sistema.

En efecto, el establecimiento de beneficios fiscales por el legislador conduce, indudablemente, a un trato favorable o más beneficioso de determinados sectores o actividades que el estipulado para el resto de contribuyentes. Esta circunstancia determina que las medidas exoneratorias con fines extrafiscales aparezcan, *a priori*, como medidas que pueden chocar frontalmente con los principios de justicia tributaria, ya que contribuyentes que en apariencia resultan económicamente capaces de hacer frente al pago del tributo por haber realizado el hecho indicativo de capacidad económica tipificado por la norma tributaria, resultan menor grabados que aquellos otros contribuyentes que, aún manifestando la misma capacidad económica, no han realizado la conducta o actividad estipulada en la norma que establece el beneficio fiscal. Pues bien, veamos a continuación en qué medida puede apreciarse una vulneración de los citados principios de justicia tributaria.

3.1.- Respeto de los principios materiales de justicia tributaria

Establece el art. 31.1 CE que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio". Se desprenden de este artículo los principios que deberán regir, en mayor o

menor grado, toda figura tributaria, principios que están íntimamente ligados entre sí, a la vez que definidos unos en relación con los otros[561]: capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad. Por lo que se refiere a nuestro objeto de estudio, nos centraremos en los principios de capacidad económica, igualdad y generalidad por ser estos los principios sobre los que mayor incidencia tiene la regulación de todo beneficio fiscal y, en concreto, los beneficios fiscales al mecenazgo. Como veremos a continuación, la interpretación más o menos estricta de estos principios ha llevado a nuestra doctrina a adoptar soluciones distintas *versus* la aceptación o no de los fines no fiscales de la imposición y su compatibilidad con los principios de justicia tributaria[562].

3.1.1.- Principio de capacidad económica

La preocupación de la dogmática jurídica por la delimitación del contenido del principio de capacidad económica, su relación con los demás principios de justicia tributaria, así como sus funciones dentro del sistema

---

561 Esta interrelación entre los distintos principios de justicia tributaria fue destacada por el Tribunal Constitucional en su temprana sentencia 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º). En el ámbito doctrinal, RODRÍGUEZ BEREIJO ha destacado la íntima conexión existente entre los principios recogidos en el art. 31.1 CE al calificarlos como "un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente", en "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", Cívitas, *REDF*, núm. 100, 1998, pág. 612.

562 Las principales tensiones doctrinales se han centrado en la determinación del contenido constitucional del principio de capacidad económica y su relación con el principio de igualdad. En este sentido, PALAO TABOADA destaca como "los fines extrafiscales de los impuestos son una de las piedras de toque de las teorías del principio de capacidad contributiva y sus relaciones con el de igualdad, ya que inducen al legislador a renunciar de manera deliberada y en mayor o menor medida a graduar la carga fiscal, con arreglo al criterio de capacidad económica de soportarla o incluso a contradecir abiertamente este principio. De ahí que las normas tributarias con fines extrafiscales resulten tanto más difíciles de justificar constitucionalmente cuanto más rígida sea la concepción que se sustente acerca del principio de capacidad económica y de su función como criterio de igualdad", en "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", Cívitas, *REDF*, núm. 88, 1995, pág. 633.

tributario, ha determinado la existencia de una importante elaboración teórica[563] en torno a dicho principio. Las distintas interpretaciones que la doctrina ha realizado del principio así como los diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional[564] sobre el mismo, deben ser tenidos en cuenta para el estudio de la viabilidad constitucional de los beneficios fiscales al mecenazgo. Como indicó hace dos décadas el profesor CASADO OLLERO "el constituyente español se limitó a cualificar la capacidad económica transformándola en categoría jurídica, pero sin ocuparse de explicitar su contenido y su función en el mecanismo impositivo. De ahí que el significado y la función que en definitiva desempeñe el principio de capacidad, deberá ser revelado por la interpretación y el uso que del principio haga el Tribunal Constitucional"[565].

Por lo que se refiere a la dogmática jurídico tributaria, el genérico enunciado del art. 31.1 CE ha servido de punto de partida a algunos sectores de la doctrina para considerar el principio de capacidad económica desde una perspectiva garantista, como principio único y absoluto de justicia en el ámbito tributario, planteamiento que, por otro lado, ha llevado a estos autores a negar la legitimidad constitucional de las medidas extrafiscales a la vez que preconizar la restricción y eliminación paulatina de las mismas del

---

[563] Para una visión general de las distintas concepciones doctrinales del principio de capacidad económica puede verse el interesante y extenso trabajo del profesor C. PALAO TABOADA: "Apogeo y crisis del principio de capacidad económica", en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro,* Volumen II, Ed. Tecnos, Madrid, 1976, págs. 377 a 426.

[564] ESCRIBANO LÓPEZ (*La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales,* Cívitas, Madrid, 1988, pág. 237) ha destacado la escasez de pronunciamientos expresos del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica, circunstancia que sin duda dificulta cualquier estudio sobre este principio. Con posterioridad a la fecha en que el citado autor denuncia esta circunstancia se han producido cerca de una decena de pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica, pero la mayoría de veces ha sido de manera tangencial y colateral al tratar otras cuestiones del ámbito tributario.

[565] "El principio de capacidad ... (II)", *op. cit.*, pág. 186. El profesor CASADO OLLERO ha insistido posteriormente en esta misma idea en el prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ: *Jurisprudencia Constitucional tributaria,* IEF, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 18.

ordenamiento por suponer un sacrificio evidente del principio de capacidad económica.

En la doctrina italiana destaca en esta línea la concepción de MANZONI, quien vio en la capacidad económica el referente clave y único para juzgar la legitimidad constitucional de las leyes tributarias, argumentación que le llevó a cuestionar la constitucionalidad de las medidas de incentivo y exención debido a la imposibilidad de "realizar tratos diferenciados en relación con sujetos colocados en idénticas situaciones de capacidad contributiva (...): exacción mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a menor capacidad"[566]. Este planteamiento, llevado a su interpretación extrema, no permite considerar legítimas las distinciones de trato fundadas en criterios distintos de la capacidad económica pues es éste el único criterio de justicia válido para efectuar tal juicio de constitucionalidad[567].

Esta elaboración doctrinal influyó considerablemente en la dogmática española, siendo puntal de esta teoría el profesor SAINZ DE BUJANDA quien, tras considerar la exención tributaria con fines extrafiscales como un "terrible problema de la justicia", destaca como, a través de estas medidas, puede ocurrir que se exima de tributación "precisamente a aquellas manifestaciones y signos de riqueza que desde el estricto punto de vista de la justicia tributaria ofrecen mayor idoneidad para ser gravados". "No es posible subordinar o destruir la justicia tributaria en aras a otras posibles

---

[566] *Cfr.* MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamiento constituzionale italiano,* Turín, Ed. Giappichelli, 1965, pág. 15. Para PALAO TABOADA ("Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *op. cit.*, pág. 391), la obra de Manzoni es la más representativa de esta concepción dogmática del principio de capacidad económica. Una extensa referencia de la doctrina italiana y alemana sobre el principio de capacidad económica puede verse en la citada obra del profesor PALAO TABOADA.

[567] Pese a la estricta interpretación a la que somete al principio de capacidad económica, para el autor italiano los beneficios fiscales que estudiamos serían adecuados al principio de capacidad económica como principio de *reparto de los gastos públicos,* de manera que estarían justificadas en aquellos casos en que "el particular destine una parte de los propios medios económicos a finalidades de interés público o de utilidad pública", al suponer "una reducción de los gastos públicos y, en consecuencia, una reducción de la carga tributaria global", *op. cit.*, pág. 90.

manifestaciones de la justicia que pueden operar en el seno del ordenamiento (...). La equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines por muy elevados y atrayentes que éstos sean"[568].

La estricta interpretación a la que estos autores someten el principio de capacidad económica determina que sólo sean constitucionalmente admisibles las exenciones, entendidas en sentido amplio, que transcurran paralelas al citado principio, es decir, el reconocimiento de mínimos exentos de tributación y en general aquéllas medidas que eximen de gravamen parte de la renta del contribuyente para hacer efectiva la tributación de acuerdo con la capacidad económica real de cada uno[569]. Los beneficios fiscales son, para estos autores, normas contrarias al citado principio al suponer, en todo caso, un sacrificio de recursos tributarios en atención a intereses variados y distintos a la estricta capacidad económica del contribuyente y, por tanto, una grieta en la realización del crédito tributario que preconiza el citado principio[570]. El reconocimiento de beneficios fiscales supone una reducción de la carga tributaria que correspondería al contribuyente en condiciones normales, atendiendo a intereses, también dignos de protección, pero

---

[568] "Teoría jurídica de la exención tributaria", *op. cit.*, págs. 419 y 420, respectivamente. Como ha destacado LASARTE (*El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, op. cit.*, pág. 47), tras la aprobación de la Constitución de 1978, el profesor SAINZ de BUJANDA siguió mantenido esta posición en las distintas ediciones de las *Lecciones de Derecho Financiero,* acogiendo incluso la importante sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, relativa al Impuesto sobre tierras infrautilizadas, como una "excepción particular a sus tesis, que no entiende afectadas en general por el citado pronunciamiento".

[569] En estos casos, la exención tributaria es concebida -destaca SAINZ DE BUJANDA- "como instrumento de justicia", exonerando de tributación "los recursos vitales del individuo" o estableciéndose en virtud de las "peculiares circunstancias de los sujetos reveladoras de una pérdida de capacidad contributiva", *op. cit.*, pág. 418.

[570] En este sentido, y abundando en la citada incompatibilidad entre los beneficios fiscales y el principio de capacidad económica, YEBRA MARTUL-ORTEGA destaca que "como portillo abierto a la vulneración del principio de capacidad contributiva están las exenciones fiscales. La posible colisión entre los postulados constitucionales y el contenido del artículo 4º de la LGT, puede producirse por la abundancia con que el legislador concede exenciones o beneficios de dudosa justificación, o por los abusos y apoyos fiscales que al amparo del mencionado artículo pueden citarse", en "Comentarios sobre un precepto olvidado ...", *op. cit.*, pág. 156.

estrictamente distintos de la capacidad económica como único criterio de justicia tributaria, no siendo constitucionalmente admisible, desde esta perspectiva, el sacrificio de éste para el efectivo cumplimiento de aquellos[571].

La mayoría de nuestra doctrina ha entendido, en cambio, que el principio de capacidad económica no agota en sí mismo el contenido de la justicia tributaria que preconiza el art. 31.1 CE, apoyándose algunos en la consideración de la capacidad económica como medida, presupuesto o forma de entender los principios de igualdad tributaria[572] y generalidad[573], o bien por la interpretación armónica del conjunto de principios y valores que recoge nuestra Constitución[574]. Sea como fuere, en ambos casos se concluye con la aceptación de los fines extrafiscales de la imposición así como su

---

[571] En este punto, SOLER ROCH destaca los términos en que debe ser realizado el estudio de la constitucionalidad de los incentivos fiscales: "examinar si los objetivos que inspiran el reconocimiento de un beneficio fiscal responden a intereses dignos de protección y, sobre todo -éste es el punto más delicado-, en qué medida dichos intereses pueden actuar como límite a la actuación de los principios, asimismo constitucionales, rectores del establecimiento y aplicación de los tributos, hasta el extremo de neutralizarlos", en *Incentivos a la inversión y justicia tributaria, op. cit.*, pág. 47.

[572] *Vid.* en este sentido, PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad económica", *op. cit.*, pág. 416 y ss; MARTÍN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *op. cit.*, págs. 69 y 70; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pág. 120; CASADO OLLERO, G.: "El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta (I)", Cívitas, *REDF*, núm. 32, 1981, pág. 573; CHECA GONZÁLEZ, C.: "Los incentivos tributarios a la inversión", *op. cit.*, pág. 354; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir, op. cit.*, pág. 243 y ss.

[573] En este sentido, destaca FERREIRO que "la capacidad económica, más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad", en *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, pág. 58. En esta línea *vid.* también PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Las cargas públicas: principios para su distribución", *HPE*, núm. 59, 1979, pág. 90.

[574] Puede verse en este sentido MARTÍN QUERALT y otros: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1999, pág. 140; LOZANO SERRANO: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit.*, págs. 31 y 32; LASARTE ALVÁREZ: *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, op. cit.*, pág. 45 y 48; GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Manual del sistema tributario español*, Cívitas, Madrid, 1996, págs. 51 y 52; MARTÍNEZ LAGO, M.A.: "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 139.

legitimidad constitucional, aunque los argumentos esgrimidos para llegar a tal conclusión partan de premisas distintas.

En esta línea se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional español al destacar que "a diferencia de otras Constituciones, la española alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva"[575]. Con estas claras y expresas palabras, el Tribunal ha cerrado las puertas a aquélla interpretación garantista del principio de capacidad económica que lo entendía como único criterio de justicia tributaria y a tenor de la cual no sería posible aceptar la constitucionalidad de los beneficios fiscales al mecenazgo.

Expuestas a grandes rasgos las distintas tendencias doctrinales sobre el principio que estudiamos, es ya el momento de plantearnos la siguiente cuestión: ¿se ajustan los beneficios fiscales al mecenazgo a las premisas exigidas por el principio de capacidad económica?. Para un correcto análisis de la cuestión planteada, entendemos que es necesario partir de la distinción de los dos momentos en los que este principio actúa o, de otro modo, de las dos manifestaciones del mismo, atendiendo a la tradicional distinción que nuestra doctrina ha realizado entre capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa[576].

---

[575] FJ 4º STC 27/1981, de 20 de julio. Posteriormente, en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, el Tribunal Constitucional incide en esta misma idea al destacar que "no significa (...) que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos" (FJ 4º).

[576] En la doctrina italiana esta distinción es realizada por GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, op. cit.*, págs. 129 y 277. En nuestra doctrina, la distinción apuntada es acogida de forma expresa por FERREIRO LAPATZA en su *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, págs. 58 y 59; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *op. cit.*, pág. 614. Por su parte, LEJEUNE VALCÁRCEL ("Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *op. cit.*, pág. 158) utiliza otros términos para hacer referencia a los distintos momentos a que se refieren la capacidad económica absoluta y relativa: "presupuesto legitimador del tributo" y "criterio de distribución de la carga tributaria", respectivamente. En último lugar, resulta de gran interés la distinción realizada por CASADO OLLERO ("El principio de capacidad y

Por un lado, la capacidad económica *absoluta* actúa como presupuesto legitimador y lógico del tributo, en cuanto límite al legislador en el momento de determinar las manifestaciones de riqueza que serán gravadas por los tributos. La existencia de capacidad económica absoluta, genéricamente entendida como titularidad de riqueza en cuanto aptitud abstracta para contribuir, supone el "mínimo lógico exigible"[577] para que el tributo no pueda ser considerado como una medida arbitraria y carente de justificación constitucional. La inexistencia de tal observación mínima determina la arbitrariedad[578] de la medida y su carácter abusivo así como, consecuentemente, su inconstitucionalidad. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha destacado que el principio de capacidad económica supone "la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra"[579], respetando como límite mínimo no imponible las cantidades destinadas a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo y como límite máximo la no confiscatoriedad[580].

Esta perspectiva de la capacidad económica tiene incidencia en el momento de fijación de los hechos imponibles por el legislador, circunstancia

---

el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica", Cívitas, *REDF*, núm. 34, 1982, pág. 185 y ss) entre la capacidad económica como fuente o substrato de la imposición y la capacidad económica como criterio de distribución de la carga tributaria.

[577] Expresión utilizada por CASADO OLLERO: "Los fines no fiscales...", *op. cit.*, pág. 121.

[578] Para PALAO TABOADA, "el legislador tributario incurre seguramente en arbitrariedad cuando desconoce radicalmente la capacidad económica como criterio básico de la imposición. Por tanto, cuando el fin extrafiscal respeta este mínimo esencial y está además adecuadamente justificado, el tributo en cuestión es plenamente legítimo desde el punto de vista constitucional", en "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", Cívitas, *REDF*, núm. 59, 1988, pág. 446.

[579] STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º); STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º) y STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4º).

[580] En este sentido, *vid.* MARTÍN DELGADO: "Los principios ...", *op. cit.*, pág. 70 y ss. También CASADO OLLERO: "El principio de capacidad ... (II)", *op. cit.*, pág. 191 a 194. Sobre el contenido de la no confiscatoriedad ver AGULLÓ AGÜERO, A.: "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", Cívitas, *REDF*, núm. 36, 1982, pág. 555 y ss.

ésta que no es posible analizar directamente en relación a los beneficios fiscales al mecenazgo, al tratarse de medidas tributarias que inciden en un momento posterior, esto es, en la cuantificación de una obligación tributaria nacida[581].

Junto a la citada aptitud abstracta para contribuir, el legislador debe tener en cuenta la capacidad económica *relativa,* en cuanto manifestación del sacrificio económico del contribuyente o medida concreta de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de manera que se contribuirá en función de la capacidad económica relativa que cada individuo manifieste, atendiendo a los distintos elementos de cuantificación de la obligación tributaria[582]. En este punto aparecen los beneficios fiscales como medidas que reducen la cuantía de la obligación tributaria nacida por la realización del hecho tipificado en la norma tributaria, como expresivo de capacidad económica absoluta.

En efecto, es en esta fase del procedimiento de cuantificación de la obligación tributaria donde evidentemente se plantea el conflicto entre los beneficios fiscales y la capacidad económica, ya que se exime de tributación parte de la renta sujeta por el simple hecho de haberse realizado la conducta

---

[581] En este contexto nos parece necesario destacar que las medidas de fomento del mecenazgo se encuentran integradas en tributos que cumplen sin reparos dicha previsión, como así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en relación al IRPF en la STC 182/1997, de 28 de octubre, al definirlo como un impuesto que "constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario" y a través del cual se realiza "la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE" (FJ 9º). Entendemos que estas mismas características resultan indudablemente predicables del Impuesto sobre Sociedades.

[582] En este sentido, PEÑUELAS i REIXACH destaca que "si la capacidad contributiva *absoluta* es un factor que constriñe al legislador en el momento de tipificar los hechos imponibles de los tributos, la capacidad contributiva *relativa* lo condiciona en el momento de establecer los diferentes elementos cuantificadores de la deuda tributaria, que son los elementos que puede utilizar el legislador para implementar su juicio político sobre la riqueza de sus ciudadanos y sobre lo que es justo que entreguen a los entes públicos", en *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, op. cit.*, nota núm. 35, pág. 32.

estipulada por el legislador en la disposición incentivadora. Desde esta perspectiva, con tal exoneración se produce una desviación del ámbito propio de la capacidad económica, pues aún habiéndose manifestado capacidad suficiente para hacer frente al pago del tributo, con los beneficios fiscales se produce una reducción del importe a satisfacer por motivos extraños a aquélla. Ahora bien, siguiendo al profesor FERREIRO[583], entendemos que esta desviación sólo podrá ser considerada inconstitucional atendiendo a las siguientes circunstancias:

a) en primer lugar, cuando la medida extrafiscal no respete las exigencias *mínimas* del principio de capacidad económica;

b) en segundo lugar, cuando no encuentre respaldo alguno en el resto de finalidades y principios también amparados por la Constitución. Para la constitucionalidad de la medida será requisito esencial que el sacrificio eventual de la capacidad económica se apoye en fines y objetivos que no puedan ser calificados de arbitrarios e injustificados atendiendo al resto de principios constitucionales y, esencialmente, a los principios de generalidad e igualdad[584];

c) finalmente, la medida podrá ser calificada de inconstitucional, por ser contraria al principio de capacidad económica, cuando no tenga ninguna incidencia o reflejo, directo o indirecto, en el nivel de gasto público o en su reparto y ordenación[585]. Será necesario, a la vista del

---

583 *Curso de Derecho Financiero español, op. cit.*, págs. 59 a 61.

584 Así lo ha entendido el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO al destacar que "el establecimiento de beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e incluso venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (...), bien para la consecución de otros bienes y objetivos constitucionalmente protegidos", en "El sistema tributario en la Constitución", Cívitas, *REDC*, núm. 36, 1992, pág. 41.

585 *Vid.* en este sentido FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero... , op. cit.*, pág. 60 y CASADO OLLERO: "El principio de capacidad ...(II)", *op. cit.*, pág. 187, nota núm. 5." Para HERRERA MOLINA además debe existir una *proporcionalidad* entre los resultados de la medida extrafiscal y el gasto fiscal derivado de la misma (*Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, op. cit.*, págs. 156 y 157).

presente requisito, estudiar la constitucionalidad de la medida de incentivo en relación al principio de capacidad económica desde la perspectiva de su proyección en el ámbito del gasto público.

En relación a la primera de las cuestiones apuntadas, el Tribunal Constitucional ha entendido que para que el principio de capacidad económica quede a salvo "basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador para crear el impuesto"(STC 37/1987, FJ 13º)[586], siendo necesario además que el legislador respete el "límite máximo de la imposición cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio"(STC 150/1990, FJ 9º), así como un límite mínimo de existencia no susceptible de imposición (STC 27/1981 y STC 37/1987). Esta argumentación ha sido esgrimida por el Alto Tribunal a raíz del análisis de la constitucionalidad de un impuesto de naturaleza extrafiscal por lo que su aplicación a nuestro estudio sólo puede ser tangencial. En este contexto, entendemos que toda excepción al deber general de contribuir no pueden suponer, en ningún caso, la vulneración de la capacidad económica como fuente de la imposición, al ser éste "el mínimo necesario para la calificación de una norma fiscal"[587]. De este modo, cuando el fin no fiscal perseguido por el legislador respeta este contenido mínimo indispensable del principio de capacidad económica, aspecto que, como hemos visto, es indudablemente

---

[586] En el mismo sentido, STC 221/1992 (FJ 4º) y STC 186/1993 (FJ 4º). Por su parte, CABALLERO SÁNCHEZ y GARCÍA DE CASTRO han destacado que con esta argumentación la doctrina del Tribunal Constitucional se inserta dentro de la concepción clásica que distinguía entre capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa, formulada por GIARDINA. *Vid.* en este sentido su artículo "La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas", *RDFHP*, núm. 206. 1990, pág. 362.

[587] *Cfr.* CASADO OLLERO: "El principio de capacidad ...(II)", *op. cit.*, pág. 234. En el mismo sentido se manifiestan BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero, op. cit.*, pág. 61; FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho ..., op. cit.*, pág. 60; PALAO TABOADA: "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional...", *op. cit.*, pág. 446; MARTÍNEZ LAGO, M.A.: "Una interpretación constitucional ...", *op. cit.*, pág. 429.

predicable de los impuestos en que se insertan las medidas de incentivo que estudiamos, el primer tramo para poder determinar la constitucionalidad de la norma está salvado.

En segundo lugar, debemos destacar que, desde la perspectiva de la capacidad económica como criterio de distribución de la carga tributaria, quedará justificada la no tributación o la tributación en menor cuantía, en atención a los fines no fiscales constitucionales perseguidos por la norma que establece la mencionada exoneración y del respeto al resto de principios constitucionales. A este respecto debemos indicar que, como hemos visto en el apartado anterior, los fines no fiscales de los beneficios al mecenazgo tienen amparo constitucional, al tratarse de medidas empleadas por el legislador para el fomento de intereses y objetivos atribuidos por la Constitución a los poderes públicos. La concesión de los beneficios fiscales al mecenazgo viene motivada y justificada por la implicación de la conducta de los particulares en beneficio del interés general y, en ningún caso, en conductas partidistas o individuales. Por otro lado, la constitucionalidad de tales medidas estará pendiente de su adecuación a los principios de igualdad y generalidad, aspecto que estudiaremos en el siguiente apartado.

De lo que no cabe duda es de la necesaria interpretación conjunta de los valores y principios propugnados en nuestra Constitución, pues de otro modo carecería de sentido la referencia que en el art. 133.3 de la misma se hace a los beneficios fiscales, artículo que supone la aceptación constitucional expresa de dichas medidas tributarias.

En último lugar, es evidente la incidencia que los beneficios tributarios al mecenazgo tienen sobre el nivel del gasto público, en cuanto aún suponiendo un menor ingreso para el Estado suponen también un menor gasto público para éste, ya que de otro modo las necesidades que son cubiertas por los particulares mediante las aportaciones a entidades sin fines lucrativos deberían ser cubiertas desde la perspectiva pública. La concesión de beneficios fiscales a la participación privada en actividades de interés general supone también la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de aquellos que los disfrutan, aunque sea por una vía distinta a la

tradicional. En este sentido, la capacidad económica debe ser entendida como criterio de redistribución, como expresión de un deber de solidaridad[588], pues los sujetos que disfrutan del beneficio fiscal optan por emplear una parte de la renta de que disponen en fines de interés general y no particulares, contribuyendo de este modo al interés colectivo que se manifiesta en las actividades llevadas a cabo por las fundaciones y asociaciones sin fines lucrativos receptoras de las cantidades donadas por el contribuyente.

Podemos concluir, por tanto, determinando la adecuación de las medidas de fomento del mecenazgo al principio de capacidad económica pues, aunque existe una *parcial* desviación respecto al contenido propio del citado principio por exonerarse de gravamen rentas que son clara manifestación de riqueza, con estas medidas se da cumplimiento a las exigencias mínimas del citado principio a la vez que se materializan fines de diversa índole también amparados constitucionalmente. Todo ello deriva, en definitiva, en una mejor redistribución de la renta así como en una interpretación del principio en atención al interés general que se halla detrás de todas estas medidas tributarias.

3.1.2.- Principio de igualdad

De acuerdo con el principio de igualdad situaciones económicamente iguales deben recibir el mismo trato fiscal, atendiendo a la capacidad económica de los llamados a satisfacer el tributo. La capacidad económica no aparece aquí como principio absoluto que absorbe el contenido de la

---

588 Para MOSCHETTI el contenido del deber de contribuir debe ser establecido en base a criterios de solidaridad, de manera que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos sea realizada atendiendo a las exigencias colectivas y a las necesidades públicas en el terreno económico, social o cultural. Puede verse su obra *El principio de capacidad contributiva,* traducción y notas de J.M. CALERO GALLEGO y R. NAVAS VÁZQUEZ, IEF, Madrid, 1980, especialmente págs. 278-279. Esta interpretación es seguida en nuestra doctrina por HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria, op. cit.,* pág. 114 y MARTÍNEZ LAGO, M.A.: "Una interpretación constitucional ...", *op. cit.,* págs. 428 y 429.

igualdad en el ámbito tributario, sino como criterio y forma de entender el principio de igualdad[589]. De este modo lo ha entendido el Tribunal Constitucional al considerar que el principio de igualdad se entenderá vulnerado cuando se produzca "un tratamiento fiscal diverso" de los contribuyentes[590], pues "la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica; la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que den a todos los sujetos un trato igual"[591].

Si para nuestro análisis tomásemos únicamente como premisa teórica la obligación de tratar de forma igual situaciones fiscalmente iguales deberíamos admitir, sin lugar a dudas, la inconstitucionalidad de todo beneficio fiscal y, consecuentemente, la inconstitucionalidad de los beneficios fiscales al mecenazgo, puesto que ante dos manifestaciones iguales de riqueza una de ellas es gravada en menor medida que la otra como consecuencia de la reducción de la carga tributaria operada por la aplicación de aquellos. Ahora bien, esta idea debe ser rechazada de acuerdo con la elaborada doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad, según la cual este principio no impide cualquier desigualdad sino sólo aquélla que sea discriminatoria por carecer de fundamento objetivo y razonable, preconizando de este modo la interdicción de la arbitrariedad[592], en cuanto prohibición de medidas arbitrarias carentes de toda justificación objetiva.

---

589 En este sentido, *vid.* entre otros, FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho financiero español, op. cit.*, pág. 58; MARTÍN QUERALT y otros: *Curso de Derecho financiero y tributario, op. cit.*, pág. 151.

590 STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 5º).

591 STC 49/1989, de 20 de febrero (FJ 4º).

592 Para PALAO TABOADA el verdadero significado del principio de igualdad es la interdicción de la arbitrariedad, destacando que una medida arbitraria "supone una contradicción con lo que en cada situación histórica se considera como justo o razonable o conforme a la naturaleza de la cosa. La arbitrariedad es así la negación misma de la idea del Derecho", en "Apogeo y crisis ...", *op. cit.*, pág. 411.

Los puntos esenciales de esta doctrina son resumidos por el Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 9º), y reiterados posteriormente en las STC 214/1994, de 14 de julio (FJ 8º) y 134/1996, de 22 de julio (FJ 5º), en los siguientes términos: "**a)** no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; **b)** el principio de igualdad exige que a iguales supuesto de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; **c)** el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo a criterios generalmente aceptados; **d)** por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos".

De acuerdo con la doctrina expuesta debemos entrar a valorar, en primer lugar, cuáles son los parámetros de la comparación que queremos analizar, pues sólo cuando los mismos tengan carácter homogéneo el trato desigual podrá ser calificado de discriminatorio y se deberá continuar, por tanto, el análisis de la medida atendiendo al resto de requisitos fijados por el Tribunal.

Son cuatro las cuestiones que nuestro objeto de estudio plantea a la luz del principio de igualdad, siendo preciso el estudio separado de cada una de ellas en atención a los puntos que acabamos de exponer. En primer lugar, la adecuación al principio de los beneficios fiscales al mecenazgo en cuanto

medidas que suponen que situaciones económicamente iguales reciban un distinto tratamiento fiscal; en segundo lugar, la adecuación al principio del distinto trato que reciben las donaciones en función del donante, esto es, en función de si son realizadas por personas físicas o por personas jurídicas; en tercer lugar, la constitucionalidad del distinto trato que reciben las donaciones atendiendo al carácter de la entidad donataria de las mismas; y, en último lugar, debemos plantearnos la compatibilidad entre el principio de igualdad y el distinto trato fiscal que reciben estas aportaciones en las distintas Comunidades Autónomas.

3.1.2.1.- Situaciones económicamente iguales tratadas de manera desigual

Las situaciones de hecho que deben ser sometidas a análisis son dos manifestaciones iguales de riqueza (entiéndase la realización del hecho imponible del IRPF o del IS en igual medida e intensidad), existiendo en cambio una exoneración parcial de la misma en uno de los supuestos. Dicha exoneración es consecuencia del empleo de parte de la renta disponible por el contribuyente en determinadas actividades de interés general, mientras que en el otro supuesto queda sometida a gravamen la totalidad de la renta obtenida.

Entendemos que, en los términos expuestos, no podemos considerar que se trate de dos supuestos homogéneos, por lo que continuar el análisis carecería de sentido. En realidad, el legislador ha optado por eximir de tributación aquella parte de la renta que el contribuyente decide destinar a actividades de interés general que benefician a toda la colectividad en lugar de emplearla en intereses particulares, por lo que, evidentemente, los términos comparativos son distintos atendiendo al destino que, en cada caso, el contribuyente decide dar a parte de la renta de que dispone una vez cubiertas sus necesidades esenciales.

Además, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el principio de igualdad sólo prohíbe las desigualdades que carecen de fundamento objetivo y razonable de acuerdo con los criterios o juicios de

valor generalmente aceptados. En el caso que estudiamos la distinción objetiva entre uno y otro supuesto es evidente: destinar o no parte de la renta del contribuyente a actividades de interés general, destino que queda garantizado por el propio carácter de las entidades receptoras de la donación.

El fundamento del trato favorable de las donaciones a entidades sin fines lucrativos es la satisfacción del interés general en diversas de sus manifestaciones así como la colaboración en la cobertura de las necesidades colectivas del momento representadas por el objeto social de dichas entidades[593]. Por esta vía se produce un evidente alivio de las cargas públicas, de manera que los poderes públicos tendrán que destinar a la satisfacción de dichas necesidades un volumen de recursos inferior gracias a la cobertura de los mismos por parte de la filantropía y la solidaridad de los particulares[594]. En este sentido, nos mostramos de acuerdo con las palabras de VILASECA I MARCET para quien la no sujeción a gravamen de estas rentas está justificada en cuanto se trata de cuantías que sólo momentáneamente ingresan en el patrimonio del contribuyente, pues éste, sin beneficiarse de ellas, las devuelve a la colectividad en forma de donación a entidades que persiguen fines de interés general[595].

---

[593] Así lo ha entendido también GOTA LOSADA para quien "la justificación de las exenciones no está en premiar la conducta filantrópica, cuestión ésta que afecta a la esfera moral y privada de las personas, sino que se halla en la medida en que dicha conducta se proyecta en una actividad de interés general, coincidente con el interés público", *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Tomo III, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, págs. 240 y 266.

[594] En este punto, consideramos, con HERRERA MOLINA, que "serán las exigencias de solidaridad las que modulen la cuantía de la carga tributaria que deba soportar determinada riqueza"" en *La exención tributaria, op. cit.*, pág. 114

[595] "Régimen tributario de las fundaciones privadas", *op. cit.*, pág. 1041. Siguiendo a VILASECA i MARCET, GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO destacan como la "renuncia al interés propio en pro del interés general no es fácil cuando, a pesar de no beneficiar al sujeto, éste sufre el mismo gravamen que el que se le aplica a la renta que retiene en provecho propio", en "Artículo 40", *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, op. cit.*, pág. 366.

Por todo lo expuesto, entendemos que en este punto no es posible apreciar vulneración alguna del principio de igualdad.

3.1.2.2.- Distinto tratamiento fiscal de las donaciones atendiendo al perfil del donante

Con carácter general, la LFIF establece un régimen tributario distinto para las donaciones en función de si éstas son realizadas por personas físicas o bien por personas jurídicas. En relación a las primeras, el beneficio fiscal se aplica en la fase final del impuesto, al estar configurado como una deducción en la cuota del impuesto personal de los donantes, mientras que cuando el donante es una persona jurídica el beneficio adopta la forma de gasto deducible para la determinación de la base imponible del impuesto, de manera que reduce el importe de la base tributaria del contribuyente antes de la aplicación del tipo de gravamen.

Por lo que se refiere al estudio de estas medidas y su adecuación al principio de igualdad, debemos partir de la siguiente consideración: una misma situación de hecho, consistente en la donación de una cantidad igual a una misma entidad, tendrá un incentivo fiscal distinto en función de si es realizado por una persona física o bien por una persona jurídica, de manera que situaciones homogéneas reciben un distinto tratamiento fiscal. Esta situación fue detectada por el propio autor del Proyecto de Ley de fundaciones y justificada en los siguientes términos: "tal diferencia es correcta y encuentra su fundamento en la diferente naturaleza de los tipos impositivos, progresivos y proporcionales, de uno y otro impuesto; de ahí que, por razones de equidad impositiva, haya que arbitrar diferentes mecanismos de deducción"[596].

---

[596] *Cfr.* Documentación núm. 97 elaborada por el Congreso de los Diputados en la tramitación del Proyecto de Ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, pág. 535. Esta argumentación ha sido acogida, en el seno de nuestra doctrina, por UCELAY SANZ, I.: "Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, pág. 79.

Si bien es cierto que la distinta naturaleza de los tipos de gravamen de uno y otro impuesto deben ser tenidos en cuenta en la configuración del incentivo fiscal que estudiamos, no podemos considerar adecuada la rotundidad con la que se afirma la absoluta adecuación de tal discriminación de trato a la legalidad por razones de equidad impositiva, como argumento objetivo y razonable que justifique el distinto trato dispensado. Como acertadamente ha afirmado ESCRIBANO LÓPEZ "se producirá así un evidente trato desigual si atendemos a que una misma actividad de donación realizada por una persona jurídica tendrá un tratamiento de reducción de la base imponible, lo que a igualdad de importe de la donación realizada supondrá un 75% más en la cuantía del beneficio disfrutado. La oscilación dependerá del efectivo tipo medio que grave la renta de la sociedad en el ejercicio. En el caso extremo, si el tipo ha sido del 35% se producirá la máxima diferencia entre ambos beneficios tributarios"[597].

Si analizamos la configuración estructural de los impuestos en que se encuentran insertas las medidas de incentivo que estudiamos, podemos encontrar la única argumentación que, a nuestro juicio, podría justificar de manera objetiva, aunque parcial, la decisión adoptada por el legislador.

---

[597] *Cfr.* ESCRIBANO, F.: "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994", *op. cit.*, pág. 11. *Vid.* en este mismo sentido, VILASECA i MARCET, J.M.: "Régimen tributario de las fundaciones privadas", *op. cit.*, pág. 1042; PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Régimen tributario de las donaciones y del mecenazgo empresarial. Las disposiciones adicionales y finales", en *Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*, Fundación Futuro, Madrid, 1995, pág. 175; GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 223 y ss; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "Fiscalidad del mecenazgo", en la obra colectiva *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos fiscales al mecenazgo*, estudio dirigido por I. OLMOS VICENTE, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Ed. Dykinson, 1998, pág. 115 y ss. También SÁNCHEZ PINILLA destaca la desigualdad de trato apuntada mediante el siguiente ejemplo: "Tratándose de una donación de 1.000.000 de ptas., si el donante es una sociedad tendrá un beneficio de 350.000 ptas., puesto que se le ha permitido reducir la base en aquella cantidad que debería, si no, haber tributado al 35 por 100. En cambio, si es una persona física, la deducción será de 200.000 (20 por 100 sobre 1.000.000). Las cifras demuestran que resultan peor tratadas las personas físicas que las jurídicas", en "Las donaciones a las fundaciones. Beneficios fiscales", comentario publicado en la última obra colectiva citada, pág. 103.

En efecto, el hecho imponible del IRPF se estructura en distintas fuentes de renta (art. 6.2 LIRPF), dentro de las cuales el rendimiento neto es determinado, en líneas generales, por la diferencia entre los ingresos y los gastos propios de cada una de las citadas fuentes de renta. En este contexto, cuando una persona física ajena al mundo empresarial realiza una donación, la estructura del IRPF imposibilita la inclusión de la citada aportación como un gasto deducible para la determinación de la base imponible y, concretamente, para la determinación del rendimiento neto del trabajo, del capital, de las ganancias o pérdidas patrimoniales o dentro del capítulo de las imputaciones de renta, ya que la vinculación o relación con dichas fuentes de renta es absolutamente nula. Esta circunstancia obliga al legislador a llevar las medidas de incentivo que estudiamos a otro lugar dentro de la estructura del impuesto, optando por la cuota tributaria.

Ahora bien, cuando la donación es realizada por una persona física, empresario o profesional, aquélla puede ser computada como un gasto de la actividad económica por aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Esta alternativa, no contemplada por el legislador en relación a las donaciones desinteresadas pero sí, como veremos, respecto otras figuras, permitiría considerar la donación como un gasto deducible dentro de una de las fuentes de renta recogidas en el art. 6.2 LIRPF -los rendimientos de actividades económicas-, adoptando, de este modo, la misma estructura que la Ley da a las donaciones realizadas por personas jurídicas. Debido a las remisiones normativas que la LIRPF realiza a la LIS para la determinación de los rendimientos netos de las actividades económicas, carece de sentido el distinto tratamiento tributario que el legislador ha adoptado en este punto.

Así las cosas, nos inclinamos a pensar que, precisamente por razones de equidad impositiva, lo más adecuado hubiera sido considerar las cantidades empleadas por el contribuyente, social o individual, en donaciones desinteresadas como cuantías integradas en la base imponible por formar parte de la renta disponible por éste. Consecuentemente, este tratamiento determinaría su sujeción al tipo de gravamen correspondiente, aplicándose, posteriormente, una deducción en la cuota del IRPF o del IS por

el importe de la donación o por un porcentaje de la misma, pues es ésta la articulación de los beneficios fiscales que más se ajusta a la equidad impositiva[598] y que más se aproxima a la efectiva capacidad económica del contribuyente[599]. De otro modo, entendemos que se está produciendo un trato desigual de situaciones homogéneas sin existir una argumentación objetiva y razonable que justifique la distinta rentabilidad fiscal que la realización de tales aportaciones desinteresadas comportan al donante, según cual sea su naturaleza jurídica.

Esta argumentación va más allá si tenemos en cuenta que la LFIF prevé una serie de incentivos fiscales que sólo son aplicables a personas jurídicas y personas físicas empresarios y profesionales[600] y, además, en ambos casos el incentivo se articula técnicamente como gasto deducible de la base imponible del impuesto personal del donante. En otros términos, en este caso, el legislador no ha dudado en configurar el incentivo fiscal en forma de gasto deducible de la base imponible, independientemente del carácter progresivo o proporcional del tipo de gravamen del impuesto personal del contribuyente, olvidándose de aquélla argumentación esgrimida en aras a justificar el distinto trato dispensado, con carácter general, a las donaciones realizadas por personas físicas y jurídicas.

Ante esta situación debemos cuestionarnos, en primer lugar, el posible trato desigual derivado de esta previsión normativa, en cuanto sólo resultan incentivadas las aportaciones realizadas por determinados sujetos, y en segundo lugar, cuáles son las razones que han impulsado al legislador a adoptar el distinto criterio legislativo apuntado. En relación a la primera de

---

[598] Puede verse en este sentido el Informe de la OCDE sobre *La fiscalidad de los países de la OCDE*, Ediciones Mundi Prensa, Barcelona, 1995, pág. 11 (la referencia es de la traducción española de la versión original *Taxation in OECD).*

[599] *Vid.* en este sentido FERREIRO LAPATZA, J.J. y otros: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial, op. cit.*, pág. 131.

[600] Se trata de las cantidades destinadas a convenios de colaboración empresarial (art. 68 LFIF) y a la adquisición de obras de arte para oferta de donación (art. 69 LFIF).

las cuestiones planteadas, consideramos, con JIMÉNEZ DÍAZ, que las razones formales que explican esta decisión legislativa sólo pueden encontrarse en "la distinta consideración que al legislador merecen unas y otras actuaciones"[601], en el sentido que la opción legislativa es la de incentivar en mayor grado aquellas aportaciones que estén vinculadas a la gestión empresarial, sea a nivel de persona jurídica o de persona física empresario o profesional. Esta circunstancia determina que no podamos considerar vulnerado el principio de igualdad en este punto, ya que el legislador tiene libertad para promover actuaciones que solamente cuando sean realizadas por un determinado sector empresarial o por un determinado tipo de sujetos serán merecedoras de beneficios fiscales, fundamentando su decisión en cuestiones de política económica[602].

Entendemos, por tanto, que la opción del legislador de establecer un determinado tipo de aportaciones que sólo cuando sean realizadas por personas jurídicas o por personas físicas empresarios o profesionales serán merecedoras de un tratamiento fiscal favorable, es absolutamente legítima y no puede ser considerada contraria al principio de igualdad. Ahora bien, en aquellos supuestos en que se incentivan donaciones de los mismos bienes o cantidades dinerarias en favor de un mismo tipo de entidades, la rentabilidad fiscal de las aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas entendemos que debe ser la misma, pues de otro modo se está incurriendo en un trato discriminatorio carente de justificación suficiente que permita propugnar su constitucionalidad.

A nuestro juicio, la aproximación a una rentabilidad fiscal similar para personas físicas y jurídicas hubiese podido articularse, como ya apuntábamos en las líneas precedentes, mediante la configuración de la medida como una deducción en la cuota tributaria del impuesto personal del contribuyente en

---

[601] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 216.

[602] *Vid.* en este sentido el punto VIII de la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994.

todos los supuestos, con independencia del carácter del donante[603]. Por otro lado, si tenemos en cuenta que las personas físicas más propensas a realizar este tipo de aportaciones perciben unas rentas medias o altas que se encontrarán sujetas a un tipo de gravamen superior al 35%[604], resulta evidente que la rentabilidad fiscal de la donación realizada por una persona física en estas condiciones resulta inferior y que sólo la elevación del porcentaje de deducción para las donaciones realizadas por éstas cerca del tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades, esto es, del 35% en lugar del 20% actual, permitiría hablar de un tratamiento fiscal similar[605].

Así pues, es precisa una revisión legislativa de la configuración de los beneficios fiscales que estudiamos para adecuar dichas medidas a las premisas exigibles por el principio de igualdad. De otro modo, convivirá en el seno de nuestro ordenamiento una norma contraria a los principios constitucionales por derivar en un trato desigual carente de justificación razonable y, por ello, discriminatoria.

3.1.2.3.- Distinto tratamiento fiscal de las donaciones en función de las características de la entidad donataria

En el presente apartado nos planteamos la constitucionalidad del distinto tratamiento fiscal que el legislador establece para las donaciones en

---

[603] Con GARCÍA LUIS (*Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo, op. cit.*, pág. 126, nota núm. 16) consideramos que existe un doble motivo que aconseja la instrumentalización en la cuota de los beneficios fiscales: la necesidad de posibilitar una mejor contabilización y cuantificación de los beneficios concedidos y la conveniencia de no vaciar la progresividad del impuesto cuando se aplica a personas físicas.

[604] De acuerdo con las escalas de gravamen establecidas en los arts. 50 y 61 LIRPF, de acuerdo con la redacción dada a los mismos por Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, prorrogadas por la disposición adicional vigésimo quinta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, este sería el caso de los contribuyentes con una base liquidable igual o superior a 4.182.000 ptas., a cuyas rentas se aplicaría un tipo marginal superior al 35% del Impuesto sobre Sociedades (resultante de adicionar un 31'48% estatal y un 5'72% de la escala autonómica).

[605] *Vid.* en este sentido JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones ..., op. cit.*, pág. 216.

función de la naturaleza de la entidad donataria. En otros términos, nos cuestionamos por qué las donaciones a fundaciones acogidas al régimen establecido en el Capítulo I del Título II de la Ley 30/1994 son merecedoras de unos beneficios fiscales más elevados que las realizadas a fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no cumplan alguno de los requisitos enunciados en el mismo[606], y la adecuación de este distinto tratamiento a las premisas constitucionales exigidas por el principio de igualdad.

Debido al distinto tratamiento que el legislador da a esta cuestión en función de la naturaleza del donante, según éste sea una persona física o bien una persona jurídica, procederemos a continuación a su estudio de manera separada.

3.1.2.3.1.- Donaciones realizadas por personas físicas

El distinto tratamiento fiscal de las donaciones realizadas por las personas físicas a entidades sin fines lucrativos se desprende de la propia redacción del art. 55.3 de la LIRPF. De acuerdo con este artículo, los contribuyentes podrán aplicar, en concepto de deducciones por donativos, las medidas de incentivo previstas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, o bien el 10% de las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y a asociaciones declaradas de utilidad pública que no cumplan alguno de los requisitos establecidos en la Ley 30/1994. No cabe duda, por tanto, que conviven en nuestro ordenamiento dos regímenes jurídico-tributarios distintos para las donaciones efectuadas por personas físicas a entidades sin ánimo de lucro, en función de cuáles sean las características definitorias de las posibles entidades donatarias. La donación a uno u otro tipo de entidad determinará la aplicación de unos porcentajes de deducción superiores y la

[606] Como señala GARCÍA LUÍS, se trata "en su inmensa mayoría de entidades preexistentes al momento de entrada en vigor de esta Ley y este régimen menos favorable se aplicará en tanto en cuanto las entidades citadas no adapten sus estatutos a la nueva Ley", en *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 282.

posibilidad de donar, no sólo cantidades dinerarias, sino también determinados bienes materiales.

En este sentido, consideramos oportuno tomar como punto de partida de nuestro estudio el análisis de la homogeneidad o no de los términos que conforman la comparación a realizar, cuestión que indudablemente nos lleva a analizar los requisitos que deben concurrir en unas y otras entidades, con el fin de ver si existen diferencias sustanciales que justifiquen el distinto tratamiento fiscal apuntado. En efecto, el estudio que planteamos debe partir del análisis de los requisitos y características que deben concurrir en las distintas entidades perceptoras de los donativos en aras a determinar la homogeneidad o no de los términos de la comparación, o lo que es lo mismo, la equivalente naturaleza de las entidades receptoras de las donaciones en sus aspectos básicos, ya que sólo en este caso podremos hablar de una discriminación en el tratamiento fiscal de las donaciones por éstas recibidas, carente de justificación constitucional.

Para realizar el análisis propuesto estudiaremos cuáles son los requisitos básicos que deben concurrir en las entidades perceptoras de las donaciones incentivadas en la Ley 30/1994, a la vez que analizaremos, de manera paralela, la concurrencia o no de las mismas en el resto de posibles entidades donatarias distintas a aquéllas, teniendo en cuenta que en ambos casos debe tratarse de fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y de asociaciones declaradas de utilidad pública[607]. Pues bien, son siete los requisitos que deben concurrir en las entidades beneficiarias de las aportaciones especialmente incentivadas:

a) En primer lugar, dichas entidades deben perseguir *fines de interés general* (art. 42.1.a), requisito que, por otro lado, resulta de concurrencia inexcusable en cualquier fundación o asociación declarada de utilidad pública, por tratarse de una característica

[607] Requisito que resulta exigible en cualquier caso para la deducibilidad de las donaciones, tanto por la Ley 30/1994 (art. 41) como por la LIRPF (art. 55.3.b).

inherente a la propia naturaleza de estos entes[608]. En este sentido, *toda* fundación debe constituirse buscando la consecución de fines de interés general que trasciendan del mero interés particular del propio fundador, ya que en caso contrario no estaríamos ante una fundación[609]. No podemos considerar, por tanto, que éste sea un elemento que justifique el distinto tratamiento fiscal apuntado sino, antes al contrario, se trata de un requisito común a cualquiera de las posibles entidades beneficiarias de las donaciones, estén o no especialmente incentivadas.

b) En segundo lugar, las entidades beneficiarias de las donaciones especialmente incentivadas deben *destinar,* con carácter obligatorio, *un mínimo del 70% de las rentas netas y de los ingresos* que obtengan por cualquier concepto a los *fines de interés general* que le son propios. Igual que sucede con el requisito anterior, nos encontramos ante un aspecto de carácter sustantivo predicable de todo tipo de fundaciones (art. 25.1 LFIF), en tanto que lo que es realmente trascendente "no es que se obtengan rendimientos", sino que estos se destinen al cumplimiento de la finalidad que motiva la creación de la entidad y "no la realización de actividades mercantiles"[610], por lo que carece de sentido

---

[608] Así lo han entendido, entre otros, GARCÍA LUÍS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.,* pág. 48; DEL CAMPO ARBULO, J.A.: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.,* pág. 344 y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Régimen tributario de las fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su obtención,* Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 57. *Vid.* el gran paralelismo de los fines de interés general que deben perseguir estas entidades de acuerdo con la similar redacción y contenido de los arts. 42.1.a) LFIF y de los arts. 2.1 LFIF y 4.1.a) de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, reguladora de las Asociaciones, de acuerdo con la redacción dada al mismo por la Disposición Adicional 13ª de la LFIF.

[609] *Vid.* en este sentido, ARIAS ABELLÁN.: *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades, op. cit.,* pág. 77; DEL CAMPO ARBULO, J.A.: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.,* pág. 103.

[610] *Cfr.* CRUZ AMORÓS, M.: "Presente y futuro de las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario desde una perspectiva fiscal", en *Las entidades de carácter social y humanitario,* La Ley, Fundación ONCE, Madrid, 1991, pág. 290.

establecer diferencias de trato a las aportaciones realizadas a fundaciones en base a esta característica[611].

En cambio, no podemos decir lo mismo de las asociaciones de utilidad pública, ya que no existe previsión expresa alguna que prevea la aplicación de un porcentaje equivalente de los ingresos de la entidad en los fines propios de la misma. La única previsión que encontramos al respecto es la relativa a la prohibición de repartir entre los asociados las eventuales ganancias obtenidas por la misma, de manera que podemos entender, atendiendo a una interpretación teleológica de la norma, que existe la obligación de emplear las rentas obtenidas en los fines propios de la entidad (art. 4.1. apartado c) de la Ley de Asociaciones), aunque ello no excluye la aplicación de las rentas obtenidas por dichos entes en otros fines distintos a aquellos. En este caso, podría suceder que la entidad donataria llevase a cabo actividades económicas distintas y diferenciables de sus fines específicos, pudiendo destinar al eficaz cumplimiento de aquéllas las rentas e ingresos que por todos los conceptos obtenga. Así las cosas, carece de fundamento argumentar que las aportaciones realizadas a estas entidades deben ser merecedoras del mismo tratamiento fiscal dispensado a las entidades acogidas al régimen fiscal especialmente incentivado en la LFIF. La falta de afectación expresa de los ingresos y rentas de estas entidades a fines de interés general es, a nuestro juicio, argumento con suficiente fuerza objetiva para dar base a tal discriminación de trato.

c) En tercer lugar, las fundaciones y asociaciones beneficiarias de las donaciones especialmente incentivadas tienen la obligación de *rendir cuentas*, anualmente, al órgano correspondiente (art. 42.1.d LFIF). Este requisito tampoco permite establecer un tratamiento fiscal diferenciado de las aportaciones realizadas a unas y otras entidades,

[611] *Vid.* art. 42.1.b) LFIF y art. 25 LFIF.

pues se trata de un elemento exigible a cualquier entidad sin ánimo de lucro (art. 23 LFIF y art. 4.3 de la Ley de Asociaciones), como requisito consustancial a su propia naturaleza jurídica, desde el momento en que los patronos o representantes estatutarios administran o gestionan un patrimonio que no les pertenece[612].

d) En cuarto lugar, la Ley de Fundaciones establece la obligación, en el caso de *disolución* de las entidades especialmente incentivadas, de *aplicar su patrimonio a la realización de fines de interés general análogos* a los desarrollados hasta entonces (art. 42.1.e LFIF). Nos encontramos, igual que en los casos anteriores, ante un requisito que resulta exigible, en sus rasgos esenciales[613], a todo tipo de fundación o asociación beneficiaria de las aportaciones que estudiamos (art. 31.2 y 3 LFIF y art. 4.1.c) *in fine* Ley de Asociaciones), por lo que no es constitucionalmente admisible el establecimiento de un tratamiento fiscal diferenciado en base a este elemento.

e) En quinto lugar, la Ley de Fundaciones *prohíbe*, con carácter general, que las entidades perceptoras de las donaciones especialmente incentivadas sean *titulares de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles*[614]. El cumplimiento de esta obligación puede ser

---

[612] *Vid.* en este sentido GARCÍA LUÍS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 82 y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Régimen tributario de las fundaciones en la Ley 30/1994, op. cit.*, pág. 91.

[613] Decimos que son asimilables en sus rasgos esenciales debido a que, en ambos casos, se exige el destino del patrimonio de la entidad en disolución a *fines de interés general*. Ahora bien, en unos casos (art. 42.1.e LFIF), estos fines deben ser *análogos* a los hasta entonces realizados por la entidad extinta, y en otros (arts. 31.2 y 4.1.c Ley de Asociaciones) simplemente se establece la necesidad de que se trate de *fines de interés general*, independientemente de la analogía o no con los fines hasta entonces desarrollados por aquélla.

[614] Como ha destacado MARTÍNEZ LAFUENTE (*Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 138), nos encontramos ante un requisito "que no goza de homogeneidad como los restantes, pues una fundación puede no tener por qué ser titular de participaciones mayoritarias en determinadas sociedades mercantiles; en cambio, necesariamente ha de cumplir con los restantes, a saber, prosecución de determinados fines, rendición de cuentas, gratuidad de los

exceptuado cuando las citadas entidades acrediten ante el Ministerio de Economía y Hacienda que dicha titularidad coadyuva a los fines de la entidad y que no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las citadas entidades[615], acreditación ante la que el citado Ministerio podrá denegar, motivadamente, la consideración de entidad especialmente protegida (art. 42.1.c LFIF y art. 1.1 Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo), situación de la que deriva la imposibilidad de aplicar el régimen fiscal incentivado a las donaciones realizadas a las mismas.

En cambio, las fundaciones no acogidas al régimen especial de la Ley de Fundaciones están autorizadas a participar mayoritariamente en sociedades no personalistas sin más obligaciones que la de comunicar dicha participación al Protectorado correspondiente (art. 22.3 LFIF), no existiendo previsión expresa alguna en relación a la concurrencia de este requisito en las asociaciones de utilidad pública.

En este caso, nos encontramos ante un requisito que sí permite establecer diferencias entre las entidades acogidas al régimen especial de la Ley 30/94 y aquéllas que no lo están, más aún si tenemos en cuenta la causa que motivó la inclusión de la prohibición que estudiamos. En efecto, la propia Memoria del Proyecto de Ley de Incentivos Fiscales destaca que con el requisito contenido en el apartado c) del art. 42.1 LFIF "se trata de evitar que los fines protegidos pudieran desnaturalizarse a través de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles y, también, que se pueda aplicar el régimen fiscal especial a auténticas fundaciones-holding que,

---

cargos, etcétera". Vid. en el mismo sentido DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 346.

[615] Sobre los citados requisitos, *vid.* por todos los comentarios de MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, págs. 135 a 142.

en realidad, podrían considerarse sociedades de cartera sometidas a régimen de transparencia"[616].

f) En sexto lugar, la Ley de Fundaciones exige la *gratuidad de los cargos de patrono y representante estatutario* (art. 43 LFIF), así como la inexistencia en los mismos de un interés económico, ni directo ni indirecto, en los resultados de la actividad. La prohibición de retribución de los representantes de fundaciones y asociaciones se encuentra expresamente recogido en la parte sustantiva de la Ley de Fundaciones (art. 13.4) así como en la Ley de Asociaciones (art. 4.1.d), circunstancia que determina la imposibilidad de establecer distinciones en el tratamiento fiscal de las donaciones recibidas en base a este criterio.

   La única diferencia apreciable entre unas y otras entidades es la falta de interés económico en los resultados de la actividad que resulta explícitamente exigible a las entidades especialmente incentivadas en la LFIF, no siendo apreciable tal requisito en el resto de entidades. Con GARCÍA LUIS entendemos que nos encontramos ante una "cláusula general de cautela ante posibles planificaciones de retribución encubierta de los órganos rectores de las entidades no lucrativas"[617], cláusula que no hace más que ofrecer garantías adicionales sobre el destino de las rentas de la entidad.

g) En último lugar, el art. 42.3 LFIF *prohíbe* que los *asociados y fundadores*, así como los familiares de aquellos hasta el cuarto grado inclusive, sean los *destinatarios principales* de las actividades realizadas por las entidades de interés general o gocen de *condiciones especiales* para

---

[616] *Cfr.* Documentación núm. 97 preparada para la tramitación del Proyecto de Ley de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Secretaría General del Congreso de los Diputados, julio 1992, pág. 530 (BOCG Congreso, Serie A, nº 89-1, de 22 de junio de 1992).

[617] *Cfr.* GARCÍA LUÍS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 92.

beneficiarse de las mismas[618]. Nos encontramos ante un requisito que podríamos calificar de reiterativo si tenemos en cuenta la diversidad de ocasiones en que la norma sustantiva prevé bien la imposibilidad de crear fundaciones que destinen sus prestaciones a los cónyuges o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive (art. 2.3 LFIF), bien la obligación de beneficiar colectividades genéricas de personas (art. 2.2; art. 21 y art. 24 LFIF). Pese a ello, las normas sustantivas permiten la creación de fundaciones familiares, de manera *excepcional* y bajo el cumplimiento de determinados requisitos, para la conservación de bienes del Patrimonio Histórico español, excepción que, en el caso de las entidades acogidas al régimen especialmente incentivado, no es posible bajo ningún concepto[619].

Por lo que se refiere a las asociaciones de utilidad pública, la ley establece que su actividad puede *no* estar restringida, *exclusivamente*, a beneficiar a sus asociados, de manera que queda abierta a cualquier otro posible beneficiario, entendemos que incluidos los familiares de los asociados, que reúna las condiciones y caracteres exigidos para la índole de sus propios fines (art. 4.1.b) de la Ley de Asociaciones). En relación a este punto concreto y de acuerdo con la argumentación expuesta, podría considerarse justificada la diferencia de trato que venimos analizando.

Una vez analizados brevemente los requisitos que deben concurrir en uno y otro tipo de entidad no lucrativa, es posible comprobar que "buena parte de los requisitos citados han de ser cumplidos por todas las

---

[618] La única excepción a esta regla general está constituida por las actividades de asistencia social recogidas en el art. 20.1.8º LIVA (art. 42.3 *in fine*), así como por las actividades prestadas por las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas y el Comité Olímpico Español (Disposición adicional duodécima LFIF).

[619] Con carácter general, *vid.* las interesantes críticas que sobre la citada divergencia entre la norma fiscal y la sustantiva realiza PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Régimen tributario de las fundaciones, op. cit.*, págs. 105 a 110.

fundaciones al ser propios de su misma naturaleza, de modo que su no concurrencia habría de conducir, en rigor, a entender que no existe fundación"[620]. Pese a ello, la simple presencia de puntuales y escasos elementos distintivos entre uno y otro tipo de entidad nos lleva a cuestionarnos si estos pueden ser considerados suficientes, desde un punto de vista objetivo y razonable, para justificar el dispar tratamiento fiscal de las aportaciones por éstas recibidas.

En este contexto, entendemos que la idea esencial que fundamenta la existencia de toda fundación o asociación declarada de utilidad pública beneficiaria de las aportaciones, en mayor o menor grado incentivadas, es el propio fin de interés general que justifica su creación, así como el destino a aquel mismo fin de las rentas por éstas percibidas y generadas. Desde el punto de vista de la aplicación de dichas rentas o, de otro modo, de los resultados o destino de las mismas, consideramos que no es posible distinguir entre fundaciones especialmente incentivadas y aquéllas otras que no merecen tal calificativo, en cuanto las garantías legales ofrecidas en ambos supuestos son equivalentes en sus rasgos esenciales, por lo que el distinto tratamiento fiscal de las aportaciones recibidas por unas y otras resulta discriminatorio y fácilmente, podría considerarse que carece de justificación constitucional.

En cambio, no podemos decir lo mismo de las asociaciones de utilidad pública, ya que pese a configurarse la consecución de fines de interés general como su propia razón de ser y la que determina el calificativo "de utilidad pública", resulta cuestionable la presencia de suficientes garantías legales que permitan equiparar el destino que estas entidades puedan realizar de las rentas percibidas y generadas a las existentes en el supuesto de las asociaciones especialmente incentivadas. Entendemos que las garantías que se ofrecen en uno y otro caso no resultan homogéneas, por lo que no cabe

---

[620] *Cfr.* DEL CAMPO ARBULO, J.A.: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 344.

apreciar discriminación de trato alguna en los beneficios fiscales aplicables en este supuesto, dada la existencia de diferencias objetivas entre ambas situaciones que justifican el distinto tratamiento dispensado por el legislador.

3.1.2.3.2.- Donaciones realizadas por personas jurídicas

En el supuesto de las donaciones realizadas por personas jurídicas, no existe en nuestro ordenamiento un doble tratamiento fiscal de las aportaciones en función de la naturaleza de la entidad donataria, sino que las donaciones realizadas a entidades no acogidas a la Ley 30/1994 no tienen incidencia desgravatoria alguna en el Impuesto sobre Sociedades del donante[621]. En otras palabras, cuando las aportaciones que integran las actuaciones de mecenazgo y patrocinio empresarial son realizadas por personas jurídicas, únicamente resultarán deducibles si la entidad donataria se halla acogida al régimen de la Ley 30/94, ya que, en caso distinto, las aportaciones realizadas no son deducibles, por aplicación del régimen general establecido en la LIS para este tipo de aportaciones[622].

En efecto, la LIS se limita a respetar el régimen de incentivos establecido en la Ley de Fundaciones pero no articula, a diferencia de lo que sucede en el caso de las personas físicas, un régimen fiscal específico para las

---

[621] La única excepción a esta regla general son, de acuerdo con el art. 14.2 LIS, las cantidades satisfechas y el valor neto contable de los bienes entregados en concepto de donación a las sociedades de desarrollo industrial regional y a las federaciones españolas y las territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, en relación a las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas, para la promoción y desarrollo de sus actividades deportivas no profesionales.

[622] Esta regulación ha supuesto un cambio importante en relación a la anterior régimen contenido en la derogada Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo art. 13.m) se establecía la deducibilidad de la base imponible de la entidad donante de las "cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal, para arbitrar fondos, calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, hasta un límite del 10 por 100 de la base imponible. Los donativos podrán hacerse en obras de arte o bienes de interés cultural cuando el donatario realice actividades artísticas o culturales".

donaciones realizadas por personas jurídicas a entidades no acogidas a dicha Ley. Debido al carácter no deducible que en el ámbito de la LIS tienen las donaciones[623], por carecer de relación directa alguna con la obtención de ingresos por parte de la entidad donante, las aportaciones que estudiamos no tienen trascendencia tributaria cuando son recibidas por entidades no acogidas a la LFIF.

Esta circunstancia determina la posible vulneración del principio de igualdad en el trato fiscal de las aportaciones realizadas por personas jurídicas, en un doble sentido: por un lado, porque una misma aportación a una misma entidad no acogida al régimen especialmente incentivado de la Ley 30/1994 sólo será merecedora de beneficios fiscales cuando el donante sea una persona física, por lo que a igualdad de situaciones de hecho resulta un tratamiento desigual carente de justificación objetiva y razonable y, por tanto, discriminatorio[624]. Por otro, porque habiendo considerado injustificada la existencia de un régimen tributario diferenciado para las aportaciones realizadas por personas físicas a fundaciones -no así a asociaciones-, no podemos más que concluir con la existencia de un trato discriminatorio para las aportaciones realizadas por personas jurídicas en este contexto, puesto que no sólo el tratamiento de las aportaciones es distinto en atención a la naturaleza de la entidad donataria sino que, en este caso, la aportación realizada a entidades no acogidas a la LFIF ni siquiera tiene ningún tipo de relevancia tributaria. En este punto, es preciso realizar una llamada de

---

[623] "Donativos y liberalidades" de acuerdo con la terminología del art. 14.1.e) LIS. SANZ GADEA ha destacado la inexistencia de diferencias sustanciales entre estos términos, al considerar que las tres expresiones hacen referencia a una misma realidad. Para el citado autor "el donativo es un regalo, una dádiva; la liberalidad es generosidad, desprendimiento. El donativo es una manifestación de la liberalidad. Las liberalidades son concreciones de la liberalidad. La donación, igual que el donativo, es también una manifestación de liberalidad", citado por CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Impuesto sobre Sociedades (I)", en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 302 y 303.

[624] Esta desigualdad viene a engrosar las detectadas en el apartado 3.1.2.2 del presente capítulo.

atención al legislador tributario para que revise el sistema de beneficios fiscales establecido y solucione las posibles vulneraciones del principio de igualdad apuntadas.

3.1.2.4.- Desigualdades entre las Comunidades Autónomas de régimen común en el tratamiento fiscal del mecenazgo en el ámbito del IRPF

Desde el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas diseñado en la Constitución y concretado por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) hasta la actualidad, se ha producido una evidente evolución hacia una descentralización de los recursos tributarios y un incremento de la corresponsabilidad fiscal efectiva de las CCAA, situación que culmina con los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sobre el sistema de financiación autonómica para los quinquenios 1997-2001[625] y 2002-2007[626]. La materialización del modelo previsto en dichos acuerdos se produce mediante la aprobación de las Leyes Orgánicas 3/1996, de 27 de diciembre[627] y 7/2001, de 27 de diciembre[628], ambas de modificación parcial de la Ley 8/1980, de financiación de las Comunidades Autónomas, así como con la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado y medidas fiscales complementarias[629], la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades

[625] Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre (BOE núm. 96, de 22 de abril de 1997).

[626] Actualmente, pendiente de publicación en el BOE.

[627] Publicada en el BOE núm. 313, de 28 de diciembre de 1996.

[628] Publicada en el BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001.

[629] Publicada en el BOE núm. 315, de 31 de diciembre de 1996. Unos interesantes comentarios a esta ley pueden encontrarse en ARIAS VELASCO, J.: "La Ley 14/1996, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias", *Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, febrero 1997.

con Estatuto de Autonomía[630] y las distintas Leyes de modificación del régimen de cesión de tributos a cada una de las Comunidades Autónomas acogidas al mismo[631].

Uno de los aspectos más novedosos e importantes del nuevo modelo de financiación autonómica consiste en la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas así como la atribución a las CCAA de competencias normativas para la regulación de determinados elementos en relación a los tributos cedidos y, en el caso del IRPF, respecto al tramo objeto de cesión[632].

Es precisamente en este punto donde debemos destacar que, sólo aquellas Comunidades Autónomas que hayan asumido como propio este nuevo modelo de financiación y tengan reconocidas competencias para establecer un marco de medidas de fomento a la participación privada en actividades de interés general[633], podrán establecer en el ámbito del IRPF cedido nuevos incentivos fiscales a dicha participación en el ámbito de la respectiva Comunidad Autónoma, sin perjuicio de los beneficios fiscales contemplados en la normativa estatal. Dichos beneficios autonómicos deberán adoptar, necesariamente, la forma de deducciones en la cuota del

---

630 Publicada en el BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001. De acuerdo con la disposición derogatoria única de esta ley, queda derogada la totalidad de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre para aquellas Comunidades Autónomas que cumplan los requisitos del nuevo sistema de financiación.

631 Nos referimos a las Leyes 25 a 36/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y Valencia, respectivamente, y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (todas ellas publicadas en el BOE de 5 de agosto de 1997).

632 Los términos en los que es realizada dicha cesión y el alcance de la misma se recogen en el art. 19.2.a) LOFCA, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el apartado 4 del artículo primero de la Ley Orgánica 7/2001, el art. 13.1 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre y los arts. 17, 18, 22 y 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. Sobre los problemas que plantea el nuevo modelo de financiación en relación con los tributos cedidos *vid.* por todos ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica" (I y II), *QF*, núms. 21 y 22, 1997, pág. 11 y ss.

633 Esta cuestión es específicamente tratada en último apartado del presente capítulo.

IRPF pues es este el único ámbito objeto de cesión, dentro del citado impuesto, en los que aquéllas medidas resultan articulables[634].

Haciendo uso de estas facultades, son varias las Comunidades Autónomas que han establecido medidas de incentivo concretas dirigidas a fomentar las donaciones a fundaciones y otras entidades de interés general. Concretamente, son cinco las Comunidades Autónomas que han establecido deducciones por donaciones dentro del tramo del IRPF objeto de cesión a partir del ejercicio de 1999[635]: Castilla y León, Cataluña, Madrid, Murcia y Valencia, en los siguientes términos:

a) En la *Comunidad castellano-leonesa*, se establece una deducción del 15% de las cantidades donadas a determinadas entidades sin fines lucrativos para la rehabilitación, restauración o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de la Comunidad, que formen parte del Patrimonio Histórico Español y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario

---

634 De acuerdo con el art. 19.2 de la LOFCA, de acuerdo con la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, "En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la regulación de tarifa y deducciones de la cuota". En este contexto, el art. 13.Uno.1°.b) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de tributos del Estado y medidas fiscales complementarias, establece que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación a las "deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta (...)". En el mismo sentido se expresa el art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación.

635 En este punto nos parece de interés destacar que tanto el País Vasco como Navarra han desarrollado un régimen tributario propio que fomenta las actividades que estudiamos en el ámbito del IRPF y en el IS. Concretamente, este régimen se encuentra recogido en las Leyes 12/1994, de 17 de junio, de fundaciones (BOPV núm. 135, de 15 de julio de 1994) y 10/1996, de 2 de julio, del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio (BOE núm. 244, de 9 de octubre de 1996), respectivamente. Nuestro estudio se centrará en las diferencias de trato que pueden suscitarse entre las Comunidades Autónomas de régimen común. Los beneficios fiscales previstos en la normativa foral no serán objeto de análisis dadas las importantes diferencias existentes entre el sistema tributario de estas comunidades autónomas y las de régimen común.

General a que se refiere la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español. Igual deducción se prevé para las cantidades destinadas a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Castilla y León[636].

b) La *Comunidad Autónoma de Cataluña* establece una deducción muy concreta consistente en la deducibilidad del 5% de las donaciones dinerarias realizadas a favor de la Fundación de la Abadía de Montserrat para reconstruir y reparar el monasterio y su entorno[637].

c) Por su parte, la *Comunidad Autónoma de Madrid* ha establecido una deducción del 10% de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, y cuyos fines sean prioritariamente de carácter cultural, asistencial o sanitario[638].

d) La *Comunidad Autónoma de Murcia* establece una deducción del 20% de las cantidades dinerarias donadas a fundaciones que tengan como

---

[636] *Vid.* art. 6 de la Ley 13/1998, de 23 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León sobre medidas económicas, fiscales y administrativas. Las Leyes 6/1999, de 27 de diciembre y 11/2000, de 28 de diciembre, de medidas económicas, fiscales y administrativas, no modifican los parámetros básicos que definen la deducción del ejercicio 1999, por lo que tanto en el 2000 como en el 2001 los requisitos para gozar de aquélla serán los mismos.

[637] *Vid.* Ley 15/2000, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Cataluña sobre medidas fiscales y administrativas.

[638] *Vid.* apartado tercero del art. 1 de la Ley 28/1998, de 28 de diciembre, de la Comunidad de Madrid sobre medidas fiscales y administrativas. Las Leyes 24/1999, de 27 de diciembre y 18/2000, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, mantienen la disposición aprobada para el ejercicio 1999 en cuanto a las características de la donación, pero modifican los límites de su efectiva aplicación. En este sentido, el art. 1.Tres de la Ley 18/2000 establece, en términos similares a los previstos en la Ley 24/99, que "La base de la deducción autonómica se computará a efectos del límite de la base liquidable del contribuyente, establecida en el art. 56.1 de la Ley del IRPF para el conjunto de deducciones por donativos y por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural".

fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección y recuperación del Patrimonio Histórico de la región[639].

e) En último lugar, la *Comunidad Autónoma valenciana* establece por un lado, una deducción del 20% de las donaciones con finalidad ecológica; por otro, establece una deducción del 10% de las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Valenciano y estén inscritos en el Inventario General del citado patrimonio, así como el 5% de las cantidades donadas a la Generalitat valenciana, a las Corporaciones Locales valencianas o a cualquiera de las entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos establecidos en la normativa estatal para la reparación y restauración de los bienes del Patrimonio Cultural Valenciano que estén inscritos en su Inventario General[640].

Como consecuencia de las deducciones apuntadas, resulta evidente que las donaciones realizadas por los contribuyentes con residencia en cualquiera de estas cinco Comunidades Autónomas gozarán de un mejor tratamiento fiscal que las realizadas por los contribuyentes del resto de Comunidades, como consecuencia del especial incentivo tributario de la conducta realizada en la Comunidad en que residen. De esta manera, la carga fiscal resultante de la liquidación del IRPF será distinta en función de las deducciones estipuladas por la comunidad en la que resida el

---

639 *Vid.* apartado segundo del art. 1 de la Ley 1/1998, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Murcia sobre medidas financieras, administrativas y de Función Pública. En la Ley 8/1999, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y de modificación de diversas Leyes Regionales en materia de tasas, puertos, educación, juego y apuestas y construcción y explotación de infraestructuras de la Región de Murcia y en la Ley 7/2000, de 29 de diciembre, de medidas tributarias y en materia de juego, apuestas y función pública se mantienen las características definitorias y los límites de la deducción aprobada para el ejercicio 1999.

640 *Vid.* art. 12 de la Ley 10/1998, 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Valencia sobre medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat Valenciana. Todas las deducciones quedan prorrogadas con las mismas características y límites para los ejercicios 2000 y 2001.

contribuyente en cuestión. Esta circunstancia ha llevado a algunos autores a considerar contrarias al principio de igualdad las medidas de incentivo articuladas por las distintas Comunidades Autónomas como deducciones en la cuota del IRPF cedido, ya que dichas medidas suponen que un mismo supuesto de hecho -en nuestro caso, la donación de determinadas cantidades o bienes a ciertas entidades- dé lugar a tratamientos tributarios distintos sin más motivos que el de la residencia del contribuyente[641], no considerando que este sea un argumento suficientemente razonable para justificar la citada desigualdad. Una estricta interpretación de esta circunstancia nos llevaría a considerar que se produce un tratamiento desigual "entre los ciudadanos en el cumplimiento de un deber constitucional, el tributario, en razón de su lugar de residencia"[642].

Dejando de lado, por exceder de nuestro objeto de estudio, los motivos que en el seno de nuestra doctrina se han alegado para propugnar la inconstitucionalidad del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas así como de la cesión parcial del IRPF[643], a continuación nos centraremos en el análisis de los distintos puntos que pueden conducirnos a cuestionar la constitucionalidad de las medidas de incentivo al mecenazgo

---

[641] *Vid.* en este sentido, entre otros, GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPS, P. y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica,* Ed. Tirant lo Blanc, Valencia, 1998, págs. 28 y 109 y ss. Ver también los interesantes comentarios de PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación autonómica. Análisis exclusivamente constitucional,* Working Paper núm. 136, Institut de Ciències Polítiques i Socials, Barcelona, 1997, págs. 32 y ss.

[642] *Cfr.* GARCÍA MORILLO, PÉREZ TREMPS y ZORNOZA PÉREZ, *op. últ. cit.*, pág. 59.

[643] Ver en este sentido los comentarios realizados en las diversas ponencias de las *Jornadas sobre el Sistema de Financiación Autonómica,* celebradas los días 7 y 8 de abril de 1997, organizadas conjuntamente por la Universidad San Pablo-CEU y el Instituto Nacional de Administración Pública, que han sido publicadas bajo el título *El Sistema de Financiación Autonómica,* Instituto Nacional de Administración Pública, Colección Informes y Documentos, Madrid, 1998. Entre las citadas ponencias destacan, por su incidencia en nuestro objeto de estudio, las realizadas por GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "La cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas", págs. 15 a 24; CASADO OLLERO, G.: "Capacidades normativas de las Comunidades Autónomas", págs. 25 a 30, así como la Conferencia de clausura pronunciada por J. LASARTE ALVÁREZ, págs. 65 a 71.

establecidas por las Comunidades Autónomas a la luz del principio de igualdad.

Pues bien, entendemos que el análisis que planteamos tiene como punto de partida el choque constitucional que, en este contexto, se produce entre los principios de autonomía e igualdad[644]. En efecto, las Comunidades Autónomas tienen capacidad para decidir la forma más adecuada de ejercer, dentro de los límites fijados por la Constitución y los Estatutos, sus propias competencias, ejercicio que, indudablemente, puede derivar en situaciones desiguales ante las cuales sólo podrá hablarse de inconstitucionalidad cuando tales desigualdades supongan la existencia de un trato arbitrario y discriminatorio que carezca de toda justificación objetiva y razonable.

En este sentido, el propio Tribunal Constitucional ha entendido que el principio de igualdad aplicado al ejercicio de las competencias autonómicas "no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias de una manera y con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes" (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7º)[645]. "La *autonomía* significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1º de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería *frontalmente incompatible con la autonomía*" (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 10º, *in fine*).

---

644 *Vid.* este sentido, por todos, E. GONZÁLEZ GARCÍA: "La cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas", *op. cit.*, pág. 19.

645 Esta argumentación ya fue realizada por el Tribunal Constitucional en la STC 37/1981, de 16 de noviembre (FJ 2º) y posteriormente reiterada, entre otras, en las STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 10º) y STC 186/1993, de 7 de junio (FJ 3º).

El propio legislador estatal, consciente de las lesivas consecuencias derivadas del reconocimiento de competencias normativas a las Comunidades Autónomas en el ámbito de los tributos cedidos y de la distinta intensidad en su posible ejercicio, establece una serie de directrices y principios que deberán ser tenidos en cuenta, en todo caso, por aquéllas para evitar la inconstitucionalidad de las medidas autonómicas adoptadas. En este sentido, destaca, por un lado, la interdicción de medidas contrarias al principio de solidaridad recogido en la Constitución (art. 138 CE); por otro, se impide la adopción de medidas que produzcan efectos discriminatorios por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos[646], y, en último lugar, se propugna la necesaria existencia de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional (art. 19.2 LOFCA)[647].

En este contexto, entendemos que las medidas de fomento del mecenazgo establecidas por las Comunidades Autónomas en forma de deducciones propias en el ámbito del IRPF cedido, producen un tratamiento desigual que resulta compatible con las premisas del principio de igualdad. En efecto, entendemos que existe un régimen común aplicable a todas las donaciones realizadas por los residentes de cualquiera de las Comunidades Autónomas españolas -el régimen contenido en el Capítulo II del Título II de la Ley estatal 30/1994, de 24 de noviembre-, de manera que toda donación

---

[646] *Vid.* los interesantes comentarios y ejemplos que sobre la prohibición de estas medidas discriminatorias realiza el profesor FERREIRO: *Curso de Derecho financiero español, op. cit.*, pág. 110 y ss.

[647] Como destacan FERNÁNDEZ HERRERO y GOROSPE OVIEDO (*Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999, pág. 246), "lo que se pretende con estas medidas es garantizar que el ejercicio de la capacidad normativa de las CCAA sea compatible con la solidaridad entre todos los españoles, así como con la igualdad de derechos y obligaciones de los mismos en cualquier parte del territorio nacional, evitando en todo caso que las deducciones establecidas por las CCAA provoquen efectos deslocalizadores de bienes o actitudes competitivas entre las Comunidades para atraer rentas a sus respectivos territorios".

realizada a un determinado tipo de entidades en cualquier caso será merecedora de un beneficio fiscal.

Ahora bien, junto a estos, los residentes en las Comunidades de Castilla y León, Cataluña, Madrid, Murcia y Valencia disfrutarán de unos beneficios fiscales adicionales para determinadas donaciones desarrolladas en el seno de sus territorios y en el interés directo de los mismos, y que, en definitiva, no son más que la expresión de la autonomía de decisión en el gasto reconocida a las CCAA por nuestra Constitución. En este orden de ideas, no debemos olvidar que las medidas que estudiamos suponen la reducción de los ingresos tributarios correspondientes a las Comunidades Autónomas que han establecido dichas medidas, las cuales, en ejercicio de la autonomía que la Constitución les reconoce en el ámbito del gasto, optan por incentivar la realización de determinadas conductas por los ciudadanos a cambio de una reducción de la carga tributaria de aquellos y, consecuentemente, a cambio de ver reducidos sus propios ingresos. En cambio, existen otras Comunidades que optarán por ejercer directamente las actividades de interés general cubiertas mediante el mecenazgo, sin necesidad de fomentar la realización de aportaciones a entidades específicas, opción que es igualmente legítima a la luz del principio de autonomía. Se trata, en definitiva, del ejercicio de la autonomía financiera que para la gestión de sus respectivos intereses reconoce la Constitución a las Comunidades Autónomas (art. 156 CE), las cuales, en defensa y protección de su respectivo patrimonio natural, arquitectónico o cultural optan por establecer el sistema que más se ajuste a sus intereses, bien mediante un régimen de beneficios fiscales o bien mediante un sistema de gasto directo.

En resumen, el principio de igualdad no puede ser concebido como un criterio que exija una estricta uniformidad en el tratamiento fiscal del mecenazgo en todo el territorio nacional, ya que de otro modo se estaría vaciando de contenido el principio de autonomía del que gozan las Comunidades Autónomas en un Estado de estructura compuesta como el nuestro. Si bien es cierto que deben respetarse unos mínimos que definan la unidad del ordenamiento (condiciones básicas del ejercicio de los derechos y

posiciones jurídicas fundamentales), también lo es que las Comunidades Autónomas pueden ejercer las competencias asumidas en los respectivos Estatutos de Autonomía de acuerdo con la Constitución y la normativa estatal, aunque de este ejercicio puedan derivarse, como de hecho sucede en el caso del mecenazgo, tratamientos distintos que, evidentemente, quedan dentro del margen que la autonomía de cada comunidad garantiza[648].

En último lugar, debemos destacar que la diversidad resultante del establecimiento de incentivos fiscales al mecenazgo en forma de deducciones de la cuota del IRPF por parte de las Comunidades Autónomas que han ejercido tal facultad, entendemos que no "quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el art. 31 de la Constitución"[649]. A nuestro modo de ver, dicha posición queda garantizada con la regulación general contenida en la normativa estatal (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), ya que la parte fundamental de un impuesto tan importante como el IRPF sigue estando en manos del legislador estatal[650], no pudiendo considerarse que el establecimiento de beneficios fiscales en la cuota del impuesto quiebre la importante función que dicho impuesto juega en nuestro ordenamiento[651].

---

[648] En este sentido puede verse el FJ 2º de la STC 37/1981, de 16 de noviembre.

[649] Hemos extrapolado aquí la argumentación que realizó el Tribunal Constitucional en el análisis de la constitucionalidad del recargo que la Comunidad Autónoma de Madrid estableció sobre la cuota líquida del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (STC 150/1990, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico 7º).

[650] En este sentido, el profesor FERREIRO destaca que, a pesar de la flexibilización operada por la Ley 3/1996 la "LOFCA reserva en general al Estado el IRPF", circunstancia que sigue subrayando el "papel preponderante que, de acuerdo con la Constitución, han de tener en la financiación de las Comunidades autónomas las participaciones de éstas en los recursos del Estado", en *Curso de Derecho financiero español, op. cit.*, pág. 115.

[651] En contra *vid.* los comentarios de GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPS, P. y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica, op. cit.*, págs. 165 y 166.

3.1.3.- Principio de generalidad

El principio de generalidad "constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica"[652], vetando de este modo la concesión de exenciones tributarias y otras medidas de incentivo que puedan ser consideradas discriminatorias y carentes de justificación, erigiéndose como límite infranqueable a la concesión arbitraria de exenciones y beneficios fiscales.

Principio éste íntimamente ligado al de igualdad, obliga a encontrar una justificación razonable y objetiva a la concesión de medidas tributarias exoneratorias que favorecen la realización de donaciones a entidades sin fines lucrativos, justificación que, indudablemente, debe hallarse en la consecución de los objetivos perseguidos con el fomento del mecenazgo, cuya constitucionalidad y justificación objetiva ha quedado demostrada en los apartados anteriores[653]. A ellos nos remitimos.

3.2.- Constitucionalidad de los beneficios fiscales al mecenazgo a la luz del principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley en materia de beneficios fiscales exige, en cuanto principio sobre producción normativa[654], que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado se establezca en virtud de ley (art. 133.3

---

[652] *Cfr.* MARTÍN QUERALT y otros: *Curso de Derecho financiero y tributario, op. cit.*, pág. 148.

[653] *Vid.* apartado 2 del presente capítulo.

[654] La distinción entre el principio de reserva de ley y el principio de legalidad ha sido realizado por la mayoría de nuestra doctrina atendiendo al primero como principio sobre la producción normativa y al segundo como principio en la actuación administrativa. En este sentido ver por todos BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH: *Compendio de Derecho...*, *op. cit.*, págs. 63-64

CE), previsión que viene a "reforzar la garantía de la legalidad en esta materia"[655] establecida, con carácter general, en el art. 31.3 CE.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones y de manera expresa sobre los requisitos constitucionales derivados del principio de reserva de ley en el ámbito de los beneficios fiscales. En este sentido, en la conocida y polémica STC 6/1983, de 4 de febrero, el Tribunal Constitucional destaca que "en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el *establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias,* pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo" (FJ 4º)[656].

De este modo, tras el reconocimiento de que en nuestro ordenamiento tributario rige un principio de reserva de ley de carácter *relativo*, cuestión ésta generalmente admitida por nuestra doctrina en cuanto que no toda materia tributaria debe ser regulada por ley[657], el Tribunal Constitucional determina cuáles deben ser entonces los aspectos sujetos necesariamente sujetos a regulación legal: la creación de tributos y su configuración esencial. Es

---

[655] *Cfr.* PÉREZ ROYO, F.: "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria", Cívitas, *REDC,* núm. 13, 1985, pág. 21.

[656] Esta argumentación ha sido reiterada posteriormente en la STC 42/1983, de 18 de mayo y en la STC 51/1983, de 14 de junio, que resuelven cuestiones de inconstitucionalidad muy similares a las planteadas en la citada STC 6/1983.

[657] Si bien es cierto que la generalidad de nuestra doctrina ha admitido el carácter relativo de la reserva de ley en el ámbito tributario, debemos destacar que no existe unanimidad en la determinación de los *elementos esenciales* que se encuentran bajo el manto de tal reserva legislativa. En este sentido, FALCÓN y TELLA considera que debe atenderse a la trascendencia de la normativa en cuestión, de manera que "serán elementos esenciales aquellos que tengan trascendencia tributaria material, es decir que influyan en la configuración del tributo", en "El Decreto-ley en materia tributaria", Cívitas, *REDC,* núm. 10, 1984, pág. 196. Ahora bien, por lo que a nosotros nos interesa, las exenciones tributarias han sido consideradas como materia cubierta por este principio.

precisamente dentro de los elementos esenciales que configuran el tributo donde se encuentran las exenciones tributarias y, en general, todo beneficio fiscal, en cuanto se trata de medidas que contribuyen a configurar la esencialidad del tributo por incidir, directa o indirectamente, en la definición del hecho imponible y en la obligación tributaria resultante. En otros términos, "al fijarse la exención (...) se está determinando el alcance y el contenido del deber de contribuir en esos supuestos concretos, y una operación como ésta sólo el legislador puede llevarla a cabo"[658].

Ahora bien, la conclusión final del Tribunal ha sido unánimemente censurada por nuestra doctrina al entender que con la exclusión del ámbito de la reserva de ley de la modificación y supresión de todo beneficio fiscal se está desvirtuando el principio, pues resulta "indiscutible que las exenciones y demás beneficios fiscales influyen decisivamente en la cuantía de la obligación tributaria, cuya determinación por ley es la finalidad esencial de la reserva"[659]. En efecto, resulta evidente que los distintos mecanismos que llevan a la determinación de la concreta medida de contribución al sostenimiento de los gastos públicos por los contribuyentes deben ser establecidos por ley, debido a su directa incidencia en los elementos esenciales del tributo y, en definitiva, en la configuración de la obligación tributaria[660].

No cabe duda además que, si el establecimiento de beneficios fiscales debe ser necesariamente realizado por ley por afectar a los elementos esenciales del tributo, con más motivo deberá estar sujeto a tal requisito la modificación o supresión de los mismos pues, como acertadamente ha

---

[658] *Cfr.* MARTÍN QUERALT y otros: *Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit.*, pág. 297.

[659] *Cfr.* PALAO TABOADA, C.: "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria", *CT*, núm. 43, 1983, pág. 173.

[660] En este sentido lo ha expresado CAZORLA PRIETO al destacar que "lo determinante no es si agrava o no la carga tributaria (...)" sino "la alteración de los elementos esenciales del tributo que la reducción o supresión de beneficios tributarios supone", en "Artículo 133.3 CE", *Comentarios a la Constitución*, obra coordinada por GARRIDO FALLA, *op. cit.*, pág. 1966.

destacado PALAO TABOADA, la modificación y la supresión de estas medidas supone un agravio para el contribuyente en cuanto conllevan un incremento de las prestaciones tributarias debidas por éste[661]. Desde una perspectiva garantista del principio de reserva de ley[662] resultaría más lógico someter al mismo la supresión y modificación de los beneficios fiscales, pues mientras que su establecimiento supone una minoración de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, la supresión o modificación de los mismos determina un incremento de aquélla y, por tanto, una incidencia directa en la esfera patrimonial del contribuyente. Desde el punto de vista del contribuyente, resulta cuanto menos contrario al principio de seguridad jurídica y nada garantista de los intereses del particular que la Administración pueda modificar y suprimir beneficios fiscales al no ser necesaria su regulación por ley.

En resumen, consideramos que la importante incidencia que sobre el hecho imponible y sobre los distintos elementos de cuantificación de la obligación tributaria tiene tanto el establecimiento como la modificación o supresión de exenciones y beneficios fiscales[663] resulta incuestionable, de manera que si aquellos están sujetos al principio de reserva de ley consecuentemente también deberían estarlo las exenciones y beneficios que sobre ellos incidan en cualquier momento de la vida de un tributo.

Por lo que se refiere a la normativa estatal reguladora de los beneficios fiscales al mecenazgo, debemos destacar que se cumplen sin reparos los

---

[661] *Vid.* PALAO TABOADA, *op. últ. cit.*, pág. 174. En términos similares, FALCÓN y TELLA, R.: "El Decreto-ley en materia tributaria", *op. cit.*, págs. 199 y 200.

[662] Sobre la visión garantista del principio de reserva de ley y los beneficios fiscales ver PÉREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", *HPE*, núm. 14, 1972, págs. 233-234.

[663] En este orden de ideas, LOZANO SERRANO ha destacado que "formando parte la exención del deber de contribuir, no puede en efecto, ser escindido éste de manera que los supuestos gravados se sujetaran a la reserva de ley por razones propias, mientras que los supuestos exentos sólo se cubrieran por aquélla en cuanto constitutivos de una derogación de los primeros", en *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, op. cit.*, págs. 50-51.

requisitos constitucionales del principio de reserva de ley apuntados en los párrafos precedentes, pues su establecimiento ha sido realizado a través de la tantas veces citada Ley estatal 30/1994, de 24 de noviembre, y desarrollada por el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo[664] así como por el Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de las fundaciones de competencia estatal. Cuestión distinta es la posterior modificación o supresión de los beneficios fiscales en esta normativa recogidos, pues de acuerdo con la postura mantenida por el Tribunal Constitucional para ello no será formalmente imprescindible una ley. De todos modos, las modificaciones que se han ido introduciendo en la citada regulación han venido de la mano de normas con *forma de ley* y, concretamente, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, y de las Leyes de acompañamiento 42/1994, de 30 de diciembre; 66/1997, de 30 de diciembre y Ley 55/1999, de 29 de diciembre.

En este orden de ideas, debemos tener en cuenta que también se han realizado algunas modificaciones vía Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE), modificaciones que se ajustan sin reparos al principio de legalidad, por existir una disposición normativa concreta (ley tributaria sustantiva) que habilita a la LPGE a tal efecto. En este sentido, la disposición final cuarta de la Ley 30/1994, advierte que la LPGE podrá modificar los porcentajes de deducción y los límites cuantitativos para la aplicación de los incentivos fiscales que estudiamos (recogidos en los Capítulos II y III del Título II de al Ley 30/1994), de manera que cualquier modificación que afecte a los citados elementos estructurales tendrá absoluta cobertura constitucional en el sentido apuntado.

---

[664] Sobre el desarrollo reglamentario de la ley, *vid.* por todos PEDREIRA MÉNDEZ, J.: "La regulación reglamentaria del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Impuestos*, núm. 23, 1995, pág. 40 y ss.

4.- RESPETO AL SISTEMA TERRITORIAL DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS

4.1.- Identificación de las normas estatales y autonómicas que inciden en la tributación del mecenazgo

El último nivel de requisitos para establecer la constitucionalidad de las medidas extrafiscales en el seno de un Estado compuesto como el nuestro, viene determinado por el necesario respeto del sistema territorial de distribución de competencias establecido en la Constitución y concretado en los respectivos Estatutos de Autonomía, así como en la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), parcialmente modificada por las Leyes 3/1996, de 27 de diciembre y 7/2001, de 27 de diciembre.

Para poder realizar un adecuado análisis de la cuestión que planteamos, debemos partir de la identificación de las diversas normas que inciden en la tributación de las acciones de mecenazgo en sentido amplio. En este sentido, debemos tener en cuenta, en primer lugar, la regulación estatal contenida en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, en el que se establece el conjunto de beneficios fiscales aplicables en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, por las actuaciones de mecenazgo realizadas en todo el territorio del Estado. Como ha quedado expuesto con anterioridad, junto a la citada ley encontramos en nuestro ordenamiento una serie de disposiciones dictadas por algunas Comunidades Autónomas al amparo de la facultad que el apartado uno del art. 13 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos y el art. 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatutos de Autonomía, les

reconocen[665]. En este sentido, las Comunidades Autónomas de Castilla y León, Cataluña, Madrid, Murcia y Valencia han dictado disposiciones de incentivo a las actuaciones de mecenazgo desarrolladas dentro del ámbito territorial de la respectiva comunidad[666], las cuales resultan de aplicación en el ámbito del Impuesto sobre la Renta cedido.

4.2.- Títulos competenciales que fundamentan las normas sobre beneficios fiscales al mecenazgo

Identificadas las normas que establecen los incentivos fiscales que estudiamos, debemos resolver a continuación cuáles son los concretos títulos competenciales en virtud de los cuales procede, desde la Constitución y el bloque de la constitucionalidad[667], la regulación de la materia "incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", tanto por el Estado como por las Comunidades Autónomas, para establecer, posteriormente, en qué grado o medida interviene cada uno de ellos.

---

[665] Recordemos que el régimen de cesión de tributos recogido en la Ley 14/1996, así como el establecido en la Ley 21/2001 sólo resultan de aplicación a aquellas Comunidades Autónomas que lo hayan asumido como propio.

[666] Nos referimos a las leyes 13/1998, de 23 de diciembre, 6/1999, de 27 de diciembre y 11/2000, de 28 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, sobre medidas económicas, fiscales y administrativas; Leyes 28/1998, de 28 de diciembre, 24/1999, de 27 de diciembre y 18/2000, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, de medidas fiscales y administrativas; Leyes 1/1998, de 28 de diciembre, 8/1999, de 27 de diciembre y 7/2000, de la Comunidad Autónoma de Murcia, de medidas financieras, administrativas y de función pública; Ley 10/1998, de 28 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, de medidas fiscales, de gestión administrativa, financiera y de organización de la Generalitat Valenciana y, en último lugar, a la Ley 15/2000, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, sobre medidas fiscales y administrativas.

[667] Recordemos que el bloque de la constitucionalidad es "el conjunto de normas interpuestas entre la Constitución y las leyes que, aún siendo iguales en rango a estas últimas, sirven para enjuiciar su constitucionalidad", *cfr.* DE OTTO, I.: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes,* Ed. Ariel, Barcelona, 1989, pág. 257. Concretamente, el bloque de la constitucionalidad está integrado por los Estatutos de Autonomía, las leyes de delegación (art. 150.1 CE), las leyes orgánicas de transferencia (art. 150.2 CE) y las leyes de armonización (art. 150.3 CE).

Ahora bien, antes de proceder a aquella determinación debemos tener en cuenta dos aspectos esenciales. Por un lado, que el beneficio fiscal no es un "concepto que delimite competencias atrayendo toda regulación que, desde uno u otro aspecto, tenga conexión con aquél"[668]. Y por otro, "que el ejercicio por los entes públicos de su actividad o potestad financiera con fines de incentivo (...) requerirá la concurrencia, junto a la competencia financiera, de la competencia material"[669]. Al no ser la facultad de establecer beneficios fiscales un título competencial en sí mismo, será preciso acudir a la Constitución y a los propios Estatutos de Autonomía para determinar el ente competente por razón de la materia, de modo que establecida la titularidad de la competencia material correspondiente pueda aquél ejercerla mediante el establecimiento de una medida de incentivo que incida en la misma[670].

Pues bien, entrando en el concreto estudio de los títulos competenciales que fundamentan la legislación sobre mecenazgo, debemos destacar que las disposiciones tributarias contenidas en el Título II de la Ley 30/1994 son dictadas por el legislador estatal al amparo de la competencia material reconocida en el art. 149.1.14º de la Constitución[671], en virtud del

---

[668] *Cfr.* CASADO OLLERO: "Los fines no fiscales de los tributos", *op. cit.*, pág. 138. En este punto, el citado profesor aplica al ámbito de las medidas con fines de incentivo la asentada doctrina del Tribunal Constitucional en relación a la subvención (*vid.*, entre otras, STC 39/1982, de 30 de junio; STC 144/1985, de 25 de octubre; STC 179/1985, de 19 de diciembre; STC 95/1986; STC 152/1988 o 96/1990).

[669] *Ibídem.*

[670] En este sentido, el TC ha destacado que "si bien la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas garantiza la plena disposición de medios financieros, ello no supone que esa potestad de gasto permita a las Comunidades Autónomas financiar o subvencionar cualquier clase de actividad, sino sólo aquellas sobre las cuales tengan competencias, pues la potestad de gasto no es título competencial que pueda alterar el orden de competencias diseñado por la Constitución y los Estatutos de Autonomía" (*cfr.* STC 14/1989, de 26 de enero). En el ámbito doctrinal véanse, por todos, los interesantes comentarios que sobre este tema realiza PEÑUELAS i REIXACH, LL.: "Facultad de gasto del Gobierno central, actividad de fomento y bases de la planificación general de la actividad económica", Cívitas, *REDF*, núm. 72, 1991, págs. 521 a 537.

[671] Así lo indica el propio legislador, de manera expresa, en el apartado VI de la Exposición de Motivos de la Ley 30/94, así como en el apartado cuarto de la disposición final primera de la misma. Por lo que se refiere a la articulación de la participación privada en actividades

cual el Estado tiene competencia exclusiva sobre "la Hacienda General y la Deuda del Estado"[672]. Si tenemos en cuenta que la Hacienda General está constituida "por la Hacienda del Estado y, además, por lo fundamental y básico de las otras Haciendas Públicas"[673], resulta incuestionable que el establecimiento de un marco de mecanismos de estímulo fiscal al mecenazgo tiene una evidente incidencia en la Hacienda General, esgrimida por aquél como título competencial de habilitación para dictar la normativa que estudiamos, en cuanto el establecimiento de estas medidas tributarias deriva en una evidente disminución de los ingresos que conformarán la citada Hacienda del Estado.

Por lo que al *marco competencial autonómico* se refiere, las Comunidades Autónomas que tengan reconocidas competencias sobre la planificación de su actividad económica, social y cultural en los respectivos Estatutos de Autonomía podrán establecer, respetando el marco competencial estatal y

---

de interés general mediante la creación de fundaciones y asociaciones de interés general, el legislador estatal esgrime como títulos habilitantes las competencias reconocidas en el *art. 149.1 apartados 1º, 6º y 8º*. En estos artículos se reconoce la competencia exclusiva del Estado para la regulación, por un lado, de "las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales", quedando el derecho de fundación entre aquellos cuyas condiciones igualitarias deben ser garantizadas. Por otro lado, los apartados sexto y octavo del citado artículo reconoce la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación procesal y civil, respectivamente, "sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales allí donde existan".

[672] Sobre el contenido y límites de este título competencial véase, entre otras, STC 179/1985, de 19 de diciembre; 163/1994, de 26 de mayo; 171/1998, de 23 de julio y 233/1999, de 13 de diciembre. Un análisis de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el art. 149.1.14º CE puede consultarse en FALCÓN Y TELLA, R.: "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", *RFDUC*, núm. 72, 1987, pág. 144 y ss y ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Reseña de jurisprudencia: Hacienda general y autonomía Financiera", *RVHP. Palau 14*, núm. 3, 1989, pág. 195 y ss.

[673] *Cfr.* FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español, op. cit.*, pág. 108. En relación a las distintas posiciones doctrinales sobre el contenido material del título competencial "Hacienda General, véase HERRERA MOLINA, P.M.: "Hacienda general y autonomía financiera", Cívitas, *REDF*, núm. 56, 1987, págs. 523 a 584 y JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Ed. BOE, Madrid, 1994, pág. 436 y ss.

atendiendo a la normativa estatal sobre cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general o lo que es lo mismo, beneficios tributarios a las aportaciones realizadas a las fundaciones y demás entidades sin finalidad lucrativa que desarrollen principalmente sus actividades en el territorio de la Comunidad Autónoma respectiva. Los títulos competenciales materiales que pueden fundamentar la legislación autonómica sobre el fomento de la participación privada en actividades de interés general son diversos. Con carácter general, podríamos citar el art. 148.1.13º CE, relativo al fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica general[674], y más concretamente, entre otros, los arts. 148.1.15º, 16º, 17º, 19º, 20º de la CE en los cuales se reconoce la facultad de las Comunidades Autónomas para asumir competencias en las siguientes materias: museos, bibliotecas y conservatorios de música con interés para la Comunidad Autónoma; patrimonio monumental de interés autonómico; fomento de la cultura, de la investigación y, en su caso, de la enseñanza de la lengua de la Comunidad Autónoma; y, en último lugar, promoción del deporte y de la adecuada utilización del ocio. El ejercicio de tales competencias por las Comunidades Autónomas exigirá, como es obvio, previo reconocimiento de las mismas en los respectivos Estatutos de Autonomía.

[674] En relación a la virtualidad de este precepto en el desarrollo de una política autonómica de fomento propia, la profesora SOLER ROCH destaca la existencia de una "autonomía limitada por la exigencia de adecuación o consonancia de los objetivos con los de la política económica estatal; podrán, en todo caso, decidirse objetivos específicos de fomento, pero nunca contradictorios respecto de los adoptados a nivel estatal y esta limitación se extiende, en su caso, a los medios en la medida en que su aplicación pueda tener efectos negativos en el desarrollo de la política económica del Estado", en "Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión", *op. cit.*, pág. 4.

4.3.- Competencias de las Comunidades Autónomas y establecimiento de beneficios fiscales en el marco de los tributos cedidos: el caso del IRPF

Una vez identificadas las competencias materiales que genéricamente fundamentan el establecimiento de las medidas de incentivo del mecenazgo por parte del Estado y de las CCAA, el problema se centra en la determinación del concreto instrumento mediante el que aquéllas articularán tales medidas y la necesidad de que el mismo respete el ámbito competencial definido por el art. 149.1.14º CE. Si tenemos en cuenta que, con carácter general, las CCAA únicamente pueden establecer beneficios fiscales en relación a sus propios tributos[675], será preciso determinar en qué medida se respeta el sistema territorial de distribución de competencias mediante la articulación de las citadas medidas de incentivo como deducciones en el ámbito de un impuesto cedido como es el IRPF. En definitiva, se trata de determinar los términos en los que se faculta a las Comunidades Autónomas a dictar normas de incentivo con incidencia en el ámbito de cesión de los tributos cedidos, para poder establecer, en consecuencia, cuál es el campo disponible para una actuación constitucional del legislador autonómico, sin chocar con el ámbito definido por las competencias estatales.

Pues bien, en el contexto descrito, el art. 2 de la Ley de cesión 14/1996, así como el art. 17 de la Ley 21/2001, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación, reconocen la facultad de las Comunidades Autónomas para asumir competencias normativas en relación a determinados aspectos de los tributos cedidos[676], en los términos establecidos

---

[675] *Vid.* por todas STC 176/1999, de 30 de septiembre.

[676] La correspondiente cesión opera mediante la inclusión de los tributos cedidos en el respectivo Estatuto de Autonomía, en cuanto norma de atribución de la cesión a cada Comunidad Autónoma. La incorporación de la citada cesión exige, con carácter general, una modificación estatutaria. Pese a ello, la mayoría de los Estatutos contienen una cláusula que permite aquella incorporación sin la necesidad de acudir a una reforma estatutaria. *Vid.* en este sentido la disposición adicional sexta del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

en el art. 19.2 de la LOFCA[677]. Por lo que al IRPF se refiere, como impuesto parcialmente cedido y sobre el que recaen los incentivos al mecenazgo previstos en las leyes autonómicas, los arts. 13.uno de la Ley 4/1996 y 38.1.b) de la Ley 21/2001 establecen la facultad de las Comunidades Autónomas para regular las deducciones por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, deducciones entre las que es posible incluir las relativas a donaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos.

En la regulación de tales deducciones, el legislador autonómico deberá tener en cuenta tres tipos de limitaciones: por un lado, el establecimiento de aquéllas no puede afectar la "Hacienda General", en cuanto título competencial que hace valer el legislador estatal para dictar la ley 30/94; por otro, las medidas de fomento del mecenazgo no pueden suponer, ni directa ni indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta[678]. Y, en último lugar, las Comunidades no podrán establecer deducciones de la cuota ya reguladas por la normativa del Estado[679]. En relación a la primera de las limitaciones apuntadas, entendemos que el establecimiento de deducciones en la cuota del IRPF en la parte que es objeto de cesión a las CCAA es absolutamente respetuoso con el título competencial regulado en el art. 149.1.14º CE, debido a que aquéllas, aunque articuladas en un impuesto principalmente estatal, inciden en el volumen de recursos de que dispondrá la correspondiente comunidad una

---

[677] Esta circunstancia hace necesario un nuevo concepto de impuesto cedido, concepto que se recoge en el apartado tercero del art. 10 de la LOFCA, de acuerdo con la nueva redacción dada al mismo por la Ley Orgánica7/2001, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA. Sobre el nuevo concepto de impuesto cedido *vid.* por todos la conferencia de AGULLÓ AGÜERO, A.: "La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (La ampliación del concepto de impuesto cedido", Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal, Barcelona, 1997, publicada en *Quaderns de Treball*, núm. 50 de l'Institut d'Estudis Autonòmics, Generalitat de Catalunya.

[678] *Vid.* art. 13.Uno.1º de la Ley 4/96 y art. 38.1.b) de la Ley 21/2001.

[679] *Vid.* art. 13.Uno.2º de la Ley 4/96 y art. 38.2 de la Ley 21/2001.

vez descontadas las deducciones concedidas a sus contribuyentes para fomentar políticas económicas propias.

Como decíamos, la segunda de las limitaciones impuestas a las CCAA en el ejercicio de las correspondientes competencias normativas consiste en que las medidas de fomento del mecenazgo no pueden suponer, en ningún caso, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta, esto es, no pueden introducir elementos que desemboquen en tratamientos arbitrarios en favor de una determinada categoría de renta[680]. En este contexto, entendemos que la articulación de las concretas medidas de incentivo reguladas por las CCAA que han hecho uso de las correspondientes facultades normativas en el ámbito del IRPF cedido no sobrepasa la limitación que comentamos, puesto que no se integran en ninguna de las categorías de renta recogidas en el art. 6.2 LIRPF.

Por lo que concierne a la limitación relativa a la imposibilidad de establecer deducciones ya reguladas por el Estado, entendemos que será preciso concretar los parámetros que sirven para analizar la equivalencia entre las deducciones estatales y las autonómicas. En este sentido, la doctrina ha entendido que tal limitación está sujeta a una doble interpretación que conduce a consecuencias jurídico-tributarias distintas. Por un lado, podríamos entender que "las Comunidades Autónomas no pueden regular en absoluto deducciones sobre las materias que ya son objeto de deducción estatal"[681], interpretación que derivaría en una reducción absoluta de la potestad normativa autonómica en este campo, pues sería preciso que éstas encontrasen "nuevas materias o motivos de deducción no previstas en la normativa estatal"[682]. Por otro, cabría entender que "las Comunidades Autónomas han de respetar las deducciones establecidas por el Estado, en el

---

[680] *Vid.* en este sentido LAGO MONTERO, J.M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Ed. Aranzadi, 2000, pág. 175.

[681] *Cfr.* ARIAS VELASCO, J.: "La Ley 14/1996, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias", *op. cit.*, pág. X-220.

[682] *Ibídem.*

sentido de que no pueden reducirlas. Pero sí pueden establecer deducciones complementarias o adicionales sobre las mismas materias"[683].

Pues bien, en el contexto descrito, entendemos que esta última interpretación es la más ajustada a Derecho y la que, en definitiva, ha sido puesta en práctica en las distintas leyes autonómicas que incorporan deducciones en el tramo del IRPF cedido. Esta interpretación permite a las Comunidades Autónomas crear deducciones de la cuota del IRPF que incentiven las actuaciones de mecenazgo, aún cuando tengan iguales o similares finalidades a las recogidas en la normativa estatal. En relación a las concretas deducciones establecidas por las Comunidades Autónomas que han ejercido las competencias en esta materia, debemos tener en cuenta que incentivan las donaciones destinadas a la conservación y restauración de los bienes del Patrimonio Histórico situados en el territorio de la comunidad, a la recuperación y fomento del Patrimonio cultural de la región o bien a fines culturales, asistenciales o medioambientales considerados de interés en la respectiva comunidad. En tales supuestos entendemos que, aunque los fines perseguidos por la norma autonómica resulten equivalentes a los previstos en la Ley 30/94, los términos con que dichos incentivos se configuran difieren, *stricto sensu*, de los establecidos en aquélla, por lo que entendemos que se trata de deducciones distintas a las estatales y por ello, plenamente constitucionales y respetuosas con el sistema de distribución territorial de competencias en los términos exigidos por el art. 13.Uno.2º.b) LOFCA.

[683] *Ibídem.*

CAPÍTULO V

ANÁLISIS JURÍDICO-POSITIVO DEL MECENAZGO EN SENTIDO ESTRICTO

Como hemos visto en el capítulo segundo, las actuaciones de mecenazgo efectuadas por personas físicas y jurídicas a favor de entidades sin fines lucrativos pueden ser de dos tipos: por un lado, aportaciones totalmente altruistas y desinteresadas, cuya causa es la mera liberalidad del donante, las cuales quedan englobadas, en el seno de nuestro estudio, bajo la denominación de *mecenazgo en sentido estricto*. Por otro, puede tratarse de aportaciones realizadas en el contexto de una actividad empresarial, las cuales, por su propia naturaleza, reportan al sujeto donante un beneficio adicional en forma de publicidad aunque ésta no sea la causa principal que motiva aquella aportación. Este tipo de actuaciones, llevadas a cabo mediante los llamados convenios de colaboración, constituyen lo que hemos denominado *patrocinio empresarial*.

En el contexto descrito, el objeto de estudio del presente capítulo está constituido por el análisis del régimen jurídico-tributario de las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto. En el marco de la Ley 30/94, estas actuaciones se encuentran integradas por las donaciones reguladas en los arts. 59, 63 y 69 LFIF, siendo preciso acudir a la LIRPF y a la LIS para estudiar los incentivos que, en su caso, existan para las actuaciones de mecenazgo realizadas a entidades no acogidas al régimen especial del citado texto normativo.

1.- APORTACIONES REALIZADAS POR PERSONAS FÍSICAS

1.1.- Aportaciones realizadas a entidades acogidas a la Ley 30/1994

1.1.1.- Notas comunes

En primer lugar debemos destacar que las donaciones efectuadas por personas físicas en favor de entidades sin ánimo de lucro están sujetas a un doble régimen fiscal, en atención a la naturaleza y características de la entidad donataria. En efecto, las aportaciones que tengan como destinataria alguna de las entidades que cumplen los requisitos de la Ley 30/1994 gozarán de los beneficios y del régimen jurídico previsto en la misma, a cuyo estudio pormenorizado dedicaremos los siguientes apartados. En cambio, las aportaciones realizadas en favor de entidades no acogidas a dicha Ley, por no cumplir alguno de sus requisitos, sólo darán lugar a los beneficios previstos en la ley reguladora del impuesto personal del donante, esto es, del IRPF.

Por lo que se refiere a la forma que adopta el beneficio fiscal, los sujetos pasivos del IRPF que efectúen donativos en favor de las entidades a que se refieren el art. 41 y la disposición adicional sexta de la Ley 30/1994, tendrán derecho a practicar una deducción en la cuota de su impuesto personal[684] que, con carácter general, será del 20% de la aportación realizada. A la vez, el importe correspondiente a tales donaciones deberá incorporarse al de las inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural (art. 55.5 LIRPF) y al de los donativos efectuados a entidades no acogidas a la Ley 30/1994 (art.

[684] En relación a la citada configuración del beneficio fiscal, DEL CAMPO ARBULO ("Consideraciones sobre el régimen fiscal de las fundaciones en España", *Situación*, núm. 4, 1989, pág. 75) ha destacado como "en pocos años se ha pasado de constituir partidas deducibles de la base del IRPF a reducir, sucesivamente, los porcentajes y límites de esa deducción, no deducir de la base y deducir de la cuota, así como reducir progresivamente los porcentajes y límites de la deducción de la cuota". No podemos más que mostrarnos totalmente de acuerdo con esta crítica, en cuanto resulta más beneficioso para el sujeto que realiza una donación deducir el importe de lo donado en base, previamente a la aplicación de la escala de gravamen, que en cuota, una vez aplicada aquélla. A la vez, habiendo optado el legislador por esta última opción, hubiese resultado adecuado establecer unos mayores porcentaje de deducción.

56.3.b) LIRPF), a efectos de la aplicación del límite del 10% de la base liquidable del contribuyente (art. 56.1 LIRPF). Este aspecto será tratado con más detenimiento en el último punto de este apartado.

En relación a la normativa aplicable a las aportaciones realizadas por personas físicas a entidades sin finalidad lucrativa acogidas al régimen de la LFIF, ésta se halla recogida en los arts. 59 a 62, ambos inclusive, de la Ley 30/1994, no existiendo referencia alguna sobre las mismas en el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, de desarrollo reglamentario de aquélla.

1.1.2.- Supuestos y porcentajes de deducción

Por lo que se refiere a los supuestos incentivados, la Ley 30/94 incorpora algunas deducciones ya previstas en la Ley reguladora del IRPF, si bien elevando los porcentajes de deducción previstos, con carácter general, en aquélla, al tiempo que crea un nuevo supuesto[685].

Desde el punto de vista objetivo, el carácter de las aportaciones protegidas en el art. 59 LFIF permite hacer una clasificación en función de las características de los bienes aportados o medios en que se materializa la donación. Las aportaciones pueden ser en dinero o en bienes, y dentro de este último supuesto, en bienes del Patrimonio Histórico Español, obras de arte o bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria. Esta clasificación es la que utilizaremos a continuación para analizar las diferentes modalidades de aportaciones de personas físicas a entidades no lucrativas.

---

[685] Este nuevo supuesto está constituido por la donación de bienes que integrarán el activo de la entidad donataria. La inclusión de esta modalidad ha sido muy bien acogida por nuestra doctrina, hecho que, a la vez, no excluye críticas. En este sentido, GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO destacan que "en el ordenamiento general anterior, la deducibilidad de las donaciones de bienes estaban limitadas a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español. La reforma es evidente, aunque no requiera tanta celebración, pues se viene a reparar una discriminación - en relación a las personas jurídicas - injustificada", *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, op. cit.*, pág. 503.

1.1.2.1.- Donación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español

Las personas físicas que realicen un donativo en favor de alguna de las entidades especialmente protegidas en la LFIF tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto, según dispone el art. 59.1 LFIF, "el 20% de las donaciones puras y simples[686] de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español".

El origen de esta deducción se encuentra en el art. 70.2 LPHE, cuya redacción originaria establecía la deducibilidad del "20% de las donaciones puras y simples que (los sujetos pasivos del IRPF) hicieren en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, siempre que se realicen en favor del Estado y demás Entes públicos, así como de las que se lleven a cabo en favor de establecimientos, instituciones, Fundaciones o asociaciones, incluso las de carácter temporal, para arbitrar fondos, clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública por los Órganos competentes del Estado, cuyos cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos, y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente". El contenido de esta deducción pasó, con posterioridad, al art. 78.Seis.a) de la derogada Ley 18/1991[687] y, finalmente, al actual art. 55.3.a) de la Ley 40/1998. En ambos supuestos, la LIRPF no hace referencia expresa a la donación de bienes del PHE sino que efectúa una remisión a las deducciones por donativos "previstas en la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General", entre las que, como hemos visto, se encuentra aquélla.

---

[686] En relación a la calificación de esta donación como pura y simple, *vid. supra* apartado 1.3.1.1 del Capítulo III del presente estudio.

[687] Este artículo fue objeto de diversas redacciones a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. *Vid.* al respecto los comentarios realizados por BARCELÓ RICO-AVELLO: *Regímenes fiscales especiales en el Impuesto sobre sociedades, op. cit.*, pág. 188.

1.1.2.1.1.- Identificación de los bienes objeto de donación

Para gozar del beneficio fiscal previsto en el art. 59.1 LFIF, la donación debe materializarse en un determinado tipo de bienes, con unas características y naturaleza peculiares: debe tratarse de bienes del Patrimonio Histórico Español. Para la identificación de tales bienes es preciso acudir a la Ley 16/1985, de 25 de junio, de PHE, en cuyo art. 1.2 se establece que "integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico". Dentro de la amplia definición apuntada es posible distinguir tres categorías de bienes integrantes del PHE a las que se da una protección tributaria también diferenciada. Por un lado, se encuentran los denominados Bienes de Interés Cultural, a los que se da el máximo grado de protección; en segundo lugar, están los bienes incluidos en el Inventario General y, finalmente, la categoría integrada por los bienes que no son ni de interés cultural ni se encuentran inventariados pero que se hallan dentro del ámbito de aplicación de la LPHE[688].

Pues bien, para que la donación de bienes del PHE se encuentre fiscalmente incentivada en el marco de la LFIF es preciso que estos se hallen inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General (arts. 59.1 LFIF y art. 69.2 LPHE), o bien que hayan sido declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas de acuerdo con sus normas reguladoras[689]. A tal efecto, debemos tener en cuenta que en el

[688] Sobre la identificación de los bienes que forman parte del PHE y sus distintas categorías *vid*, por todos PEÑUELAS i REIXACH: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, op. cit.*, pág. 103 y ss; BASSOLS COMA, M.: "El Patrimonio Histórico Español: aspectos de su régimen jurídico", *RAP*, núm. 114, 1987, págs. 93 y ss. y ALEGRE ÁVILA: "La Administración Tributaria y el Patrimonio Histórico", *op. cit.*, págs. 1023 a 1083.

[689] Disposición adicional undécima LFIF.

Registro General de Bienes de Interés Cultural se inscriben los bienes de carácter mueble o inmueble que gozan de especial protección (art. 12.1 LPHE)[690], mientras que en el Inventario General constan aquellos bienes de carácter mueble que, no habiendo sido declarados de interés cultural, tengan una singular relevancia (art. 26.1 LPHE)[691].

En relación al procedimiento que debe seguirse para alcanzar la citada calificación, el art. 9 LPHE prevé la declaración de interés cultural de un bien por ella misma o por Real Decreto de forma individualizada, mediante expediente administrativo[692] que será incoado, de oficio o a instancia de cualquier persona, por la Comunidad Autónoma en cuyo ámbito territorial se encuentren los bienes que hayan de ser objeto de tal declaración, o bien el Ministerio de Cultura cuando se trate de bienes que integran el PHE adscritos a servicios públicos gestionados por la Administración del Estado o que formen parte del Patrimonio Nacional.

Dadas las especiales características de los bienes que son objeto de este procedimiento, el art. 11.1 LPHE determina que la incoación del expediente de declaración determinará la aplicación provisional a los bienes afectados del

---

[690] De acuerdo con el art. 12 LPHE: "1.- Los bienes declarados de interés cultural serán inscritos en un Registro General dependiente de la Administración del Estado, cuya organización y funcionamiento se determinarán por vía reglamentaria. A este Registro se notificará la incoación de dichos expedientes, que causarán la correspondiente anotación preventiva hasta que recaiga resolución definitiva. 2.- En caso de bienes inmuebles, la inscripción se hará por alguno de los conceptos mencionados en el art. 14.2. 3.- Cuando se trate de Monumentos y Jardines Históricos la Administración competente, además instará de oficio la inscripción gratuita de la declaración en el Registro de la Propiedad"

[691] De acuerdo con el art. 26.1 LPHE: "La Administración del Estado, en colaboración con las demás Administraciones competentes, confeccionará el Inventario General de aquellos bienes muebles del Patrimonio Histórico Español no declarados de interés cultural que tengan singular relevancia". A la vez, el art. 53 LPHE prevé que "los bienes integrantes del Patrimonio Documental y Bibliográfico que tengan singular relevancia, serán incluidos en una sección especial del Inventario General de bienes muebles del Patrimonio Histórico Español, conforme al procedimiento establecido en el art. 26 de esta Ley".

[692] Los organismos competentes para la incoación de dichos expedientes administrativos se hallan regulados en los arts. 6 y 9.2 LPHE y art. 11 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la LPHE.

régimen de protección previsto para los bienes declarados de interés cultural. Ante tal previsión nos cuestionamos, con MARTÍN FERNÁNDEZ, la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales de la Ley 30/94 a las donaciones de bienes incluidos en un expediente de declaración de interés cultural, cuestión que entendemos debe ser respuesta en un sentido negativo dada la redacción de los preceptos que establecen los beneficios que estudiamos. En efecto, tanto los apartados 1 y 3 del art. 59 como el art. 63.1.a) y c) de la LFIF establecen la necesidad de que exista una *previa inscripción* de los citados bienes para gozar de los incentivos fiscales previstos en la misma, inscripción que no existe todavía en el supuesto planteado puesto que precisamente se está solicitando la misma[693].

1.1.2.1.2.- Valoración de los bienes donados a efectos del cómputo de la deducción

Por lo que se refiere a la valoración de los bienes donados a efectos del cómputo de la deducción, el art. 60 LFIF hace una remisión al sistema de valoración efectuado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación[694], sistema regulado en el art. 8.e) del Real-Decreto 111/1986, de 10 de enero[695]. En el contexto descrito nos planteamos: ¿vincula al interesado la valoración efectuada por este órgano administrativo?. ¿Queda el interesado obligado a efectuar la donación una vez realizada la valoración del bien?. Pues bien, con GARCÍA LUIS entendemos que la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación es meramente orientativa para el donante, en cuanto éste podrá renunciar a efectuar la donación cuando

---

[693] *Vid.* MARTÍN FERNÁNDEZ: *El régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 204.

[694] Sobre la naturaleza, composición y funcionamiento de este órgano administrativo *vid.* ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J.L.: *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español*, Ed. Cívitas, Madrid, 1989, pág. 616 y PEÑUELAS i REIXACH: *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales, op. cit.*, pág.148.

[695] Cuando se trate de bienes de competencia autonómica, la valoración deberá ser realizada por sus órganos competentes, de acuerdo con las respectivas normas reguladoras (Disposición adicional undécima LFIF)

considere que el bien aportado tiene un valor superior al establecido por aquél órgano[696]. Ante tal disconformidad, el interesado perderá la posibilidad de donar el bien en las condiciones que venimos estudiando y aplicar los beneficios fiscales previstos en la LFIF, ya que la única vía que ésta prevé para valorar los bienes objetos de donación es acudir al citado órgano administrativo. Cualquier valoración efectuada por vía distinta a la apuntada carece de relevancia a los efectos de la Ley 30/1994.

Una vez obtenida y aceptada la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, el donante podrá aplicar una deducción en la cuota de su IRPF por un importe equivalente al 20% de aquella valoración.

1.1.2.2.- Donación de obras de arte de calidad garantizada

Junto a la donación de bienes del PHE, el art. 59.1 LFIF prevé una deducción del 20% para las "donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada en favor de las entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública".

Con la previsión que hemos estudiado en el apartado anterior - donación de bienes del PHE - quedaba prácticamente excluida la posibilidad de realizar donaciones incentivadas mediante la entrega de obras de artistas vivos, máxime si tenemos en cuenta que el art. 9.4 LPHE establece la imposibilidad de declarar como bien de interés cultural la obra de un autor vivo "salvo si existe autorización expresa del propietario o media su adquisición por la Administración". Este hecho fundamenta la inclusión de un nuevo supuesto con derecho a deducción, con el que se pretende dar respuesta

[696] GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones, op. cit.*, pág. 238.

a las peticiones que venían realizándose desde distintos sectores[697], demandas que quedan también reflejadas en el amplio debate parlamentario del Proyecto de Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales[698].

Aunque con matizaciones, el origen de esta figura se encuentra en el ordenamiento jurídico francés y, concretamente, en el art. 238 bis AB del Código General de Impuestos[699]. De acuerdo con este precepto, las empresas que compren obras originales de artistas vivos y las inscriban en una cuenta de activo inmovilizado podrán deducir, para la determinación de la base imponible del ejercicio en que se realiza la adquisición y los diecinueve siguientes, el importe del valor de adquisición de la obra por fracciones iguales. A tal efecto, es necesario que la obra adquirida sea expuesta al público, bien en los propios locales de la empresa o en otros ajenos, requiriendo, además, la difusión del lugar en que se efectúa la citada exposición así como de la gratuidad de su acceso[700]. Ahora bien, la aparente similitud entre esta figura y su configuración en el ordenamiento español queda diluida si tenemos en cuenta que en la LFIF se exige la transmisión del bien a entidades no lucrativas

---

[697] *Vid. La Vanguardia* de 14 de octubre de 1994: "Roca pacta con el PSOE la inclusión del arte contemporáneo en la Ley de Mecenazgo"; *El País* de 4 de noviembre de 1994: "El mecenazgo cuenta por fin con un marco legal"; *La Vanguardia* de 20 de octubre de 1994: "El Senado aprueba la Ley de Fundaciones y Mecenazgo con la abstención del PP; *El Mundo* de 20 de octubre de 1994: "La Ley de Mecenazgo y Fundaciones incrementa los incentivos para la donación de obras de arte".

[698] En este sentido, y a modo de ejemplo, la enmienda núm. 141 del Grupo Parlamentario Catalán (CiU) propone añadir otro supuesto de "deducción por las donaciones de obras de arte cuando previamente se acredite el interés de la fundación o asociación sin ánimo de lucro donataria en recibir la donación con las garantías de calidad de la obra que reglamentariamente se establezcan". La justificación de esta petición es que "las ventajas fiscales reconocidas, exclusivamente, a las donaciones de bienes inscritos o inventariados como de Interés Cultural limitan sus efectos, en general, a las obras de arte de autores fallecidos quedando excluida la mayor parte del arte contemporáneo", BOCG Congreso. V Legislatura. Serie A: Proyectos de Ley, 16 de marzo de 1994, núm. 39-7, pág. 76. En el mismo sentido, *vid.* la enmienda núm. 368 planteada por el Grupo Popular en el Congreso, *ibídem*, págs. 135 y 136.

[699] Introducido por el art. 7 de la Ley núm. 87-571 de 23 de julio de 1987, sobre el desarrollo del mecenazgo y modificado por las Leyes núm. 93-1353 de 30 de diciembre de 1993 y 96-559, de 24 de junio de 1996.

[700] *Vid.* en este sentido la Instrucción de 26 de febrero de 1988.

y asimiladas para que el donante pueda gozar del incentivo fiscal, mientras que en Francia es suficiente la adquisición de obra y su exposición pública[701].

1.1.2.2.1.- Identificación de los bienes objeto de donación

Para que las personas físicas puedan gozar de los beneficios fiscales previstos en el art. 59.1 *in fine* LFIF es preciso que la donación se materialice mediante la entrega de una" obra de arte de calidad garantizada", previsión que nos lleva a cuestionarnos qué debemos entender por tal ante la inexistencia de previsión expresa alguna en el texto de la ley que nos permita proceder a su identificación. En otros términos, el problema que plantean estas donaciones es la valoración de la obra como poseedora de calidad garantizada suficiente para poder ser donada en las condiciones que estudiamos en este apartado. Pues bien, de acuerdo con el art. 60 LFIF, es la Junta de Calificación, Valoración y Exportación el órgano administrativo encargado de determinar la suficiencia de la obra de arte y el valor de la misma, sin hacer referencia alguna a qué debe entenderse por "calidad garantizada", a cómo se mide su presencia o a los parámetros que deben ser utilizados para su determinación. Esta circunstancia, así como la redacción misma del precepto, ha llevado a algunos autores a considerar que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que deriva en un supuesto de discrecionalidad técnica de la Administración[702].

A nuestro juicio, el legislador utiliza unos términos extremadamente imprecisos para proceder a la identificación de las obras que pueden ser objeto

---

[701] La diferente configuración de este figura en los ordenamientos francés y español es duramente criticada por JIMÉNEZ DÍAZ, la entender que "el sentido del mecenazgo de la Ley francesa responde en este punto a una concepción mucho más realista que no exige a la empresa adquirente desprenderse del bien. En este caso, el mecenazgo se ejerce simplemente adquiriendo el bien (...) ,de modo que la Ley francesa conjuga el mero interés privado, expresado en la adquisición, con el público, al exigir la exposición de la obra y el libre acceso a la misma", en *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 190.

[702] *Vid.* en este sentido GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 241; DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 359 y MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 183.

de donación incentivada, circunstancia que hace pensar en la presencia de cierta discrecionalidad administrativa en su determinación. Ahora bien, la remisión a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación para la realización de la misma introduce ciertas dosis garantistas en aquella determinación, en cuanto ésta deberá emitir un informe en el que fundamente la admisión o denegación de la calidad de la obra. Evidentemente, este hecho no excluye la presencia de ciertas filias o fobias artísticas en los miembros del citado órgano administrativo, las cuales pueden ponerse de manifiesto, de manera más o menos expresa, en la admisión o denegación de la calidad de la obra objeto de donación[703].

1.1.2.2.2.- Valoración económica de la obra de arte

Una vez determinada la aptitud de la obra para ser donada en las condiciones estipuladas en el art. 59.1 LFIF, el citado órgano administrativo deberá determinar también su valor, el cual constituirá la base de la deducción aplicable en el impuesto personal del donante. Concretamente, las personas físicas que realicen la donación de una obra de arte de calidad garantizada podrán aplicar una deducción del 20% del valor de la obra en la cuota íntegra de su IRPF.

1.1.2.2.3.- Entidades beneficiarias de la donación

Por lo que se refiere a las entidades donatarias legitimadas para recibir las donaciones incentivadas en el art. 59.1 *in fine* LFIF, debemos indicar que su ámbito es mucho más reducido que en el supuesto de la donación de bienes del PHE. En efecto, cuando la donación se efectúa mediante la entrega de bienes del PHE las entidades donatarias pueden ser las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos de la LFIF y las

[703] *Vid.* en este sentido, SOPENA GIL: "El régimen tributario de la colaboración de las empresas en actividades de interés general establecido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", *op. cit.*, pág.357.

entidades contempladas en la disposición adicional sexta de la misma, mientras que en la donación de obras de arte de calidad garantizada se requiere, además, que éstas "persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y de fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública"[704]. La donación, por tanto, se halla limitada en su aspecto subjetivo, al condicionarse su incentivación al carácter de las actividades desarrolladas por la entidad donataria y al compromiso de ésta de exponer públicamente la obra.

1.1.2.3.- Donación de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria

El apartado segundo del art. 59 establece una deducción del 20% de las "donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el art. 42.1.a)". La redacción originaria del precepto únicamente admitía la donación de bienes que formasen parte del activo *material* de la entidad donataria, circunstancia que había sido duramente criticada por la doctrina al entender que quedaban excluidos bienes igualmente merecedores de los beneficios fiscales que estudiamos, tales como las donaciones de derechos o de títulos valores[705]. Haciéndose eco de tales críticas, el legislador elimina aquélla calificación en la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (art. 16.Tres).

---

[704] GARCÍA LUIS se muestra partidario de tal limitación al considerar que de este modo "el arte contemporáneo incentivado es aquel que va a ser disfrutado por la colectividad y no por unos pocos", *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 242.

[705] *Vid.* en este sentido, GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 245; GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a la Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales, op. cit.*, pág. 503; DEL CAMPO ARBULO: *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 361, así como la Resolución de la AEAT de 31 de octubre de 1996.

1.1.2.3.1.- Requisitos de la donación

Por lo que se refiere a la configuración de la donación incentivada en este precepto, la ley exige dos requisitos para la efectividad de la misma: por un lado, debe tratarse de *bienes* que formen parte de *activo* de la entidad donataria y, por otro, que dichos bienes contribuyan a la realización de las *actividades de interés general* desarrolladas por aquélla. Veamos con más detenimiento cada uno de dichos requisitos.

1.1.2.3.1.1.- Donación de bienes que formen parte del activo de la entidad donataria

En relación a los bienes susceptibles de donación, la primera cuestión que se nos plantea es la posibilidad de materializar la donación mediante la prestación de servicios a la entidad donataria o bien mediante la entrega de derechos, tales como un derecho de usufructo o de crédito, cuestión que nos lleva a determinar si dentro del término "bienes" pueden considerarse incluidos la prestación de servicios y los derechos o bien se trata de conceptos distintos e independientes. Pues bien, tal y como apuntábamos al estudiar los elementos definitorios de las actuaciones de mecenazgo[706], entendemos que las prestaciones de servicios son supuestos que se encuentran excluidos del ámbito de aplicación del precepto que estudiamos y, en general, de la Ley 30/1994, ya que, por un lado, en ningún caso se prevé de forma específica tal posibilidad y, por otro, no es posible extender por analogía el régimen del art. 59.2 LFIF a estos supuestos debido a la necesidad de interpretar de manera restrictiva las normas que prevén beneficios fiscales (art. 23.3 LGT)[707].

---

[706] *Vid. supra* apartado 1.5 del Capítulo III.

[707] En el mismo sentido apuntado, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ ("Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág.87) han entendido que "tanto el término 'bien' como las normas de valoración de las donaciones por la empresa (art. 64.2 de la LF) zanjan la cuestión a favor de la no deducibilidad". A la misma conclusión llega la DGT en las Resoluciones de 5 y 7 de marzo de 1997, 23 de diciembre de 1997 y 6 de octubre de 1999, entre otras.

Cuestión distinta es la posibilidad de donar derechos en las condiciones estipuladas en el precepto que estudiamos. En efecto, aunque la Ley 30/94 no es demasiado explícita en este punto, la extensión del incentivo a la donación de cualquier clase de activo nos lleva a entender que las donaciones de derechos, en cuanto integrantes del inmovilizado inmaterial dentro del activo de la entidad, son susceptibles de integrar tales aportaciones. En este sentido lo ha entendido de manera expresa la DGT al considerar que "a partir de la entrada en vigor de la Ley 55/1999 (1 de enero de 2000), ya no se distingue entre activos materiales e inmateriales, por lo que la donación del usufructo temporal de un inmueble (...) podrá acogerse al régimen fiscal de la Ley 30/1994"[708], y por extensión, lo mismo sucederá con cualquier otro derecho que tenga la consideración de activo inmaterial.

La segunda de las cuestiones que queremos analizar dentro de este apartado es la necesidad de que se trate de bienes que vayan a formar parte del "activo" de la entidad donataria. Como acertadamente señalan BLÁZQUEZ LIDOY Y MARTÍN FERNÁNDEZ, tal mención incluye, técnicamente, los inmovilizados materiales, inmateriales y financieros, las existencias, la tesorería y cualquier activo real con independencia de su naturaleza[709]. En otros términos, las donaciones incentivadas podrán ser realizadas mediante la entrega de bienes del activo circulante -como existencias o dinero-, del activo fijo o permanente -tales como maquinaria, equipos para procesos de información, terrenos o vehículos-, o bien del activo financiero -participaciones en empresas, obligaciones, bonos u otros valores-.

---

[708] *Cfr.* Resolución DGT núm. 351/2000, de 24 de febrero. Con anterioridad a dicha resolución, y dada la redacción del art. 59.2 LFIF vigente hasta 1999, la DGT había entendido que los incentivos fiscales de la Ley 30/1994 no eran aplicables a las donaciones de derechos, al tratarse de supuestos que forman parte del activo inmaterial de la entidad donataria, por lo que la entidad donataria debía integrar en su base imponible del IS el valor normal de mercado del correspondiente derecho de usufructo. *Vid.* en este sentido, entre otras, Resolución núm. 647/1998, de 20 de abril.

[709] "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 87.

1.1.2.3.1.2.- Donación de bienes que contribuyan a la realización de las actividades de interés general propias de la entidad donataria

El segundo requisito exigido por el artículo que analizamos consiste en la vinculación de los bienes donados a la realización de los fines propios de las entidades donatarias, es decir, a fines de interés general. Este requisito podría parecer, en principio, innecesario para las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro receptoras de estas donaciones, puesto que la afectación de la mayor parte de su patrimonio a la consecución de dichos fines es consustancial a su propia naturaleza y existencia[710]. La exigencia de este requisito entendemos que tiene su fundamento en el hecho de que las entidades no lucrativas pueden desarrollar, junto a las actividades de interés general que les son propias, actividades económicas, por lo que en tal supuesto se exige que los bienes recibidos mediante una donación no se destinen a este último tipo de actividades. Además, el requisito apuntado también encuentra sentido si tenemos en cuenta el resto de entidades al que se hace extensivo el incentivo que estudiamos, por no ser la afectación permanente de sus bienes a la consecución de fines de interés general su característica principal.

En este contexto, entendemos que en ambos supuestos se pretende evitar la deducción por la donación de bienes que no contribuyan a la realización de fines de interés general pero que en cambio, sí integran el activo de la entidad donataria[711]. En este sentido, la DGT ha vinculado la

---

[710] El art. 42.1.b) LFIF dispone que las entidades que llevan a cabo actividades de interés general deben "destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto". Pese a que la afectación a tales fines debe ser, por tanto, mayoritaria (70%), entendemos que el requisito establecido en el art. 59.2 LFIF pretende evitar que la entidad donataria afecte los bienes recibidos a través de donaciones a fines distintos a aquellos, por ejemplo, a la explotación económica llevada a cabo por la entidad.

[711] Como señala GARCÍA LUIS (*Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 245), este sería el caso de un artista que dona a una fundación una obra de arte (un cuadro, una alfombra, una mesa) realizada por él mismo y que la fundación va a dedicar al ornato de su sede activándolo como inmovilizado material. En este supuesto, no parece que tal donación dé derecho a la deducción que estudiamos pues faltaría el requisito de la contribución a los fines de interés general de la entidad donataria si tal requisito se interpreta de manera restrictiva.

deducibilidad de estos bienes al destino final que la entidad no lucrativa dé a los mismos, negando tal opción cuando se desconoce el destino que aquélla dará a los bienes recibidos[712] así como cuando estos son inmediatamente vendidos a terceros por la entidad donataria[713]. En el sentido apuntado, y como garantía del cumplimiento de dichos fines de interés general, el art. 66.4 LFIF exige que en el certificado que la entidad donataria debe expedir a favor del donante conste el destino que aquélla dará al objeto donado en cumplimiento de sus fines específicos.

En conclusión, la concurrencia simultánea de ambos requisitos -esto es, que el bien forme parte del activo y que contribuya a la realización de las actividades de interés general de la entidad donataria- estrecha de manera sustancial el ámbito objetivo de aplicación del incentivo que estudiamos, a la vez que busca eliminar una vía fraudulenta por la que donante y donatario se beneficien de un régimen de incentivos fiscales pensado para actividades que buscan la contribución con el bien general, contribución que no existirá cuando la entidad donataria venda los bienes recibidos o los vincule a una explotación económica ajena a los fines de interés general que fundamentan su existencia.

1.1.2.3.2.- Configuración del incentivo

A diferencia de los supuestos estudiados en los apartados anteriores, la base de la deducción aplicable a las donaciones de bienes que formen parte del activo está constituida, con carácter general, por el valor de adquisición de los

---

[712] *Vid.* en este sentido, la Resolución de la DGT núm. 53/98, de 19 de enero, en la que se plantea la deducibilidad de la donación de un inmueble a una fundación acogida a la Ley 30/1994, desconociendo el donante el destino final que la donataria dará al mismo: si lo destinará a oficinas, lo arrendará o lo venderá. Ante tal desconocimiento, la DGT determina el incumplimiento de los requisitos previstos en el art. 59.2 LFIF.

[713] En este sentido, la Resolución de la DGT núm. 52/98, de 19 de enero niega la deducibilidad de la donación de cuadros a una asociación católica que después los vende para obtener dinero con el que financiar sus actividades. Lo mismo sucede en la Resolución núm. 2084/2000, de 17 de noviembre al establecer la no deducibilidad de la donación de material deportivo y ropa efectuada por una empresa a una entidad acogida a la Ley 30/1994, por proceder ésta a la inmediata venta del mismo.

bienes donados[714], valor que se determinará por aplicación de las reglas del IRPF.

Pues bien, de acuerdo con el art. 33.1 LIRPF[715], el valor de adquisición de los bienes donados estará constituido por el importe real de la adquisición, importe al que deberán añadirse el coste de las inversiones y mejoras realizadas en dichos bienes, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubiesen sido satisfechos por el adquirente. Al importe así determinado se restarán, en su caso, las amortizaciones reglamentariamente practicadas.

Por lo que se refiere al *importe real* de la adquisición, debemos entender que corresponde al "importe efectivamente satisfecho para la adquisición del bien"[716], esto es, al precio de adquisición en sentido estricto, puesto que otras cuantías que pudiesen haber sido satisfechas en el momento de la adquisición son objeto de un tratamiento diferenciado por el propio art. 33.1 LIRPF. En este punto, hay que preguntarse qué debemos entender por importe real de la adquisición en aquellos supuestos en que el bien objeto de donación no fue adquirido mediante contraprestación expresa, sino que entró en el patrimonio del donante vía herencia, legado o donación. Pues bien, las reglas aplicables a estos supuestos son expuestas en el propio art. 34 LIRPF, de acuerdo con el cual se considerará como importe real de

---

[714] Esta previsión es criticada por CASERO BARRÓN al entender que existe un claro perjuicio económico en relación a la utilización de bienes culturales para pagar impuestos, en cuyo caso se utiliza el valor de mercado (art. 19 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio). En cambio, "para aplicar las desgravaciones en las donaciones se aplica el valor de adquisición, salvo en los bienes del apartado anterior. Es decir, si un señor hereda o tiene un bien, paga impuestos por el valor de mercado, pero si lo regala como mecenas se le toma el valor que tenía, por ejemplo, cuando lo heredó o lo compró, aunque se haya multiplicado por diez o por veinte", en "Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones", *op. cit.*, pág. 85.

[715] Para la determinación de los valores de adquisición y transmisión en las transmisiones a título gratuito, el art. 34 LIRPF remite a las reglas establecidas, con carácter general, en el art. 33 LIRPF.

[716] *Cfr.* ESCRIBANO LÓPEZ: "Comentarios al art. 33 LIRPF", en la obra colectiva *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes, op. cit.*, pág. 261.

adquisición el declarado o comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Al importe real de la adquisición se debe adicionar, en su caso, *el coste de las inversiones y mejoras* realizadas en los bienes objeto de donación[717], coste que no incluye exclusivamente las inversiones y mejoras de índole física sino también "cualquier alteración de orden jurídico que amplíe o mejore el derecho del contribuyente"[718], tal como la adquisición del pleno dominio por el nudo propietario como consecuencia de la extinción del usufructo o la indemnización pagada por el propietario al arrendatario en la resolución del contrato de arrendamiento[719]. También deben tenerse en cuenta los *gastos y tributos inherentes a la adquisición* del bien que hubiesen sido satisfechos por el adquirente, tales como el ITP y AJD y los gastos de registro, fedatario público o tasación pericial, quedando excluidos los intereses y otros gastos de financiación[720].

De la suma correspondiente a las cuantías anteriores se restará el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, debiéndose computar, en todo caso, la amortización mínima. En este punto entendemos que, pese a la expresión "en todo caso" utilizada en el art. 38 RIRF[721], las amortizaciones fiscalmente deducibles corresponden exclusivamente a bienes

---

[717] En este punto debemos recordar que las inversiones y mejoras hacen referencia a cuantías que derivan en un incremento del valor del bien, circunstancia que permite distinguir tales importes de los gastos de conservación y reparación cuyo fin es el mantenimiento del bien en adecuadas condiciones y, por ello, excluidos del valor de adquisición.

[718] *Cfr.* ESCRIBANO LÓPEZ, *op. últ. cit.*, pág. 262.

[719] *Vid.* en este sentido PÉREZ ROYO: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, op. cit.*, citado por ESCRIBANO, *ibídem*.

[720] BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 94) han criticado que estas cuantías queden integradas dentro de la base de deducción por donación, ya que para los citados autores carece de sentido que el donante pueda resarcirse del 20% de los gastos de notaría o del ITP satisfecho en el momento de la adquisición.

[721] Sobre la interpretación de este artículo y sus efectos en el cálculo del valor de adquisición *vid.* los interesantes comentarios de GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, págs. 252 a 254.

que hayan sido cedidos a terceros, esto es, a los inmuebles o muebles arrendados o subarrendados, a derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles, a los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica y al arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas. En estos casos, se computará la amortización mínima, con independencia de su consideración como gasto. A tal efecto tiene la consideración de amortización mínima la resultante de aplicar el período máximo de amortización en atención a los porcentajes de amortización que resulten aplicables en cada caso[722] .

Una vez determinado el valor de adquisición de acuerdo con las reglas hasta aquí expuestas, nos planteamos la posibilidad de aplicar al mismo los correspondientes coeficientes de actualización en el supuesto de donación de bienes inmuebles. En efecto, la LIRPF prevé la aplicación de determinados coeficientes de actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles a efectos de compensar el efecto que el transcurso del tiempo causa sobre aquél. Aunque ésta es una previsión pensada, en principio, para la determinación del importe de la ganancia o pérdida que la transmisión del bien genera en el patrimonio del donante, el art. 60.2 LFIF hace una remisión global al valor de adquisición "determinado de acuerdo con las reglas del IRPF", determinación en la que quedan incluidos aquellos coeficientes (art. 33.2 LIRPF). De este modo, en los supuestos en que la donación se materialice mediante la entrega de bienes inmuebles, el valor de adquisición determinado de acuerdo con las reglas establecidas en el art. 33.1 LIRPF se actualizará teniendo en cuenta los siguientes coeficientes[723]:

---

[722] *Vid.* art. 38 RIRPF.

[723] Conviene recordar que estos coeficientes son anualmente aprobados por Ley de Presupuestos y que se aplicarán del siguiente modo: a) sobre el *importe real* por el que se hubiese efectuado la adquisición, atendiendo al año de su adquisición; b) sobre las *inversiones y mejoras*, atendiendo al año en que se realizaron; y c) sobre las *amortizaciones*, en función del año al que correspondan (art. 33.2 LIRPF). Además, en el caso de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, la actualización del valor de adquisición se producirá mediante la aplicación de los coeficientes previstos para el Impuesto sobre Sociedades.

Año adquisición	Coeficiente 2001[724]	Coeficiente 2002[725]
1994 y anteriores	1'080	1,1016
1995	1.141	1'1638
1996	1,102	1'1240
1997	1'080	1'1016
1998	1'059	1'0802
1999	1'040	1'0608
2000	1'020	1'0404
2001	1'000	1'0200
2002	-	1'0000

En caso de que el bien donado haya sido elaborado o producido por el propio donante, su valoración se realizará atendiendo al coste de producción debidamente acreditado, sin que, en ningún caso, pueda ser superior al valor de mercado (art. 60.2 *in fine* LFIF). El artículo en cuestión no añade nada más al respecto, por lo que será preciso acudir a la normativa reguladora del impuesto personal del donante para la concreta determinación del coste de producción del bien. Cuando el donante sea una persona física que ostente la condición de empresario o profesional y que, además, determine su base imponible mediante la aplicación del método de estimación directa, la delimitación del coste de producción se efectuará mediante la aplicación de las normas del Impuesto de Sociedades[726], dada la remisión que el art. 26 LIRPF efectúa a aquéllas. En cambio, cuando las donaciones sean efectuadas por personas físicas distintas de las anteriores, esto es, por personas físicas no empresarios o profesionales o por personas físicas empresarios o profesionales que determinen su base imponible por aplicación del método de estimación objetiva, no existen normas expresas aplicables a la

[724] Art. 59 de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001 y art. 61 de la misma en relación a los coeficientes de actualización aplicables a los bienes inmuebles afectos a actividades económicas.

[725] Art. 58 de la Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002 y art. 61 de la misma en relación a los coeficientes de actualización aplicables a bienes inmuebles.

[726] *Vid. infra* apartado 2.1.3 del presente capítulo.

determinación del coste de producción por lo que deberá atenderse al importe de los gastos directos e indirectos en los que ha incurrido el donante, sin que la suma de los mismos pueda derivar en un valor superior al precio de mercado del bien donado.

No queremos concluir este apartado sin hacer mención de las discriminaciones que, en su caso, pueden producirse por el actual sistema de valoración de las donaciones de bienes del activo de la entidad donataria. En efecto, "la deducción será distinta si el donante tiene el bien desde hace tiempo - o le costó poco su producción -, que si lo adquiere recientemente: a igual esfuerzo económico, dispar resultado desgravatorio"[727], y, consecuentemente, posible vulneración del principio de igualdad.

1.1.2.4.- Donaciones dinerarias

La última modalidad de donaciones incentivadas en el art. 59 LFIF hace referencia a las donaciones dinerarias efectuadas "para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el art. 42.1.a), o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español".

A diferencia de los supuestos estudiados en los puntos anteriores, el apartado tercero del art. 59 LFIF incentiva las donaciones dinerarias, las donaciones efectuadas no es especie sino mediante la entrega de dinero en efectivo a la entidad donataria[728]. Ahora bien, para que las cantidades

---

[727] *Cfr.* GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a la Ley de fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 507.

[728] En este punto, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ ("Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 87) han considerado, a nuestro juicio acertadamente, que la regulación específica de este tipo de donaciones debería ser suprimida si consideramos que dentro de las donaciones de bienes

donadas den al contribuyente derecho a deducción aquéllas deben ser destinadas por la entidad receptora a ciertos fines de interés general predeterminados por el legislador. En efecto, las cuantías que la entidad donataria reciba por esta vía únicamente podrán ser destinadas al cumplimiento de los fines de interés general recogidos en el art. 42.1.a) LFIF, o bien a la conservación, reparación y restauración de los bienes integrantes del PHE y los bienes inscritos en los registros autonómicos correspondientes. Esta última declaración parece, en cierto modo, reiterativa, pues dichos fines entendemos que quedan integrados dentro de los fines culturales o, en todo caso, en los fines "análogos" a los enumerados en el art. 42.1.a) de la LFIF.

Igual que sucede en las donaciones de bienes del activo de la entidad donataria, en este supuesto se plantea la dificultad de determinar el modo en que se cumplen los fines de interés general a los que deben ser destinadas las cantidades recibidas por la entidad donataria[729]. De todos modos, el art. 66.4 LFIF exige que en el certificado expedido por la entidad donataria conste el "destino" que ésta dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica, exigencia que debe ser entendida como una garantía de la efectiva aplicación a fines de interés general de las cuantías recibidas.

---

que deban formar parte del activo de la entidad donataria se encuentra la tesorería. Esto es, el dinero, como bien que es y por formar parte del activo, es un bien susceptible de donación incentivada en los términos establecidos en el art. 59.2 LFIF, de manera que su regulación posterior en el art. 59.3 LFIF incurre en redundancia, siendo aconsejable su supresión.

[729] En relación a dicha dificultad, GARCÍA LUIS determina que "dada la fungibilidad del dinero, el requisito de la afectación a una determinada finalidad es esencial. El problema de nuevo puede provenir de las formas en que se cumplen los fines de interés general. En nuestra opinión, estas actividades que deben financiarse con cargo a los donativos son las que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines de interés general. Por ello, creemos que el dinero no puede destinarse a financiar nada más que las actividades mediante las cuales la entidad no lucrativa realiza directamente sus fines, incluyendo las explotaciones económicas a través de las cuales se llevan a cabo precisamente estos fines, pero no aquéllas desligadas del cumplimiento directo de sus fines específicos y que son desarrolladas por la entidad como modo, legítimo por supuesto, de allegar recursos para la financiación de las finalidades típicas. Téngase en cuenta que los rendimientos de este último tipo de explotaciones económicas están siempre gravados por el Impuesto sobre Sociedades, mientras que los obtenidos en el

El art. 59.3 LFIF incluye un inciso final en el que extiende el régimen de incentivos previsto para las donaciones dinerarias a las cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a las entidades especialmente protegidas en la LFIF, siempre que no se correspondan con una prestación de servicios en favor del asociado[730]. De este modo, las personas físicas que estén afiliadas a una entidad no lucrativa podrán aplicar una deducción del 20% sobre el importe total de las cuotas de afiliación satisfechas, siempre que no reciban ningún tipo de contraprestación o beneficio por el pago de aquéllas.

Esta limitación resulta absolutamente lógica si tenemos en cuenta que las aportaciones incentivadas en el marco de la Ley 30/94 revisten la forma de donaciones y, como tales, se caracterizan por el ánimo de liberalidad, la gratuidad y la voluntariedad del acto[731]. En efecto, el fundamento de tal limitación hay que encontrarlo en la exclusión de los supuestos en que la cuantía satisfecha se corresponda con una efectiva prestación de servicios a favor de los asociados, puesto que en tal caso desaparecería el ánimo de liberalidad de la acción llevada a cabo. La única cuestión que nos planteamos

---

desarrollo de las primeras, no siempre, puesto que pueden declararse exentos", *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 257.

[730] Las personas jurídicas no gozan de esta posibilidad o, al menos, existe silencio normativo en este punto. GARCÍA LUIS (*Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 256) considera que dicha omisión estaría justificada "en la medida en que las asociaciones de las que forman parte las personas jurídicas, pagando sus respectivas cuotas, prestan precisamente en contraprestación de dicho pago los servicios respectivos". En contra DEL CAMPO ARBULO (*La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 366) entiende que las personas jurídicas también pueden concurrir a una asociación con carácter desinteresado, como sucede en las asociaciones culturales. Para el autor, la omisión de este beneficio para las personas jurídicas podría encontrarse en el hecho que "sólo pueden formar parte de las asociaciones las personas físicas no las jurídicas" atención al art. 3.1 de la Ley de Asociaciones.

[731] En la Resolución de la DGT de 30 de junio de 1997 se establecen los parámetros que deben estar presentes para que las cuotas asociativas den derecho a aplicar la deducción prevista en el art. 59.3 LFIF. En este sentido, la DGT establece que es preciso que en las mismas concurran dos notas básicas: la voluntariedad y el ánimo de liberalidad. En relación a este último requisito, la DGT entiende que el ánimo de liberalidad está presente cuando no existe contraprestación u otorgamiento de derechos a los aportantes a cambio de las cuotas de afiliación satisfechas.

en este punto es si debe existir una efectiva prestación y uso por parte del asociado o basta con que tal prestación exista, con independencia de que el asociado haga uso o no de ella, para que desaparezca el derecho de deducción. A nuestro juicio, es suficiente con que exista tal prestación y la posibilidad del asociado de beneficiarse de la misma, puesto que se crea una expectativa de uso o consumo en favor del asociado que podrá ser materializada cuando aquél lo estime oportuno[732].

1.1.3.- Tratamiento de las alteraciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes

1.1.3.1.- Regla general: sujeción de las alteraciones patrimoniales derivadas de las transmisiones lucrativas de bienes a entidades no lucrativas

Las ganancias y pérdidas patrimoniales están concebidas, en nuestro ordenamiento, como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición[733]. De este modo, la LIRPF exige la presencia de dos requisitos para que se entienda producida una alteración patrimonial sujeta a tributación en su ámbito de aplicación: por un lado, es preciso que exista una variación en el valor del patrimonio del contribuyente, de manera que éste incremente o disminuya y, además, que se produzca una alteración en la composición de aquél debido a la entrada o salida de bienes en el mismo. Consecuentemente, el legislador ha optado por no gravar los

---

[732] *Vid.* este sentido, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ: "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 102. Así parece entenderlo también la DGT al determinar que no existe ánimo de liberalidad y, por tanto, la aportación no resulta deducible, cuando ésta implique el derecho del asociado a obtener un bien o servicio o cuando otorgue derechos a gozar en condiciones especiales de las actividades de la asociación, o incluso, cuando el objeto de ésta sea la defensa de los intereses comunes de sus miembros (DGT de 7 de abril de 1994). En contra del criterio expuesto, DEL CAMPO ARBULO (*La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 364) ha entendido que en este caso podría considerarse como donación la porción de cuota que excediera del gravamen por aplicación del art. 622 CC.

[733] *Vid.* art. 31 y ss LIRPF.

incrementos de valor de los elementos del patrimonio cuando estos se producen, sino en el momento de manifestarse como consecuencia de su transmisión. Por ello, la donación de un bien a una entidad no lucrativa puede producir en el patrimonio de donante y donatario una alteración patrimonial que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial sujeta a tributación.

En efecto, cuando una persona física realiza una donación *inter vivos* a una entidad no lucrativa se produce una variación en el valor de su patrimonio y, además, una alteración en su composición debido a la salida del elemento donado de la masa patrimonial del contribuyente. Ante esta situación, la LIRPF entiende que se produce una alteración patrimonial que derivará en una ganancia o pérdida de patrimonio que, en principio, estará sujeta a tributación en el IRPF del transmitente, pese a no mediar contraprestación real alguna a cambio de la donación recibida[734]. En cambio, no considera sujeta la ganancia que tal aportación genera en el patrimonio del adquirente ya que la misma estará gravada en el correspondiente ISD.

1.1.3.2.- Exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la donación. Contradicción entre los arts. 31.4 LIRPF y 62 LFIF

Pese a la inicial sujeción de las alteraciones patrimoniales derivadas de las aportaciones que integran el mecenazgo, el art. 31.4.a) LIRPF determina la exención de las *ganancias* patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a cualquier entidad no lucrativa acogida al régimen de la Ley 30/94[735].

---

[734] Esta circunstancia ha llevado a GARCÍA LUIS a calificar las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas inter vivos como una ficción jurídica, ya que "quien dona un bien no obtiene una ganancia sino todo lo contrario, sale de su patrimonio el bien y no entra nada en el mismo", en *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 266.

[735] Concretamente, el art. 31.4.a) LIRPF establece que estarán exentas de tributación "las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el art. 55.3 de esta Ley". Como acertadamente han destacado BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ ("Reflexiones sobre la situación

A diferencia del art. 44.5.b) de la derogada Ley 18/1991[736], la nueva LIRPF únicamente excluye de gravamen las *ganancias* patrimoniales derivadas de las donaciones a entidades no lucrativas, de manera que las pérdidas que tal donación pudiese generar se encuentran plenamente sujetas a tributación. Esta previsión entra en clara contradicción con el art. 62 LFIF, de acuerdo con el cual "no se someterán al impuesto los *incrementos o disminuciones patrimoniales* que se pongan de manifiesto con ocasión de donaciones de los bienes a los que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 59 de la presente Ley, efectuadas en favor de las entidades contempladas en la misma". En efecto, en caso de que una persona física realice una donación a una entidad no lucrativa que derive en una pérdida patrimonial, ésta deberá integrarse en la base imponible del IRPF del donante si atendemos a las previsiones de la LIRPF, mientras que estará exenta de tributación si tenemos en cuenta la letra de la Ley 30/94. Ante esta clara contradicción y pese a la no derogación expresa del art. 62 LFIF por la Ley 40/1998[737], entendemos que el art. 62 LFIF ha sido derogado por el art. 31.4.a) LIRPF dada la incompatibilidad entre ambos preceptos[738], de manera que

---

actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo, *op. cit.*, pág.97) la remisión que el citado artículo efectúa al art. 55.3 LIRPF resulta errónea si tenemos en cuenta que únicamente en los supuestos regulados en el apartado a) del mismo se generarán ganancias patrimoniales sujetas a tributación, ya que en su apartado b) sólo se prevén donaciones dinerarias las cuales, por definición, no dan lugar a alteraciones patrimoniales propiamente dichas.

[736] El art. 44.5.b) de la Ley 18/1991 establecía la exención tanto de los *incrementos* como de las *disminuciones* patrimoniales derivadas de las donaciones efectuadas a entidades no lucrativas.

[737] De acuerdo con la disposición derogatoria única.2º.10 de la Ley 40/1998, conservarán su vigencia "la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, *salvo en lo relativo al límite de la deducción a que se refiere su artículo 61*". De este modo, se mantiene la vigencia del art. 62 generador de la polémica apuntada.

[738] Siguiendo al profesor FERREIRO podemos decir que "las normas tributarias, como en general toda norma jurídica, puede cesar en su vigencia por tres causas. O bien porque transcurre el plazo determinado y previsto en la respectiva disposición. O bien porque una norma posterior la deroga expresamente. O bien, por último, *porque el contenido de una norma posterior es incompatible con el de una anterior que queda así tácitamente derogada* (art. 2.2 del

únicamente las ganancias patrimoniales generadas por las transmisiones lucrativas de bienes a entidades no lucrativas estarían exentas de tributación[739].

De este modo, se daría primacía a la opción más beneficiosa para el contribuyente, en respuesta a las críticas que la redacción del art. 62 LFIF suscitó en el momento de su aprobación en cuanto imposibilitaba la compensación de la pérdida generada por la donación con las ganancias que el contribuyente hubiese podido tener en el ejercicio[740]. La exención de las pérdidas patrimoniales derivadas de la donación de los bienes indicados determinaba que, en ocasiones, resultase fiscalmente más beneficioso transmitir una obra de arte cuyo valor se había devaluado que donarla en las condiciones previstas en la Ley 30/94. En efecto, en el primer caso, la pérdida de patrimonio resultante de la transmisión sería susceptible de ser compensada con las ganancias obtenidas por el contribuyente durante el mismo período impositivo, de modo que la porción de base imponible correspondiente a alteraciones patrimoniales sería menor que la resultante de computar únicamente las ganancias obtenidas. En cambio, en el segundo supuesto la pérdida patrimonial no se hallaría sujeta al impuesto, de manera que no se podría compensar con las ganancias patrimoniales generadas en aquel ejercicio.

Puede decirse, en fin, que cuando una persona física realiza una donación a favor de una entidad no lucrativa acogida a la LFIF el ordenamiento premia tal comportamiento con un doble beneficio fiscal: por un lado, prevé la posibilidad de aplicar una deducción en la cuota del

---

Código Civil" (las cursivas son nuestras), en *Curso de Derecho Financiero Español, op. cit.*, pág. 136.

[739] En el mismo sentido apuntado se manifiestan BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ: "Reflexiones sobre la situación actual (...)", *op. cit.*, pág.98.

[740] *Vid.* en este sentido, ARIAS VELASCO: *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre, op. cit.*, pág. 123; ESCRIBANO: "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994", *op. cit.*, pág. 12 y JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 223.

impuesto personal del donante, según los porcentajes y supuestos previstos en la LFIF, y por otro, la ganancia patrimonial resultante de tal acción no estará sujeta a tributación de acuerdo con las previsiones del art. 31.4 LIRPF.

1.1.4.- Límites de la deducción

En la concreta aplicación de la deducción correspondiente a las donaciones efectuadas por personas físicas a entidades no lucrativas, el aportante deberá tener en cuenta el límite establecido en el art. 56.1 LIRPF[741], de acuerdo con el cual "la base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 de esta ley no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente"[742].

De este modo, el donante deberá determinar, en primer lugar, la base de deducción, constituida por el importe total de los donativos efectuados a fundaciones inscritas en el registro correspondiente y a asociaciones declaradas de utilidad pública acogidas o no a la Ley 30/94, así como las inversiones y gastos en bienes de interés cultural[743], teniendo en cuenta que dicho importe no podrá superar, en ningún caso, el 10% de la correspondiente base liquidable. En caso de exceder el citado límite, el contribuyente deberá valorar la forma de optimizar los gastos en que ha incurrido durante el ejercicio, ya que los porcentajes de deducción previstos

---

741 De acuerdo con la redacción dada al mismo por el artículo 58.Cinco de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

742 Originariamente, este límite se establecía en el art. 61 LFIF, el cual ha sido derogado por la disposición derogatoria única apartado 2º punto 10 LIRPF. En su configuración inicial, el citado límite se establecía en un 30% de la base liquidable del contribuyente, teniendo en cuenta que las cuantías que integraban la base de deducción no eran únicamente las donaciones a entidades no lucrativas y las inversiones y gastos en bienes de interés cultural, sino también las primas de contratos de seguros de vida, muerte o invalidez así como las cuantías destinadas a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

743 Concretamente, se trata de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, así como de las cuantías destinadas a la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de dichos bienes.

para cada uno de los supuestos que integran la base de deducción son distintos. En este sentido, le resultará fiscalmente más beneficioso empezar deduciendo aquellas actuaciones que tengan previsto un porcentaje de deducción más elevado e ir descendiendo hasta cubrir el límite fijado en la norma[744]. Veamos un ejemplo práctico.

Imaginemos un contribuyente con una base liquidable general de 1.350.000 ptas que ha realizado las siguientes aportaciones e inversiones: 200.000 ptas a una asociación acogida a la Ley 30/1994; 150.000 ptas a una fundación registrada pero no acogida a la Ley 30/94 y 200.000 ptas de inversión en bienes de interés cultural. Pese a haber realizado inversiones y donaciones con derecho a deducción por importe de 550.000 ptas únicamente podrá aplicar los incentivos previstos en la LIRPF sobre 350.000 ptas, por ser éste el límite máximo previsto en el art. 56 LIRPF (10% de la base liquidable del contribuyente, esto es, 10% de 1.350.000 ptas). En este contexto, el contribuyente deberá determinar cuáles son los supuestos para los que la ley prevé unos porcentajes más elevados de deducción y aplicarlos en primer lugar. Concretamente, en el supuesto planteado resultará fiscalmente más ventajoso aplicar, en primer lugar, la deducción por aportaciones a entidades acogidas a la ley 30/1994, posteriormente, la deducción por inversiones en bienes de interés cultural y, en último lugar, la deducción por donaciones a entidades no acogidas a la Ley 30/1994, en cuanto los porcentajes de deducción son del 20%, 15% y 10% respectivamente[745].

---

[744] *Vid.* en este sentido los comentarios al art. 56 LIRPF de ORÓN MORATAL en la obra colectiva *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes, op. cit.*, pág. 428 y BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ: "Reflexiones sobre la situación actual ...", *op. cit.*, pág. 100.

[745] De este modo, la aplicación más favorable para el contribuyente sería la siguiente: 20% sobre 200.000 y 15% sobre 150.000 ptas, de manera que el importe total de la deducción sería de 62.500 ptas. En cambio, la opción menos favorable supondría una deducción total de 45.000 ptas resultantes de aplicar el 10% sobre 150.000 y el 15% sobre 200.000 ptas. En consecuencia, podemos decir que a iguales aportaciones, el contribuyente podrá dejar de deducir 17.500 ptas, según cuál sea el modo en que aplique los límites previstos en el art. 56 LIRPF.

El límite conjunto que rige para las aportaciones a entidades sin ánimo de lucro y las inversiones y gastos en bienes de interés cultural debería ser, a nuestro juicio, revisado por el legislador ya que desincentiva, desde el punto de vista fiscal, la donación de importantes cantidades o de parte del patrimonio del sujeto pasivo en favor del mecenazgo. En efecto, la facilidad de sobrepasar el límite conjunto del 10% y la imposibilidad de deducir en posteriores períodos impositivos las cuantías que no hayan podido ser aplicadas por exceso del citado límite, suponen una clara barrera a la incentivación fiscal de estas conductas[746].

Por lo que se refiere a la magnitud sobre la que debe aplicarse el límite del 10%, esto es, la base liquidable, existen ciertos problemas en relación a su delimitación conceptual. En efecto, el art. 15.4 LIRPF establece , siguiendo las previsiones del art. 53 LGT[747], que la "base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible las reducciones previstas en el art. 46 de esta ley", determinando a continuación la existencia de dos magnitudes distintas: la base liquidable general y la base liquidable especial, siendo la primera el resultado de practicar sobre la base imponible las correspondientes reducciones, y coincidiendo la segunda con la parte especial de la base imponible (art. 48 LIRPF). Ante esta diversidad de criterios, nos cuestionamos cuál es la base liquidable que debemos tener en cuenta a efectos de calcular el límite del 10%, esto es, si únicamente deberá tomarse el importe de la base liquidable general o bien la suma de ésta y la base liquidable especial.

---

[746] Así lo ha destacado ARIAS VELASCO, que de modo ejemplificativo indica que "no se encuentra ningún estímulo idóneo para la decisión de la persona que, en un momento de su vida, dona una parte importante de su patrimonio con fines altruistas. En Cataluña existen ejemplos ilustres, como las aportaciones del Sr. Sabartés al Museo Picasso o la dotación de la Fundación Tàpies. Parece claro que el límite del 30 por 100 de renta haría irrisorio el estímulo fiscal a una decisión de este tipo", *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre, op. cit.*, pág. 122.

[747] El tenor literal de este artículo es el siguiente: "Se entiende por base liquidable el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones establecidas por la Ley propia de cada tributo".

A nuestro juicio, la magnitud que el contribuyente deberá tener en cuenta a efectos de la aplicación del citado límite está constituida por la suma de la base liquidable general y especial[748], como consecuencia de la propia estructura del IRPF. En efecto, el legislador ha establecido una doble base imponible, general (art. 38 LIRPF) y especial (art. 39 LIRPF), la primera compuesta por la totalidad de rentas del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en más de dos años, las cuales forman parte de la parte especial de dicha base. Determinadas tales magnitudes, el siguiente paso en el esquema liquidatorio es el cálculo de la base liquidable también dividida, como hemos visto anteriormente, en dos partes, por lo que la referencia a la "base liquidable" establecida en el art. 56 LIRPF entendemos que va referida a la suma de ambas.

Por otro lado, la finalidad del límite que venimos estudiando no es otra que establecer una correlación entre las rentas del contribuyente y las donaciones e inversiones en bienes de interés general realizadas por éste con derecho a deducción, de manera que la existencia de unas rentas superiores justificaría unas inversiones y gastos deducibles también superiores. En este contexto, entendemos que para el cálculo del límite del 10% deben ser tomadas en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo, rentas entre las que se encontrarían las alteraciones patrimoniales generadas en más de dos años y constitutivas de la parte especial de la base imponible y, consecuentemente, de la base liquidable del contribuyente. Además, esta conclusión nos permite obtener una magnitud mayor a tener en cuenta para el cálculo del límite de la deducción, viéndose así incrementado el posible importe máximo a deducir.

---

[748] *Vid.* en este mismo sentido, ORÓN MORATAL: *Los nuevos impuestos..., op. cit.*, pág. 428; ESCRIBANO LÓPEZ: "La fiscalidad del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 12; MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 171; GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 239; MARÍN-BARNUEVO FABO: "Fiscalidad del mecenazgo", *op. cit.*, pág.119.

1.2.- Aportaciones realizadas por personas físicas a entidades no acogidas al régimen de la Ley 30/1994

Como indicábamos al inicio del presente epígrafe, las donaciones efectuadas por personas físicas a entidades no lucrativas están sujetas a un doble régimen fiscal en función de la naturaleza de las entidades donatarias de tales aportaciones y más concretamente, en atención al cumplimiento o no de la totalidad de requisitos fijados en al Ley 30/94 por dichas entidades. Pues bien, en este contexto, las donaciones efectuadas por personas físicas a entidades no acogidas a la Ley 30/94 se regirán por lo dispuesto en el art. 55.3.b) LIRPF, de acuerdo con el cual el donante podrá deducir "el 10 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en la letra anterior", esto es, no acogidas a la Ley 30/1994.

En relación al negocio jurídico que da lugar a la citada deducción, la LIRPF únicamente exige que se trate de una *donación*, sin más, por lo que debemos entender que se admitirá cualquiera de las modalidades legalmente reconocidas en nuestro ordenamiento jurídico[749].

Por lo que se refiere al objeto de la donación, el art. 55.3.b) LIRPF habla de "cantidades donadas", de manera que sólo las entregas dinerarias darán lugar a la deducción que estudiamos, quedando excluidas, en principio, las aportaciones realizadas en especie. En efecto, aunque el tenor literal del artículo que estudiamos imposibilita las entregas incentivadas de bienes, el contribuyente tiene a su disposición distintas vías para alcanzar aquel fin, en cuanto podría vender a la entidad no lucrativa un determinado activo y con posterioridad, entregarle el dinero recibido en concepto de donación. Ahora bien, como acertadamente ha destacado GARCÍA LUIS, en este supuesto el coste fiscal de la operación no es el mismo que el que se

[749] Así lo ha entendido también GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 283.

obtiene con la admisión directa de la donación de bienes[750], ya que la transmisión onerosa del bien generará una ganancia patrimonial sujeta a tributación en el IRPF, ganancia que, de admitirse la donación en especie como un supuesto incentivado, estaría probablemente exenta.

En relación al objeto de la donación, resulta interesante destacar que la ley no exige, a diferencia de lo que sucede en la LFIF, que la entidad donataria destine las cuantías recibidas a un destino concreto, ni tampoco que lo sean a actividades de interés general. Esta falta de previsión debe ser criticada si tenemos en cuenta que las entidades donatarias de tales aportaciones pueden desarrollar actividades económicas y que la actual configuración del incentivo que estudiamos permite que la entidad no lucrativa destine las cuantías recibidas a financiar dichas actividades o a adquirir los medios necesarios para el desarrollo de las mismas[751]. Si atendemos a las limitaciones y controles a que son sometidas las donaciones efectuadas a las entidades acogidas a la ley 30/1994, así como a la finalidad perseguida por la norma que incentiva este tipo de conductas, debemos enjuiciar negativamente la falta de vinculación o afectación de las cantidades donadas a fines de interés general, puesto que la Hacienda Pública dejará de ingresar unas cuantías que, lejos de contribuir al bienestar común de la sociedad, habrán sido empleadas en el beneficio exclusivo de la entidad receptora.

El porcentaje de deducción aplicable será del 10% de las cuantías donadas, integrándose tales aportaciones en el límite conjunto al que hacíamos referencia en el apartado anterior.

---

[750] *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 285.

[751] En el mismo sentido, *vid.* GARCÍA LUIS, *ibídem*.

1.3.- Cuadro resumen

A continuación, adjuntamos un cuadro que resume el contenido y régimen jurídico de las donaciones efectuadas por personas físicas a entidades no lucrativas.

APORTACIONES REALIZADAS POR PERSONAS FÍSICAS A ENTIDADES NO LUCRATIVAS

ENTIDADES BENEFICIARIAS	CLASE DE DONACIÓN	INCENTIVO FISCAL: DEDUCCIÓN DE LA CUOTA DEL IRPF
a) Fundaciones inscritas y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos de los arts. 42 y 43 LFIF. b) Entidades definidas en la disposición adicional sexta LFIF	Donaciones puras y simples de **bienes que formen parte del PHE**, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General del Patrimonio Histórico o en Registros análogos de las CCAA	**20% del valor del bien donado**. Valoración realizada por la JCVE
	Cantidades dinerarias destinadas a la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines	**20% de las cantidades donadas**
	Cantidades dinerarias donadas para la reparación, conservación, y restauración de bienes del PHE, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General del Patrimonio Historico o Registros análogos de las CCAA	
	Donaciones puras y simples de **bienes que deban formar parte del activo** de la entidad donataria: a) Bienes *producidos* por el donante b) *Otros* bienes	a) **20% del coste de producción** (límite máximo: valor mercado) b) **20% valor de adquisición:** + importe real adquisición + gastos y tributos adquisición + inversiones y mejoras - Amortización x Coeficiente actualización
a) Fundaciones inscritas y asociaciones de utilidad pública que cumplan requisitos arts. 42 y 43 LFIF. b) Entidades definidas en la DA sexta LFIF + a) y b) deben perseguir entre sus fines la realización de actividades museísticas y de fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y comprometerse a destinar las obras a la exposición pública	Donaciones puras y simples de **obras de arte de calidad garantizada**	**20% del valor del bien donado**. Valoración y determinación de la calidad de la obra realizadas por la JCVE
Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y asociaciones declaradas de utilidad pública **no** acogidas a la Ley 30/1994	**Cantidades dinerarias** (sin destino definido)	**10% de las cuantías donadas**

2.- Aportaciones realizadas por personas jurídicas

2.1.- Aportaciones a entidades acogidas al régimen de la Ley 30/94

2.1.1.- Notas comunes

El régimen tributario aplicable a las aportaciones realizadas por personas jurídicas[752] a entidades acogidas a la Ley 30/94 se encuentra recogido en los arts. 63 a 65 LFIF. Las notas comunes que definen tales supuestos son, además de las que por esencia las configuran como aportaciones integradas en el fenómeno del mecenazgo[753], la forma que adopta el beneficio fiscal y los límites aplicables.

Antes de entrar a analizar las cuestiones apuntadas, es preciso tener en cuenta que, con carácter general, las actuaciones de mecenazgo realizadas por personas jurídicas a favor de entidades no lucrativas, acogidas o no a la Ley 30/94, no resultan deducibles del impuesto personal del donante, dada la exclusión expresa que de las mismas, en cuanto donativos o liberalidades, realiza el art. 14.1.e) LIS. Sin perjuicio de la situación descrita, la Ley 30/94 establece la deducibilidad de tales aportaciones para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del aportante. En efecto, las personas jurídicas que realicen donaciones a las entidades que hemos denominado especialmente protegidas podrán minorar su base imponible en el importe total de los donativos efectuados, configurándose el beneficio como una partida deducible de los ingresos obtenidos por el aportante durante el ejercicio.

---

[752] Autores como BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ ("Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 96) han considerado que el concepto de *animus donandi* únicamente es predicable de las personas físicas, por lo que excluyen la posibilidad de que las personas jurídicas puedan realizar una donación desinteresada en los términos que defendemos en el presente estudio por carecer de ánimo de donar.

[753] *Vid. supra* Capítulo III del presente trabajo de investigación.

Tras la aprobación de la Ley 43/1995, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina, en el régimen de estimación directa, mediante la corrección del resultado contable por la aplicación de los preceptos establecidos en la propia LIS (art. 10.3 LIS). Si tenemos en cuenta que, fiscalmente, las donaciones no resultan deducibles por aplicación de las normas generales de la LIS[754], las acciones de mecenazgo realizadas por personas jurídicas darán lugar a una corrección del resultado contable de la sociedad[755], corrección que tendrá un límite máximo en función del tipo de donación efectuada: del 10 o del 30 por 100 de la base imponible previa a la deducción o, alternativamente, del 1 o el 3 por 1000 del volumen de ventas, sin que en ningún caso la aplicación de dichos porcentajes pueda dar lugar a una base imponible negativa.

2.1.2.- Supuestos y porcentajes de deducción

De acuerdo con el art. 63 LFIF, las donaciones realizadas por personas jurídicas a entidades no lucrativas acogidas a la Ley 30/94 pueden materializarse, igual que en el caso de las personas físicas, mediante la entrega de dinero o en bienes del PHE, obras de arte de calidad garantizada o bienes que pasen a formar parte del activo de la entidad donataria. Con carácter general, este precepto encuentra su precedente en el art. 13.m) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que regulaba con anterioridad el Impuesto sobre Sociedades, en el que se consideraban partidas deducibles "las cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal, para arbitrar fondos, calificados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y

---

[754] Sobre la desaparición del concepto de gasto necesario y su sustitución por el "concepto de gasto fiscalmente deducible que se desprende de la normativa de la nueva LIS", vid. por todos PAGÉS i GALTÉS, J.: "El abandono del concepto de 'gasto necesario' por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus efectos en el IRPF", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1996.

[755] *Vid.* en este sentido la Consulta de la AEAT de 9 de febrero de 1998.

se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, hasta el límite del diez por ciento de la base imponible. Los donativos podrán hacerse en obras de arte o bienes de interés cultural cuando el donatario realice actividades artísticas o culturales"[756].

Tras estas consideraciones generales, estudiaremos a continuación las peculiaridades del régimen jurídico de las aportaciones efectuadas por personas jurídicas a cualquiera de las entidades protegidas en la LFIF, remitiéndonos en muchos aspectos al régimen ya estudiado para las personas físicas dado el paralelismo existente entre ambos tipos de aportaciones.

2.1.2.1.- Donación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español

El art. 63.1.a) de la LFIF establece que las personas jurídicas que realicen "donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español" podrán deducir el 100% de su importe en el cálculo de la base imponible de su respectivo impuesto personal, sin que la deducción pueda exceder del 30% de dicha base (la previsión del porcentaje de deducción se halla en el art. 63.2 *in fine* de la LFIF).

El antecedente inmediato de este beneficio fiscal se encuentra en el art. 71.2 LPHE, de acuerdo con el cual "en el Impuesto sobre Sociedades se considerarán partidas deducibles de los rendimientos íntegros obtenidos, a efectos de determinar las bases imponibles, las donaciones puras y simples de

[756] Como ha destacado MARTÍNEZ LAFUENTE, la diferencia sustancial entre la configuración de este incentivo en la LIS y en la LFIF está en "los fines a cumplir por el destinatario del donativo, puesto que en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, ya no se restringe la finalidad de aquél a la realización de actividades docentes, artísticas o culturales, sino que el incentivo fiscal se extiende a la adquisición de los activos afectos a las actividades económicas que puede desarrollar la fundación y que le permita cumplir los fines previstos en el art. 42.1.a) del nuevo texto legal", en *Fundaciones y Mecenazgo, op. cit.*, pág. 82.

bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, realizadas en las condiciones a que se refiere el artículo 70.2. La cuantía de la deducción no podrá exceder del 30% de la base imponible"[757].

En relación a la concreta configuración del incentivo previsto para este tipo de aportaciones únicamente destacar, de manera esquemática, los siguientes aspectos:

- Las donaciones que dan lugar a este incentivo son las donaciones puras y simples, las cuales se hallan caracterizadas por su carácter altruista, desinteresado y por ser realizadas sin ánimo de liberalidad[758].

- Los bienes donados deben formar parte del Patrimonio Histórico Español, debidamente inscritos en el registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General. Respecto a las peculiaridades de los bienes inscritos en cada uno de ellos, nos remitimos a lo ya expuesto para las personas físicas[759].

- La valoración de los bienes, a efectos de determinar el cómputo de la deducción y debido a las especiales características de los bienes donados, deberá ser realizada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación (art. 64.1 de la LFIF).

- Respecto a la cuantía y límites del gasto deducible, recordar que el importe de éste no puede superar el 30% de la base imponible previa a la deducción por donación correspondiente al ejercicio económico en el que aquélla se realiza[760]. Alternativamente, la entidad podrá acogerse al 3 por 1.000 de su volumen de ventas, sin que en ningún caso pueda

---

[757] Este artículo ha sido derogado por el punto trece de la Disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[758] Sobre este requisito *vid.* apartado 1 del Capítulo III del presente estudio.

[759] *Vid. supra* apartado 1.1.2.1 del presente capítulo.

[760] Como acertadamente ha destacado GARCÍA LUIS, hubiese sido más adecuado "referirse al período impositivo que en algún caso puede no coincidir con el ejercicio económico (por ejemplo cuando éste es superior al año)", *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 240.

resultar una base imponible negativa. El límite de esta deducción es compatible con el previsto en los arts. 68 y 70 LFIF, relativos a los convenios de colaboración empresarial y a los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes, respectivamente.

2.1.2.2.- Donación de obras de arte de calidad garantizada

El art. 63.1.a) *in fine* contempla un incentivo fiscal para la donación de obras de arte de calidad garantizada realizada por personas jurídicas, con los mismos requisitos y criterios de valoración que hemos estudiado para las personas físicas. Nos remitimos a los comentarios realizados en dicho apartado.

En relación al importe del incentivo, la persona jurídica donante podrá deducir, al igual que en el supuesto de entrega de bienes integrantes del PHE, el 100% del valor de la obra donada, teniendo en cuenta que no podrá exceder del 30% de la base imponible previa a la deducción o, alternativamente, al 3 por 1.000 de su volumen de ventas (art. 63.2 LFIF). Este límite es compatible con el previsto en los arts. 68 y 70 de la LFIF[761].

2.1.2.3.- Donación de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria

El art. 63.1.b) de la LFIF configura como partida deducible del Impuesto sobre Sociedades el importe de "las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a)". El importe de esta deducción es del 100% del valor del bien donado, determinado de acuerdo con las normas establecidas a tal efecto, sin que aquélla pueda exceder del 10% de

[761] Sobre la compatibilidad e incompatibilidad de los incentivos previstos en estos artículos *vid. supra* el apartado 2.2.2.1.4 del Capítulo II del presente estudio.

la base imponible previa a la deducción o, alternativamente, al 1 por 1.000 de su volumen de ventas (art. 63.2 LFIF).

Los bienes susceptibles de integrar este beneficio fiscal son aquellos que formarán parte del activo de la entidad donataria, considerándose incluidos dentro de esta categoría, como ya hemos visto anteriormente, el inmovilizado material, inmaterial y financiero, así como cualquier elemento del activo circulante. Al tratarse de bienes, la aplicación de la deducción que estudiamos vendrá condicionada por la determinación de su valor, de manera que será necesario acudir a concretas reglas de valoración para determinar la base de la deducción a la que tales aportaciones pueden dar lugar. A tal efecto, la Ley de Fundaciones establece una serie de criterios que, a diferencia del régimen previsto para las personas físicas, distinguen entre los diversos supuestos que pueden acontecer en la práctica, atendiendo a la situación en la que, con anterioridad a su entrega, haya estado el bien que posteriormente integrará el activo de la entidad donataria. En este punto, llama la atención que la LFIF no haya contemplado las mismas normas de valoración previstas en el art. 15.2.a) LIS para los bienes transmitidos o adquiridos a título gratuito. En efecto, frente al criterio general del valor de mercado contemplado en la LIS, la LFIF opta por valores tales como el coste de fabricación, el valor de adquisición o el valor neto contable del bien. Concretamente, el art. 64.2 LFIF establece los siguientes criterios de valoración:

a) Bienes nuevos producidos por la entidad donante

Los bienes nuevos que hayan sido producidos por la entidad donante se valorarán por su coste de fabricación, el cual se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras auxiliares, los costes directos y la fracción de los costes indirectos imputables al producto[762]. En este sentido lo entiende, de manera expresa, el Plan General de

[762] *Vid.* en este sentido, GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 248.

Contabilidad[763], de acuerdo con el cual "el coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda a los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción"[764].

Pese a la claridad de tal previsión, consideramos que en este supuesto podría plantearse algún problema de prueba en relación a la concreta acreditación del coste de producción, y, básicamente, respecto a los costes indirectamente imputables a los bienes producidos por el propio donante. Esta cuestión podría quedar resuelta si se procede a una estricta aplicación de la contabilidad del inversor, de manera que únicamente cuando tales cuantías tuviesen un claro reflejo contable podrían considerarse integradas en aquél concepto y resultarían, por tanto, deducibles.

b) Bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos

Los bienes que hayan sido adquiridos de terceros y sean entregados nuevos a la entidad no lucrativa se valorarán por su coste de adquisición, el cual no podrá ser superior al precio medio del mercado.

Por lo que se refiere a la adquisición del bien por parte del donante, debemos tener en cuenta que ésta puede haberse producido de dos modos: mediante una transmisión onerosa, esto es, pagando un determinado precio por el bien, o de manera gratuita, sin mediación de contraprestación alguna. Sea cual fuere la vía por la que el bien entra en el patrimonio de la entidad donante, la LFIF no establece distinciones y hace referencia, únicamente, al valor de adquisición del bien a efectos de determinar la base de deducción

---

[763] Aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

[764] *Cfr.* punto tercero de la 2ª regla de valoración, en relación al inmovilizado material. En el mismo sentido *vid.* las reglas 4ª y apartado tercero de la regla 13ª para el inmovilizado inmaterial y existencias, respectivamente.

aplicable por la donación del mismo, valor que no existirá, *stricto sensu*, en el caso de la adquisición lucrativa de aquél. En este supuesto debemos tener en cuenta que el precio de adquisición de los bienes que hayan sido adquiridos a título gratuito será el *valor venal* de los mismos en el momento de su adquisición. A tal efecto, la regla de valoración 2ª, punto cuarto del Plan General de Contabilidad establece que "el valor venal de un bien es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de la explotación del bien"[765].

En relación a la determinación del valor de adquisición, debemos tener en cuenta que el mismo se obtendrá añadiendo al precio de compra satisfecho por el adquirente determinados gastos accesorios, debiendo admitir como tales aquellos conceptos contables que componen la noción de precio: gasto de transporte, seguro, carga y descarga, instalación y montaje, etc. En este sentido se pronuncia el Plan General de Contabilidad, en la norma de valoración 2ª, punto 2, al indicar que "el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguro, instalación, montaje y otros similares. Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición (...). Los impuestos indirectos que gravan los elementos

[765] En este mismo sentido se pronuncia el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas en la Resolución de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública"[766].

Por tanto, el valor de adquisición de los bienes adquiridos y entregados nuevos a la entidad no lucrativa estará constituido por la suma de los siguientes elementos:

VALOR DE ADQUISICIÓN[767]

⇓

+ Importe real satisfecho
+ Gastos accesorios
+ Coste de las inversiones y mejoras
+ Impuestos indirectos no recuperables
+ Gastos financieros[768]

En este punto, resulta destacable el hecho de que los bienes entregados a la entidad no lucrativa deban ser "nuevos", calificativo que debe ser entendido en el sentido expuesto en el art. 2.4 RIS, en cuento debe tratarse de bienes que

[766] Por tanto, sólo formará parte del precio de adquisición el IVA efectivamente satisfecho en la operación, sobre el que no existe la posibilidad de recuperación.

[767] Para la determinación del valor de adquisición a los efectos que venimos estudiando entendemos que, a diferencia de lo que hemos indicado para las personas físicas en este mismo supuesto, no resultarán de aplicación los coeficientes de corrección monetaria previstos en el art. 15.11 LIS, ya que el mismo especifica que tales coeficientes resultarán de aplicación "a efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial".

[768] La idea general es que los intereses devengados por los capitales recibidos bajo cualquier forma de préstamo nunca se incluirán en el valor de adquisición de un bien. Pese a ello, los gastos financieros, a efectos contables, se caracterizan por el cumplimiento de dos requisitos: derivan de la utilización de recursos financieros ajenos y tales recursos son utilizados para financiar actividades de la empresa o sus elementos de activo. Aun cuando ambos requisitos estén presentes, deberá realizarse un análisis casuístico para determinar la inclusión o no de los mismos en el valor de adquisición del bien transmitido.

sean puestos en funcionamiento por primera vez[769]. En caso contrario, las normas aplicables a la valoración del bien donado no serían las que venimos estudiando, sino las previstas para los bienes usados previamente por la entidad donante.

En último lugar, debe tenerse en cuenta que el límite máximo del precio de adquisición determinado de acuerdo con las reglas que acabamos de exponer está constituido por el valor medio del mercado. Siguiendo a BLÁZQUEZ LIDOY Y MARTÍN FERNÁNDEZ, consideramos que nos encontramos ante una norma antifraude que busca "evitar que una entidad venda un bien a otra con la que esté vinculada por encima del valor de mercado y esta última lo done para producir un mayor gasto deducible"[770]. Ahora bien, pese a la voluntad del legislador de evitar conductas fraudulentas como la descrita, la propia redacción del precepto que estudiamos aporta alternativas para que el donante pueda acudir a otras valoraciones que no se encuentran limitadas al valor medio de mercado. Concretamente, nos referimos a la posibilidad del donante de utilizar durante un corto período de tiempo el bien que quiere donar, de manera que la valoración aplicable al mismo no sea el valor de adquisición con el límite del valor de mercado, sino el valor neto contable al tratarse de un bien usado previamente por la entidad donante (art. 65.2.c LFIF).

c) Bienes usados previamente por la entidad donante

En el caso de bienes que hayan sido usados previamente por la entidad donante, la base de deducción estará constituida por el *valor neto contable* del bien, el cual no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes. A tal efecto, el valor neto contable será aquel que se deduzca de la contabilidad del donante, siempre que ésta

[769] En este punto hemos realizado una interpretación *contrario sensu* del citado precepto, en el que se consideran bienes usados aquellos que "no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez".

[770] "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág.104.

se lleve de acuerdo con los principios y criterios establecidos en las normas mercantiles sobre la determinación del resultado contable. Concretamente, dicho valor será el precio de adquisición o coste de producción del elemento, minorado en las amortizaciones y demás provisiones que corrijan su valor por la depreciación sufrida por los elementos del activo.

De acuerdo con lo que acabamos de exponer, el valor neto contable estará constituido por la suma de las siguientes cantidades:

VALOR NETO CONTABLE

⇓

+ Valor de adquisición o producción
+ Inversiones y mejoras
+ Revalorizaciones contables
- Amortizaciones acumuladas[771]

El problema que plantea este sistema de valoración es, como acertadamente ha indicado algún autor[772], que el valor del bien puede llegar a ser cero en el momento de su donación, si se halla totalmente amortizado. Por ello, parece más lógico tomar como referencia el valor de mercado de los bienes que son objeto de donación, pues de este modo se tiene en cuenta la valoración del mismo en el momento concreto en que se produce la donación y, consecuentemente, queda reflejado el sacrificio económico que la entrega del mismo supone para el donante.

d) Bienes distintos de los enunciados en el art. 64.2 LFIF

Junto a los bienes producidos por la entidad donante, los usados y los adquiridos de terceros y donados nuevos a la entidad no lucrativa, la donación

[771] *Vid.* arts. 1 a 5, ambos inclusive, del Real Decreto de 11 de abril de 1997, por el que se aprueba el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En relación con este tema, el art. 64.2.c) de la LFIF dispone que, en cualquier caso, se tendrá en cuenta la amortización mínima.

[772] *Vid.* GARCÍA LUIS, *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 249.

puede materializarse en elementos patrimoniales integrados en el activo de la entidad donataria distintos a estos, tales como acciones o participaciones, o un derecho de usufructo. Ante el silencio del art. 64.2 LFIF, nos cuestionamos cuáles son las reglas de valoración aplicables a estos supuestos. Pues bien, a nuestro juicio, deberíamos atender a la regla general establecida en el art. 15.2 LIS, de acuerdo con el cual los elementos patrimoniales transmitidos a título lucrativo se valorarán por su valor normal de mercado[773], esto es, el valor acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes[774]. En este contexto, consideramos que de *lege ferenda* sería conveniente la eliminación del triple criterio adoptado por el legislador en el art. 64.2 LFIF, en aras a establecer un único valor a tener en cuenta en la totalidad de las donaciones efectuadas por personas jurídicas a entidades no lucrativas, con independencia de su carácter nuevo o usado o de su fabricación, adquisición o previa titularidad por parte del donante.

2.1.2.4.- Donaciones dinerarias

La última modalidad de donación incentivada se halla recogida en el art. 63.1.c) de la LFIF, de acuerdo con el cual resultan deducibles para la determinación de la base imponible del donante las "cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el art. 42.1.a), o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del PHE, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General". Esta deducción no podrá exceder del 10% de la base

---

[773] En contra, se muestran partidarios de utilizar el valor neto contable como referencia para el cálculo del incentivo que estudiamos, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ: "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro ...", *op. cit.*, pág. 106.

[774] Así lo ha entendido de modo expreso la DGT al analizar la deducibilidad de la cesión temporal del usufructo de un inmueble a una entidad no lucrativa acogida a la Ley 30/94, al indicar que "a causa de la constitución del usufructo a título lucrativo, la entidad consultante deberá integrar en su base imponible el *valor normal de mercado de dicho derecho*" (Consulta núm. 647/1998, de 20 de abril).

imponible previa a la deducción o, alternativamente, del 1 por 1.000 de su cifra de ventas.

En este punto es preciso destacar que la deducibilidad de las aportaciones dinerarias con destino a la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del PHE es una deducción prevista, como hemos visto, en la LIRPF, pero no en la LIS, de manera que con la previsión contenida en el art. 63.1.c) LFIF se procede a una equiparación de trato entre personas físicas y jurídicas inexistente hasta el momento[775].

En relación a la configuración de este incentivo, características y particularidades nos remitimos a lo expuesto en el estudio del régimen jurídico de las mismas para las personas físicas.

2.1.3.- Tratamiento de alteraciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes

Con carácter general, cuando una entidad dona un bien que formaba parte de su patrimonio sin obtener contraprestación expresa alguna por el mismo, contablemente se produce una pérdida patrimonial por el importe de su valor contable. Si atendemos a las normas fiscales, tal entrega lucrativa no resulta fiscalmente deducible de la base imponible del donante si atendemos a las previsiones recogidas en el art. 14.1.e) LIS, por lo que, en principio, la sociedad transmitente deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del bien donado (art. 15.3 LIS). Ahora bien, cuando la donación es efectuada a una entidad acogida a la Ley 30/94, tal aportación tiene la consideración de partida deducible para la determinación de la base imponible del correspondiente Impuesto sobre Sociedades del aportante (art. 64 LFIF) y la alteración patrimonial derivada de dicha operación se encuentra exenta de gravamen.

---

[775] *Vid.* en este sentido, GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, op. cit.*, pág. 515.

En efecto, el artículo 65 de la LFIF, de acuerdo con la nueva redacción dada al mismo por la disposición final primera punto 2 de la LIS, dispone que no se someterán al Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas o negativas que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones de bienes integrantes del PHE, de obras de arte de calidad garantizada o de bienes que deban integrar el activo de la entidad donataria, siempre que tales aportaciones sean efectuadas en favor de las entidades especialmente protegidas en la Ley 30/94 y de las entidades reguladas en la disposición adicional sexta de la misma.

2.1.4.- Límites de la deducción[776]

2.1.4.1.- Porcentajes aplicables

Sea cual sea la cantidad o la naturaleza del bien donado, el importe del gasto deducible es del 100% del valor del bien, variando los límites en la concreta aplicación del incentivo en función de las características de aquél.

Con carácter general, el límite es del 10% de la base imponible previa a la deducción por donación. Alternativamente, la empresa podrá acogerse al 1 por 1.000 de su volumen de ventas. En cambio, cuando el objeto de la donación está constituido por bienes que forman parte del PHE u obras de arte de calidad garantizada, el límite se eleva al 30% de la base imponible previa, pudiendo acogerse la entidad donante, cuando lo estime oportuno, al límite alternativo del 3 por 1.000 de su volumen de ventas. En caso de optar por el límite del 1 o el 3 por 1000 del volumen de ventas, el contribuyente deberá tener en cuenta que la aplicación del correspondiente gasto deducible por donación no podrá determinar una base imponible negativa. En tal supuesto, resulta destacable la disparidad que puede acontecer en la aplicación práctica de dicha medida, en cuanto una empresa con un elevado volumen de ventas

[776] Sobre la compatibilidad del límite de deducción que estudiamos en este apartado y los previstos en los arts. 68 y 70 LFIF, nos remitimos a los comentarios realizados en el apartado 2.2.2.1.4 del Capítulo II del presente trabajo.

podrá llegar a deducir la práctica totalidad de su base imponible, pues la única limitación establecida por el legislador es que ésta no resulte negativa.

2.1.4.2.- Derecho de elección del límite más beneficioso

En relación a la concreta aplicación de los límites que acabamos de enunciar, la LFIF pone en manos del contribuyente la *opción* de elegir el límite que, a tenor del concreto importe de su base imponible y del volumen de ingresos obtenidos en cada ejercicio, le puede resultar más beneficioso. Esta circunstancia pone de manifiesto, una vez más, la mayor flexibilidad con que el legislador ha regulado el incentivo fiscal previsto para las aportaciones realizadas por personas jurídicas respecto a las efectuadas por personas físicas en los mismos supuestos.

Una vez ejercida la opción que a juicio del contribuyente resulta más beneficiosa, entendemos que éste queda vinculado por la misma, en cuanto que en aquellos supuestos en que la Inspección detecte errores, nuevas rentas o cualquier elemento que determine una variación en el importe de la base imponible, el límite aplicable por donación deberá ser aquél que inicialmente había sido escogido por el contribuyente, aunque con la nueva liquidación le resultase más beneficiosa la otra alternativa ofrecida por el art. 63.3 LFIF[777].

2.1.4.3.- Referencia al "volumen de ventas" de la entidad donante

La siguiente cuestión que nos parece importante destacar es la magnitud utilizada por el legislador para configurar el límite alternativo. Concretamente, el art. 63.3 LFIF hace referencia al 1 o 3 por 1000 del "volumen de ventas" del donante, siendo ésta una magnitud no utilizada en el ordenamiento tributario en el que, en cambio, sí que es posible encontrar expresiones tales como "volumen de operaciones" (art. 121 LIVA , art. 45.2.b.3ª

[777] *Vid.* en este mismo sentido UCELAY SANZ: "Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, pág. 85.

LIRPF o art. 83.2 LGT) , "importe neto de la cifra de negocios" (art. 122 LIS y art. 45.2.a LIRPF) o la más cercana "volumen de ingresos" (art. 28 del derogado RIRPF).

La cuestión no es baladí, ya que la interpretación más o menos amplia que a tales términos se dé determinará la posibilidad de aplicar un mayor incentivo por el donante. En otros términos, el núcleo de la cuestión se centra en determinar si bajo el concepto de "volumen de ventas" únicamente se hace referencia a las operaciones recogidas en el grupo 7 del Plan General de Contabilidad -"Ventas e Ingresos"-, o bien se deben incluir partidas tales como las alteraciones patrimoniales derivadas de elementos de inmovilizado y de activos financieros o las ventas correspondientes a actividades derivadas de explotaciones económicas exentas. La lógica hace excluir tales partidas de aquélla magnitud[778], pero de *lege ferenda* sería necesaria una expresa manifestación del legislador en aras a determinar qué debemos entender por volumen de ventas y cuáles son los importes que lo integran.

2.1.4.4.- Referencia a la "base imponible previa" a la deducción

De acuerdo con el art. 63.2 LFIF, el importe de la deducción que estudiamos no podrá ser superior al 10 o al 30% de la base imponible *previa* a la misma, *correspondiente al ejercicio económico en que se realiza dicha donación*. La concreta aplicación del precepto enunciado nos lleva a plantearnos dos cuestiones: por un lado, qué debemos entender por base imponible previa y,

[778] A juicio de UCELAY SANZ ("Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, pág. 85) y de RODRÍGUEZ DÍAZ ("Régimen fiscal de las fundaciones y de las actividades de mecenazgo", en la obra colectiva *Manual de Fundaciones. Régimen jurídico, fiscal y contable*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999, págs. 212 y 213), con la expresión "volumen de ventas" se está haciendo referencia a los ingresos derivados de la explotación económica, a los ingresos corrientes del ejercicio, quedando excluidas las rentas exentas, las enajenaciones de elementos de inmovilizado y de activos financieros. GARCÍA LUIS (*Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 272), entiende que con aquella referencia se alude a la facturación en general, de modo que puedan entenderse incluidas en dicho concepto las entidades que no realizan ventas sino prestaciones de servicios.

en segundo lugar, cuál es el ejercicio económico en que se entiende realizada la donación.

En relación a la primera de las cuestiones planteadas, el problema se encuentra en el hecho de que una cuantía con la consideración de gasto para la determinación de la base imponible del IS tiene, a la vez, como límite un porcentaje determinado de dicha base imponible. Pues bien, dado que en el régimen de estimación directa la base imponible del IS coincide con el resultado contable una vez realizados los correspondientes ajustes extracontables, y siendo la donación a entidades no lucrativas un ajuste extracontable, entendemos que la base imponible previa a la deducción que estudiamos es la base imponible resultante de efectuar sobre el resultado contable todos los ajustes correspondientes, a excepción del de la propia aportación desinteresada[779].

Por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones apuntadas, la correcta aplicación del incentivo fiscal por donaciones requiere la identificación del ejercicio económico en que la aportación se entiende realizada. En efecto, el art. 63.2 LFIF determina que la base imponible sobre la que se deberá aplicar el límite del 10 o del 30% será la que corresponda al ejercicio económico en que se "realiza" la donación. En este sentido, entendemos que, por aplicación de las disposiciones del Código Civil[780], la donación debe entenderse realizada en el momento en que se perfecciona, circunstancia que deviene cuando ésta es aceptada por el donatario[781]. De este modo, aunque la efectiva entrega del bien

---

[779] En otras palabras, RODRÍGUEZ DÍAZ ha considerado que deberá determinarse una "base imponible teórica antes de deducir fiscalmente la aportación a la fundación o asociación, y sobre la misma se aplicaría el límite cuantitativo", en ""Régimen fiscal de las fundaciones y de las actividades de mecenazgo", *op. cit.*, pág. 212.

[780] Concretamente nos referimos al art. 623 CC, de acuerdo con el cual "la donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario".

[781] En el sentido apuntado lo ha entendido también UCELAY SANZ: "Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, pág. 396. Como alternativa al criterio apuntado, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ analizan la posibilidad de atender al criterio de caja, de manera que la donación se entienda realizada en el ejercicio en que ésta se satisfaga de manera efectiva. Sobre los pros y contras de dicha alternativa *vid.* los

sea realizada con anterioridad o posterioridad a dicha aceptación, la entidad donante deberá atender a la base imponible del ejercicio en que aquélla hubiese sido aceptada por la entidad donataria, por ser éste el momento de su perfeccionamiento.

2.1.5.- Algunas diferencias con el régimen tributario previsto para las donaciones efectuadas por personas físicas en el seno de la LFIF

Como hemos visto, el régimen jurídico aplicable a las acciones de mecenazgo realizadas por personas jurídicas ofrece un gran paralelismo con el previsto para las personas físicas, en cuanto las modalidades o soportes en que pueden materializarse las donaciones incentivadas son los mismos. Ahora bien, pese al paralelismo apuntado, existen importantes diferencias de fondo entre ambos supuestos, derivadas de la propia configuración y estructura de los respectivos impuestos en que se articulan las medidas de incentivo[782].

La diferencia más importante se encuentra en la concreta articulación del beneficio fiscal, en cuanto la técnica desgravatoria establecida para las aportaciones desinteresadas efectuadas por personas físicas es una deducción en la cuota del IRPF, mientras que la liberalidad efectuada por el sujeto pasivo del IS tiene la consideración de partida deducible para la determinación de su

---

comentarios que los citados autores realizan en su trabajo "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 113.

[782] La propia Memoria que acompañó el Proyecto de Ley se hace eco del distinto trato apuntado al indicar que "las aportaciones altruistas, más conocidas como donativos, se regulan con similar estructura y configuración en el ámbito de la imposición sobre las personas físicas y el correspondiente a las personas jurídicas, aunque con ciertas diferencias, derivadas de la propia mecánica de los respectivos impuestos personales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, de las cuales la más acusada es sin duda, que los donativos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dan derecho a una deducción en la cuota y en el Impuesto sobre Sociedades son deducibles de la base imponible. Tal diferencia es correcta y encuentra su fundamento en la diferente naturaleza de los tipos impositivos, progresivos y proporcionales, de uno y otro impuesto; de ahí que, por razones de equidad impositiva, haya que arbitrar diferentes mecanismos de deducción" (Documentación núm. 97 elaborada por el Congreso de los Diputados para la tramitación del Proyecto de Ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, pág. 535).

base imponible. Dejando de lado la posible inconstitucionalidad en que tal distinción de trato puede incurrir[783], únicamente queremos destacar aquí las distintas consecuencias fiscales a las que desemboca la alternativa adoptada por el legislador. En efecto, una misma aportación económica a una misma entidad no lucrativa será objeto de un tratamiento fiscal diferenciado en función de la naturaleza del aportante, en cuanto si éste es una persona física el incentivo actúa una vez aplicado el tipo de gravamen correspondiente sobre la base sujeta a tributación, mientras que si quien lo realiza es una persona jurídica, aquél se aplica con anterioridad al tipo de gravamen, reduciendo, de este modo, la renta sujeta a tributación. Aunque la progresividad de un impuesto -el IRPF- frente a la proporcionalidad del otro -IS- deba ser tenida en cuenta en la configuración de los incentivos fiscales que estudiamos, no debe ser ésta la única circunstancia observada por el legislador en su establecimiento, pues de otro modo se produce una incentivación adicional de las aportaciones efectuadas por personas jurídicas que carece de fundamento constitucional[784].

Otro de los aspectos que ha sido objeto de un tratamiento diferenciado es el relativo a los límites del beneficio fiscal correspondiente a las acciones de mecenazgo. En efecto, mientras que las personas jurídicas que efectúen aportaciones desinteresadas podrán optar por aplicar el límite que les resulte más beneficioso de entre los dos establecidos por el legislador, las personas físicas están sujetas, por este mismo tipo de aportaciones, a un único límite,

---

[783] Sobre esta cuestión nos remitimos al estudio que hemos realizado en el apartado 3.1.2.2 del Capítulo IV.

[784] Aunque esta cita ya ha sido expuesta en el apartado destinado al estudio constitucional de los beneficios fiscales del mecenazgo, la repetimos aquí dada la claridad con que refleja la realidad de los hechos. En palabras de ESCRIBANO ("La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994, *op. cit.*, pág. 11), la distinta configuración de dichos beneficios fiscales deriva en un "evidente trato desigual si atendemos a que una misma actividad de donación realizada por una persona jurídica tendrá un tratamiento de reducción de la base imponible, lo que a igualdad de importe de la donación realizada supondrá un 75% más en la cuantía del beneficio disfrutado. La oscilación dependerá del tipo medio que grave la renta de la sociedad en el ejercicio. En el caso extremo, si el tipo ha sido del 35% se producirá la máxima diferencia entre ambos beneficios tributarios.

en cuya aplicación deberán tener en cuenta, además, determinados importes invertidos en otras actuaciones de interés general distintas a aquéllas.

El análisis conjunto del régimen tributario previsto para las acciones de mecenazgo efectuadas por personas físicas y jurídicas nos permite concluir con la siguiente consideración: en el marco de la Ley 30/94 se incentivan en mayor grado las donaciones realizadas por las empresas frente a las efectuadas por personas físicas y, dentro de aquéllas, se está incentivando las donaciones de empresas con un gran volumen de ventas, que pueden jugar con el 1 por mil como límite de desgravación, frente a las empresas pequeñas[785].

2.1.6.- Justificación de los donativos efectuados. Régimen común para personas físicas y jurídicas

Para que la persona física o jurídica que realiza una acción de mecenazgo pueda aplicar los incentivos fiscales que venimos estudiando, es preciso que acredite la efectividad de la donación realizada[786]. A tal efecto, el art. 66 LFIF prevé la expedición, por parte de la entidad beneficiaria de la aportación, de una certificación escrita en la que haga constar los siguientes extremos:

a) Número de identificación fiscal[787] y datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria;

b) Mención expresa de que la entidad donataria se halla incluida entre las reguladas en la sección 1ª, Capítulo I del Título II de la LFIF. En este punto debemos destacar que existen otros entes que también pueden

[785] *Vid.* en este sentido PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Régimen tributario de las donaciones y del mecenazgo empresarial. Disposiciones adicionales y finales", *op. cit.*, pág. 175.

[786] Sobre la acreditación documental de la donación, *vid.* la Consulta de la DGT 268/1999, de 1 de marzo.

[787] Con carácter general, *vid.* lo dispuesto en el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre composición y forma de utilización del número de identificación fiscal.

ser beneficiarios de las aportaciones incentivadas en la Ley 30/94, por lo que la alusión a "las entidades reguladas en la sección 1ª, Capítulo I del Título II de la LFIF" resulta incompleta.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario. La mención de estos extremos en el certificado acreditativo de la donación es de extrema importancia, dado que determinará el ejercicio en el que podrá ser de aplicación el incentivo fiscal derivado de la donación. Igualmente, la fijación del importe del donativo determina la base sobre la que se aplicará el porcentaje de deducción.

d) Documento público u otro documento auténtico[788] que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero[789];

e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica, de acuerdo con lo previsto en el art. 48 de la LFIF[790];

---

[788] SOPENA GIL indica que el problema se halla en determinar que debe entenderse por documento auténtico: "Auténtico, en sentido vulgar, es lo que no es falso o falsificado pero también lo es el documento que tiene alguna formalidad legal u oficial. En este sentido el Protectorado de las Fundaciones o el órgano de control de la entidad declarada de utilidad pública, puede "autenticar" el documento en el que se otorgue una donación en bienes que no sean dinero", *op. cit.*, pág. 359.

[789] *Vid.* respecto a los requisitos exigidos para la donación de bienes muebles e inmuebles los arts. 632 y 633 del Código Civil, respectivamente y los comentarios que sobre los mismos hemos realizado en el apartado 1.5.5 del Capítulo III.

[790] Como ya hemos indicado en el correspondiente apartado, cuando se produce la donación de obras de arte de calidad garantizada, en el certificado expedido por la entidad donataria deberá constar su compromiso de destinar estas obras a la exposición pública. En el supuesto de donación de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria será preciso que tal punto quede reflejado en el correspondiente certificado, junto al hecho que tales bienes contribuirán a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de sus fines. Como acertadamente ha destacado MARTÍNEZ LAFUENTE, la indicación del destino de las cuantías o bienes recibidos por parte de la entidad donataria debe ser entendida como una "cláusula de estilo que aparecerá siempre en la redacción de toda certificación pues no puede ser de otra manera, atendiendo al carácter modal que tienen las aportaciones de bienes a una entidad no lucrativa", en *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 212.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación. En caso de que la donación fuese revocada, la propia LFIF prevé la devolución a Hacienda de los importes correspondientes a los beneficios tributarios disfrutados en el período impositivo en que la revocación se produzca, junto a los correspondientes intereses de demora[791].

Este certificado deberá ser conservado por el contribuyente durante un plazo mínimo de cuatro años, esto es, hasta la prescripción de las operaciones que han dado lugar a la práctica de la deducción por donaciones (art. 86 LIRPF), de modo que, en caso de ser requerido por la Administración tributaria en el seno de una actividad de comprobación o investigación, pudiese presentar los correspondientes justificantes de la aportación efectuada.

Además, el art. 66.2 RIRPF establece la obligación de las entidades beneficiarias de donativos que den derecho a deducción en el IRPF de presentar, en los primeros treinta días hábiles del mes de enero inmediato siguiente, una declaración informativa de las donaciones recibidas[792], en la que deberá hacer constar los siguientes extremos:

a) datos de identificación de la entidad donataria y la indicación de si se halla o no acogida al régimen de la Ley 30/94;

b) nombre, apellidos y NIF del donante;

c) importe del donativo

---

[791] Sobre las consecuencias civiles y tributarias de la revocación de la donación *vid. infra* apartados 5.2 y 5.3 del Capítulo VI del presente estudio.

[792] El establecimiento de esta obligación formal encuentra su fundamento en el art. 87.2 LIRPF, de acuerdo con el cual "reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las personas y entidades que desarrollen o se encuentren en las siguientes operaciones o situaciones: d) Para las entidades perceptoras de donativos que den derecho a deducción por este impuesto, en relación con la identidad de los donantes, así como los importes recibidos, cuando éstos hubieren solicitado certificación acreditativa de la donación a efectos de la declaración por este impuesto". La declaración informativa exigida en el art. 66.2 RIRPF debe ser presentada en el modelo 182, aprobado por la Orden Ministerial de 30 de julio de 1999.

d) y, en último lugar, la inclusión o no del donativo en las actividades o programas prioritarios de mecenazgo establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.

La obligación de emitir esta declaración informativa no se encuentra cuantitativamente limitada, de modo que, cualquiera que sea el importe de la donación recibida, la entidad donataria queda obligada ha incluirla la misma, con el consecuente incremento de los costes fiscales indirectos en que dicha obligación formal deriva[793].

2.2.- Aportaciones a entidades no acogidas a la Ley 30/94

El régimen general aplicable a los donativos y liberalidades en que incurran los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se encuentra establecido en el art. 14.1.e) LIS, de acuerdo con el cual tales cuantías no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos de la determinación de la correspondiente base imponible.

Pese a ello, la LIS propugna la vigencia de la Ley 30/94[794], respetando así los beneficios fiscales que, con carácter previo, habían sido establecidos en dicho texto normativo, de modo que queda autorizada la deducibilidad de las donaciones efectuadas por personas jurídicas a las entidades acogidas a dicha ley. En consecuencia, cualquier donación distinta de éstas quedará sujeta al régimen general previsto en el art. 14.1.e) LIS, de modo que las aportaciones realizadas por personas jurídicas a entidades no acogidas a la Ley 30/94 no tendrán incidencia desgravatoria alguna en el impuesto

---

[793] Como han destacado con acierto BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ ("Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág.124), las previsiones del art. 66.2 RIRPF chocan con las del art. 2.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de acuerdo con el cual "la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y *limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales*".

[794] Disposición derogatoria única apartado 2 punto 22 de la LIS.

personal del donante al no resultar deducibles para la determinación de su base imponible.

En tales supuestos, la donación deberá ser valorada, a efectos del IS, por su valor de mercado[795] (art. 15.2.a LIS), debiendo el donante integrar en su base imponible la diferencia entre dicha valoración y su valor contable[796]. Desde el punto de vista de la contabilidad del aportante, la entrega gratuita de un bien debe ser computada como una pérdida patrimonial, de modo que el valor contable del elemento donado se contabilizará como un gasto excepcional del ejercicio en que se hace efectiva la transmisión.

Dada la diversidad de criterios que la valoración de la transmisión gratuita de un bien tiene a efectos fiscales y contables, la determinación de la base imponible sujeta a tributación en el IS del aportante deberá efectuarse teniendo en cuenta los ajustes que, en su caso, correspondan. Concretamente, cuando en la contabilidad del aportante consta la donación como una pérdida por su valor contable, las situaciones que pueden producirse son dos: por un lado, que el valor de mercado sea superior al valor contable, en cuyo caso deberá efectuarse un ajuste por el importe resultante de sumar al valor contable la diferencia entre el valor de mercado y el contable. Por otro, puede acontecer que el valor de mercado sea inferior al contable. En este supuesto, el ajuste que deberá realizarse estará constituido por la suma del valor contable y la diferencia positiva entre éste y el valor de mercado.

Veamos un ejemplo. Imaginemos que una sociedad dona a una fundación no acogida a la Ley 30/94 un elemento patrimonial con un valor de mercado

---

[795] De acuerdo con el art. 15.2 *in fine* LIS debemos entender por valor de mercado "el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes", atendiendo, para su concreta determinación, a los mecanismos regulados en el art. 16.3 LIS.

[796] Debemos recordar que el valor contable está constituido por el precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial minorado en el importe de las amortizaciones y demás provisiones que corrijan su valor como consecuencia de la depreciación sufrida por los elementos del activo.

de 300 unidades, cuyo valor contable es de 275 unidades. El ajuste que deberá efectuarse resultará de realizar las siguientes operaciones:

a) Contablemente se registra una pérdida por el valor contable del bien, esto es, de 275 unidades.

b) Fiscalmente, se genera una renta positiva de 25 unidades por la diferencia entre el valor de mercado del bien (300 unidades) y su valor contable (275 unidades).

c) En último lugar, debe tenerse en cuenta el importe del gasto contable (275 unidades), en cuanto se trata de un importe que fiscalmente no resulta deducible por tratarse de una donación.

d) En consecuencia, el importe del ajuste extracontable será el siguiente:

$$(275) + 25 + 275 = 300 \text{ unidades}$$

e) Como decíamos, este importe resulta, igualmente, de adicionar al valor contable (V_c) el resultado positivo de restar el valor de mercado (V_m) y el contable:

$$\text{Ajuste extracontable} = V_c + (V_m - V_c)$$
$$\text{Ajuste extracontable} = 275 + (300 - 275) = 300 \text{ unidades}$$

2.3.- Cuadro resumen

En el siguiente cuadro exponemos esquemáticamente los rasgos esenciales de las aportaciones realizadas por personas jurídicas a entidades no lucrativas.

APORTACIONES REALIZADAS POR PERSONAS JURÍDICAS A ENTIDADES NO LUCRATIVAS

ENTIDADES BENEFICIARIAS	CLASE DE DONACIÓN	INCENTIVO FISCAL: GASTO DEDUCIBLE BASE IMPONIBLE
a) Fundaciones inscritas y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos de los arts. 42 y 43 LFIF. b) Entidades definidas en la disposición adicional sexta LFIF	Donaciones puras y simples de **bienes que formen parte del PHE**, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General del Patrimonio Histórico o en Registros análogos de las CCAA	**Importe del gasto deducible:** 100% del valor del bien donado, determinado por la JVCE. **Límite**: elección de la empresa entre: ◆ 30% de la base imponible previa a la aplicación del gasto ◆ 3 por 1000 del volumen de ventas
	Cantidades dinerarias destinadas a la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines	**Importe del gasto deducible:** 100% cuantías donadas. **Límite**: elección de la empresa entre: ◆ 10% de la base imponible previa a la aplicación del gasto ◆ 1 por 1000 del volumen de ventas
	Cantidades dinerarias donadas para la reparación, conservación, y restauración de bienes del PHE, inscritos en el Registro Gral de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario Gral del Patrimonio Hico o Registros análogos de las CCAA	
	Donaciones puras y simples de **bienes que deban formar parte del activo** de la entidad donataria: a) Bienes *producidos* por donante b) Bienes *adquiridos* de terceros y entregados nuevos c) Bienes *usados* previamente por la entidad donante d) *Otros* bienes	**Importe gasto deducible:** 100% valor bien: a) Coste de fabricación b) Valor de adquisición c) Valor neto contable d) Silencio normativo. Regla general art. 15.2 LIS: valor normal mercado **Límite**: elección de la empresa entre: ◆ 10% de la base imponible previa a la aplicación del gasto ◆ 1 por 1000 del volumen de ventas
a) Fundaciones inscritas y asociaciones de utilidad pública que cumplan requisitos arts. 42 y 43 LFIF. b) Entidades definidas en la DA sexta LFIF + a) y b) deben perseguir entre sus fines la realización de actividades museísticas y de fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y comprometerse a destinar las obras a la exposición pública	Donaciones puras y simples de **obras de arte de calidad garantizada**	**Importe del gasto deducible:** 100% del valor del bien donado, determinado por la JVCE. **Límite**: elección de la empresa entre: ◆ 30% de la base imponible previa a la aplicación del gasto ◆ 3 por 1000 del volumen de ventas

3.- Supuestos primados de aportaciones desinteresadas: "actividades y programas prioritarios de mecenazgo "

3.1.- Finalidad del precepto

El art. 67 de la LFIF prevé la concesión de un beneficio adicional para determinadas actuaciones, autorizando a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año a establecer una relación de actividades y programas a desarrollar por las entidades sin ánimo de lucro acogidas a la Ley 30/94 y las previstas en la disposición adicional sexta de la misma, y a elevar en cinco puntos, como máximo, los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de la misma, tanto en el sistema de deducción en la cuota para las personas físicas como en el régimen de partida deducible para las personas jurídicas[797]. En consecuencia, dicha autorización determina que el porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas que realicen donaciones a entidades sin fines lucrativos pueda llegar a incrementarse del 20% al 25%, y que el límite del 10% de la base liquidable del respectivo impuesto llegue a ser del 15%. De igual modo, en referencia a las personas jurídicas, el límite máximo sobre la base imponible previa del 10% con carácter general o del 30% en el caso de bienes integrantes del PHE, podría incrementarse hasta el 15% o el 35%, respectivamente.

De esta forma, podemos decir que los incentivos establecidos en la LFIF para las aportaciones desinteresadas realizadas por personas físicas y jurídicas se configuran con carácter permanente en sus cuantías mínimas en los arts. 59 a 66 LFIF, dejando abierta la posibilidad de su potenciación adicional y

---

[797] Tales previsiones se complementan con lo establecido en la disposición final cuarta de la Ley 30/1994, en la cual se habilita a la LPGE para modificar, entre otros, los porcentajes de deducción y límites cuantitativos previstos en los Capítulos II y III del Título II LFIF. JIMÉNEZ DÍAZ se muestra crítico con la citada habilitación al considerar que no existe "conexión alguna con los denominados programas prioritarios de mecenazgo", sino que forma "parte de la política de modificaciones tributarias que es propia de la Ley de Presupuestos", en "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *op. cit.*, pág. 306.

temporal respecto a determinadas actividades o programas concretos. Con esta medida se pone en manos del legislador la facultad de impulsar los proyectos y actividades que en cada momento estime adecuados por su trascendencia social y cultural, incitando a los agentes privados a colaborar con los mismos mediante un incremento de los beneficios fiscales previstos, con carácter general, para las aportaciones desinteresadas. Tales supuestos se caracterizan, además, por su temporalidad, en cuanto se trata de proyectos o programas que tienen una duración determinada dada su celebración esporádica o ocasional. En definitiva, el objetivo del precepto que estudiamos es establecer un marco de actuación adecuado que permita incrementar la cuantía del incentivo fiscal derivado de la realización de aportaciones altruistas respecto puntuales actividades de duración determinada, consideradas prioritarias por el Gobierno en cada ejercicio, que vayan a desarrollar las entidades que hemos denominado "especialmente protegidas" en el ámbito de los fines de interés general recogidos en el art. 42.1.a) de la LFIF.

Por lo que se refiere a la rúbrica utilizada por el legislador para hacer referencia a estos supuestos -"actividades y programas prioritarios de *mecenazgo*"- debemos destacar que, a nuestro juicio, resulta inexacta puesto que en el art. 67 LFIF únicamente se prevé la concesión de beneficios tributarios adicionales en relación a determinadas actividades (las reguladas en las secciones 1ª y 2ª del Capítulo II LFIF) y no a todas las que quedan englobadas bajo aquella denominación. En este punto, también resulta interesante destacar que el artículo 67 LFIF es el único precepto, junto a la Exposición de Motivos, en que aparece la denominación mecenazgo, pese a la generalización de los términos con los que se ha dado a conocer la Ley que aquí estudiamos, esto es, "Ley de Mecenazgo"[798]. Con estas precisiones

[798] *Vid.*, entre otros, *Diario Expansión*, de 4 de noviembre de 1994; *El País*, de 20 de octubre de 1994, ambos con el mismo titular: "El Congreso aprueba la Ley de Mecenazgo sin apoyo del PP"; *Diario 16*, de 20 de octubre de 1994: "Satisfacción en Cultura por la aprobación de la Ley del Mecenazgo"; *La Vanguardia*, de 20 de noviembre de 1996: "Jordi Pujol pedirá al Gobierno la reforma de la Ley del Mecenazgo".

queremos poner de manifiesto, una vez más, la ambigüedad que rodea el contenido de la Ley 30/94 en relación al uso indistinto de los términos patrocinio y mecenazgo y de las concretas aportaciones que integran cada uno de dichos fenómenos.

3.2.- Contenido del artículo 67 LFIF

3.2.1.- Incentivo fiscal

Como ha quedado expuesto en el apartado anterior, bajo la rúbrica "Actividades y programas prioritarios de mecenazgo", el art. 67 LFIF faculta a la LPGE para establecer, por un lado, una relación de actividades o programas de duración temporal limitada, a desarrollar por las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos del Título II de la Ley de Fundaciones así como por las entidades reguladas en la disposición adicional sexta de la misma, y por otro, a elevar, en cinco puntos como máximo, los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos, tanto para el sistema de deducción en la cuota del IRPF de las personas físicas, como respecto al régimen de partida deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las personas jurídicas donantes.

Tales previsiones han tenido un claro reflejo práctico desde la aprobación de la medida[799]. Así, por ejemplo, la disposición adicional decimonovena de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, prorrogada para los años 2001[800] y

---

[799] En la disposición adicional vigésimo octava de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de PGE para el año 1995, se hace uso, por primera vez, de la medida prevista en el art. 67 LFIF. Las previsiones contenidas en dicho precepto fueron prorrogadas para el año 1996 por la disposición adicional undécima del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, para 1997 por la disposición adicional vigésimo segunda de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de PGE para 1997 y para 1998 por la disposición adicional decimoquinta de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de PGE para 1998.

[800] Dicha prórroga se establece en la disposición adicional vigésima de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000.

2002[801], prevé una deducción del 25% en la cuota del IRPF y un gasto deducible con el límite del 15% de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades -el incremento máximo autorizado por la LFIF- para las cantidades donadas a las entidades e instituciones acogidas a la Ley 30/94 y asimiladas para la realización de las siguientes actividades y programas:

a) La conservación, restauración y rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español relacionados en el anexo VII de la propia Ley de Presupuestos, entre los que se incluyen bienes singulares declarados Patrimonio de la Humanidad, catedrales españolas y otros bienes de interés cultural[802].

b) Los siguientes proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo, enumerados en la disposición adicional vigésima de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995:

   - Los de la Agencia Española de Cooperación Internacional para atender gastos derivados de este tipo de proyectos, incluidos los propuestos por Organizaciones no Gubernamentales;

   - Los de Cooperación para el desarrollo destinado a instituciones sin fines de lucro que actúen en el campo de la cooperación internacional.

c) La promoción y difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español, mediante redes

---

[801] Prórroga establecida en la disposición adicional duodécima apartado dos de la Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002.

[802] A juicio de FERNÁNDEZ LÓPEZ ("Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al Patrimonio Cultural", *op. cit.*, pág. 80 y nota núm. 104), "puede apreciarse una cierta falta de objetividad a la hora de fijar la relación de los bienes singularmente beneficiados por los mayores porcentajes de deducción en los impuestos que gravan las rentas de los benefactores", dado que se contiene una enumeración cerrada de los bienes afectados por tal medida con la ausencia de otros que, a su entender, no se encuentra suficientemente justificada.

telemáticas y nuevas tecnologías, llevadas a cabo por el Instituto Cervantes y por las instituciones de las CCAA con lengua oficial propia, con fines análogos a aquél.

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

Junto a tales previsiones, en los últimos años, la vía de actuación prevista en el art. 67 LFIF también está siendo utilizada por la ley anual de medidas fiscales, administrativas y del orden social, comúnmente conocida como Ley de Acompañamiento, para estimular la colaboración de los agentes privados en la organización y financiación de determinados eventos de elevada trascendencia social[803], tales como el Año Santo Jacobeo 1999[804], Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000, Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002[805] o el Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004[806]. A tal efecto, se elevan en cinco puntos los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de deducción establecidos, con carácter general, en los arts. 59 y 63 LFIF, siendo preciso que dichas medidas se aprueben por el correspondiente Consejo o Consorcio[807] y

---

[803] Sobre la fiscalidad de tales eventos *vid.*, con carácter general, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Fiscalidad de los grandes eventos", en la obra colectiva *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal*, Ed. Comares, 2001, pág. 151 y ss.

[804] Disposición adicional decimoquinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

[805] Disposición adicional novena de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

[806] Disposición adicional quinta de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

[807] Concretamente, se trata del "Consejo Jacobeo", el "Consorcio de la Ciudad de Santiago de Compostela", el "Consorcio para la Organización de Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002" y el "Consorcio Organizador del Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004".

se realicen por las instituciones acogidas a la Ley 30/94 o las recogidas en la disposición adicional sexta de la misma[808].

3.2.2.- *Obligaciones formales: Obligación de información*

Como ya hemos indicado anteriormente, para que la persona física o jurídica donante pueda deducir el importe de los donativos efectuados en su impuesto personal es preciso que la entidad donataria expida una certificación en la que exprese, entre otros extremos, el destino que dará al objeto recibido (art. 66 LFIF). Con tal previsión, se permite que la Administración pueda llevar a cabo un control del concreto destino otorgado a las aportaciones recibidas y de su incardinación dentro de las actividades reguladas en el art. 67 LFIF, evitando, de este modo, que dichas cuantías sean empleadas en finalidades distintas a aquéllas para las que se donó.

Además, y con la finalidad de facilitar la comprobación de la verdadera ejecución de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo, el artículo 8 del RDIF establece la obligación de las entidades especialmente protegidas y asimiladas que reciban aportaciones de las contempladas en el artículo 67 LFIF, como consecuencia de su inclusión en la correspondiente LPGE como actividades y programas prioritarios de mecenazgo, de remitir al Ministerio competente por razón de la actividad, dentro de los dos meses siguientes a la finalización del ejercicio correspondiente a que la Ley de Presupuestos se refiera, una relación de las actividades financiadas con dichas aportaciones, así como una copia de cada una de las certificaciones expedidas a los aportantes. Como control añadido, el Ministerio receptor de la citada certificación deberá

---

[808] Sobre las concretas medidas adoptadas en relación a cada uno de los eventos enunciados, *vid.* por todos los comentarios de FERNÁNDEZ LÓPEZ.: "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al Patrimonio Cultural", *op. cit.*, especialmente págs. 79 a 83 y GARCÍA LUIS, T.: "La aplicación a los empresarios y profesionales de los incentivos y estímulos a la inversión establecidos en el Impuesto sobre Sociedades", en la obra coordinada por Eugenio SIMÓN ACOSTA *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje Luis Mateo Rodríguez, op. cit.*, pág. 1063 y ss.

comprobar la veracidad de la información contenida en el mismo mediante la supervisión de la ejecución de dichos programas y actividades, remitiendo copia de las certificaciones recibidas a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, dentro de los dos meses siguientes a su recepción.

Junto a tales obligaciones, las entidades beneficiarias de las aportaciones especialmente incentivadas deberán presentar, en los primeros treinta días hábiles del mes de enero inmediato siguiente, una declaración informativa de las donaciones recibidas, expresando, entre otros datos, la inclusión del donativo entre las actividades y programas prioritarios de mecenazgo establecidos en la correspondiente LPGE (art. 66.2 RIRPF).

En este punto nos cuestionamos cuáles son las consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento de las citadas obligaciones por parte de la entidad donataria o de la consignación de datos erróneos en las mismas. Pues bien, si tenemos en cuenta que en el supuesto planteado se produce un incumplimiento del deber de suministrar datos con trascendencia tributaria en los términos previstos en los arts. 111 y 112 LGT, la entidad donataria podrá ser sancionada con una multa de entre 1.000 y 200.000 pesetas por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en la correspondiente certificación, sin que la cuantía total de la sanción impuesta pueda exceder de 300.000 pesetas[809] (art. 83.2 LGT).

---

[809] De entre los distintos límites que figuran en el art. 83.2 LGT, en el supuesto planteado entendemos que deberemos tomar el de las 300.000 pesetas, en cuanto los datos requeridos no se refieren a la actividad empresarial o profesional del sujeto infractor, en este caso, de la entidad no lucrativa. En relación a la escasa importancia del importe máximo de la sanción, BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ ("Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, nota núm. 124) destacan como a entidades como la Cruz Roja puede resultarles más económico pagar una multa de 300.000 pesetas que relacionar una lista de miles de donantes. Ahora bien, "desde el punto de vista de la imagen frente a terceros, el hecho de no cumplir los deberes fiscales puede resultar perjudicial".

3.3.- Oportunidad de la remisión a la LPGE[810] para la fijación de las actividades de mecenazgo especialmente incentivadas y del incremento de los porcentajes de deducción

El art. 67 LFIF habilita a la Ley de Presupuestos para introducir modificaciones tributarias, en el marco de la Ley 30/94, en dos extremos: por un lado, podrá establecer una relación de actividades y programas que van a ser especialmente incentivados de manera temporal y, por otro, la autoriza a modificar los porcentajes de deducción y los límites de la misma tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades. La facultad del Gobierno para realizar las citadas modificaciones nos lleva a plantearnos su adecuación a los principios constitucionales y a la jurisprudencia del TC sobre la materia, en cuanto es preciso determinar si tal facultad entra en el ámbito material de las leyes de presupuestos o bien es ajena a aquél, en cuyo caso sólo cabría propugnar su inconstitucionalidad.

Pues bien, por lo que se refiere a la determinación de las actividades y programas especialmente incentivados por la Ley de Presupuestos de cada año, debemos señalar que tal cuestión fue ampliamente discutida en el debate parlamentario previo a la aprobación de la Ley 30/94, en el cual se defendieron dos posturas contrapuestas. En efecto, para la determinación de la vía más adecuada para fijar tales actividades incentivadas se propusieron dos alternativas: su inclusión en una ley especial como la Ley de Presupuestos, o bien su regulación en la propia Ley de Fundaciones. En el contexto descrito, el Grupo Parlamentario Popular defendió la necesaria fijación del destino de las donaciones en el texto de la Ley 30/1994, con la finalidad de evitar un excesivo dirigismo, propio de las Leyes de Presupuestos, hacia determinadas

---

[810] Sobre las modificaciones tributarias operadas mediante Ley de Presupuestos *vid.*, con carácter general, ALIAGA AGUALLO, E.: "Ley de Presupuestos y reforma tributaria: análisis de una larga experiencia (1979-1994)", *REDF*, núm. 81, 1994, pág. 119. También LASARTE, J.; RAMÍREZ, S. y AGUALLO, E..: "Naturaleza y contenido de la Ley de Presupuestos. Principio de legalidad tributaria", en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Ed. Tecnos, 1990, pág. 245 y MARTÍN QUERALT, J.: "Ley de Presupuestos y reformas tributarias. Comentarios a la STC de 20-7-81", *PGP*, núm. 11, 1981.

actividades, de modo que pudiesen quedar desprotegidas otras que también deberían ser consideradas relevantes[811]. Frente a estas alegaciones, el Grupo Parlamentario Socialista consideró positivo el dirigismo derivado de la fijación de las actividades y programas incentivados a través de la Ley de Presupuestos de cada año, ya que de este modo podría tenerse en cuenta los acontecimientos relevantes en cada ejercicio y, consecuentemente, las donaciones que merecen ser especialmente incentivadas.

Queda claro, como ha indicado GARCÍA LUIS, que se trata de dos posturas contrapuestas desde el punto de vista político[812], en cuanto la primera refleja una clara opción por la estabilidad y seguridad que supone conocer de antemano las actividades especialmente incentivadas y la segunda, propuesta por el entonces partido en el Gobierno, se decanta por las posibles filias o fobias que en cada momento exprese la mayoría parlamentaria que votará la anual ley de presupuestos. Ahora bien, escogida la Ley de Presupuestos como vía para la concreción de los programas y actividades de mecenazgo que pueden resultar incentivados de forma especial, debemos determinar la adecuación de la remisión que el artículo 67 LFIF realiza al ámbito material propio de la Ley de Presupuestos. En otras palabras, se trata de analizar si la Ley de Presupuestos, establecida como el conducto regulador de las actividades a que hace referencia el artículo 67 LFIF, es o no una vía constitucionalmente válida para realizar tal determinación.

---

[811] En este sentido indica: "en lo que sí tenemos interés es en que la relación figure en la ley y que no se deje, cada año, a la redacción o a la tramitación parlamentaria de los Presupuestos Generales del Estado. Si hay algún acontecimiento extraordinario - ocurrió en el año 1992 -, puede haber una ley especial, no se plantea mayor problema, pero al dejar el texto como viene del Gobierno nos parece que tiene muchas más consecuencias perjudiciales que las beneficiosas que podría ofrecer", en *B.O.C.G.*, Congreso, V Legislatura, Diario de sesiones, Comisión de Educación y Cultura, núm. 230, sesión núm. 21, 14 de junio de 1994, pág. 7009.

[812] Tras analizar el debate parlamentario previo a la aprobación de la Ley 30/1994, GARCÍA LUIS lo resume con las siguientes palabras: "se defienden dos técnicas enfrentadas que sólo desde el punto de vista político pueden ser confrontadas, dado que jurídicamente son neutrales o indiferentes, pues ambas, desde esta perspectiva, son perfectamente asumibles", *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 262.

Pues bien, a la vista de la jurisprudencia constitucional sobre la materia, la constitucionalidad de la disposición que aquí estudiamos plantea algunos interrogantes. En efecto, el Tribunal Constitucional ha venido reiterando que la Ley de Presupuestos tiene un "núcleo esencial o mínimo"[813], constituido por la previsión de ingresos y habilitación de gastos del sector público estatal, calificándola, además, como "vehículo de orientación y dirección de la política que corresponde al Gobierno"[814], lo que conlleva la inclusión en su articulado de "disposiciones relativas a materias no asimilables directamente al estado de gastos y previsión de ingresos presupuestarios pero de conveniente regulación conjunta con ese núcleo, por su relación técnica e instrumental con las autorizaciones de gastos y previsiones de ingresos, y la orientación de la política económica"[815].

Ahora bien, una vez admitida la inclusión en la LPGE de materias ajenas a lo que constituye su núcleo esencial, el propio Tribunal Constitucional establece dos condiciones cuyo cumplimiento simultáneo determinará la constitucionalidad de aquélla incursión. En primer lugar, debe existir una relación directa entre el denominado contenido eventual - en el caso que estudiamos, el establecimiento de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo - y los gastos e ingresos que constituyen el contenido propio del Presupuesto. En segundo lugar, es precisa una justificación de la inclusión de

---

[813] Las materias que configuran ese núcleo esencial se encuentran recogidas en "la Constitución, en cuyo art. 134.2 se configura como núcleo de la Ley de Presupuestos un contenido mínimo, necesario e indisponible que ha de estar constituido por los Presupuestos en sentido estricto, esto es, la previsión de ingresos y la autorización de gastos, aunque tal contenido no es exclusivo ni excluyente" (Cfr. FJ 3º de la STC 65/1990, de 5 de abril).

[814] Entre otras, *vid.* en este sentido STC 27/1981, de 20 de julio (FJ 2º); STC 65/1987, de 21 de mayo (FJ 4º); STC 83/1993, de 8 de marzo (FJ 4º).

[815] *Vid.*, entre otras, STC 63/1986 (FJ 12º); STC 65/1987, de 21 de mayo (FJ 4º); STC 83/1993, de 8 de marzo (FJ 4º); STC 234/1999, de 16 de diciembre.. Este doble contenido de la Ley de Presupuestos es explicado por el propio Tribunal Constitucional en los siguientes términos "las leyes anuales de Presupuestos tienen un contenido mínimo, necesario e indisponible constituido por la previsión de ingresos y habilitación de gastos, y un contenido posible, no necesario y eventual, que puede afectar a materias distintas de ese núcleo esencial constituido por la previsión de ingresos y habilitación de gastos" (Cfr. STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4º punto a).

esa materia conexa en la Ley de Presupuestos, en el sentido de que sea un "complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno"[816].

La aplicación de la jurisprudencia constitucional expuesta al caso que estudiamos nos lleva a negar, en primer lugar, la inclusión de las actividades anualmente incentivadas dentro del contenido mínimo, indispensable y necesario de la Ley de Presupuestos, por lo que deberemos precisar, en segundo lugar, si aquella determinación tiene una directa relación con ese contenido y es, al mismo tiempo, un complemento necesario para la mejor y más eficaz ejecución del presupuesto y de la política económica. Pues bien, a nuestro juicio, la relación *directa* entre la determinación de las actividades que anualmente resultarán incentivadas y la previsión de gastos e ingresos resulta, cuando menos, cuestionable[817] si atendemos a la complejidad que supone determinar en qué grado se da la *directa* relación exigida por el máximo

---

[816] *Cfr.* STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4º. Con esta sentencia "culmina una larga secuencia de resoluciones dictadas por este Tribunal sobre la cuestión y, con explícita voluntad de síntesis, aunque dando un paso más en la línea jurisprudencial iniciada con la STC 27/1981, proclama la existencia de límites materiales al contenido de las leyes de presupuestos generales y precisa los criterios aplicables para delimitar el ámbito propio de este tipo de leyes" (*Cfr.* STC 195/1994, de 26 de julio, FJ 2º).

[817] En este mismo sentido, JIMÉNEZ DÍAZ ("Tributación y Mecenazgo I. Examen del Proyecto de Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General", *op. cit.*, pág. 174) considera que puede resultar "dudosa la oportunidad de remitir a la Ley de Presupuestos la definición de los programas y actividades prioritarias de mecenazgo, aunque ello sea a efectos de alterar el importe de las deducciones tributarias, puesto que si bien esto último guarda una intensa relación con la estimación de ingresos del Presupuesto, no guarda esa misma relación aquella definición, por más que ambas cosas se hallen unidas en la previsión del artículo 67 del Proyecto, siendo destacable que, en cualquier caso, lo decisivo parece ser la definición de programas, de lo que es mera consecuencia el incremento de las bonificaciones". En esta misma línea, *vid.* ESCRIBANO: "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994", *op. cit.*, págs. 15 y 16. En contra, MARTÍN FERNÁNDEZ entiende que "la definición de las actividades y programas a que se refiere el art. 67 de la LFIF, forma parte de aquellas disposiciones que, según el TC debe contener la Ley, al significar un complemento necesario para la mayor inteligencia y la mejor y más eficaz ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno", en *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 175.

Tribunal. En efecto, el Alto Tribunal utiliza unos términos excesivamente imprecisos al exigir que la vinculación entre el contenido eventual de la Ley de Presupuestos y su contenido mínimo sea *directo*, sin añadir parámetro alguno que conduzca a tal determinación[818]. En el contexto descrito entendemos que la determinación de las actividades incentivadas no tiene una relación directa con los ingresos y gastos del Presupuesto, ya que la enumeración de las mismas, en cuanto tal, no supone ningún tipo de vinculación o alteración del contenido propio del Presupuesto.

En relación a la elevación de los porcentajes de deducción y de la cuantía porcentual de los límites máximos, entendemos que su determinación mediante Ley de Presupuestos se ajusta a la Constitución y a la doctrina de su máximo intérprete, en cuanto dicha previsión tiene un efecto claro y directo sobre la dimensión de los ingresos públicos al representar una medida cuya aplicación deriva en una reducción de los mismos y, como tal, se halla vinculada al equilibrio de las previsiones presupuestarias del correspondiente ejercicio.

En resumen, a nuestro juicio, la opción del legislador por incluir en la Ley de Presupuestos la determinación de las actividades que anualmente resultarán incentivadas a tenor del art. 67 LFIF no ha sido la más adecuada si tenemos en cuenta que la vinculación directa entre éstas y el contenido propio del Presupuesto es difícilmente justificable. La inoportuna remisión a la Ley de Presupuestos para tal determinación podría matizarse si consideramos que se trata de una cuestión absoluta e indisolublemente unida al establecimiento de los porcentajes de deducción, materia que sí tiene una intensa relación con el contenido propio del Presupuesto. En consecuencia, la definición de actividades y programas a que se refiere el art. 67 LFIF, formaría parte de

---

[818] En este sentido LASARTE, RAMÍREZ Y AGUALLO consideran que "los términos excesivamente imprecisos en que se ha pronunciado (el Tribunal Constitucional) van a dar lugar en determinados casos a situaciones de confusión e inseguridad jurídica - ¿cuándo una materia tiene *relación directa* con la política económica general?-, y a interpretaciones erróneas (...)", en "Naturaleza y contenido de la Ley de Presupuestos. Principio de legalidad presupuestaria", *op. cit.*, pág. 271.

aquellas disposiciones que, según la doctrina del Tribunal Constitucional, debe contener la Ley de Presupuestos por ser "un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno"[819].

4.- ADQUISICIÓN DE OBRAS DE ARTE PARA OFERTA DE DONACIÓN

Bajo la rúbrica "Adquisición de obras de arte para oferta de donación", el art. 69 LFIF introduce en nuestro ordenamiento jurídico una figura con una clara inspiración francesa[820]. En efecto, el legislador español introduce en la Ley 30/94 una figura que tiene su inmediato precedente en el art. 238 bis.0A del Código General de Impuestos francés[821], artículo que faculta a las empresas, sujetas al Impuesto sobre la Renta o al Impuesto sobre Sociedades, a deducir de su base imponible el valor de adquisición de obras de arte, libros, objetos de colección o de documentos de alto valor artístico, cuando la oferta de donación haya sido aceptada por el Estado, comprometiéndose a transmitir el bien en un plazo máximo de diez años desde la aceptación definitiva de la misma[822].

En el contexto descrito, el art. 69 LFIF establece la posibilidad de que las entidades sujetas al IS y los empresarios y profesionales en régimen de

---

[819] *Cfr.* STC 76/1992, de 14 de mayo. *Vid.* en este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 175.

[820] La inspiración francesa del precepto que aquí estudiamos es reconocida en la propia Memoria que acompañó al Proyecto de Ley, al exponer: "La oferta de donación de obras de arte es una figura existente en el ordenamiento francés", op. cit., pág. 536.

[821] De acuerdo con la redacción dada al mismo por el art. 6 de la Ley de 24 de julio de 1987 "*Sur le dévèloppement du mécénat*".

[822] A diferencia del caso español, el artículo 7 de la Ley francesa de 23 de julio de 1987 prevé también una deducción para aquellas empresas que adquieran *obras originales de artistas vivos*, en cuyo caso podrán deducir del resultado imponible del ejercicio de adquisición y de los 19 años siguientes, por fracciones iguales, el importe correspondiente al valor de adquisición de la misma. Respecto a las similitudes y diferencias entre la legislación francesa y la española en la regulación de la oferta de donación de obras de arte, *vid.* por todos los comentarios de JIMÉNEZ DÍAZ en "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos ...", *op. cit.*, pág. 310.

estimación directa deduzcan, para la determinación de la base imponible de sus respectivos impuestos personales, el valor de adquisición de las obras de arte que hayan sido adquiridas para ser donadas a determinadas entidades. La configuración de esta figura ha llevado a gran parte de la doctrina, a la que nos adherimos, a considerar que nos encontramos ante una donación obligacional[823], en cuanto la empresa donante adquiere un bien y se compromete a donarlo en un plazo determinado de tiempo, sin entregar nada en el momento de pactar aquella transmisión futura[824].

4.1.- Objeto de la oferta de donación. Concepto de obra de arte

El sujeto pasivo que realice una oferta de donación a cualquiera de las entidades referidas en el art. 69 LFIF podrá deducir, a efectos de determinar la base imponible de su impuesto personal, el valor de adquisición de las obras de arte adquiridas para ser donadas. De este modo, únicamente aquellos bienes que merezcan la calificación de "obras de arte" darán lugar a la aplicación del beneficio fiscal reconocido en el artículo que aquí estudiamos, debiendo atender, a tal efecto, a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido [825].

---

[823] Entre otros, *vid.* en este sentido PEÑUELAS i REIXACH: Manual jurídic dels museus, *op. cit.*, pág. 195; JIMÉNEZ DÍAZ, "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos", *op. cit.*, pág. 309; MARTÍN FERNÁNDEZ, *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, págs. 187 y 188 y VATTIER FUENZALIDA: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1067.

[824] Como ya hemos indicado en el apartado 1.3.1.2 del Capítulo III, al que nos remitimos, la admisión de este tipo de donaciones ha sido ampliamente discutida en el ámbito doctrinal, discusión que, aunque no se encuentra absolutamente zanjada, sí que se decanta por la admisión mayoritaria de la misma. *Vid.* por todos LACRUZ BERDEJO y otros: *Derecho de obligaciones, op. cit.*, págs. 89 y 90 y DÍEZ PICAZO y GULLÓN: *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 644.

[825] El art. 69.1 *in fine* LFIF determina: "A los efectos de este artículo se entenderá por obras de arte los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección definidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan valor histórico o artístico".

Concretamente, el artículo 136 de la LIVA, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el art. 17.Octavo de la Ley 42/1994, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, califica como obras de arte las antigüedades, los objetos de arte y los de colección en los siguientes términos:

"A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se consideran:

2º.- *Objetos de arte* los enumerados a continuación:

a) Cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos.

b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos.

c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de escultura, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes.

d) Tapicerías y textiles murales tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.

e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.

f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.

g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

3º.- *Objetos de colección* los enumerados a continuación:

a) Sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal.

b) Colecciones y especímenes para coleccionar de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático.

4º.- *Antigüedades*, los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objetos de arte o colección (...)".

De este modo, cualquier sujeto pasivo del IS o cualquier empresario o profesional en régimen de estimación directa que adquiera o posea uno de los bienes indicados, podrá realizar una oferta de donación. Ahora bien, para que el beneficio fiscal reconocido en el art. 69 LFIF sea aplicable es necesario, además, que dicho bien tenga valor histórico o artístico[826], valor que deberá ser determinado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportaciones de Bienes del Patrimonio Histórico Español[827]. A tal efecto, dicha Junta deberá emitir, en el plazo de tres meses desde la presentación de la oferta de donación, un informe[828] en el que determine la calificación del bien como obra de arte y su valoración.

---

[826] Como acertadamente ha destacado ESCRIBANO LÓPEZ, esta previsión resulta llamativa si tenemos en cuenta la "singularidad de un objeto de arte sin valor artístico", en "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994", *op. cit.*, pág. 18.

[827] Respecto a la consideración del bien como poseedor del "valor histórico o artístico" suficiente, MARTÍN FERNÁNDEZ critica la imprecisión de la Ley 30/1994 en los siguientes términos: "queremos manifestar nuestra disconformidad con los términos imprecisos que utiliza el legislador al referirse a este tipo de bienes, ya que, en modo alguno, se aportan las pautas que pongan de manifiesto cuando una obra tiene -...- *valor histórico o artístico.* Al menos, la intervención de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, que debe emitir informe o dictamen, es una garantía para el donante, que evite la discrecionalidad administrativa", *op. cit.*, pág. 183.

[828] Pese a que el art. 69 LFIF establece el carácter preceptivo del informe emitido por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, consideramos que, en realidad, se convierte en vinculante debido a que será dicho informe el que posibilite la efectividad de la oferta de donación. En este sentido, GARCÍA LUIS destaca que"este informe es preceptivo y al ser un elemento esencial para determinar la base de la deducción hay que entender que será también vinculante", *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 275.

4.2.- Elementos subjetivos

4.2.1.- Entidades donatarias

El artículo 69 LFIF recoge una enumeración cerrada de las entidades que podrán beneficiarse de la oferta de donación de obras de arte. Concretamente, podrán actuar como donatarias de tales aportaciones las siguientes[829]:

- fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en el Título II de la propia Ley de Fundaciones;
- Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales;
- las Universidades Públicas;
- el Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo;
- las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia;
- los siguientes entes públicos y organismos autónomos administrativos[830]:
  - Agencia Española de Cooperación Internacional;
  - Consejo Superior de Deportes;
  - Museo del Ejército;
  - Centro de Arte Reina Sofía;

[829] La legislación francesa se muestra mucho más limitativa en este punto en cuanto únicamente incentiva la oferta de donación efectuada en favor del Estado. H. LENA ha justificado tal limitación al entender que la correspondiente deducción es aplicada sobre tributos estatales por lo que incide únicamente en el Presupuesto del Estado que es, por ello, el único beneficiario de estas aportaciones, en *Fiscalité du mécénat. Dons, oeuvres d'art, parrainage, sponsoring, fondations d'enterprise, op. cit.*, pág. 127.

[830] Previstos en la disposición adicional primera del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo.

- Biblioteca Nacional;
- Museo del Prado;
- Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
- Ente Público Instituto Cervantes.

Como se puede comprobar, el listado de entidades beneficiarias de este tipo de donaciones es más restringido que en el resto de figuras estudiadas en los apartados anteriores, en los cuales se hacía una remisión a las disposiciones adicionales cuarta, quinta y sexta para ampliar el ámbito subjetivo del régimen de incentivos fiscales previsto, con carácter general, para las fundaciones y asociaciones de utilidad pública especialmente protegidas. A nuestro juicio, esta limitación no encuentra justificación alguna y carece de base y congruencia con el resto del articulado de la Ley de Fundaciones[831]. Por otro lado, es preciso señalar que la enumeración contenida en el art. 69 LFIF es cerrada, de modo que no caben más entidades donatarias que las específicamente recogidas en el mismo[832].

4.2.2.- Donante

Por lo que se refiere al donante, la oferta de donación puede ser efectuada por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, o bien por los empresarios y profesionales individuales sujetos al régimen de estimación

---

831 En el mismo sentido apuntado *vid.* MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y Mecenazgo, op. cit.*, págs. 232 y 233.

832 En este sentido, GIMÉNEZ-REYNA Y ZURDO (*Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 538), han destacado que "no parece que pueda tener cabida ningún otro organismo ni ente público de las Comunidades Autónomas ni de las Corporaciones Locales; parece preferirse que una obra de arte vaya a centros sin ninguna relación con las bellas artes que a un museo de provincias: sin comentarios". Matizando la crítica realizada por estos autores, MARÍN-BARNUEVO FABO destaca la dificultad de incluir en la ley una relación exhaustiva de todos los centros a los que sería conveniente orientar la donación, concluyendo que "las menciones genéricas al Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales posibilitan esa transferencia a museos distintos de los mencionados", en "Fiscalidad del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 133, nota núm. 43.

directa[833]. Como se observa, existe una clara restricción en el ámbito de los sujetos donantes en relación a los empresarios y profesionales que determinen su base imponible mediante el método de estimación objetiva y, en general, a cualquier otro sujeto pasivo del IRPF[834]. Tal limitación podría quedar justificada si atendemos a la forma que adopta el incentivo fiscal, ya que la estructura sobre la que se asienta el método de estimación objetiva no permite la aplicación de una donación en forma de partida deducible para la determinación de la correspondiente base imponible[835]. Ahora bien, sin perjuicio de esta observación, la incentivación de las conductas que venimos estudiando en el ámbito empresarial español demandaría la adopción de las correspondientes adaptaciones estructurales para generalizar la aplicación de este incentivo fiscal a las aportaciones efectuadas por empresarios en estimación objetiva.

Para finalizar este apartado debemos tener en cuenta también que, en los supuestos en que la entidad donataria sea una fundación o asociación de utilidad pública que cumpla los requisitos de los arts. 42 y 43 LFIF, no tendrá efectividad el incentivo fiscal establecido en el art. 69 LFIF cuando la oferta de donación sea realizada por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes o

---

[833] Entendemos que será aplicable a los empresarios y profesionales en estimación directa normal y en estimación directa simplificada, ésta última introducida por Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social y recogida en los arts. 45.2.a) LIRPF y 25 RIRPF.

[834] A juicio de MARTÍNEZ LAFUENTE esta limitación carece de justificación si entendemos que quedan discriminados contribuyentes cuyos ingresos pueden permitirles adquirir obras de arte en las condiciones del art. 69 LFIF. En esta situación puede encontrarse el miembro de un Consejo de Administración "a quien no se le posibilita acogerse al art. 69 de la Ley sin otra explicación convincente que aquella que deriva de la composición y determinación de la base imponible, pero sin atender a la finalidad del precepto", en *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 232.

[835] Debemos recordar que en el método de estimación objetiva por signos, índices y módulos, única modalidad de estimación objetiva en vigor actualmente, no se tiene en cuenta el volumen de ingresos y gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo durante el ejercicio, sino que se consideran determinados datos objetivos de la actividad tales como superficie, personal, etc., por lo que no es posible la aplicación de un gasto deducible en los términos que recoge el art. 69 LFIF.

por los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, de cualquiera de ellos[836] (art. 69.1.f. LFIF).

4.3.- Contenido del incentivo fiscal

4.3.1.- Consideración de partida deducible. Aplicación práctica

En relación al modo en que se configura el incentivo fiscal, la Ley prevé que el donante compute como partida deducible para la determinación de su base imponible el valor de adquisición de las obras de arte adquiridas para ser donadas en los términos previstos en el art. 69 LFIF. Con la finalidad de evitar que el contribuyente desplace la aplicación del incentivo de un ejercicio a otro, el art. 69.3 LFIF establece la distribución equitativa del mismo durante el período comprometido para hacer efectiva la transmisión del bien al ente beneficiario. A tal efecto, deberá dividirse el valor del bien por el número de años en que el donante se compromete a realizar la donación, sin que éste pueda exceder de 5 años[837].

En cualquier caso, el límite de dicha deducción en la base imponible será el resultado de dividir diez entre el número de años del período prometido. En el caso de empresarios y profesionales en régimen de estimación directa, el cómputo de dicho límite se efectuará sobre la porción de

---

[836] A juicio de MARTÍNEZ LAFUENTE (*Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 232), nos encontramos ante "un requisito de capacidad que haría incidir en nulidad al convenio entre donante y donatario". En cambio, para DEL CAMPO ARBULO (*La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 469) esta limitación "no obedece a escrúpulos de técnica jurídica sino que tiene un fundamento pragmático, añejo y bien conocido: se trata de evitar que entren en el patrimonio de un donatario, cuyo gobierno el donante controla, bienes cuyo valor sea objeto de desgravación para éste quien, además, acaso puede disfrutarlos de manera especial y directa por sí o en unión de su familia si el gobierno en cuestión se encuentra vinculado en los Estatutos por los que el ente se rige a los miembros de la misma".

[837] El período máximo para transmitir el bien a la entidad donataria es de 5 años a contar desde la aceptación definitiva de la oferta (art. 69.1.a LFIF). En este punto la legislación francesa se muestra mucho más generosa al permitir que los donantes apliquen el incentivo fiscal correspondiente durante un período máximo de 10 años (art. 238bis.0A apartado primero del Código General de Impuestos).

la base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida, de forma separada al resto de que hubiese podido obtener el sujeto pasivo durante el período impositivo.

Con la finalidad de aclarar este complejo sistema de deducción, procederemos a analizar un ejemplo. Imaginemos una entidad que oferta donar, en el plazo máximo de 5 años, un cuadro adquirido por quince millones de pesetas. Considerando que ha sido aceptada de forma definitiva la oferta de donación, dicha entidad podrá imputar como partida deducible de su base imponible la cantidad de 3 millones de pesetas anuales, resultado de dividir el valor de adquisición del cuadro entre los cinco años en que existe la promesa de transmisión del bien. Ahora bien, en la concreta aplicación del beneficio fiscal, el contribuyente deberá tener en cuenta dicha cuantía no podrá superar, en ningún caso, el 2% de su base imponible previa, porcentaje derivado de dividir diez entre el número de años en que el sujeto pasivo se compromete a hacer efectiva la transmisión del bien (en el ejemplo, cinco años). En caso de que lo superase, sólo podría deducirse la cantidad derivada de dicho límite. En cambio, si el sujeto donante se compromete a realizar la donación efectiva en el período mínimo, esto es, un año, entonces el límite de su base imponible es del 10%, de manera que el incentivo fiscal aplicable puede resultar, cuantitativamente, superior. En consecuencia, podemos decir que la voluntad del legislador es promover la efectividad de las ofertas de donación en la mayor brevedad posible, de manera que la propiedad de la obra de arte sea adquirida por la entidad donataria a corto plazo.

El siguiente cuadro es un reflejo de la variación de los límites aplicables a la base imponible en función del número de años en que se puede materializar la promesa de donación. Como vemos, a medida que incrementa el período comprometido menor es la cuantía a deducir, de modo que el incentivo a las donaciones de obras de arte es más fuerte como más rápida es la donación:

Número de años	Límite de la Base Imponible
1	10%
2	5%
3	3'3%
4	2'5%
5	2%

4.3.2.- Valoración del bien donado

La base del incentivo fiscal previsto en el art. 69 LFIF está constituida por el valor de adquisición de la obra de arte o, en su caso, el valor de tasación determinado por la Administración. Con carácter general, el valor de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra propiamente dicho determinados gastos accesorios tales como los gastos de transporte, seguro, carga, montaje, los tributos inherentes a la adquisición o el coste de las inversiones y mejoras[838]. Ahora bien, en este punto nos cuestionamos qué sucede en aquellos supuestos en que *stricto sensu* no existe valor de adquisición debido a que los bienes han entrado en el patrimonio del donante por una vía distinta a la compraventa. Pues bien, en tales supuestos entendemos que se deberá atender al valor del bien en el ISD, de acuerdo con las previsiones del art. 34 LIRPF, o a su valor venal[839], según si el donante es una persona física o jurídica, respectivamente.

Sin perjuicio de la argumentación expuesta, podríamos considerar que con la referencia al valor de adquisición el legislador ha querido excluir del ámbito de aplicación del art. 69 LFIF aquellos bienes que hayan sido

[838] En relación a los distintos conceptos que forman parte del valor de adquisición *vid.* los comentarios realizados en los apartados 1.1.2.3.2 y 2.1.2.3 apartado b) del presente capítulo, para las donaciones efectuadas por personas físicas y jurídicas respectivamente.

[839] Recordemos que el valor venal es el "precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado en que se encuentre dicho bien" (regla de valoración segunda del Plan General de Contabilidad).

adquiridos vía herencia, legado, donación, permuta o cualquier otro negocio jurídico distinto de la compraventa. Esta interpretación vendría justificada por el carácter finalístico que se desprende de la configuración de la oferta de donación, en cuanto parece exigir en el sujeto pasivo que realiza este tipo de actuaciones una intencionalidad muy concreta: adquirir una determinada obra de arte *para* donarla a alguna de las entidades definidas en el propio artículo 69 LFIF, intencionalidad que no existe cuando el bien ya permanece en el patrimonio del donante. Además, el tenor literal del art. 69.1.b) LFIF hace referencia a la "compra" del bien, requisito que, evidentemente, resulta de imposible cumplimiento en el supuesto de bienes adquiridos mediante una herencia, una donación o una permuta.

Sentado lo anterior, debemos tener en cuenta que el valor de adquisición tendrá como límite máximo el valor de tasación fijado por la Administración en cuanto si éste resulta inferior a aquél, será el valor que deberá tomar en cuenta el contribuyente para la aplicación del incentivo fiscal que estudiamos (art. 69.2 LFIF). En tal caso, el donante podrá retirar la oferta de donación efectuada al ver variadas sus expectativas.

4.3.3.- Momento en que resulta de aplicación el incentivo fiscal

Pese a la complejidad procedimental de la oferta de donación, la Ley no hace alusión alguna al momento en que nace el derecho del donante a aplicar el incentivo fiscal en la liquidación de su impuesto personal. Pese a ello, entendemos que tal derecho nace en el momento en que la oferta de donación se convierte en definitiva mediante su aceptación por parte de la entidad donataria. En efecto, la aceptación definitiva de la oferta conlleva la irrevocabilidad de la misma y la imposibilidad de ceder el bien a terceros, por lo que la donación está técnica y jurídicamente asegurada. Entendemos, por ello, que éste es el momento adecuado para practicar la correspondiente deducción.

4.4.- Acuerdo previo entre las partes

La configuración normativa de la oferta de donación nos lleva a cuestionar la existencia de algún contacto o relación entre donante y donatario en el momento previo a la realización de la oferta. En aquellos supuestos en los que el sujeto adquiere un determinado bien para donarlo en las condiciones previstas en el art. 69 LFIF, parece lógico pensar que tal oferta será siempre aceptada por los correspondientes entes beneficiarios, de manera que aquél vea satisfechas las expectativas con que la adquisición se efectuó. A nuestro juicio, la correcta operatividad de la oferta de donación exige un acuerdo entre donante y donatario en el que quede reflejada la voluntad de ambas partes[840]. La única referencia que normativamente apoyaría esta opción se encuentra en el art. 69.1.c) el cual, en relación a las condiciones en que debe permanecer el bien desde la aceptación definitiva de la oferta a la transmisión efectiva del bien, establece que se observarán "las condiciones que se determinen en el *convenio* entre el donante y la entidad donataria".

En definitiva, a nuestro juicio resulta absurdo pensar que un sujeto pueda adquirir una obra de arte, invirtiendo una importante suma de dinero, con la finalidad de donarla al Estado o cualquiera de los entes establecidos por la ley a tal efecto y que, posteriormente, tal donación no sea aceptada. Siguiendo a GARCÍA LUIS entendemos que debería haberse previsto "un compromiso inicial vinculante de dicha aceptación que sólo podría verse incumplido cuando la Junta de Valoración no aprobara la calidad de la obra o bien cuando su valoración no convenciera al donante"[841].

---

[840] *Vid.* en este sentido GARCÍA LUIS, *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 274. También MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 235.

[841] *Cfr.* GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 274. En este mismo sentido, LAMELA FERNÁNDEZ indica: " (...) dificultad objetiva que entendemos que plantea la norma para que los presuntos donantes se acojan a estas ofertas de donaciones, toda vez que previamente deberán ser adquiridos tales bienes, antes de ser aceptados por las entidades presuntamente donatarias, y se corre el riesgo de que no sean aceptados, los beneficios fiscales contemplados en la ley no sean de aplicación, a pesar de haber hecho un desembolso

4.5.- Procedimiento

No toda oferta de donación realizada por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o por un empresario o profesional en régimen de estimación directa será merecedora del régimen fiscal incentivado que hemos descrito en los puntos anteriores. Será necesario, además, que reúna una serie de requisitos procedimentales que pueden concretarse en los siguientes puntos:

- En primer lugar, el futuro donante deberá adquirir la obra de arte y ofertarla a los entes descritos como posibles beneficiarios dentro del plazo de un mes desde dicha adquisición.
  Previo informe de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, en el que deberá constar la calificación del bien como obra de arte y su valoración, la oferta de donación deberá ser aceptada por la entidad donataria.

- Dicha aceptación definitiva de la oferta de donación comporta dos efectos inmediatos: en primer lugar, determina la irrevocabilidad de la misma, de manera que el bien no podrá ser cedido a terceros. En segundo lugar, nace la obligación de transmitir el bien a la entidad donataria en un plazo máximo de cinco años a contar desde dicha aceptación.

- A la vez, desde la aceptación definitiva de la oferta de donación hasta la transmisión efectiva del bien a la entidad donataria, la obra en cuestión debe permanecer disponible para su exposición pública e investigación, según las condiciones establecidas en el convenio firmado entre donante y donatario.

---

sumamente gravoso para sus intereses", en "Introducción al Régimen Fiscal de las Fundaciones de acuerdo con lo contemplado en el Proyecto de Ley de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Gaceta Fiscal*, núm. 126, 1994, pág. 181.

- Durante el período en que se aplique el incentivo fiscal reconocido en el art. 69 LFIF, no podrán practicarse dotaciones por depreciación por los bienes incluidos en la oferta de donación[842].

- En el caso de liquidación de la entidad donante, la propiedad de la obra de arte en cuestión será adjudicada a la entidad que conste como donataria de la misma.

- En último lugar, el incentivo fiscal previsto para la oferta de donación de obras de arte es incompatible, respecto un mismo bien, con las deducciones previstas para las personas físicas y jurídicas que realicen aportaciones de las descritas, respectivamente, en los arts. 59 y 63 LFIF[843].

Cronológicamente, la oferta de donación deberá pasar por distintas fases que pueden concretarse como sigue:

[842] Ahora bien, como ha indicado SOPENA GIL "no es de esperar que un bien artístico se deprecie, al contrario. Sin embargo, la obra de arte quizá precise limpieza, reparaciones, etc. No existe razón para que estos gastos, mientras permanezca el objeto de arte en la empresa, se deduzcan como gastos sin perjuicio de señalar que quizá la Administración tributaria considere que estos gastos no son necesarios y, por tanto, fiscalmente no deducibles", *op. cit.*, pág. 361. Debemos destacar que con la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se supera la tradicional distinción entre gastos "necesarios" y gastos "convenientes", por lo que se abriría una vía para la deducibilidad de los gastos apuntados.

[843] Sobre la compatibilidad de dichos incentivos, *vid.* el análisis realizado por GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO en *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, op. cit.*, págs. 538 y 539.

1º.- Adquisición de la obra de arte por el donante

↓ **1 mes**[844]

2º.- Oferta de donación a la entidad donataria

↓ **3 meses**[845]

3º.- Aceptación *provisional*[846] de la oferta por la entidad donataria

↓ **?**[847]

4º.- Aceptación definitiva de la oferta por parte de la entidad donataria

↓ **5 años**

5º.- Efectiva transmisión del bien a la entidad beneficiaria

---

[844] Art. 69.1.b) LFIF: "La oferta de donación por parte de la entidad o personas se debe llevar a cabo durante el mes siguiente a la compra del bien".

[845] De acuerdo con el art. 69.1.a) LFIF, la Junta de Calificación deberá emitir un informe, relativo a la calificación del bien como obra de arte y a su valoración, dentro del plazo de tres meses desde la presentación de la oferta de donación.

[846] Hemos considerado que existe una aceptación provisional de la oferta de donación debido a que la aceptación definitiva de la misma está condicionada a la emisión del informe por parte de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. *Vid.* en este sentido, SOPENA GIL, *op. cit.*, pág. 360 y MARTÍNEZ LAFUENTE, *op. cit.*, pág. 236.

[847] La Ley no establece ningún plazo concreto entre la emisión del informe por parte de la Junta de Calificación y la aceptación definitiva de la oferta de donación por la entidad donataria.

2.6.- Tratamiento de las alteraciones patrimoniales resultantes de la oferta de donación

De acuerdo con el art. 65 LFIF, las alteraciones que se pongan de manifiesto en el patrimonio de la persona jurídica como consecuencia de la donación de un bien en los términos previstos en el art. 69 LFIF se hallarán exentos de tributar en el correspondiente Impuesto sobre Sociedades. En cambio, nada prevé en este punto el art. 62 LFIF para las ofertas de donación efectuadas por los empresarios o profesionales personas físicas, por lo que una misma situación de hecho recibe un distinto tratamiento tributario que carece de justificación objetiva y razonable. La incomprensible discriminación de trato en que deriva la citada omisión puede tener como causa la tramitación del Proyecto de Ley en cuanto en éste "no se contemplaba la posibilidad de que las personas físicas adquiriesen obras para ofrecerlas en donación. Siendo así, no tenía sentido previsión alguna sobre el incremento de patrimonio que se pusiese de manifiesto con ocasión de esa donación, de modo que el artículo 65 se refería únicamente a las personas jurídicas, puesto que sólo éstas podían, en aquel Proyecto, llevar a cabo esa donación" [848]. De este modo, "habiéndose modificado el artículo 69 en relación con los sujetos que pueden realizar la oferta de donación, admitiéndose ahora que puedan hacerlo las personas físicas, no ha sido, sin embargo, modificado el correspondiente artículo 62 que debería haber previsto para las personas físicas una regla similar a la que se establece para las personas jurídicas"[849].

En el contexto descrito, entendemos que la omisión del art. 65 LFIF debe considerarse superada por dos razones[850]: por un lado, porque la equidad impositiva determina que se deba aplicar el mismo régimen a las donaciones

---

[848] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *op. cit.*, pág. 304.

[849] *Ibídem.*

[850] En un sentido similar al expuesto, *vid* los comentarios de GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: "Art. 65: Tratamiento de los incrementos o disminuciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes", en *Comentario a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 521.

realizadas por personas físicas y jurídicas, pues a ambas es reconocido el derecho a realizar ofertas de donación en iguales condiciones. Por otro, porque de acuerdo con el art. 26 LIRPF la determinación de la base imponible de los empresarios y profesionales en estimación directa se determinará por aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, de modo que si no quedan sujetos al impuesto las alteraciones patrimoniales derivadas de la donación de estos bienes para las personas jurídicas tampoco lo estarán los realizados por empresarios y profesionales. En cualquier caso, de *lege ferenda* es precisa una manifestación del legislador en el sentido apuntado.

Por lo que se refiere a la finalidad perseguida por el legislador con la exclusión de tributación de las alteraciones patrimoniales derivadas de la donación, entendemos que debe buscarse en la posible revalorización de la obra en el período transcurrido desde la adquisición hasta su efectiva transmisión, de modo que su valor sea muy superior a aquél por el que se adquirió. De este modo, la exención de las rentas positivas o negativas derivadas de la donación "supone la neutralización de los efectos que pudieran resultar por la eventual revalorización del bien"[851].

[851] *Cfr.* GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO, *op. cit.*, pág. 540. Este problema también es expuesto por PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Régimen tributario de las donaciones y el mecenazgo empresarial. Las disposiciones adicionales y finales", *op. cit.*, pág. 177.

CAPÍTULO VI

ANÁLISIS JURÍDICO-POSITIVO DEL PATROCINIO EMPRESARIAL

1.- Caracteres generales

De acuerdo con el art. 68 LFIF, el convenio de colaboración en actividades de interés general[852] se configura como un acuerdo por el que las entidades a que se refiere el Capítulo Primero del Título II LFIF, "a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a), se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad". Mediante la regulación de esta figura, el artículo 68 LFIF da contenido normativo a las actuaciones que en el seno de nuestro estudio hemos denominado *patrocinio empresarial*[853].

En el contexto descrito, nos hallamos ante donaciones realizadas en el seno de una organización empresarial cuyo fin principal es coadyuvar con los fines de interés general promovidos por la entidad donataria, recibiendo

---

[852] La propia denominación de esta figura ha sido criticada por algún autor por considerar que se trata de un título poco expresivo, en cuanto las aportaciones reguladas en los arts. 59 a 63 también suponen modalidades de "colaboración en actividades de interés general". *Vid.* en este sentido MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 226.

[853] *Vid. supra* apartado 1.3.2 del Capítulo II.

a cambio la difusión del nombre de la empresa asociado al acontecimiento financiado. Con esta figura "la Ley rompe con lo que podría denominarse la *inercia del anonimato* que presidía la legislación anterior, facilitando ahora, junto a la desgravación de lo invertido en dichas actividades, la promoción de la empresa que hace la inversión"[854]. En consecuencia, en el seno de la Ley 30/94 podemos distinguir dos tipos de actuaciones que son "especies de un mismo *genus*"[855]: las aportaciones altruistas y desinteresadas cuya causa es la mera liberalidad del donante y aquéllas otras que, vinculadas a la gestión empresarial, reportan al donante un beneficio adicional en forma de promoción de su imagen.

El convenio de colaboración en actividades de interés general es introducido en el ordenamiento jurídico español como una figura que pretende ser novedosa en nuestro país, pero cuyo análisis nos permite observar su cercanía a figuras preexistentes tales como el contrato de patrocinio publicitario regulado en el art. 24 de la Ley General de Publicidad. La dificultad que, en ocasiones, reviste la distinción práctica entre ambas figuras ha llevado a algún autor a considerar el convenio de colaboración como una figura que da *status* legal a la comúnmente denominada *esponsorización*[856]. A nuestro juicio, esta argumentación resulta errónea si tenemos en cuenta que el fenómeno de la esponsorización equivaldría a lo que en el presente estudio denominamos patrocinio publicitario[857], frente al cual los convenios de

---

[854] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 177.

[855] *Cfr.* GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 268.

[856] *Vid.* en este sentido ARIAS VELASCO, *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre, op. cit.*, pág. 128. En contra, CARBAJO VASCO entiende que los convenios de colaboración no pueden quedar reducidos "a lo que se llama comúnmente, con barbarismo pacíficamente admitido, esponsorización", en Comentario al libro *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro* de ARIAS VELASCO, *CT*, núm. 79, 1996, pág. 187.

[857] *Vid. supra* apartado 1.3.2 del Capítulo II. En nuestro ordenamiento jurídico el uso del término esponsorización deriva de la influencia de los países de nuestro entorno en relación a los términos utilizados para hacer referencia al patrocinio publicitario (*sponsorship* anglosajón y *sponsoring* francés).

colaboración empresarial emergen como una modalidad de aportaciones que no buscan contrapartidas publicitarias directas, sino colaborar con los fines propios de las entidades donatarias[858]. De este modo, los convenios de colaboración empresarial se configuran como una figura intermedia entre el patrocinio publicitario, con el que comparten la obtención de determinadas contrapartidas que inciden en la imagen de la empresa[859], y el puro ánimo de liberalidad[860] que define las aportaciones integradas en el mecenazgo en sentido estricto.

2.- ELEMENTOS SUBJETIVOS

En el convenio de colaboración en actividades de interés general intervienen dos partes: el beneficiario de la aportación económica y la entidad colaboradora.

2.1.- Entidades beneficiarias de las aportaciones

En relación a los entes perceptores de la ayuda económica en que consiste el convenio de colaboración, es preciso destacar que nos hallamos ante una lista cerrada, de modo que cualquier acuerdo realizado con entidades distintas a las que enunciaremos a continuación no podrá beneficiarse del incentivo fiscal establecido en el art. 68 LFIF. Concretamente, las entidades beneficiarias de tales aportaciones se pueden agrupar en cinco apartados, sujetos todos ellos al mismo tratamiento fiscal:

---

[858] En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley destaca que "el denominado Convenio de colaboración en actividades de interés general permite atraer al ámbito de la Ley aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión de la personalidad del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las entidades a que se refiere la norma" (Exponendo VIII, párrafo segundo).

[859] Sobre las diferencias existentes entre ambas figuras nos remitimos a lo expuesto en el apartado 2.1 del Capítulo II del presente trabajo de investigación.

- En primer lugar, debe tratarse de una entidad a la que le resulte de aplicación el régimen previsto en el Título II la Ley. De este modo, podrán actuar como entidades beneficiarias las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos y persigan los fines establecidos en los arts. 42 y 43 LFIF.

- Igualmente, las federaciones y asociaciones de las entidades citadas en el punto anterior también pueden ser beneficiarias de este tipo de aportaciones económicas, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos para las entidades de las que forman parte[861].

- Las fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones[862].

- También podrán ser entidades beneficiadas de las aportaciones derivadas de los convenios de colaboración empresarial las entidades enumeradas en la Disposición Adicional sexta de la Ley de Fundaciones, esto es:

    - Estado, Comunidades Autónomas; Corporaciones Locales; Universidades Públicas y Colegios Mayores adscritos a las mismas; organismos públicos de investigación; el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y organismos análogos de las Comunidades Autónomas.

    - Los siguientes entes públicos y organismos autónomos administrativos: Agencia Española de Cooperación Internacional; Consejo Superior de Deportes; Museo del Ejército; Centro de Arte Reina Sofía; Biblioteca Nacional; Museo del Prado; Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales; Ente Público Instituto Cervantes.

---

[860] *Vid.* en este mismo sentido, CARBAJO VASCO, *op. cit.*, pág. 187; GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 268 y JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, págs. 243 y 244.

[861] *Cfr.* Disposición Adicional decimoquinta LFIF.

[862] *Cfr.* Disposición Adicional decimosexta LFIF.

- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan subscritos acuerdos con el Estado Español.
- El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, esto es, Cataluña, Galicia y el País Vasco.
- La Cruz Roja Española.
- El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalía.
- La O.N.C.E.

- En último lugar, el régimen tributario de las aportaciones derivadas de los convenios de colaboración será aplicable a las fundaciones del Patrimonio Nacional, reguladas en la Ley 23/1982, de 16 de junio[863].

2.2.- Donante

El colaborador es aquél que realiza la aportación económica para contribuir con los fines y actividades propias de los entes indicados en el apartado anterior. En el seno de la Ley de Fundaciones, puede ocupar tal posición cualquier empresa, social o individual, que lo desee. Esta afirmación, no contenida de manera expresa en el art. 68 LFIF, se fundamenta, por un lado, en la referencia que el legislador hace a la "empresa o entidad colaboradora", sin determinar si ésta puede o no ser individual o si debe tener personalidad jurídica, por lo que debemos entender que caben ambas opciones. Y por otro, en la referencia que el propio art. 68 LFIF realiza a la consideración de las donaciones realizadas como gastos deducibles para la determinación de la base imponible, teniendo en cuenta que en el caso de empresarios o profesionales los correspondientes límites se aplicarán sobre la porción de la base imponible

[863] *Cfr.* Disposición adicional segunda LFIF.

que corresponda a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad[864].

Para finalizar este apartado, nos parece oportuno destacar el distinto ámbito subjetivo que, en relación al patrocinador, existe entre esta figura y la contemplada en el art. 69 LFIF. Concretamente, nos referimos a las personas físicas que ostenten la condición de empresarios o profesionales, ya que en los convenios de colaboración no se requiere ningún otro requisito, mientras que en la adquisición de obras de arte para oferta de donación es preciso, además, que el empresario o profesional determine su base imponible a través del método de estimación directa. Pese a la diferencia apuntada, entendemos que los sujetos pasivos del IRPF en estimación objetiva no podrán acogerse a la modalidad de los convenios de colaboración empresarial desde una perspectiva práctica, dada la dificultad de articular la deducibilidad de tales aportaciones en la estructura liquidatoria del rendimiento neto de la actividad[865].

3.- ELEMENTOS OBJETIVOS

Como venimos reiterando, el convenio de colaboración empresarial consiste en un pacto escrito a través del cual, determinadas entidades reciben una ayuda económica para la realización de su objeto social o fines específicos, comprometiéndose, a cambio, a difundir la participación del colaborador. Por tanto, para que nazca el derecho a disfrutar del beneficio fiscal establecido en el

---

[864] Pese a ello, algunos autores han destacado que se trata de un incentivo fiscal pensado básicamente para las personas jurídicas, aunque sea posible, y así lo reconoce la propia Ley, que el sujeto colaborador sea una persona física. *Vid.* en este sentido a GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, págs. 270 y 271.

[865] *Vid.* en este sentido MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES: "El tratamiento de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *op. cit.*, pág. 2; FERNÁNDEZ LÓPEZ: "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *op. cit.*, pág. 61 y BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ: "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 117.

art. 68 LFIF es necesario que concurran dos circunstancias básicas: existencia de una aportación y difusión de la colaboración prestada.

3.1.- Ayuda económica

De acuerdo con el párrafo primero del art. 68 LFIF, la aportación debe consistir en una *ayuda económica*, sin que exista indicación alguna del modo en que dicha ayuda debe materializarse, si en bienes, dinero o servicios. A nuestro juicio, cabe cualquier modalidad siempre y cuando sea económicamente cuantificable, produzca un beneficio económico a la entidad donataria y sirva al cumplimiento de los fines de interés general protegidos en la Ley[866]. En este sentido, entendemos que nada impide que se suscriban convenios en los que la empresa colaboradora ponga a disposición de la entidad no lucrativa productos por ella fabricados, personal propio o medios tecnológicos, puesto que cualquiera de ellos supone una ayuda económica para el receptor en cuanto son económicamente evaluables y contribuyen a la realización de sus propios fines[867].

Por otro lado, la ayuda económica realizada tiene un carácter finalista en cuanto debe ser íntegramente destinada a la realización de las actividades

---

[866] *Vid.* en este sentido SOPENA GIL: "El régimen tributario de la colaboración de las empresas en actividades de interés general establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", *op. cit.*, pág. 359 y VICENTE DOMINGO: "Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general", *op. cit.*, pág. 204. En contra de la opinión que aquí defendemos, entienden que sólo caben las ayudas pecuniarias MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 228; GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 269; FERNÁNDEZ LÓPEZ: "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *op. cit.*, pág. 9 y BLÁZQUEZ LIDOY; "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)", *op. cit.*, pág. 6. En el sentido expuesto *vid.* también la Resolución de la DGT 1369/98, de 22 de julio.

[867] En este punto señala VICENTE DOMINGO como este tipo de aportaciones en especie pueden resultar más beneficiosas a la empresa donante en cuanto se "consigue una identificación mucha más rentable para ella entre el proyecto llevado a cabo y la empresa, que consigue una mayor publicidad", en "Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general", *op. cit.*, pág. 205.

que las entidades donatarias desarrollan en cumplimiento de los fines de interés general previstos en el art. 42.1.a) LFIF.

Para concluir este apartado debemos hacer referencia a la imposibilidad de que la ayuda económica pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en las ventas o beneficios de la entidad aportante. En efecto, como consecuencia de la acción de patrocinio llevada a cabo y de la incidencia que en la imagen de la empresa tenga dicha acción, sus beneficios pueden verse incrementados, prohibiéndose en tal caso, que la entidad donataria sea gratificada con una participación en aquellos. Esta circunstancia nos permite afirmar, además, que la ayuda debe ser de valor fijo y entregada de presente, quedando excluidas las donaciones de ayudas futuras[868].

3.2.- Difusión de la colaboración

En reconocimiento a la aportación recibida, la entidad donataria se compromete a difundir la participación del colaborador en la actividad de interés general desarrollada por aquélla. Dicho compromiso, que debe constar por escrito, tiene por objeto difundir la colaboración prestada, esto es, poner en conocimiento del público[869] aquella contribución, debiéndose admitir a tal efecto la validez de cualquier medio de difusión oral o escrito.

De este modo, el compromiso que adquiere la entidad donataria con la empresa patrocinadora únicamente tiene por objeto la difusión de la colaboración prestada, no pudiéndose difundir ningún otro elemento distinto de aquélla participación ni tampoco existir compromisos distintos a aquél,

---

[868] *Vid.* en este sentido VATTIER FUENZALIDA: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 1070.

[869] En este punto seguimos a CORREDOIRA y ALFONSO para quien la difusión es "la puesta a disposición del público de mensajes", en *Comentarios a la Ley de Publicidad, op. cit.*, pág. 76.

tales como la obligación de adquirir bienes o servicios del colaborador o cualquier empresa vinculada al mismo[870].

4.- ELEMENTOS FORMALES

Bajo este epígrafe nos proponemos analizar dos cuestiones distintas: por un lado, el contenido del compromiso escrito entre donante y donatario , en cuanto medio que formaliza la aportación efectuada, y por otro, la necesidad o no de que la entidad donataria expida una certificación que acredite la efectividad de la donación y permita al donante aplicar el correspondiente beneficio fiscal en su impuesto personal.

En relación a la formalización del convenio de colaboración, el legislador se limita a exigir la presencia de un compromiso escrito, sin hacer mención alguna de los extremos que deben constar en el mismo. En primer lugar es preciso destacar que nos encontramos ante una formalidad *ad solemnitatem*[871], de modo que su inexistencia determinará la inaplicación de los beneficios fiscales previstos en el art. 68 LFIF.

Por lo que se refiere al contenido del convenio, el silencio legislativo nos hace recurrir a las reglas generales previstas para los contratos en el Código Civil, en cuyo art. 1261 se determina la necesaria presencia de tres elementos para que pueda existir un contrato: el consentimiento de los contratantes; el objeto cierto que sea materia del contrato y la causa de la obligación que se establezca. A nuestro juicio, y siguiendo las exigencias del citado artículo, en el compromiso escrito entre la entidad donataria y el patrocinador deberán constar, como mínimo, los siguientes aspectos: expresión del consentimiento de donante y donatario; en relación al objeto,

---

870 *Vid.* en este sentido GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 270 y MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *op. cit.*, pág. 6.

871 *Cfr.* MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 229; MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *op. cit.*,pág. 6.

deberá determinarse el importe de la ayuda económica y las condiciones y medios en que deberá efectuarse la difusión de la colaboración; en último lugar, deberá reseñarse, como causa del convenio, el destino que recibirá la aportación efectuada[872].

Respecto a la acreditación de la aportación mediante la expedición de algún tipo de certificado por parte de la entidad donataria, debemos atender a las previsiones contenidas en el art. 66 LFIF, de acuerdo con el cual aquélla deberá expedir una certificación en la que haga constar una serie de extremos relativos al donante, donatario y al propio donativo recibido, en aras a acreditar la efectividad de la aportación y el derecho del donante a aplicar los correspondientes beneficios fiscales. En este punto nos cuestionamos si es posible acreditar la procedencia de los beneficios fiscales previstos en la Ley 30/94 mediante una documentación distinta a aquella certificación, como puede ser una factura, o si, por el contrario, es éste un sistema exclusivo y excluyente de acreditación de este tipo de aportaciones. Pues bien, entendemos que la expedición de la citada certificación es una obligación irrenunciable del donatario y la única vía documental que acredita los extremos necesarios para aplicar el correspondiente beneficio fiscal, puesto que la deducibilidad de las aportaciones efectuadas se encuentra condicionada a su emisión (art. 66 LFIF). Cosa distinta es que el donante también posea una factura, recibo o cualquier otro tipo de documento contable en el que conste la ayuda económica entregada, no siendo pese a ello título suficiente que permita deducir las donaciones efectuadas con las garantías formales exigidas por la Ley 30/94[873].

---

[872] *Vid.* en este sentido MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, págs. 228 y 229 y MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración", *op. cit.*, pág. 6.

[873] *Vid.* en el sentido expuesto la Resolución de la DGT 2311/99, de 9 de diciembre.

5.- OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD DONATARIA. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DERIVADAS DE SU INCUMPLIMIENTO

5.1.- Principales obligaciones de la entidad donataria

Como ha quedado expuesto en las líneas precedentes, las entidades beneficiarias de las aportaciones efectuadas en el seno de un convenio de colaboración empresarial están obligadas a divulgar el nombre de la entidad colaboradora asociado al acontecimiento financiado. De igual modo, en las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto analizadas en el capítulo anterior, el legislador establece una obligación a cargo de la entidad donataria común a todas ellas, consistente en destinar las rentas y bienes recibidos a financiar las actividades de interés general desarrolladas por aquélla. En este orden de ideas, en el presente apartado nos proponemos analizar cuáles son las consecuencias jurídicas, tanto desde el punto de vista civil como tributario, derivadas del incumplimiento de las obligaciones que, en relación a las acciones de mecenazgo en sentido estricto y de patrocinio empresarial, se establecen a cargo de la entidad donataria.

Concretamente, nos planteamos dos cuestiones: por un lado, cuáles son las alternativas jurídicas de que dispone el donante en caso de que la entidad donataria no destine los bienes o cuantías recibidas a fines de interés general o bien no proceda a la divulgación estipulada en la firma de un convenio de colaboración, y por otro, cuáles son las consecuencias tributarias derivadas de tal incumplimiento.

5.2.- Consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento desde la perspectiva civil: revocación de la donación

Por lo que concierne a las vías que el ordenamiento jurídico pone en manos del donante en caso de incumplimiento de los deberes de la entidad donataria, entendemos que, dada la calificación de las actuaciones de

mecenazgo como donaciones[874], resultarán de aplicación las previsiones contenidas en el art. 647 CC, de acuerdo con el cual "la donación será *revocada* a instancia del donante cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condiciones que aquél le impuso"[875]. En efecto, todas las aportaciones reguladas en los arts. 59, 63 y 68 LFIF contienen un modo accesorio a la donación para que sean efectivas, circunstancia que nos ha llevado a su calificación como donaciones modales. En este contexto, entendemos que el incumplimiento de dicha obligación accesoria puede conducir a la revocación unilateral de la donación[876], en cuanto el art. 647 CC pone en manos del donante la posibilidad de ejercer tal acción.

Ahora bien, en el plano tributario, el art. 66.5 LFIF establece la *irrevocabilidad* de todas las donaciones incentivadas en la ley, por lo que, en principio, la solución apuntada en el plano civil no resultaría de aplicación a las donaciones realizadas en el seno de una actuación de mecenazgo. Pese a ello, el párrafo final del art. 66.5 LFIF parece admitir la existencia de *excepciones* a la citada regla general, ya que aunque no recoge los supuestos concretos que pueden conducir a la revocación de la donación, sí contiene las

---

[874] *Vid. supra* apartado 1 del capítulo III. En este punto es preciso tener en cuenta que si consideramos que las aportaciones que estudiamos han superado la barrera de la gratuidad el régimen aplicable en caso de incumplimiento de los deberes de la entidad donataria no sería el propio de las donaciones sino el de los contratos onerosos. A nuestro entender, tal sería el régimen que correspondería al patrocinio publicitario por contraposición al patrocinio empresarial. *Vid.* en este sentido DÍEZ- PICAZO, L.: *Sistema de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 348 y VICENTE DOMINGO, E.: *El contrato de esponsorización, op. cit.*, págs. 95 a 97.

[875] También lo han entendido en el sentido apuntado JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 200 y MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 213.

[876] En contra, DEL CAMPO ARBULO (*La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, págs. 374 y 375) entiende que el único supuesto en que podría producirse la revocación sería por la supervivencia o supervenencia de hijos. Pese a ello, el autor considera que la constatación del carácter irrevocable de la donación en el certificado justificativo de la misma determina que el donante renuncia a su derecho a revocar la donación en el único supuesto en que podría hacerlo.

consecuencias jurídicas derivadas de aquélla[877]. Sentado lo anterior, entendemos que el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones apuntadas podrá dar lugar a la revocación unilateral de la donación por parte del donante[878], de manera que aquélla quedará sin efectos cuando concurran las circunstancias previstas en la ley.

En definitiva, la desviación en lo que podría estimarse la conducta adecuada de la entidad donataria puede derivar en dos situaciones diferentes con consecuencias jurídicas distintas, tanto en el plano civil como tributario: la revocación de la donación o la no revocación por parte del donante, dado el carácter *opcional* con que se configura esta vía. En caso de que el donante opte por revocar la donación, se producirán dos efectos inmediatos: por un lado, "los bienes donados volverán al donante, quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiese hecho y las hipotecas que sobre ellos hubiese impuesto" (art. 647 CC) y, por otro, el donatario deberá devolver, además de los bienes, los frutos que hubiese percibido después de dejar de cumplir la condición estipulada (art. 651 *in fine CC).*

5.3.- Consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento

La decisión de revocar la donación realizada deriva en la inmediata aparición de consecuencias tributarias para el donante y el donatario, habida cuenta de los beneficios fiscales que aquélla les reportó.

---

[877] De acuerdo con el art. 66.5 LFIF, en la certificación acreditativa de la aportación efectuada deberá constar "el carácter *irrevocable* de la donación. En el caso de *revocación* de la donación se ingresarán las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo en que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan".

[878] *Vid.* en el mismo sentido apuntado, MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 213 y JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 201. En la misma línea, *vid.* la Consulta de la AEAT de 9 de septiembre de 1996.

5.3.1.- Consecuencias tributarias para la entidad donataria

Las cantidades y bienes recibidos por la entidad no lucrativa en concepto de donación se hallan, de acuerdo con el art. 49 LFIF, exentos de tributación[879], ya que el legislador entiende que tales aportaciones van dirigidas a la satisfacción de fines de interés general que suponen un beneficio para toda la colectividad. Ahora bien, en el supuesto que venimos estudiando, se produce una desviación en la conducta deseada de la entidad donataria, circunstancia que tiene una directa incidencia en los beneficios fiscales de que ha venido gozando dicha entidad, pues se rompe con la causa que motivó el establecimiento de aquellos incentivos.

A nuestro juicio, el incumplimiento del destino de las rentas recibidas así como de la obligación de divulgar el nombre del colaborador en los convenios del art. 68 LFIF, determina la pérdida del derecho a aplicar la exención prevista en el art. 49 LFIF. En efecto, en el supuesto que estudiamos entendemos que se trata de una exención *condicional*, esto es, una exención que "sólo surte efectos para el presunto beneficiario en cuanto éste cumple aquello que la norma jurídica le requiere"[880], de modo que el incumplimiento de los deberes indicados determinaría la inmediata ineficacia de la exención tributaria disfrutada, así como la obligación de devolver las rentas que le habían sido donadas. En consecuencia, dichas rentas salen del patrimonio de la entidad donataria, por lo que dejan de ser computadas entre sus ingresos. De este modo, la incidencia que aquel incumplimiento provoca en el impuesto personal del donatario es fiscalmente nula, en cuanto tales rentas no estuvieron sujetas a tributación en el ejercicio en que se recibieron y, una vez devueltas al donante como consecuencia de la revocación, se consideran

---

[879] Concretamente, los apartados tercero y cuarto del art. 49 LFIF establecen la exención de los ingresos "derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad" y de los "obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general".

[880] *Cfr.* PONT CLEMENTE, F.: *La exención tributaria. (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA, op. cit.*, pág. 35.

nulas a todos los efectos, como si no hubiesen existido, sin perjuicio de las sanciones o intereses de demora[881] que, en su caso, correspondan.

En este orden de ideas, nos parece interesante destacar que el incumplimiento del destino de las rentas recibidas puede producirse por dos circunstancias distintas que derivarán en consecuencias jurídicas para la entidad donataria también diferenciadas. Por un lado, puede suceder que la entidad donataria destine las rentas recibidas a otros fines distintos, que nada tienen que ver con el interés general que motivó la donación, tales como la financiación de una actividad económica que no coincide con aquellos fines o la inmediata venta de los bienes recibidos. La incidencia tributaria de tal conducta es la indicada en el párrafo anterior. Por otro lado, puede suceder que el incumplimiento se produzca porque la entidad deja de cumplir los requisitos que fundamentaron su propia creación, en cuyo caso se estará incumpliendo uno de los requisitos fundamentales previstos en el art. 42 LFIF. En este supuesto, la entidad dejará de hallarse amparada por el régimen de la Ley 30/94 y pasará a tributar por el régimen general del IS[882], de modo que, por aplicación del art. 47 LFIF, se producirá la pérdida automática de la totalidad de beneficios fiscales establecidos en el Título II LFIF.

5.3.2.- Consecuencias tributarias para el donante

La realización de una donación en el ámbito de la Ley 30/1994 genera en el donante el derecho a aplicar ciertos beneficios fiscales en su impuesto

---

[881] Sobre el interés de demora *vid.* por todos el interesante estudio de SARTORIO ALBALAT, S.: *Ley General Tributaria e interés de demora*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1999.

[882] En este sentido, DEL CAMPO ARBULO ha señalado que cuando "el incumplimiento de la exigencia da lugar a que la fundación no pueda ser considerada como tal (hipótesis de no persecución de finalidades de interés general, de que tenga por finalidad principal la realización de actividades mercantiles, o de que se esté ante una fundación familiar), ni siquiera será de aplicación ese régimen subsidiario - en referencia al régimen de las entidades parcialmente exentas en el IS- sino que la entidad, al no ser fundación, tributará en el régimen general", en *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.*, pág. 248.

personal, beneficios que, como hemos visto, adoptan la forma de deducción en la cuota cuando el donante es una persona física y de gasto deducible para la determinación de la base imponible en los donantes personas jurídicas. Pues bien, por lo que se refiere a los efectos tributarios que la revocación de la donación provoca en el ámbito del impuesto personal del donante, el art. 66.5 LFIF es claro: deberán ingresarse las cuotas correspondientes a los beneficios tributarios disfrutados en el período impositivo en que la revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan[883]. La determinación de tales cuotas variará en atención a la naturaleza del sujeto donante, dado la distinta forma que adopta el beneficio fiscal en el impuesto personal correspondiente.

Pues bien, cuando el donante es una persona física, la revocación de la donación provoca un incremento de la cuota íntegra del IRPF del ejercicio en que se realizó aquélla aportación. Ahora bien, esta solución se complica notablemente cuando en el citado ejercicio resultó de aplicación el límite conjunto del 10% previsto en el art. 56 LIRPF, para las donaciones y las inversiones y gastos en bienes de interés cultural. Como acertadamente destaca JIMÉNEZ DÍAZ[884], la inclusión de las cuantías donadas por el sujeto pasivo a una entidad no lucrativa en el cálculo del citado límite podría suponer una pérdida del derecho a deducir por las cuantías invertidas en bienes de interés cultural o por otras donaciones. En este supuesto podría

---

[883] Supuesto distinto al que estudiamos es aquél en que el donante no revoca la donación por desconocer que la entidad donataria no ha destinado las rentas recibidas a los fines de interés general que la motivaron. En tal caso, la doctrina jurídica no es unánime en relación a las consecuencias tributarias derivadas de aquella situación. En este sentido, GARCÍA LUÍS (*Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit,* pág. 115); DEL CAMPO ARBULO (*La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo, op. cit.,* pág. 250) o GARCÍA NOVOA ("Régimen fiscal del sponsor", *op. cit.,* pág. 117), consideran que el incumplimiento de tal requisito sólo tiene consecuencias tributarias para la entidad donataria pero no para aquellos que le han realizado donaciones de buena fe, pues de otro modo se estaría afectando el principio de justicia y el de seguridad jurídica por no existir Registro público alguno que muestre que las entidades no lucrativas cumplen, de manera continuada, los requisitos exigidos. En contra, *vid.* JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.,* pág. 201.

[884] *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.,* págs.201 y 202.

resultar adecuada la realización de una declaración complementaria del ejercicio en que tales aportaciones fueron realizadas[885], de manera que se proceda a un nuevo cálculo de la cuota tributaria debida en atención a las deducciones correspondientes.

Por lo que se refiere al donante persona jurídica, el incentivo correspondiente habrá sido computado como una partida deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en la fase previa a la aplicación del tipo de gravamen. Como consecuencia de la revocación de la donación, el sujeto pasivo deberá determinar de nuevo la base imponible del IS sin minorar el importe de la donación realizada, aplicando, posteriormente, el tipo de gravamen correspondiente para la determinación de la nueva cuota tributaria. Ahora bien "dado el carácter proporcional del Impuesto sobre Sociedades, podría bastar con la determinación de la parte de la base imponible minorada como consecuencia de la deducción y la aplicación, a ese tramo de la base, del tipo de gravamen correspondiente al ejercicio en que se produjo la revocación, siempre que el tipo aplicable no hubiese variado desde el ejercicio en que tuvo lugar la deducción, o bien del tipo aplicable en el ejercicio de la deducción si hubiese habido variaciones"[886].

En cualquier caso, el importe de las cuotas correspondientes a los beneficios tributarios disfrutados se verá incrementado por el importe de los intereses de demora que procedan (art. 66.5 *in fine*)[887].

---

[885] *Vid.* en este sentido BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN FERNÁNDEZ: "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 93.

[886] *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, pág. 202.

[887] Sobre la exigibilidad y determinación de los intereses de demora correspondientes al supuesto que estudiamos, nos remitimos a lo expuesto por JIMÉNEZ DÍAZ en *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, op. cit.*, págs. 202 a 205.

6.- BENEFICIO FISCAL

6.1.- Notas comunes

Con carácter general, las aportaciones efectuadas en el seno de un convenio de colaboración tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación de la base imponible del impuesto personal del donante, en cuya concreta aplicación el legislador establece distinciones según se trate de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF.

De acuerdo con el art. 68 LFIF, la base del beneficio fiscal está constituida por las "cantidades donadas" a la entidad no lucrativa, afirmación que, en principio, excluye la posibilidad de aplicar el incentivo fiscal que estudiamos a las donaciones efectuadas en especie, en contra de la opinión que hemos defendido en el apartado destinado al estudio de los elementos objetivos del convenio de colaboración. Para salvar este obstáculo podríamos considerar que en aquellos supuestos en que la ayuda prestada se materializa mediante la entrega de bienes, la valoración de los mismos se efectuará atendiendo a su valor de mercado, por ser éste el valor que fija la LIS para las transmisiones lucrativas de bienes (art. 15.2 LIS). De *lege ferenda* resultaría adecuado un pronunciamiento del legislador en este punto, incluyendo de manera expresa las donaciones de bienes e indicando, a tal efecto, los criterios de valoración correspondientes.

6.2.- Aplicación y límites del incentivo en función del tipo de donante

6.2.1.- Incentivo aplicable al colaborador-persona jurídica

Si el colaborador es una persona jurídica, podrá deducir el 100% de las cantidades aportadas con el límite del 5% de su base imponible o del 0'5 por

1.000 del volumen de ventas[888], sin que en ningún caso, la aplicación de este último porcentaje pueda dar lugar a una base imponible negativa. Como ya hemos indicado anteriormente, la introducción de esta alternativa es fiscalmente importante en cuanto supone el derecho del donante a optar por el límite que les resulte más beneficioso en atención a su facturación y al volumen de operaciones realizadas en cada ejercicio.

6.2.2.- Incentivo aplicable al colaborador-persona física

Cuando el colaborador sea una persona física empresario o profesional, las aportaciones realizadas en el contexto de un convenio de colaboración también tendrán la consideración de gasto deducible, pero el cómputo del límite del 5% se efectuará sobre la porción de la base imponible del IRPF correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional. Esta matización resulta evidente si tenemos en cuenta que en el ámbito del IRPF la base imponible del contribuyente esta formada por la suma de distintos componentes de renta, entre los cuales se hallan los rendimientos de actividades económicas. De este modo, para el cómputo de aquel límite, el contribuyente deberá concretar, de manera separada, el importe de los rendimientos netos derivados del ejercicio de la correspondiente actividad, aplicando sobre el mismo el citado límite porcentual.

Cuando el convenio de colaboración se desarrolla en el contexto de una organización empresarial individual, la ley, a diferencia de los supuestos regulados en los arts. 69 y 70 LFIF, no hace referencia alguna al método de estimación de la correspondiente base imponible a la que debe estar acogido el aportante, por lo que podríamos entender que el legislador apuesta por incentivar, de igual modo, las actuaciones de patrocinio empresarial efectuadas

[888] En este punto debemos recordar que no queda claro cuál es el significado de la expresión "volumen de ventas". Sobre los distintos importes que pueden formar parte de dicha magnitud *vid.* los comentarios que hemos realizado en el apartado 2.1.4.3 del Capítulo anterior.

por cualquier empresario o profesional, con independencia del método utilizado para determinar los rendimientos netos de la respectiva actividad. Pese a ello, si atendemos a la configuración del beneficio fiscal como gasto deducible para la determinación de la base imponible, debemos concluir que éste únicamente resultará de aplicación a los empresarios y profesionales que determinen su base imponible mediante el método de estimación directa normal o simplificada, pero no por el sistema de estimación objetiva[889]. En efecto, en la primera, la determinación del rendimiento neto de la respectiva actividad se efectúa, por aplicación de la normativa del IS, por la diferencia entre los gastos e ingresos de la actividad, gastos entre los que se computarán las donaciones efectuadas en el contexto de un convenio de colaboración. En cambio, en el sistema de estimación objetiva el rendimiento neto se determina por la aplicación de determinados índices de carácter objetivo, prescindiendo de las concretas operaciones efectuadas por el contribuyente durante el ejercicio, por lo que resultará extremadamente difícil la aplicación del gasto correspondiente a un convenio de colaboración en el esquema de liquidación del rendimiento neto de la actividad.

6.2.3.- Posible derogación tácita del límite establecido en el art. 68 LFIF

Como ya hemos indicado en las páginas precedentes, con carácter general, la realización de una donación por una persona jurídica[890] no resulta fiscalmente deducible por expresa previsión del art. 14.1.e) LIS. En efecto, dicho artículo determina la no deducibilidad de los donativos y liberalidades efectuados a excepción, entre otros, de los gastos "realizados para

---

[889] A esta misma conclusión llegan, entre otros, MARTÍN FERNÁNDEZ: *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 176; MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 227 y FERNÁNDEZ LÓPEZ: "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *op. cit.*, pág. 61.

[890] En este punto debemos tener en cuenta que tales referencias también son de aplicación a las personas físicas que ostenten la condición de empresarios y profesionales que determinen su base imponible mediante el método de estimación directa, dada la remisión que el art. 26.1 LIRPF efectúa a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios".

En este punto debemos tener en cuenta que el convenio de colaboración es una figura cuyo rasgo distintivo es proporcionar al aportante cierta publicidad de la acción llevada a cabo, promocionando así su interés y contribución en causas socialmente relevantes. En este contexto podríamos entender que la aportación efectuada por una persona jurídica o por un empresario o profesional en estimación directa en el seno de un convenio de colaboración supone, cuando menos, la promoción *indirecta* de sus bienes o servicios. En efecto, el contribuyente firma un convenio de colaboración con una entidad no lucrativa y entrega, a tal efecto, la ayuda económica estipulada para contribuir a los fines de interés general desarrollados por aquélla. A cambio, recibe la difusión de la colaboración prestada lo que contribuye, de un modo más o menos directo, en su imagen en el seno de la sociedad en que actúa, en cuanto empresa interesada y preocupada por los problemas y carencias sociales de su entorno. En este orden de ideas, BLÁZQUEZ LIDOY Y MARTÍN FERNÁNDEZ[891] han considerado que "en todos aquellos casos en que la entidad sin ánimo de lucro haga cualquier tipo de manifestación de que una empresa le allega fondos, ésta última podrá considerar que se trata de un gasto de promoción indirecto", y como tal predicar su total deducibilidad para la determinación de la base imponible, en los términos del art. 14.1 *in fine* de la LIS. En consecuencia, los citados autores entienden que dicho artículo deroga tácitamente el art. 68 LFIF[892], en tanto sus postulados resultan contradictorios, primando, de este modo, la ley posterior sobre la anterior.

A nuestro juicio, aunque esta interpretación es la más beneficiosa para el contribuyente, no es la correcta si tenemos en cuenta que el art. 14.1.e) de

---

[891] "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 119.

[892] En este sentido lo ha entendido también MARÍN-BARNUEVO FABO: "Fiscalidad del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 131.

la LIS exige la presencia de una *verdadera* contraprestación por la aportación realizada para deducir la integridad del gasto, de modo que la voluntad esencial del aportante fuese la obtención de aquélla en términos similares a los previstos en el art. 24 LGP. En efecto, el art. 14.1.e) LIS permite la deducibilidad de las cuantías invertidas en la promoción, directa o indirecta, de los bienes o prestaciones de servicios desarrollados por la entidad donante, circunstancia que no concurre en las actuaciones de patrocinio empresarial, puesto que el contribuyente no realiza la aportación *para* promocionar sus bienes o servicios, sino que dicha promoción se convierte en *accesoria* al fin principal del convenio: la contribución a fines de interés general.

Además, la contraprestación recibida por aquel que realiza una acción de patrocinio empresarial consiste en una discreta asociación de su nombre al acontecimiento financiado, sin aparecer referencias expresas a sus productos o servicios, requisito éste que sí parece exigir el art. 14.1.e) LIS al hablar de "promocionar la venta de bienes y prestación de servicios". Esta argumentación viene apoyada por la propia doctrina de la Dirección General de Tributos en relación a la distinta tributación de las actividades de patrocinio publicitario y patrocinio empresarial en el ámbito del IVA[893], basándose en el marcado carácter oneroso del primero frente a la gratuidad del segundo. En este sentido, merece la pena destacar que mientras en el patrocinio publicitario "lo que importa es el servicio publicitario prestado por ésta última -en referencia a la entidad no lucrativa- al permitir la utilización de su imagen"[894], en el convenio de colaboración no existe pago alguno del servicio de difusión de la colaboración prestada mediante publicitación de la marca, productos o servicios del donante.

---

[893] *Vid.* Resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999 y los comentarios que sobre la misma hemos realizado en el apartado 2.1.2.4.3 del Capítulo II.

[894] *Ibídem.*

6.3.- Cálculo del límite máximo del incentivo

La concreta aplicación del beneficio fiscal previsto para los sujetos que realicen aportaciones en el seno de un convenio de colaboración conlleva una dificultad práctica importante consistente en determinar el importe de la base imponible sobre la que resultará de aplicación el límite del 5%. En efecto, la aportación efectuada tiene la consideración de partida deducible para la determinación de la correspondiente base imponible y, a la vez, tiene como límite el 5% de dicha base imponible.

Pues bien, por lo que se refiere a la magnitud sobre la que resultará de aplicación el citado límite del 5%, las opiniones no son concordantes, debiéndose determinar si tal magnitud será una base imponible calculada sin tener en cuenta el importe del propio gasto deducible del colaborador[895], como sucede en las aportaciones incentivadas en el art. 63 LFIF, o bien la base imponible que resulta una vez descontada la partida deducible contemplada en el art. 68 LFIF[896]. La lógica del sistema nos conducen a considerar más ajustada a Derecho la primera de las alternativas apuntadas, de modo que el rendimiento neto tomado como referencia para aplicar el límite de deducción no incluya el cómputo del gasto deducible por la aportación efectuada en el seno de un convenio de colaboración. Ahora bien, a diferencia de otros supuestos regulados en la propia Ley 30/94, el legislador ha omitido en el art. 68 LFIF la referencia a la "base imponible *previa* a esta deducción", de modo que podríamos considerar que tal omisión ha sido expresamente buscada, debiendo entender, en consecuencia, que el límite del 5% deberá aplicarse sobre la base imponible posterior a la deducción de la aportación efectuada. En cualquier caso, la literalidad del precepto apunta a esta última alternativa, de

---

[895] *Vid.* en este sentido GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 271; UCELAY SANZ: "Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, pág. 84 y MARÍN-BARNUEVO FABO: "Fiscalidad del mecenazgo", *op. cit.*, pág. 124.

[896] *Vid.* en este sentido, BLESA BAGUENA, BERGUA CANELLES, CIUTAD CURA y PADROL MUNTÉ: *Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Praxis, 1996, pág. 74.

modo que la base imponible a tener en cuenta resultará menor por aplicación del correspondiente gasto deducible.

6.4.- Compatibilidad con otros beneficios fiscales

El límite del incentivo fiscal previsto para los convenios de colaboración empresarial es totalmente compatible[897] con el de los incentivos regulados en los arts. 63 y 70 de la LFIF, esto es, para las aportaciones desinteresadas realizadas por personas jurídicas y para los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes. En cambio, nada se dice respecto a la compatibilidad del límite de este incentivo y el previsto para las aportaciones efectuadas por personas físicas, concretamente para empresarios y profesionales, omisión que da lugar a una clara discriminación de trato entre estos últimos y las personas jurídicas si tenemos en cuenta que una misma situación de hecho recibe dispar tratamiento tributario sin que exista justificación objetiva y razonable alguna que lo fundamente. Es por este motivo que algunos autores se han mostrado partidarios de extender la compatibilidad del límite del incentivo fiscal previsto en el art. 68 LFIF con el de los donativos realizados por personas físicas, al entender que aquella omisión debe ser entendida como un olvido involuntario del legislador[898].

A la vez, debemos destacar la compatibilidad que, a nuestro juicio, existe entre el incentivo fiscal previsto para los convenios de colaboración y el de los gastos de patrocinio publicitario regulados en el art. 24 LGP, por tratarse de dos fenómenos cuyo ámbito objetivo tiene una proyección diferente. En efecto, una empresa puede efectuar diversas aportaciones a una entidad no lucrativa, algunas de las cuales tengan la consideración de

---

[897] En relación al concepto de compatibilidad o incompatibilidad nos remitimos a lo expuesto en el apartado 2.2.2.1.4. del Capítulo II.

[898] Entre otros, *vid.* en este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *op. cit.*, pág. 7 y GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, op. cit.*, pág. 533.

convenios de colaboración y otras cuya calificación sea la de patrocinio publicitario. En tal supuesto, la entidad aportante deberá aplicar los regímenes fiscales previstos para cada una de dichas modalidades, de modo que deducirá de la base imponible el importe de las aportaciones efectuadas en el seno de los convenios de colaboración con los correspondientes límites y, a la vez, deducirá el importe de los gastos de patrocinio publicitario en los términos previstos en el art. 14.1 *in fine* de la LIS. Ahora bien, en el contexto descrito entendemos que una misma aportación nunca puede dar lugar a la aplicación simultánea de ambos incentivos fiscales, de modo que la entidad donante deberá optar por la aplicación exclusiva de uno de ellos[899].

7.- REFLEXIONES SOBRE LA FUNCIONALIDAD DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN DESDE UNA PERSPECTIVA TRIBUTARIA

7.1.- Los convenios de colaboración en relación a las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto

La comparación entre el contenido y la forma de los convenios de colaboración y de las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto nos conduce a pensar que aquellas empresas que quieran colaborar con fines de interés general lo harán, mayoritariamente, mediante la formalización de un convenio con una entidad no lucrativa o entes asimilados, ya que estos le reportarán, junto a los beneficios fiscales correspondientes, un beneficio adicional en forma de publicidad como consecuencia de la difusión de su nombre junto al de la entidad sin ánimo de lucro[900].

---

[899] A juicio de MARTÍN FERNÁNDEZ "una interpretación de los términos sin perjuicio del régimen fiscal correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario - inciso final del art. 68 LFIF - podría llevarnos a pensar lo contrario", *Régimen tributario del mecenazgo en España, op. cit.*, pág. 177.

[900] En el mismo sentido apuntado, *vid.* JIMÉNEZ DÍAZ: La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, *op. cit.*, pág. 244; GARCÍA LUIS: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 271 y MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *op. cit.*, pág. 7.

Además, si atendemos a la cuantía del incentivo, cuando el colaborador es una persona física empresario o profesional, el beneficio fiscal del art. 68 LFIF es más beneficioso que el previsto en el supuesto de donaciones desinteresadas, al configurarse aquél como un gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad ejercida, frente a la deducción en la cuota reconocida para las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto. En otros términos, mientras las aportaciones efectuadas en el seno de un convenio de colaboración reducen la base sujeta a tributación al ser deducibles antes de la aplicación del tipo de gravamen progresivo del IRPF[901], las aportaciones desinteresadas del art. 59 LFIF se deducen con posterioridad a la aplicación de aquél.

En cambio, cuando el colaborador es una persona jurídica, el beneficio fiscal previsto para los convenios de colaboración resulta, por si solo, menos beneficioso que el de las aportaciones desinteresadas reguladas en el art. 63 LFIF debido a que el límite para la aplicación del beneficio fiscal previsto para aquél es justamente la mitad que el establecido para éstas. En efecto, en ambos supuestos, el incentivo se configura como una partida deducible para la determinación de la base imponible, aunque el límite en su concreta aplicación será del 10% de dicha base o alternativamente del 1 por 1.000 del volumen de ventas en el supuesto de donaciones desinteresadas, y del 5% o del 0'5% respectivamente si se trata de un convenio de colaboración empresarial. La justificación de esta reducción podría encontrarse en el efecto publicitario que se asocia a la aportación efectuada en el seno de un convenio de colaboración[902], de modo que la empresa recibe un beneficio económico menor

---

[901] A juicio de GARCÍA LUIS, la consideración de los convenios de colaboración como gastos deducibles para la determinación de la base imponible y no como deducciones en la cuota viene determinado por el hecho de que aquella figura está básicamente pensada para personas jurídicas, por lo que se "mantiene el régimen jurídico esencial de éstas", *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones, op. cit.*, pág. 271.

[902] En este sentido, MARTÍNEZ LAFUENTE ha destacado que la reducción a la mitad del beneficio fiscal "guarda conexión directa con el efecto publicitario que tiene la difusión de la aplicación de la ayuda a la realización de fines de interés general; en estos casos, parece que el Sistema Tributario no pretende producir el estímulo desgravatorio hasta sus últimas

en el momento de realizar la aportación pero puede ver incrementadas sus ventas o servicios por la positiva incidencia que sobre su imagen haya podido tener la publicidad de dicha acción. A nuestro juicio, hubiese resultado más adecuado igualar los incentivos fiscales y sus respectivos límites, produciéndose de este modo una verdadera incentivación adicional de los convenios de colaboración en relación a otras aportaciones incentivadas en el seno de ley.

7.2.- Los convenios de colaboración en relación a los contratos de patrocinio publicitario

Para determinar la funcionalidad de los convenios de colaboración en nuestro ordenamiento jurídico es preciso analizar, en último lugar, las ventajas fiscales que este tipo de aportaciones pueden reportar al patrocinador respecto a las derivadas de un contrato de patrocinio publicitario en las mismas circunstancias. Sin voluntad de reiterar las argumentaciones esgrimidas en el capítulo segundo del presente trabajo en relación a la delimitación de las actuaciones de patrocinio empresarial y patrocinio publicitario, exportaremos aquí algunas de las conclusiones a las que allí hemos llegado en aras a responder la cuestión planteada.

Pues bien, por lo que se refiere al beneficio fiscal aplicable en el impuesto personal del donante, tanto los convenios de colaboración como las actuaciones de patrocinio publicitario tienen la consideración de partida deducible para la determinación de la base imponible, estando el primero sujeto a determinados límites en su concreta aplicación (5% de la base imponible o 0'5 por 1000 del volumen de ventas) y encontrándose libre de

---

consecuencias, dejando al mercado la respuesta restante a modo de conseguir un incremento en la operativa económica del donante que no se obtendría, al menos en apariencia, de mantenerse la ayuda en el anonimato o al menos, sustraída a la obligación de difundir la labor de patrocinio del colaborador", en *Fundaciones y mecenazgo, op. cit.*, pág. 229. En la misma línea *vid.* MARTÍN FERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ FUENTES: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general, *op. cit.*, pág. 7.

limitación alguna el segundo. Esta circunstancia supone una clara inclinación de la balanza hacia los contratos de patrocinio publicitario, puesto que una misma aportación le reportará un mayor beneficio económico a aquél que la realiza. En cambio, si atendemos al tratamiento que tales actuaciones tienen en el ámbito del IVA, vemos que los convenios de colaboración, a diferencia de los contratos de patrocinio publicitario, no están sujetos al mismo por carecer tales aportaciones de dos de los elementos definitorios de su hecho imponible: la existencia de un consumo gravable y el carácter oneroso de la acción.

Igualmente, si tenemos en cuenta la tributación que tales aportaciones tienen en el IS del donatario, podemos ver como la alternativa de los convenios de colaboración es también la más adecuada desde el punto de vista fiscal, ya que dichas aportaciones se hallan exentas de tributación por expresa disposición del art. 49.4 LFIF, mientras que las cuantías recibidas mediante un contrato de patrocinio publicitario tributarán como si se tratase de un ingreso más de la actividad económica del donatario.

Ahora bien, dicho esto, el aportante deberá valorar los elementos adicionales que le reportan cada una de las figuras estudiadas para determinar la opción que más se ajusta a sus intereses económicos, de manera que si su objetivo fundamental es la promoción de sus productos o servicios quizás le resulte más conveniente optar por la firma de un contrato de patrocinio publicitario dada la prioridad que a tal extremo se da en aquellos. En cualquier caso, nos encontramos ante una *economía de opción* que ofrece al contribuyente dos vías típicas con tratamientos fiscales diferenciados, de modo que la elección por una u otra vía depende de criterios estrictamente individuales que tendrán en cuenta el ahorro fiscal y los beneficios adicionales que tales patrocinios puedan reportar, en su caso, a la actividad económica del aportante.

CONCLUSIONES

Primera.- Inexistencia de un uso uniforme de los términos mecenazgo, patrocinio y esponsorización y de los fenómenos a que hacen referencia

La evaluación conjunta de los regímenes jurídicos vigentes en los ordenamientos francés, italiano, inglés, americano y español en relación a las distintas vías que nutren las arcas de las entidades no lucrativas para la realización de actividades de interés general, nos ha permitido apreciar la inexistencia de un uso uniforme de los términos mecenazgo, patrocinio y esponsorización y de los fenómenos a que los mismos hacen referencia, tanto en el ámbito legislativo como doctrinal. Las diversas figuras jurídicas contempladas en la respectiva normativa y su régimen fiscal muestran la diversidad de situaciones o de realidades a las que dichos términos se asocian en cada uno de los ordenamientos estudiados. Si a esta circunstancia se le une la importación a nuestro ordenamiento de términos nacidos en el Derecho comparado para hacer referencia a supuestos no siempre contemplados en la normativa española o con características distintas a los concretos supuestos para los que tales términos fueron creados, la situación de la que parte nuestro estudio es la de un completo caos conceptual y terminológico por lo que se refiere al contenido y configuración de las actuaciones que constituyen nuestro objeto de estudio.

Segunda.- Necesaria elaboración dogmática de los fenómenos estudiados

El confusionismo terminológico y conceptual que rodea las actuaciones desinteresadas en pro del interés general nos ha llevado a la necesidad de delimitar, conceptualmente y de forma abstracta, estos fenómenos. A tal

efecto, hemos establecido una categoría general, a la que hemos denominado mecenazgo en sentido amplio, constituida por el conjunto de aportaciones privadas a determinadas entidades que tienden a promover, como fin esencial, la realización de actividades de interés general no buscando, con ello, la obtención de beneficio económico directo alguno. Las acciones de mecenazgo integradas en la categoría definida comparten sus elementos subjetivos, objetivos, teleológicos, temporales y formales, circunstancia que nos ha llevado a considerar tales actuaciones como una categoría jurídica unitaria. A la vez, esta caracterización nos ha permitido incluir en aquélla, dos subcategorías que comparten la totalidad de los elementos apuntados, a las que hemos denominado mecenazgo en sentido estricto y patrocinio empresarial. El elemento que distingue estas dos actuaciones se encuentra en la obtención o no de una contraprestación expresa por la aportación efectuada, aunque en ningún caso dicha circunstancia hace perder el carácter gratuito de aquélla.

Tercera.- Las acciones de mecenazgo son actos que responden a la naturaleza jurídica de las donaciones

La caracterización de las acciones de mecenazgo en sentido amplio como aportaciones privadas realizadas desinteresadamente a entidades que persiguen fines de interés general, nos lleva a encajar el supuesto de hecho del mecenazgo dentro de la categoría jurídica de las donaciones. En efecto, en cuanto actos de liberalidad por los que el mecenas o patrocinador dispone de una cosa en favor de una entidad no lucrativa que lo acepta, podemos afirmar que nos encontramos ante donaciones, cumpliéndose los tres elementos que definen la naturaleza jurídica de las mismas, a saber: se trata de un acto de liberalidad, es un acto dispositivo aceptado por el donatario y tiene carácter gratuito. Esta afirmación tiene importantes consecuencias jurídicas en el plano tributario que afectan tanto a las formalidades que deben cumplirse para hacer efectiva la donación de determinados bienes, como a los efectos derivados del incumplimiento de las obligaciones de las partes o a la resolución de los conflictos que, en su caso, puedan surgir entre donante y donatario.

Además, la identificación de la naturaleza jurídica de los supuestos de hecho del mecenazgo con las donaciones nos lleva a excluir del ámbito de aplicación de estos fenómenos cualquier actuación que no cumpla alguno de los tres elementos definitorios apuntados. En este sentido, quedan fuera del régimen jurídico de las actuaciones que estudiamos las inversiones y gastos en actividades de interés general en los que el contribuyente opta por realizar, directamente y sin intermediario alguno, una determinada actividad de interés general; las cuantías destinadas por el sujeto pasivo a la dotación fundacional, por no existir todavía ente alguno que pueda aceptar tales aportaciones, así como las cantidades destinadas por las Cajas de Ahorro a fines sociales, por estar legalmente obligadas a tal acción, desapareciendo, en consecuencia, la nota de la gratuidad o liberalidad del acto.

Por otro lado, hemos llegado a la conclusión de que las aportaciones incentivadas en la Ley 30/94 no tienen la naturaleza jurídica de las donaciones puras y simples, en contra de la denominación expresa que de las mismas se realiza en los arts. 59 y 63 LFIF. Un análisis pormenorizado de los supuestos apuntados nos permite llegar a la conclusión de que nos hallamos ante donaciones modales, esto es, ante donaciones en las que se impone al donatario una prestación accesoria para la efectividad de la aportación, sin romper, por ello, la gratuidad del acto dispositivo.

Cuarta.- Las actuaciones de patrocinio incentivadas en la Ley 30/94 son distintas de las definidas en el art. 24 de la LGP

La afectación de recursos económicos de la empresa a la financiación de determinadas actividades y la obtención de contrapartidas publicitarias por dicha acción son elementos comunes a las actuaciones de patrocinio empresarial reguladas en la LFIF y a los contratos de patrocinio publicitario del art. 24 LGP. El distinto tratamiento tributario que unas y otras actuaciones tienen tanto en el impuesto personal del patrocinador como en el ámbito del IVA y el claro criterio administrativo adoptado en este punto, nos han llevado a realizar un estudio pormenorizado de ambos fenómenos con el fin de establecer, en la medida de lo posible, una línea que los delimite. En este sentido, hemos encontrado tres elementos que nos conducen a la citada

diferenciación: las entidades beneficiarias de la aportación, la finalidad buscada con la acción de patrocinio y la naturaleza jurídica del acto.

Por lo que se refiere a las entidades beneficiarias, hemos constatado que las aportaciones efectuadas tendrán el carácter de patrocinio empresarial únicamente cuando las donatarias estén acogidas a la ley 30/94, requisito no exigible en las actuaciones de patrocinio publicitario. A la vez, desde el punto de vista de la tributación de las cuantías recibidas en el impuesto personal del donatario, las entregas realizadas en el seno de un contrato de patrocinio empresarial estarán exentas de tributación por expresa disposición del art. 49.4 LFIF, quedando sujetas cualesquiera otras distintas a las enunciadas.

En relación al segundo de los criterios distintivos apuntados, podemos decir que ambas aportaciones se distinguen por la intencionalidad que impulsa al patrocinador a realizar la aportación. Pese a la dificultad que reviste analizar una cuestión que entra en el ámbito de la subjetividad propia de aquél que realiza la acción, el estudio de ejemplos reales nos ha conducido a considerar que en el patrocinio publicitario o esponsorización el objetivo del aportante es la publicidad de la actividad o acontecimiento financiado, buscando la promoción de sus productos o servicios mediante la referencia específica a sus características competitivas o a sus productos comerciales. En cambio, en el patrocinio empresarial prima la colaboración con los fines de interés general que representa la entidad donataria, de modo que la difusión de la ayuda prestada es una consecuencia de aquella acción y no la causa de la misma.

Esta distinción nos ha conducido a un último criterio delimitador de ambas actuaciones, cual es la propia naturaleza jurídica del acto que subyace en las relaciones existentes entre el patrocinador y el patrocinado. En este sentido, consideramos que el patrocinio publicitario es un acto bilateral oneroso en cuanto existen obligaciones recíprocas de las partes que intervienen y, además, la aportación no es una liberalidad sino el pago de un servicio. En cambio, entendemos que el patrocinio empresarial es un acto unilateral gratuito debido a que la ayuda económica es una verdadera liberalidad y no el pago de una contraprestación.

Pese a los criterios distintivos apuntados, la distinción real y efectiva entre ambas figuras queda reducida a la concreta calificación de una operación como convenio de colaboración o bien como patrocinio publicitario, calificación que determinará, en definitiva, el régimen fiscal que resultará de aplicación a cada caso concreto. La presencia de contrapartidas publicitarias externas, que de modo más o menos notorio recibirá aquél que realice aportaciones en el seno de un convenio de colaboración o bien en base a un contrato de patrocinio publicitario conduce, a nuestro juicio, a un supuesto de economía de opción, en cuanto se ofrecen al contribuyente dos vías típicas o legales con tratamientos fiscales diferenciados, dependiendo la elección de una u otra vía de criterios estrictamente individuales.

Quinta.- La intervención de las empresas en el campo del mecenazgo no desvirtúa su carácter desinteresado

A nuestro juicio, las empresas pueden realizar acciones de mecenazgo de manera desinteresada a pesar de su propia naturaleza mercantil y, por definición, lucrativa. Los elementos que nos han llevado a tal conclusión son esencialmente dos: por un lado, el hecho de que existen en nuestro ordenamiento figuras fiscalmente más beneficiosas para la empresa mecenas, y por otro, porque el ordenamiento publicitario contempla algunos supuestos que reportarán a la entidad aportante mayores beneficios, en términos publicitarios, que los que pueda obtener mediante una acción de mecenazgo. Ahora bien, esta conclusión debe ser matizada, puesto que aunque la empresa no busque la obtención de contrapartidas directas con la aportación efectuada, lo cierto es que en la realidad sí que obtiene algún tipo de beneficio. En este contexto, entendemos que en la actualidad se ha superado el modelo neoclásico de empresa que imposibilita que ésta incurra en cualquier gasto que no contribuya directamente a aumentar los beneficios de la entidad, excluyendo, en consecuencia, las acciones de mecenazgo del campo de la acción empresarial. En nuestra opinión, hoy en día se alza con fuerza lo que podríamos denominar una teoría moderna de la empresa, en virtud de la cual las acciones de mecenazgo serían posibles en el contexto de una organización empresarial si entendemos que con éstas se crea valor para

el accionista. En efecto, en este contexto, las acciones de mecenazgo contribuyen a la adopción de una imagen positiva de la empresa en la sociedad en que actúa, circunstancia que deriva en una revalorización de las correspondientes acciones de la entidad y queda justificada, desde el punto de vista de la rentabilidad de la acción, la aportación efectuada.

Sexta.- Las medidas de fomento del mecenazgo como incentivos fiscales

El fomento de las acciones de mecenazgo efectuadas por personas físicas y jurídicas ha sido legislativamente articulado mediante el establecimiento de beneficios fiscales, esto es, de medidas de exoneración que inciden en la cuantificación de las prestaciones económicas que el contribuyente debe satisfacer para extinguir la correspondiente obligación tributaria. En todos los supuestos regulados en la Ley 30/94, la aplicación del beneficio fiscal viene condicionada por el empleo de una parte de la renta del contribuyente en una actividad o fin preestablecido, circunstancia que nos ha llevado a afirmar que nos encontramos ante un incentivo fiscal, entendido no como una técnica jurídica determinada sino como el efecto buscado mediante la concesión del correspondiente beneficio fiscal.

Séptima.- Las medidas de fomento del mecenazgo son expresión de la extrafiscalidad tributaria

A nuestro juicio, los beneficios fiscales al mecenazgo son expresión de la extrafiscalidad tributaria, en cuanto suponen un sacrificio de la recaudación propia del tributo en que aquella medida se inserta para atender a las necesidades o intereses que, en atención a criterios de política económica, han sido previamente definidos por el legislador. Para medir la constitucionalidad de dichas medidas de incentivo hemos atendido a tres criterios a la luz de los cuales entendemos que debe ser analizada toda figura que revista notas de extrafiscalidad, a saber: los fines no fiscales de la figura deben estar protegidos y amparados por nuestra Constitución; dichas medidas de incentivo deberán ajustarse a los principios constitucionales que presiden el ordenamiento tributario y, en último lugar, deberán respetar el sistema de distribución territorial de competencias.

Octava.- Amparo constitucional de los fines no fiscales perseguidos con las medidas de incentivo del mecenazgo

La regulación contenida en los Capítulos II y III del Título II de la LFIF tiene como objetivo principal el fomento de la participación privada en fines de interés general mediante aportaciones a entidades que están obligadas a destinar las rentas recibidas a la financiación de las actividades de interés general que han motivado su creación. De este modo, con el fomento de aquellas aportaciones se están incentivando, en última instancia, las actividades de interés general desarrolladas por las entidades beneficiarias, actividades que serán llevadas a cabo en cumplimiento de cualquiera de los fines de interés general definidos en el art. 42.1.a) LFIF. En consecuencia, las medidas de fomento del mecenazgo encuentran amparo constitucional en el conjunto de artículos que integran el capítulo destinado a los "principios rectores de la política social y económica", y concretamente, en los arts. 39 a 52 CE, dada la protección que los mismos otorgan a los distintos fines definidos en el art. 42.1.a) LFIF. Además, en aquellos supuestos en los que se incentiva la donación de bienes que formen parte del PHE o de cuantías dinerarias destinadas a su conservación o restauración, los fines no fiscales perseguidos por el legislador encuentran amparo constitucional en los arts. 9.2, 44 y 46 CE, preceptos que obligan a los poderes públicos a promover y tutelar el acceso a la cultura de todos los ciudadanos, así como a garantizar la conservación y enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los españoles.

Novena.- Inadecuación de los beneficios fiscales al mecenazgo a alguno de los principios de justicia tributaria. Cuestiones a reformar para evitar la inconstitucionalidad de la ley

Tomando como punto de partida el hecho de que los beneficios fiscales al mecenazgo suponen la exoneración de una parte de la renta del contribuyente debido a la realización de la conducta incentivada, podríamos considerar que se produce una desviación del principio de capacidad económica, pues a pesar de existir capacidad suficiente para hacer frente al pago del tributo, la aplicación de los beneficios determina una exención del pago debido por causas ajenas a dicha capacidad. Pese a ello, la citada

desviación es, a nuestro juicio, constitucional debido a que se respetan las exigencias mínimas de este principio, a la vez que los fines y objetivos atendidos con dichas medidas de incentivo encuentran apoyo constitucional y, además, tienen una clara incidencia en el nivel de gasto público.

Por otro lado, hemos tenido en cuenta que la concesión de un beneficio fiscal supone que dos manifestaciones iguales de riqueza sean tratadas de manera desigual, circunstancia que podría hacernos pensar en una vulneración del principio de igualdad. Ahora bien, para que tal trato distintivo sea inconstitucional es preciso que carezca de fundamento objetivo y razonable. En este sentido, entendemos que el legislador debería revisar alguno de los beneficios fiscales establecidos en la Ley 30/94 debido al trato discriminatorio otorgado a ciertas situaciones, sin que sea posible apreciar justificación alguna que objetivamente lo fundamente. Nos referimos, en primer lugar, al distinto tratamiento fiscal al que están sujetas las actuaciones de mecenazgo según cuál sea la naturaleza del donante, debido a que la entrega de una aportación económicamente igual a una misma entidad tendrá una rentabilidad fiscal diferenciada en función de si ha sido realizada por una persona física o bien por una persona jurídica.

En segundo lugar, existe un trato discriminatorio si atendemos a las características de la entidad donataria, puesto que una misma aportación económica permitirá la aplicación o no de beneficios fiscales según cuál sea el carácter de la entidad no lucrativa beneficiaria de la aportación. En el contexto descrito, hemos analizado los distintos requisitos que deben concurrir en las entidades beneficiarias de las acciones de mecenazgo y hemos llegado a la conclusión de que no existen criterios objetivos suficientes que permitan establecer un tratamiento tributario diferenciado en relación con las aportaciones recibidas por fundaciones inscritas en el correspondiente registro, puesto que su acogimiento o no a la Ley 30/94 no es justificación suficiente que permita establecer aquella distinción. En cambio, en el supuesto de las asociaciones de utilidad pública, entendemos que no existen garantías suficientes sobre el destino de las rentas a fines de interés general cuando estas entidades no se hallan acogidas a la ley 30/94,

por lo que en este supuesto aquella discriminación de trato quedaría justificada.

Además, hemos puesto de relieve que, de acuerdo con la regulación actual, las aportaciones efectuadas a entidades no lucrativas no acogidas a la ley 30/94 únicamente se encuentran incentivadas si son realizadas por personas físicas, puesto que la LIS guarda silencio absoluto sobre este extremo. El mutismo apuntado supone que una misma aportación realizada a una entidad no acogida a la ley de fundaciones reciba un distinto tratamiento fiscal en atención a la naturaleza del donante, sin que exista criterio alguno que objetivamente justifique la discriminación apuntada.

En último lugar, es preciso que el legislador revise el sistema de compatibilidades e incompatibilidades de beneficios fiscales establecido en la Ley 30/94, puesto que su actual configuración reviste ciertas dosis de inconstitucionalidad si tenemos en cuenta que determinados incentivos previstos en dicho texto normativo únicamente resultan compatibles cuando el aportante es una persona jurídica, a pesar de que en los mismos supuestos también puedan actuar como donantes las personas físicas.

Décima.- Respeto al sistema territorial de distribución de competencias

Los títulos competenciales en que se apoyan las disposiciones normativas dictadas por el Estado y las Comunidades Autónomas sobre el fomento de la participación privada en actividades de interés general son el art. 149.1.14º y 148.1.13º CE, respectivamente. En la concreta articulación de las medidas de incentivo, la Comunidad Autónoma debe tener en cuenta una serie de previsiones establecidas, con carácter general, en la LOFCA, en la Ley 14/1996, de cesión de tributos a las CCAA y en la Ley 21/2001, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. El análisis de tales previsiones nos lleva a afirmar que los incentivos fiscales al mecenazgo establecidos por el Estado y las CCAA respetan el sistema de distribución territorial de competencias.

Undécima.- Algunas consideraciones de *lege ferenda* en relación a la concreta articulación de las medidas de incentivo

El análisis jurídico positivo de las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto y patrocinio empresarial nos lleva a realizar algunas consideraciones que, de *lege ferenda*, entendemos que seria oportuno tener en cuenta en posibles modificaciones de la actual Ley 30/94 o en futuras propuestas normativas sobre el tema.

- En primer lugar, nos parece aconsejable una regulación integral del régimen tributario del mecenazgo de manera separada o individualizada respecto al régimen aplicable a los rendimientos obtenidos por las entidades no lucrativas. Si tenemos en cuenta que las acciones de mecenazgo fiscalmente incentivadas pueden ser realizadas en beneficio de un amplio abanico de entidades que va más allá de las acogidas al régimen tributario de la Ley 30/94, carece de sentido regular bajo un mismo título ambas realidades.
- En segundo lugar, la previsión contenida en los arts. 59.2 y 63.1.b) –donación de bienes que formen parte del activo de la entidad donataria- hace necesaria una revisión de la configuración de otros incentivos previstos en la propia ley. En efecto, si consideramos que dentro de dicho activo se encuentra la Tesorería, carece de sentido incluir en un apartado separado el incentivo de las aportaciones dinerarias, pues de este modo se está incurriendo en reiteraciones incomprensibles que dificultan el entendimiento y aplicación de la ley.
- A nuestro juicio, las aportaciones reguladas en los arts. 59.2 y 63.1.b) LFIF pueden materializarse en bienes y derechos, puesto que estos últimos forman parte del inmovilizado inmaterial y, como tal, se encuentra incluido en el ámbito de aplicación definido en los citados artículos. En cambio, entendemos que este régimen no resulta de aplicación a las prestaciones de servicios, por no existir previsión normativa alguna que permita la extensión de aquél a las mismas. En cualquier caso, resulta recomendable un pronunciamiento del legislador sobre este punto.

- La exención de las alteraciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes en el ámbito de la LFIF supone la existencia de un doble incentivo fiscal para el sujeto que realiza una donación: por un lado, la posibilidad de aplicar una deducción o gasto por el bien efectivamente donado en su impuesto personal, y por otro, la exención de la alteración patrimonial resultante. Ahora bien, esta configuración supone que, en ocasiones, el donante puede resultar fiscalmente más beneficiado transmitiendo una obra de arte que se haya devaluado que donarla en las condiciones establecidas en la LFIF, sin perjuicio de reconocer que en la realidad las obras de arte casi nunca se devalúan, sino todo lo contrario. En tal caso, el contribuyente podría compensar la disminución patrimonial que la transmisión le supondría con las ganancias que, en su caso, hubiese obtenido durante el ejercicio, viendo reducido, de este modo, el importe de la base imponible sujeta a tributación. Esta circunstancia y el tenor literal de los preceptos nos ha llevado a considerar que el art. 62 LFIF ha sido tácitamente derogado por el art. 34 LIRPF, de modo que únicamente las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión lucrativa de bienes a entidades no lucrativas estarían exentas de tributación. De *lege ferenda* resulta aconsejable un pronunciamiento legislativo sobre este punto.
- La diversidad de criterios de valoración utilizados por el legislador a lo largo de la Ley 30/94 dificulta enormemente su aplicación. A nuestro juicio, sería conveniente la eliminación del triple criterio adoptado por el legislador para valorar los bienes donados, estableciendo un único valor a tener en cuenta para la totalidad de donaciones efectuadas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/94: el valor de mercado.
- En el ámbito de las aportaciones efectuadas en el seno de una organización empresarial, entendemos que sería preciso eliminar la referencia al volumen de ventas del donante para calcular el límite del incentivo fiscal. Por carecer esta magnitud de referente alguno en el seno de nuestro ordenamiento entendemos que sólo caben dos alternativas: la concreción de las concretas cuantías que la integran o bien su eliminación.

- Una simple lectura del Título II de la LFIF nos permite apreciar la escasa protección dispensada por la ley al arte contemporáneo a diferencia de los que sucede en algunos ordenamientos de nuestro entorno. La donación de obras de arte de calidad garantizada supone un primer paso en apoyo del arte contemporáneo, si bien entendemos que resultaría más adecuado el establecimiento de una figura específica en el seno de la Ley encaminada a aquel fin.
- Resulta destacable la rigidez con que la ley fija las medidas tributarias de incentivo y los límites en su aplicación. A nuestro juicio sería conveniente revisar la configuración de las mismas y permitir su periodificación, de manera que el contribuyente pudiese dividir en varios ejercicios la aplicación del beneficio fiscal correspondiente, sin perder el derecho al mismo por exceder los límites previstos.
- En el ámbito de los convenios de colaboración se incentiva la entrega de una ayuda económica. Ante el silencio legislativo sobre el contenido de dicha ayuda, entendemos que ésta podrá materializarse mediante la entrega de bienes, dinero o servicios siempre y cuando sea económicamente cuantificable, produzca un beneficio económico en la entidad donataria y sirva al cumplimiento de los fines de interés general protegidos en la LFIF.
- En último lugar, entendemos que en el ámbito de los convenios de colaboración sería conveniente establecer un beneficio fiscal más amplio, que acercase su rentabilidad fiscal a la prevista para las acciones de patrocinio publicitario. A nuestro juicio, no es posible considerar que el art. 68 LFIF ha sido derogado por el art. 14.1.e) LIS debido a que las premisas objetivas exigidas por éste - cuantías entregadas para la promoción de los productos o servicios de la empresa- no concurren en las acciones de patrocinio empresarial.

BIBLIOGRAFÍA

ABAD LICERAS, J.M.: "El Camino de Santiago en la legislación estatal", *La Ley*, núm. 4891, 1999.

ABRIL ABADÍN, E.: "Estudio previo a las disposiciones de contenido fiscal", *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*, Marcial Pons, Volumen I, 1995.

ACOSTA ESPAÑA, R.: "Exenciones, subvenciones y otros estímulos fiscales", *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Vol. I, Madrid, 1964.

ACOSTA ESTÉVEZ, J.B.: *Perfiles de la Ley General de Publicidad*, PPU, Barcelona, 1990.

AGULLÓ AGÜERO, A.: "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", Cívitas, *REDF*, núm. 36, 1982.

- "Estructura de la imposición sobre la renta y el principio de capacidad económica", Cívitas, *REDF*, Núm. 37, 1983.
- Conclusiones al Congreso "Patrimonio Cultural y Mecenazgo", celebrado en la Universidad de Barcelona, noviembre de 1990.
- "Rentas exentas", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo*, obra coordinada por E. Simón Acosta, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.
- "La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (La ampliación del concepto de impuesto cedido", Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal, Barcelona, 1997, publicada en *Quaderns de Treball*, núm. 50 de l'Institut d'Estudis Autonòmics, Generalitat de Catalunya.

ALBÁCAR LÓPEZ, J.L. y DE CASTRO GARCÍA, J.: *Código Civil. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo III, Ed. Trivium, 1991.

ALBALADEJO, M.: *Derecho Civil*, Tomo II, *Derecho de obligaciones*, Vol. II, Barcelona, 1982.

- *Compendio de Derecho Civil*, Ed. Bosch, Barcelona, 1997.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Subvenciones, exenciones y otros estímulos fiscales en el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal", *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

- "La evasión legal impositiva", *Revista de Economía Política*, núm. 56, 1970.
- *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979.
- "El presupuesto de gastos fiscales", *PGP*, núm. 1, 1979.
- "Los gastos fiscales: naturaleza y evaluación", *PGP*, núm. 10, 1981.
- "Los impuestos de ordenamiento económico", *HPE*, núm. 71, 1981.
- Voz "Exención del impuesto", *Nueva Enciclopedia jurídica SEIX*, Tomo IX, Barcelona, 1982, págs. 232 a 234.
- "Los impuestos especiales: su función socioeconómica", *Estudios sobre los Impuestos Especiales*, IEF, Ministerio de Economía y Hacienda, 1983.
- "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", *CT*, núm. 58, 1989.
- "Los tributos con fines no financieros", *Economía española, cultura y sociedad (Homenaje a Juan Velarde)*, Ed. Eudema, Madrid, 1992, Volumen II.
- *Sistema tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.

ALEGRE ÁVILA, J.M.: "El ordenamiento protector de los bienes de interés cultural: consideraciones sobre su ámbito y límites. La perversión de las técnicas jurídicas de protección", *Estudios sobre la Constitución Española (Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría)*, Ed. Cívitas, Madrid, 1991.

- "La Administración tributaria y el Patrimonio Histórico", *RDFHP*, núm. 221, 1992.
- *Evolución y régimen jurídico del Patrimonio Histórico*, Colección Análisis y Documentos, núm. 5, Ministerio de Cultura, 1994, Tomo I.

ALIAGA AGUALLO, E.: "Ley de Presupuestos y reforma tributaria: análisis de una larga experiencia (1979-1994)", *REDF*, núm. 81, 1994.

ALLEN, M. and WARD, A.: *Sponsoring the Arts. New Business Strategies for the 1990's*, The Economist Intelligence Unit, Management guides, Special report nº 2.069, London, October, 1990.

ALONSO FERNÁNDEZ, M.: *Incentivos fiscales a la inversión en la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, discurso de ingreso a la Real Academia de las Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, 1997.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional tributaria*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1993.

- "La igualdad el el ámbito tributario", *El sistema económico en la Constitución, XV* Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1994.
- *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- "Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica", *QF*, núms. 21 y 22, 1997.

ALONSO IBÁÑEZ, M.R.: *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*, Cívitas, Madrid, 1992.

ALPA, G.: "Le régime juridique des fondations en Italie", *Notes et etudes documentaires,* núm. 4879, 1989.

ÁLVAREZ ÁLVAREZ, J.L.: *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985,* Cívitas, Madrid, 1989.

- "El mecenazgo y su régimen legal", *Antiquaria,* núm. 85, 1991.
- *Sociedad, Estado y Patrimonio Cultural,* Espasa Calpe, Madrid, 1992.

ÁLVAREZ ARZA, M. y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P.: "Patrocinio y mecenazgo", *Carta Tributaria,* núm. 105, 1989.

ÁLVAREZ CORUGEDO, J.: "Situación estratégica de la base imponible en el proceso impositivo", *RDFHP,* núm. 94, Vol. XXI, 1971.

AMAT LLARI, E.: "Donación modal. Diferencia entre condición y modo. Consecuencias de la calificación", en *Cuadernos Cívitas de Jurisprudencia Civil,* núm. 25, 1991.

ANDRÉS AUCEJO, E.: "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", *Tribuna Fiscal,* núm. 89, 1998.

ANDREWS, W.D.: "Personal deductions in an ideal income tax", *Harvard Law Review,* núm. 309, diciembre 1972.

ANTÓN PÉREZ, J.A.: "Régimen fiscal de las fundaciones", *Actualidad Tributaria,* I/1991.

- "El Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Actualidad Tributaria,* núm. 30, 1994.

ARIAS ABELLÁN, M.D.: *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades,* IEF, Marcial Pons, Colección Monografías, Madrid, 1995.

ARIAS VELASCO, J.: *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre,* Marcial Pons, Coordinadora Catalana de Fundacions, Madrid, 1997.

- "La Ley 14/1996 de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, *Boletín AEAF,* febrero 1997.

ARRANZ DE ANDRÉS, M.C.: "Las transmisiones lucrativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *RDFHP,* núm. 245, 1997.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir,* Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1999.

ASSUMMA, F.: "Sponsorizzazione culturale", *Il Foro Padano,* 1988.

AUSTIN, M. and POSNETT, J.: *The Charity sector in England and Wales. Characteristics and public accountability,* Institute of Social and Economic Research, Department of Economic and related studies, University of York, 1979.

AZÚA, P.: "Las ONG, ¿un tercer sector?. Mito o realidad", *Documentación Social,* núm. 103, 1996.

BACHS BERTRÁN, M.: *El contrato de mecenazgo, patrocinio o esponsorización.* Publicaciones Universidad de Barcelona, Barcelona, 1997.

BADENES GASSET, R.: *Las fundaciones de Derecho privado,* Ed. Bosch, Barcelona, 1986.

– *El ordenamiento legal de las fundaciones,* Ed. Bosch, Barcelona, 1996.

BAGEHOT, R. and NUTTALL, G.: *Sponsorship, endorsement and merchandising,* Waterlow Publishers, London, 1990.

BANACLOCHE, J.: "¿Están vigentes los beneficios tributarios?, *Impuestos,* I/1985.

BARCELÓ RICO-AVELLO, G.: *Regímenes fiscales especiales en el Impuesto sobre Sociedades (Fundaciones, Asociaciones, entidades parcialmente exentas e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general),* Ed. Colex, Madrid, 1996.

BARREIRO FERNÁNDEZ, J.M.: "A esponsorización o mecenado: un modelo relacional entre ámbalas dúas formas de comunicación", *Revista Galega de Economía,* Vol. III, núm. 1, 1994.

BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico,* Ed. Cívitas, Monografías, Madrid, 1990.

BARSOTTI, L.: "Sponsorizzazione culturale. Aspetti tecnico-giuridici", en *Il Matrimonio industria-cultura,* obra coordinada por A. ZAPPALÀ, Roma, 1988.

BASSOLS COMA, M.: "El Patrimonio Histórico Español: aspectos de su régimen jurídico", *RAP,* núm. 114, 1987.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Derecho Financiero,* Librería Compás, Alicante, 1989.

– *Compendio de Derecho Financiero,* Librería Compás, Alicante, 1991.

BELTRÁN DE FELIPE, M.: *Discrecionalidad administrativa y Constitución,* Colección Temas claves de la Constitución Española, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.

BELLO ACEBRÓN, L.: "Esponsorización y mecenazgo en la estrategia de la comunicación empresarial", *Economía Industrial,* núm. 267, 1989.

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: *El Patrimonio cultural español: aspectos jurídicos, administrativos y fiscales; incentivos en la Ley de Fundaciones,* Ed. Comares, Granada, 1995.

BERLÍN, D.: "Las ayudas del Estado en materia fiscal y en el Derecho Comunitario", *Noticias CEE,* núm. 32, 1987.

BERMANN, G.A.: "Le régime juridique des findations aux Etats-Unis", *Notes et etudes documentaires,* núm. 4879, 1989.

BERMEJO VERA, J.: *Derecho Administrativo. Parte Especial,* Ed. Cívitas, Madrid, 1996.

BIANCA, M.: *I contratti di sponsorizzazione,* Ed. Maggioli, Rimini, 1990.

BLANCO RUIZ, J.F.: "El mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales,* núm. 15, 1999.

BLASCO ARIAS, L.M.: "Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo: una aproximación a su problemática jurídica", *Revista de Ciencias Jurídicas,* núm. 3, 1998.

BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I) y (II)", *QF,* núms. 13 y 14, 2000.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 218, 2001.

BLESA BAGUENA, A.; BERGUA CANELLES, R.; CIUTAT CURA, I.; PADROL MUNTÉ, H.: *Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades,* Ed. Praxis, Barcelona, 1996.

BORIS, E.T.: "Las fundaciones en Estados Unidos: veinte años de cambio", *Presente y futuro de las fundaciones,* Fundación ONCE, Ed. Cívitas, Madrid, 1990.

BOSWORTH; B.P.: *Tax Incentives and Economic Growth,* The Brookimgs Institution, Washington, 1984.

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: "La reforma del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos", *HPE. Cuadernos de Actualidad,* IEF, núm. 5, 1991.

BOULDING, K.E.: *La economía del amor y del temor,* Alianza Universidad, Madrid, 1976.

BRAÑA PINO, J.: "Los gastos fiscales: concepto y problemática", *HPE,* núm. 72, 1981.

– "Las políticas de beneficios tributarios: cuestiones técnicas", *HPE,* núm. 74, 1982.

BRÉBISSON, G. de: *Le mécénat,* Presses Universitaires de France, París, 1986.

BRÉBISSON, G. de y CHALENDAR, J. de: *Mécénat en Europe,* La Documentation Française, París, 1987.

– "Le développement du mécénat en France", *Problèmes Économiques,* núm. 2060, 1988.

BREMNER, R.H.: *Giving. Charity and philanthropy in history,* Transaction Publishers, London, 1994.

BRIANTE, G.V. y SAVORANI, G.: "Il fenomeno 'sponsorizzazione' nella dottrina, nella giurisprudenza e nella contrattualistica", *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica,* núm. 2, 1990.

BURKE, P.: "Patronos y clientes", *El Renacimiento italiano. Cultura y sociedad en Italia,* Alianza Ed., Madrid, 1993.

BUSQUETS ALTED, I.: "Fundaciones. Ley 30/1994", *Revista Técnica Tributaria,* núm. 32, 1996.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *Régimen fiscal de las donaciones,* IEF, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993.

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1992-1995),* La Ley, Madrid, 1997.

CABALLERO SÁNCHEZ, R. y GARCÍA DE CASTRO, M.: "La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas", *RDFHP,* núm. 206, 1990.

CABRA DE LUNA, M.A.: "El mecenazgo social", *Fundaciones y mecenazgo en el Estado del Bienestar,* Temas de Fundaciones, Centro de Fundaciones, Madrid, 1988.

- "Las fundaciones en España: situación actual y perspectivas de futuro desde una óptica social", en *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario,* Colección Solidaridad, núm. 1, Fundación ONCE, La Ley, Madrid, 1991.
- El papel de las asociaciones y fundaciones como respuesta a las necesidades sociales", *Documentación Social,* núm. 103, 1996.

CABRA DE LUNA, M.A.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: "Hacia un nuevo enfoque en el tratamiento fiscal de las entidades no lucrativas de tipo social y humanitario: fundamento y propuestas", *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario,* Ed. La Ley, Fundación ONCE, Madrid, 1991.

CAFFARENA LAPORTA, J.: *El régimen jurídico de las fundaciones: estudio para su reforma,* Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid, 1991.

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, Studies of International Fiscal Law, by the International Fiscal Association, Vol. LXXXIVa, 1999.

CAIRNS, E.: *Charities: Law and practice,* Ed. Sweet and Maxwell, London, 1988.

CALVO ORTEGA, R.: "La interpretación de las exenciones tributarias", *HPE,* núm. 13, 1972.

- "Las exenciones tributarias en al jurisprudencia", Cívitas, *REDF,* núm. 3, 1974.
- *Derecho Tributario (Parte General),* Ed. Cívitas, Madrid, 2000.

CALLE SAIZ, R.: "Política económica: objetivos e instrumentos", *PGP,* núm. 3, 1979.

CAMARASA CARRILLO, J.: *Régimen tributario de las entidades religiosas y de las entidades sin fines lucrativos,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.

CAMPO ARBULO, J.A., del: "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las fundaciones en España", *Situación,* núm. 4, 1989.

- "Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España", *Impuestos,* II/1990.
- Presente y futuro del régimen fiscal de las fundaciones en España", *RDFHP,* núm. 219, Volumen XLII, 1992.
- "Reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Impuestos,* I/1994.
- *Ley de Fundaciones. Comentarios a la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general,* Centro de Fundaciones, Madrid, 1996.
- "Los convenios de colaboración y el IVA", *Revista Centro de Fundaciones,* núm. 70;
- *La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo,* Centro de Fundaciones, Ed. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000.

CAMPO ARBULO, J.A. del y SÁENZ DE MIERA, A.: "Problemática actual de las fundaciones. Las fundaciones como instituciones sociales y jurídicas", en *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación,* núm. 10.

CAMPOS LÓPEZ, J.C.: "Esponsorización y mecenazgo; dos caras de una misma moneda: la comunicación por el acontecimiento", *ESIC MARKET; Revista Internacional de Economía y Empresa,* núm. 76, 1992.

- "Patrocinio, esponsorización y mecenazgo", *Revista de Economía Social y de la Empresa*, núm. 14, 1992.

CÁNOVAS SÁNCHEZ, F.: "El mecenazgo cultural", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989.

- "Sociedad, mecenazgo y cultura", *Leviatán. Revista de hechos e ideas*, núm. 39, 1990.
- "Patrocinio y mecenazgo cultural", *Información cultural*, núms. 76-77, 1990.
- "Patrocinio y mecenazgo en el horizonte europeo de los 90", *Las fundaciones y la sociedad civil*, Fundación ONCE, Colección Solidaridad, Ed. Cívitas, Monografías, núm. 2, Madrid, 1991.

CAPOLUPO, S.: "Il regime fiscale delle cosiddette sponsorizzazioni", *Fisco*, 1980.

CARABBA, M.: Voz "Incentivi Finanziari", *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XX, Giuffrè Ed., Italia, 1970.

CARBAJO VASCO, D.: "La regulación del mecenazgo y sus aspectos fiscales", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989.

- "Progresividad y estímulos fiscales al ahorro: algunas reflexiones", *RDFHP*, núm. 206, 1990.
- "Las exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *GF*, núm. 124, 1994.
- "La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Esquema general y comentarios", *Actualidad Financiera*, núm. 32/4, 1995.
- "La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro", comentario al libro realizado por J. Arias Velasco que lleva este título, *CT*, Bibliografía comentada, núm. 79, 1996.

CARBAJO VASCO, D. y CARBAJO VASCO, F.: "El Presupuesto de gastos fiscales para 1986", *HPE*, IEF, núm. 97, 1985.

CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981.

- "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)", Cívitas, *REDF*, núm. 32, 1981.
- "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica", Cívitas, *REDF*, núm. 34, 1982.
- "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la CEE", *HPE*, núm. 96, 1985.
- "Los fines no fiscales de los tributos", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda)*, IEF, Volumen I, Madrid, 1991.
- Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ: *Jurisprudencia Constitucional tributaria*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1993.

CASERO BARRÓN, R.: "Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Impuestos*, núm. 6, 1995.

CASTÁN TOBEÑAS: *Derecho civil, común y foral*, Tomo III, Instituto Editorial Reus, Centro de enseñanza y publicaciones, Madrid, 1944.

CASTRO y BRAVO, F.: *Temas de Derecho Civil*, Madrid, 1971.

CASTRO GARCÍA, J. de: *Código Civil. Doctrina y jurisprudencia*, Volumen III, Ed. Trivium, Madrid, 1991.

CAYÓN GALIARDO, A.: "El sistema fiscal. Fundamentos y estructura", Cívitas, *REDF*, núm. 104, 1999.

CAZORLA PRIETO, L.M.: "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico", *Revista de Derecho Público*, núm. 80-81, Año VI, Vol. III-IV, 1980.

- "Comentarios al art. 133 y 134 CE", en *Comentarios a la Constitución*, obra coordinada y dirigida por F. GARRIDO FALLA, Ed. Cívitas, Madrid, 1985.
- *Derecho del deporte*, Ed. Tecnos, Madrid, 1992.

CERVANTES JIMÉNEZ, J.: "Medidas sobre la tributación del ahorro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica), *Impuestos*, núm. 1, 1997.

CERVERA TORREJÓN, F.: "El límite conjunto de las deducciones de la cuota por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades", *QF*, núm. 7, 1997.

CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Tirant lo Blanc, Valencia, 2002.

CLAEYS BOUUAERT, I.: "Ponencia sobre el régimen fiscal de las fundaciones culturales y el mecenazgo en los países de la Comunidad Económica Europea", incluida en "El tema de la fiscalidad de las fundaciones en los encuentros de Buitrago", *RDFHP*, núm. 133, 1978.

CLOTFELTER, C.T.: *Federal Tax Policy and Charitable Giving*, National Bureau of Economic Research, The University of Chicago Press, 1985.

- *The impact of tax reform on charitable giving: a 1989 perspective*, National Bureau of Economic Research, Working Paper, núm. 3273, 1990.

CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: *Manual práctico de fundaciones y de incentivos fiscales*, CEF, Madrid, 1997.

CORONA ROMERO, E.; LESCURE CEÑAL, P.; TALAVERO SANGUINO, J.; VILLANUEVA LIÑAN, S.: *Fundaciones. Análisis práctico de la Ley 30/1994 y compendio legislativo concordado*, CISS; Valencia, 1995.

CORREDOIRA ALFONSO, L.: "Naturaleza jurídica del contrato de patrocinio. Análisis del mismo en la Ley 30/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad", *La Ley*, 1990, Vol. III.

- *Mecenas en pantalla. El patrocinio de programas en televisión*, Ed. del Drac, Barcelona, 1991.
- *El patrocinio. Su régimen jurídico en España y en la CEE*, Ed. Bosch, Barcelona, 1991.

– *Comentarios a la Ley General de Publicidad,* Ed. Bosch, Barcelona, 1993.

CORRETJA TORRENS, M.: *La conflectivitat competencial. La garantia del principi d'igualtat en l'art. 149.1.1 CE,* Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 1991.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *RDFHP,* núm. 59, 1965.

– *Ordenamiento tributario español,* Ed. Cívitas, Madrid (excepto referencia expresa a ediciones anteriores de la obra en colaboración con MARTÍN DELGADO, J.M., nos referimos a la edición de 1985).

COSSIO Y CORRAL, A. de: *Instituciones de Derecho Civil (Parte General. Obligaciones y contratos),* Tomo I, Ed. Cívitas, Madrid, 1991.

CROS GARRIDO, J.: "Fiscalidad de las fundaciones", *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública,* núm. 16, 1992.

CRUZ AMORÓS, M.: "Presente y futuro de las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario desde una perspectiva fiscal", en *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario,* Ed. La Ley, Fundación ONCE, Madrid, 1991.

CRUZ AMORÓS, M. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: "Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades", *RDFHP,* núms. 166/167, 1983.

CUESTA RUTE, J., de la: "Observaciones sobre la Ley General de Publicidad", *Revista Jurídica de Cataluña,* núm. 4, 1989.

CHAUCER, G.:"Redefining Art in Business", *Art and Business. New strategies for Corporate Collecting,* Majory Jacobson, 1993.

CHECA CREMADES, F.: *Felipe II: mecenas de las artes,* Ed. Nerea, Madrid, 1992.

CHECA GONZÁLEZ, C.: "Los impuestos con fines no fiscales. Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", Cívitas, *REDF,* núm. 40, 1983.

– "Los incentivos tributarios a la inversión. (Análisis de su viabilidad constitucional y problemática de los ática de los derechos adquiridos)", *Impuestos,* Volumen II, 1985.

– "La protección de las Ciudades Patrimonio de la Humanidad españolas. Propuestas de creación de un Estatuto fiscal especial de las mismas", *Impuestos,* núm. 3, 1993.

D'AMATI, N.: "Las exenciones y la subjetividad tributaria", *RDFHP,* núm. 81, 1969.

– *Derecho Tributario: Teoría y crítica,* Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1989.

DAMBRON, P.: *Sponsoring et politique de marketing,* Les éditions d'organisation, 1991.

– *Mécenat et sponsoring,* Les éditions d'organisation, 1993.

DAVIDSON SCHUSTER, J.M.: "The Interrelationships between public and private funding of the arts in the United States", *The Journal of Arts Management and Law,* núm. 4, vol. 14, 1985.

DEBBASCH, CH.: "Le nouveau statut des fondations: fondations d'entreprise et fondations classiques", *Recueil Dalloz Sirey,* XLVII, 1990.

DI PIETRO, A.: "Por un régimen fiscal del mecenazgo y las fundaciones en Italia", en *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal*, Ed. Comares, Granada, 2001.

DÍAZ-AMBRONA BARDAJI, M.D.: "La promesa de donación en el Código Civil y en la Jurisprudencia", *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, núm. 5, 1985.

DÍAZ YANES, I.; LÓPEZ SANTACRUZ MONTES, J.A.; TOMÉ MUGURUZA, B.; UCELAY SANZ, I.: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996.

DÍEZ PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Volumen I, Ed. Cívitas, Madrid, 1993.

– "El contrato de esponsorización", *Anuario de Derecho Civil*, Fascículo IV, 1994.

DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, Madrid, 1989.

– *Instituciones de Derecho Civil*, Volumen I, Ed. Tecnos, 1995.

DIMAGGIO, P.J.: *Nonprofit enterprise in the arts*, Yale Studies on nonprofit organizations, Oxford University Press, 1986.

DOMÉNECH SÁNCHEZ, P.I.: "Aspectos fiscales de las transmisiones lucrativas. Las valoraciones y posibles elusiones", *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm.1, 1987.

DuBOFF, L.D.: *Art and Law in a nutshell*, West Publishing Co, Minnesota, 1993.

DURÁN RIVACOBA, R.: *El negocio jurídico fundacional*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.

ELIZALDE Y AMERICH, P. de: "La interpretación de las normas tributarias, en especial las exenciones", *CT*, núm. 39, 1981.

– "Exenciones tributarias y competencias de las Comunidades Autónomas", *CT*, núm. 51, 1984.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Ed. Cívitas, Madrid, 1988.

– "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994", *QF*, núm. 19, 1995.

ESCUDERO, J.: "Reforma del régimen fiscal de las fundaciones benéficas y asociaciones de utilidad pública. El precedente del Proyecto de Ley de Mecenazgo", *GF*, núm. 100 bis, 1992.

ESTEBAN SALVADOR, L.: "Las donaciones a fundaciones y asociaciones de utilidad pública: ventajas fiscales para la persona física o jurídica que aporta", *CT*, núm. 92, 1999.

FALCÓN TELLA, R.: "El Decreto-ley en materia tributaria", Cívitas, *REDC*, núm. 10, 1984.

– "Problemática del pago en especie: Una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias", Cívitas, *REDF*, núm. 54, 1987.

– "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", *RFDUC*, núm. 72, 1987.

– "Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades", *CT*, núm. 58, 1989.

- "La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del impuesto sobre Sociedades: en torno al art. 148 LIS", *QF*, II/1996.
- "Una corrección al resultado contable no prevista expresamente: las donaciones en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", *QF*, I/1996.
- "El derecho a mantener la deducción del IVA soportado aunque las cuotas resulten improcedentes en todo o en parte: legitimación del repercutido para reclamar la devolución de ingresos indebidos en su favor", *QF*, núm. 21, 1999.
- "Un principio fundamental del Derecho Tributario: la reserva de ley", Cívitas, *REDF*, núm. 104, 1999.

FELD, A.L.; O'HARE, M.; DAVIDSON SCHUESTER, J.M.: *Patrons despite themselves: Taxpayers and arts policy: a twentieth century fund report*, New York University Press, New York, 1983.

FERNÁNDEZ ARRIBAS, J.: "Incentivos al patrocinio deportivo. Hacia una nueva perspectiva", *La Ley*, 1998-II.

FERNÁNDEZ FARRERAS, G.: "El control por la Comunidad Económica Europea de las subvenciones y ayudas financieras estatales", *PGP*, IEF, núm. 12, 1982.

- *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, Madrid, 1983.
- *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Ed. Cívitas, Fundación Universidad Empresa, Madrid, 1993.
- "Régimen jurídico de las ayudas públicas a las actividades económicas", en *La intervención administrativa en la economía*, Cuadernos de derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.

FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "Las aportaciones de personas físicas a entidades no lucrativas", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al profesor Vicente Arche Domingo*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996.

FERNÁNDEZ HERRERO, E. y GOROSPE OVIEDO, J.I.: *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Patrocinio y mecenazgo para el Camino de Santiago en el Impuesto sobre Sociedades", *QF*, núm. 16, 1994.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *CT*, núm. 95, 2000.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: "El objeto del tributo", Cívitas, *REDF*, núm. 10, 1976.

- *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I y II, Ed. Marcial Pons, Madrid (excepto indicación expresa hacemos referencia a la edición de 1998).

FERREIRO LAPATZA, J.J.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN QUERALT, J; PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Cívitas, Madrid, 1983.

FERREIRO LAPATZA, J.J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; MARTÍN QUERALT, J. y PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996.

FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema constituzionale,* Edizioni Scientifiche Italiane, Nápoles, 1973.

– *La agevolazione fiscali,* Ed. Cedam, Padova, 1992.

FORD, B. and FORD, J.: *TV Sponsorship and Barter,* Media Business School, 1996.

– *Television and sponsorship,* Butterworth-Heinemann Ltd., 1994 (traducido al castellano por J. del Pino Verdes-Montenegro y publicado bajo el título *Televisión y patrocinio* por el Instituto Oficial de Radio Televisión Española).

FOSSAS i ESPADALER, E.: *Regions i sector cultural a Europa. estudi comparat: Bélgica, França, Itàlia, RFA, Espanya,* Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 1990.

FRANCH MENEU, J.J.: "Las entidades y fundaciones sin ánimo de lucro como factor de progreso económico: una tercera vía entre economía de mercado y sector público", *RDFHP,* núm. 208, 1990.

FRANCESCHELLI, V.: "I contratti di sponsorizzazione", *Giurisprudenza Commerciale,* 1987/I.

FREY, S.B. y SERNA SÁNCHEZ, A.: "La economía del arte: un nuevo campo de investigación", *RDFHP,* núm. 228, 1993.

FRIGNANI, A.: "Sponsorizzazione dei programe e nuove forme di promozione televisiva", en *Scritti in onore de R. Sacco. La comparazione giuridica alle soglie del 3º millenio,* Milán, 1994.

FRIGNANI, A.; DASSI, A.; INTROVIGNE, M.: *Sponsorizzazione, merchandising, publicità,* Ed. UTET, Torino, 1993.

FUENTES QUINTANA: Prólogo a la obra de M.J. LAGARES CALVO: *Incentivos fiscales a la inversión privada,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

FUSI, M. y TESTA, P.: "I contratti di sponsorizzazione", *Il Diritto dell'Informazione e dell'Informatica,* 1985.

GALÁN SÁNCHEZ, R.M.: "Principales novedades en la regulación de los incrementos patrimoniales en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Impuestos,* núm. 7, 2000.

GALGANO, F.: "Ricerca sulle fonti di un libro (a proposito de 'Il contratto di sponsorizzazione di C. Verde', *Contratto e Impresa,* Vol. I, 1990.

GAMARRA CHOPO, Y.: *Fundaciones y asociaciones no lucrativas en el marco de la Comunidad Europea,* Real Instituto de Estudios Europeos, Zaragoza, 1992.

GARCÍA ANDRADE, J.: *La fundación: un estudio jurídico,* Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Desarrollo económico y ordenamiento jurídico", *RDFHP,* núm. 44, 1961.

– Ponencia "Hacienda y patrimonio cultural", presentada en el Congreso sobre Patrimonio Cultural y Mecenazgo, celebrado en la Universidad de Barcelona en noviembre de 1990 y publicada en Cívitas, *REDF,* núm. 68, 1990.

– *Manual del sistema tributario español,* Ed. Cívitas, Madrid, 1996.

GARCÍA CARRERA, J.: *Beneficios fiscales a las empresas,* Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: "Consideraciones sobre una nueva legislación del patrimonio artístico, histórico y cultural", Cívitas, *REDA,* núm. 39, 1983.

- "Constitución, fundaciones y sociedad civil", *RAP,* núm. 122, 1990.
- "Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado", Cívitas, *REDA,* núm. 89, 1996.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo,* Ed. Cívitas, Madrid, 1997.

GARCÍA-ESCUDERO MÁRQUEZ, P. y PENDAS GARCÍA, B.: *El nuevo régimen jurídico del Patrimonio Histórico Español,* Ministerio de Cultura, Madrid, 1986.

GARCÍA INDA, A.: "Estética y política en al sociedad del mecenazgo", *Ábaco. Revista de cultura y ciencias sociales,* núm. 5, 1995.

GARCÍA LUÍS, T.: *Impuesto sobre Sociedades. Desgravaciones por inversión y creación de empleo,* Ed. Lex Nova, Valladolid, 1990.

- *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones,* Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995.

GARCÍA MARTÍN, A.: "Las deducciones de la cuota", *RDFHP,* núm. 142, 1979.

GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPS, P.; ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica,* Ed. Tirant lo Blanc, Valencia, 1998.

GARCÍA NIETO, M.T.: "Una aproximación al mecenazgo como acción de relaciones públicas", *Revista Universitaria de Publicidad y Relaciones Públicas,* núm. 1, 1994.

GARCÍA NOVOA, C.: "Régimen fiscal del sponsor", en *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal,* Ed. Comares, Granada, 2001.

GARCÍA ROMERO, F.: *Los Juegos Olímpicos y el deporte en Grecia,* Ed. AUSA, Sabadell, 1992.

GARCÍA VALVERDE, J.: "El mecenazgo en RENFE: un altruismo interesado", *Economía Industrial,* núm. 267, 1989.

GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de Derecho Administrativo,* Volumen II, Ed. Tecnos, 1992.

GARRIGUES, J.: "Contratos publicitarios", *Curso de Derecho Mercantil,* Volumen II, 1983.

GENERALITAT DE CATALUNYA, Departament de Cultura: *Actes del II Simposi internacional sobre mecenatge i patrocini cultural a la Comunitat Europea,* celebrat a Barcelona els dies 8, 9 i 10 d'abril de 1991.

- *El mecenatge empresarial a Europa. Un component esencial en la nova empresa,* Departament de Benestar Social, 1995.
- *Art i Dret,* Barcelona, 1991.

GERLOFF, W.: "Doctrina general de los impuestos", trabajo incluido en *Tratado de Finanzas,* Biblioteca de Ciencias Económicas, El Ateneo Editorial, Buenos Aires, Tomo II, 1956.

GIACOBBE, E.: "Atipicità del contratto e sponsorizzazione", *Rivista di Diritto Civile*, núm. 4, 1991.

GIANNINI, A.D.: *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción y estudio preliminar realizado por F. Sainz de Bujanda, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: "Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota", *CT*, núm. 33, 1980.

GIMENO ULLASTRES, J.A.: "Sector público y patrocinio", *Cultura y desarrollo*, Colección Análisis y Documentos, núm. 7, Ministerio de Cultura, 1995.

GINER DE GRADO, C.: "La solidaridad como fundamento ético del Tercer Sector", *Documentación Social*, núm. 103, 1996.

GIORGI, M.V., de: *Sponsorizzazione e mecenatismo*, Cedam, Padova, 1988.

GLIKSBERG: "Tributación de las entidades sin fines de lucro", *Cahiers de Droit Fiscal International, Studies of International Fiscal Law*, Vol. LXXXIVa, 1999.

GOBIN, A.: *Le mécénat. Histoire, Droit, Fiscalité*, Editions ESF, París, 1987.

GODLEWSKI-SEGRESTAN, S.: *Mécénat d'entreprise et strategie*, Ed. Dunod, París, 1991.

GÓMEZ CASTAÑEDA, J.: "La Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales: un análisis", *Cultura y desarrollo*, Colección Análisis y Documentos, núm. 7, Ministerio de Cultura, 1995.

GÓMEZ DE PABLOS, M.: "Empresa, cultura y sociedad", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989.

GÓMEZ SEGADE: "Introducción al contrato de patrocinio publicitario", en *Problemas de la ciencia jurídica (Estudios homenaje al profesor Francisco Puy Muñoz)*, Tomo I, Santiago de Compostela, 1991.

GONZÁLEZ DE AGUILAR, C.: "La problemática del reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos", *RDFHP*, núm. 224, 1993.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del Derecho Comparado", *El Tribunal Constitucional*, Vol. II, IEF, Madrid, 1981.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: "Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", *PGP*, núm. 5, 1980.

- "Presupuesto de hecho y justificación de las deducciones de la cuota del IRPF por gastos personales", Cívitas, *REDF*, núm. 25, 1980.

GONZÁLEZ SENOVILLA, P.: "Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995.

- "Fundaciones, asociaciones y entidades sin ánimo de lucro", *RTT*, núm. 44, 1999.

GOTA LOSADA: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Tomo III, Banco Exterior de España, Madrid, 1989.

GRAMPP, W.D.: *Arte, inversión y mecenazgo. Un análisis económico del mercado del arte*, Ed. Ariel, Barcelona, 1991.

GRAYSON, E.: *Sport and the law*, Butterwoths, 1988.

GRIJELMO CASTRO, C.: "Una aproximación al Proyecto de Ley de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 115, 1992.

- "El Proyecto de Ley de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 6, 1992.

GRILLET-PONTON, D.: "Contrat de parrainage publicitaire", *Juris-Classeur Commercial*, fascículo 4055, 1993.

GRIZIOTTI, B.: *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, Instituto editorial Reus, Madrid, 1958.

GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.: "El Impuesto sobre Sociedades en el marco de la nueva Ley de Fundaciones", *Impuestos*, núm. 22, 1994.

HERNÁNDEZ MOGOLLÓN, R.M. y SELVA DOMÍNGUEZ, M.J.: "Breves apuntes sobre el mecenazgo empresarial", *Revista de Economía y Empresas*, núms. 24-25, 1989.

HERRERA MOLINA, M.A.: "Algunos problemas de la sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades", *QF*, núm. 14, 1999.

HERRERA MOLINA, P.M.: "Hacienda general y autonomía financiera", Cívitas, *REDF*, núm. 56, 1987.

- *La exención tributaria*, Ed. Colex, 1990.
- "El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional", Cívitas, *REDF*, núm. 67, 1990.
- *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998.

HONDIUS, F.W.: "La Ley sobre fundaciones en Europa y su tratamiento fiscal", *Situación*, núm. 4, 1989.

HUERTA HUERTA, R. y HUERTA IZAR DE LA FUENTE, C.: *Fundaciones. Régimen civil, administrativo y fiscal*, Ed. Bosch, Barcelona, 1998.

IBÁÑEZ CASADO, J.: "Desigualdades fiscales entre Comunidades Autónomas", *Impuestos*, núm. 4, 2000.

INTROVIGNE, M.: *Sponsorizzazione, merchandising, pubblicità*, Ed. UTET, Torino, 1993.

INZITARI, B.: "Sponsorizzazione", *Contratto e Impresa*, vol. I, 1985.

IRANCAÑO MARTÍN, A. y MOCHÓN LÓPEZ, L.: "Incrementos y disminuciones patrimoniales. Problemas de valoración", *CT*, núm. 73, 1995.

JEMOLO, A.C.: "Lo spirito di liberalità (riflessioni su una nozione istituzionale)", en *Studi giuridici in memoria di F. Vassalli*, Vol. II, Torino, 1960.

JIMÉNEZ BLANCO, J.I.: "La Ley de Beneficios Fiscales para Madrid, Capital Europea de la Cultura 1992", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 97, 1991.

JIMÉNEZ CAMPO, J.: "La igualdad jurídica como límite frente al legislador", Cívitas, *REDF*, núm. 9, 1983.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Ed. BOE, Madrid, 1994.

JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "Tributación y mecenazgo. (Análisis del Proyecto de Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General), I y II, *GF*, núms. 120 y 121, 1994.

- "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas", Cívitas, *REDF*, núm. 82, 1994.
- "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *Impuestos*, núm. 6, 1995.
- *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1998.

JORDANA DE POZAS, L.: "Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho Administrativo", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 48, 1949.

JOSEPH, J.: "Modalidades y alcance de las fundaciones en los Estados Unidos", *Situación*, núm. 4, 1989.

JUAN DE ANDRÉS, A.: *Mecenazgo y patrocinio. Las claves del marketing XXI*, Ed. Editmex, Madrid, 1993.

JUAN PEÑALOSA, J.L. de: "Aspectos generales de la fiscalidad de las fundaciones", incluido en "El tema de la fiscalidad de las fundaciones en los encuentros de Buitrago", *RDFHP*, núm. 133, 1978.

JUAN PEÑALOSA, J.L. y DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, F.: "Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales", *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

JUNTA DE ANDALUCÍA, Consejería de cultura: *Nuevo marco legal de las fundaciones y del patrocinio y mecenazgo en España. Ley de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general*, Sevilla, 1995.

LABAT REGULES, G.: "Las obligaciones formales en el incentivo fiscal", *CT*, núm. 4, 1972.

LÁCRUZ BERDEJO, J.L.; ASÍS SANCHO REBULLIDA, F. de; LUNA SERRANO, A.; DELGADO ECHEVARRÍA, J.; RIVERO HERNÁNDEZ, F.; RAMS ALBESA, J.: *Elementos de Derecho Civil*, Tomo II, *Derecho de obligaciones*, Vol. II, Contratos y cuasicontratos. Delito y cuasidelito, Ed. Dykinson, 1999.

- *Elementos de Derecho Civil*, Tomo I, *Parte general*, Vol. II, Personas, Ed. Dykinson, 2000.

LAGARES CALVO, M.J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974.

LAGO MONTERO, J.M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Ed. Aranzadi, 2000.

LALAGUNA, E.: "Los artículos 623 y 629 del Código Civil y la naturaleza de la donación", *Revista de Derecho Privado*, 1964.

LAMELA FERNÁNDEZ, M.: "Introducción al Régimen Fiscal de las Fundaciones de acuerdo con lo contemplado en el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *GF*, núm. 126, 1994.

LANDABEREA UNZUETA, J.A.: *El contrato de esponsorización deportiva. Estudio sobre el régimen jurídico del patrocinio publicitario. Doctrina, legislación y formularios*, Ed. Aranzadi, 1992.

LARIO, de: "Las políticas culturales en los países de la Unión Europea", *Cultura y desarrollo, Colección análisis y documentos*, Ministerio de Cultura, núm. 7, 1995.

LARROQUE ALLENDE, L.: "El mecenazgo cultural", en *Fundaciones y mecenazgo en el Estado del Bienestar*, Temas de Fundaciones, Centro de Fundaciones, Madrid, 1988.

LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Principios de Derecho Civil*, Tomo III, Ed. Trivium, 1999.

LASARTE ÁLVAREZ, J.: "Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial", *RDFHP*, núm. 78, 1968.

- "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", Cívitas, *REDF*, núm. 37, 1983.
- *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, discurso leído el 18 de abril de 1993 en el acto de su recepción pública en la Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia.
- "La Reforma de la Financiación Autonómica para el Quinquenio 1997-2001", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 282, 1997.

LASARTE, J.; RAMÍREZ, S.; AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria, (1981-1989)*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.

LEJEUNE VARCÁRCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.

LEMA DEVESA, C.: "En torno al nuevo anteproyecto de Ley General de Publicidad", *La Ley*, 1986-III.

- "Posibilidades y limitaciones a la actividad publicitaria en la normativa de la CEE", *Revista General de Derecho*, núms. 514-515, Año XLIII, 1987.

LENA, H.: *Fiscalité du mécénat. Dons. oeuvres d'art, parrainage, sponsoring, fondations d'enterprise*, PUF, París, 1991.

LINARES ANDRÉS, L.: "La actividad económica de las fundaciones", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 642, 1997.

- *Las fundaciones. Personalidad, patrimonio, funcionamiento y actividades*, Ed. Tirant lo Blanc, Valencia, 1998.

LINDE PANIGUA: "Cultura y desarrollo", en *Cultura y desarrollo*, Colección análisis y documentos, Ministerio de Cultura, núm. 7, 1995.

LÓPEZ FERNÁNDEZ, A.: "Mecenazgo y patrocinio en la presencia sociocultural del Banco Bilbao Vizcaya", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989.

LÓPEZ JACOISTE, J.J.: "La fundación y su estructura a la luz de sus nuevas funciones", *RDP*, 1965.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: "El contenido de la Ley de Presupuestos ¿Sin solución definitiva?, *Revista Tributaria y Financiera*, núm. 56, 1995.

LÓPEZ MENUDO: "El patrocinio deportivo en España: aspectos jurídicos", en *Estudios Jurídicos en Conmemoración al X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Tomo I, Universidad de Córdoba, 1991.

- "Patrocinio deportivo: implicaciones jurídico-públicas", Cívitas, *REDD*, núm. 1, 1993.

LÓPEZ-NIETO y MALLO, F.: *La ordenación legal de las asociaciones*, Ed. Dykinson, Madrid, 1995.

LORENZO GARCÍA, R., de: "Las fundaciones y el sector no lucrativo", *Documentación Social*, núm. 103, 1996.

LORENZO GARCÍA, R., de; CABRA DE LUNA, M.A.; CAFFARENA, J.; COBOS GÁLVEZ, P.; GIMÉNEZ-REYNA, E.; PIÑAR MAÑAS, J.L.; ZURDO RUIZ-AYUCAR, I. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

LOSCOS PUIG, J.A.: "Los beneficios fiscales en el campo del Derecho Tributario Local. Las exenciones fiscales en el Derecho tributario Local", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 30, 1980,

LOZANO SERRANO, C.: "Intervencionismo y Derecho financiero", Cívitas, *REDF*, núm. 55, 1987.

- *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos, Madrid, 1988.
- *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Cívitas, Madrid, 1990.

LUIS DÍAZ DE MONASTERIO, F., de: "Notas sobre la valoración de los incentivos y las exenciones en el sistema fiscal español", *HPE*, núm. 4, 1970.

- *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Ed. de Derecho Reunidas, Madrid, 1998.

MAGRANER MORENO, F.J.: "La elaboración por la Jurisprudencia del concepto de gasto necesario en el Impuesto sobre Sociedades", Cívitas, *REDF*, núm. 71, 1991.

MALUQUER DE MOTES I BERNET, C.J.: *Manual de Fundacions*, Generalitat de Catalunya, Departament de Justicia, 1996.

MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, Tomo I, CEF, 1996.

MANDELL, R.D.: *Historia cultural del deporte*, Ediciones Bellaterra, Barcelona, 1986 (Traducción de la versión original: *Sport: a cultural History*, Columbia University Press, New York, 1984).

MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamiento constituzionale italiano*, Ed. Giappichelli, Turín, 1965.

MARAÑÓN, L.: "El mecenazgo cultural en la empresa", *Fundaciones y mecenazgo en el Estado del Bienestar*, Temas de Fundaciones, Centro de Fundaciones, Madrid, 1988.

MARCHESSOU, P.: "El régimen fiscal de las fundaciones y del mecenazgo en Francia", en *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal*, Ed. Comares, Granada, 2001.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Ed. Colex, Madrid, 1996.

- "Fiscalidad del mecenazgo", *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Fundación Universitaria San Pablo, CEU, Ed. Dykinson, 1998.

MARÍN GARCÍA DE LEONARDO, T.: "El patrimonio de las fundaciones: su enajenación y gravamen. Comentarios al artículo 19 de la Ley de Fundaciones de 24 de noviembre de 1994", *Revista General de Derecho*, núm. 619, 1996.

- "Consideraciones sobre la dación en pago", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 581, 1987.

MARTÍN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978", *HPE*, núm. 60, 1979.

- "El control constitucional del principio de capacidad económica", *El Tribunal Constitucional*, Vol. II, IEF, Madrid, 1981.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Incentivos fiscales al mecenazgo cultural e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en estudios *Jurídicos en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Volumen II, Universidad de Córdoba, 1991.

- "Las entidades benéficas o de utilidad pública y el Impuesto sobre Sociedades", Impuestos, 1991/II.
- "El Patrimonio Histórico Español y los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas", *RDFHP*, núm. 220, Volumen XLII, 1992.
- *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996.
- "Notas críticas al Proyecto de Ley de mecenazgo cultural", *XL Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF; Madrid, 1996.
- "Las entidades sin fines lucrativos y el Impuesto sobre Sociedades", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al profesor Vicente-Arche Domingo*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *Impuestos*, núm. 20, 1999.

MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J.: *La Directiva de televisión: fundamento jurídico, análisis y transposición al Derecho de los Estados miembros de la Unión Europea*, Ed. Colex, Madrid, 1995.

MARTÍN QUERALT, J.: "Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica", Cívitas, *REDF*, núm. 6,1975.

- "Ley de Presupuestos y reformas tributarias. Comentarios a la STC de 20-7-81", *PGP*, núm. 11, 1981.
- *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I, Ed. Cívitas, Madrid, 1984.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1999.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S.: *Derecho Administrativo Económico*, Ed. La Ley, Madrid, 1991.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones", *CT*, núm. 51, 1984.

- "Las Entidades sin fin lucrativo en la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, 1996/I.
- *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Ed. Aranzadi, 1999.

MARTÍNEZ LAGO; M.A.: "Una interpretación constitucional de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", Cívitas, *REDF*, núm. 55, 1987.

- "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", Cívitas, *REDF*, núm. 60, 1988.
- "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *GF*, núm. 81, 1990.
- "Leyes de Presupuestos y leyes de 'acompañamiento' (Aspectos constitucionales de los Presupuestos Generales del Estado y abuso de las formas jurídicas por el Gobierno)", *REDF*, Cívitas, núm. 104, 1999.

MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", Cívitas, *REDF*, núm. 39, 1983.

- "Beneficios tributarios del Patrimonio Histórico Español", en *Estudios de Derecho Tributario (en memoria de María del Carmen Bollo Arocena)*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

MAYOR ZARAGOZA, F.: "El mecenazgo y las fundaciones en la perspectiva de al UNESCO", *Revista de Occidente*, núm. 180, 1996.

McNULTY, J.K.: *Federal Income Taxation of Individuals*, West Publishing Company, Minnesota, 1989.

MICHELI, G.A.: *Curso de Derecho Tributario*, traducción de Julio Banacloche, Ed. Edersa, Madrid, 1975.

MINGUELLA RUBIO, F.: "Mecenazgo empresarial: de pasiones y de intereses", *Cultura y Desarrollo*, Colección análisis y documentos, núm. 7, 1995.

- "El mecenatge cultural de les empreses a Europa", *Management Review*, núm. 1, 1996.

MINISTERIO DE CULTURA: *El patrocinio empresarial de la cultura en España*, estudio realizado por Andersen Consulting, Madrid, 1992.

MONTESINOS OLTRA, S.: "Las ganancias patrimoniales: ¿rentas irregulares?", Cívitas, *REDF*, núm. 103, 1999.

MONTSERRAT CODORNIU, J.: "La dimensión económica y fuentes de financiación del sector no lucrativo. Una aproximación al contexto internacional",

Entidades no lucrativas de carácter social y humanitario, Ed. la Ley, Fundación ONCE, Madrid, 1991.

MORA ALARCÓN, J.A.: *Comunidades de bienes, sociedades civiles, fundaciones y asociaciones. Aspectos civiles y fiscales*, Edisofer, Madrid, 1996.

MORAL MEDINA, F.J.: "Exenciones tributarias: su problemática", *El reparto de la carga fiscal*, Vol. I, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1975.

MORALES NAVARRO, C.: *La publicidad en televisión española. Regulación normativa*, Ed. Dykinson, Madrid, 1992.

MORENO, J.A.: "Papel de las fundaciones empresariales en el terreno del arte", *En torno a la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales*, Encuentros de Toledo, Madrid, 1995.

MORENO CEREZO, F.: "Estímulos fiscales a la inversión empresarial", *CT*, núm. 37, 1981.

MORENO INOCENCIO, A.: "El régimen fiscal de las ONG's en España", *Impuestos*, núm. 8, 2001.

MORESCO SUÁREZ, A.: "La protección y fomento del patrimonio histórico-artístico. Consideración especial de los aspectos tributarios", *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 101, 1987.

MORETTI, L.: "El deporte", en *Historia y civilización de los Griegos*, obra dirigida por R. Bianchi Bandinelli, Vol. VIII, Ed. Bosch, Barcelona, 1977.

MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva* (traducción de J.M. Calero Gallego y R. Navas Vázquez), IEF, Madrid, 1980.

- "Las exenciones fiscales como normas límite susceptibles de interpretación analógica", *HPE*, núm. 86, 1984.

MOZOS, de los: "La donación en el Código Civil y el problema de su naturaleza jurídica", *RDP*, 1971.

MUNS ARBUIXEC, J.: *Les fundacions a Espanya, França, Regne Unit, Estats Units i Alemanya. Estudi comparatiu, problemes i recomanacions*, Fundació Catalana per la Recerca, Barcelona, 1998.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: "Aspectos tributarios de la Ley de Patrimonio Histórico Español", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 27, 1994.

MUÑOZ MACHADO, S.: *El régimen jurídico de la televisión*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1995.

MUSSELLWHITE, J.C.: "La colaboración entre los sectores público y privado en la era Reagan", *Fundaciones y mecenazgo en el Estado del Bienestar*, Temas de Fundaciones, Centro de Fundaciones, Madrid, 1988.

NEUMARK, F.: *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

- *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1994.

NIETO GARCÍA, A.: "La Administración sirve con objetividad los intereses generales", *Estudios sobre la Constitución Española (Homenaje al profesor García de Enterría)*, Ed. Cívitas, Vol. III, 1991.

NIETO MONTERO, J.J.: "El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional", *RDFHP*, núm. 238, 1995.

NORTON, M.: "El mecenatge empresarial al Regne Unit: visió general", *El mecenatge empresarial a Europa*, Generalitat de Catalunya, 1995.

NUEZ DE LA TORRE, de la: "Estudio jurídico de las exenciones en el Derecho Tributario español", *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1964.

NUÑEZ NUÑEZ, J.: "Mecenazgo y fiscalidad", *XL Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1996.

NUÑEZ PÉREZ, G.G.: "Hecho imponible. No sujeción y exención", *Comentarios a la Ley General tributaria y líneas para su reforma (Libro homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, IEF; Madrid, 1991.

O'CALLAGHAN, X.: *Código Civil comentado y con jurisprudencia*, Ed. La Ley-Actualidad, Madrid, 1996.

O'CONNOR, J.: *La crisis fiscal del Estado*, Península, Barcelona, 1994.

OLMOS VICENTE, I.: *Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable. Jornadas sobre la nueva Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Ed. Dykinson, Madrid, 1995.

- *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Ed. Dykinson, Madrid, 1998.

O'NEIL, CH. J.; STEINBERG, R.S.; THOMPSON, G.R.: "Reassessing the tax-favored status of the charitable deduction for gifts appreciated assets", *National Tax Journal*, Volume XLIX, nº 2, June, 1996.

ORTIZ-ARCE, A.: "El principio de igualdad en Derecho económico, Cívitas, *REDC*, núm. 11, 1984.

OTTO, I. de: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, Ed. Ariel, Barcelona, 1989.

PAGÉS i GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Marcial Pons, Diputación de Barcelona, Barcelona, 1995.

- "El abandono del concepto de 'gasto necesario' por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus efectos en el IRPF", *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1996.

PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. II, Ed. Tecnos, Madrid, 1976.

- "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria", *CT*, núm. 43, 1983.
- "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", Cívitas, *REDF*, núm. 59, 1988.
- "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", Cívitas, *REDF*, núm. 88, 1995.

PARADA VÁZQUEZ, R.: *Derecho Administrativo. Parte general*, Volumen I, Ed. Marcial Pons, 1995.

PAREJO ALFONSO, L.; JIMÉNEZ-BLANCO, A.; ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo. Parte General*, Ed. Ariel, Barcelona, 1998.

PARÉS i MAICAS, M.: *La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio*, Ed. ESRP-PPU, Colección Comunicación y Relaciones Públicas, Barcelona, 1994.

- *Mecenatge, patrocini i comunicació*, Ed. ESRP-PPU, Colección Comunicaciones y Relaciones Públicas, Barcelona, 1991.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "La regulación reglamentaria del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Impuestos*, núm. 23, 1995.

- *Régimen tributario de las fundaciones en la Ley 30/94: condiciones para su obtención*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998.
- *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

PEÑA ALONSO, J.L.: *Las adquisiciones por herencia y donaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF, Madrid, Marcial Pons, 1992.

PEÑUELAS I REIXACH, LL.: "Facultad de gasto del Gobierno central, actividad de fomento y bases de la planificación general de la actividad económica", Cívitas, *REDF*, núm. 72, 1991.

- *Manual Jurídic dels Museus. Qüestions pràctiques*, Ed. Marcial Pons, Diputación de Barcelona, Barcelona, 1998.
- *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2001.

PÉREZ CRISTÓBAL, J.: "Régimen fiscal de las fundaciones y de las entidades sin fines lucrativos: aspectos básicos y consideraciones valorativas", *Actualidad Tributaria*, núm. 23, 1995.

PÉREZ DE ARMIÑÁN Y DE LA SERNA, A.: *Las competencias del Estado sobre el Patrimonio Histórico Español en la Constitución de 1978*, Ed. Cívitas, Madrid, 1997.

PÉREZ DE AYALA, J.L.: "El concepto de exención técnica en la Orden de 9 de octubre de 1976", *RDFHP*, núm. 127, 1977.

- "Las cargas públicas: principios para su distribución", *HPE*, núm. 59, 1979.
- "Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada", *CT*, núm. 50, 1984.
- "Régimen tributario de las donaciones y del mecenazgo empresarial. Las disposiciones adicionales y finales", *Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*, Fundación Futuro, Madrid, 1995.
- "Las fundaciones ante el Impuesto sobre Sociedades", en *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Fundación Universitaria San Pablo, CEU, Ed. Dykinson, Madrid, 1998.

PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991.

PÉREZ DÍAZ, V.: *El retorno de la sociedad civil: respuestas sociales a la transición política, la crisis económica y los cambios culturales de España 1975-1985*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1987.

PÉREZ MORENO, A.: "El postulado constitucional de la protección y conservación del Patrimonio Histórico Artístico", en *Estudios sobre la Constitución Española (Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría)*, Ed. Cívitas, Volumen II, 1991.

PÉREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", *HPE*, núm. 14, 1972.

- "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria", Cívitas, *REDC*, núm. 13, 1985.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999.
- *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1999.

PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación autonómica. Análisis exclusivamente constitucional*, Working Paper núm. 136, Institut de Ciències Polítiques i Socials, Universidad de Barcelona y Diputación de Barcelona, Barcelona, 1997.

PERRIN, A.D.: "Maecenas, mécénat,mäzenatentum. The New Breed of Business Patron", *Art and Business. New Strategies for Corporate collecting*, Marjory Jacobson, 1993.

PHELPS, E.S.: *Altruism, morality and economic theory*, Russell Sage Foundation, New York, 1975.

PIERA, A.: "El mecenazgo empresarial, garantía de libertad", *Balcón de las artes, las letras e ideas*, núms. 5-6, 1990.

PIQUERAS BAUTISTA, J.A.: "Duración de las exenciones y derechos adquiridos: el artículo 15 de la Ley General Tributaria", en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. I, IEF, Madrid, 1979.

PIQUET, S.: *Sponsoring et mécénat: la communication par l'événement*, Diffuseurs Vuibert, París, 1985.

- "Versión antique et version moderne du mécénat", *Revue Française de Gestion*, núm. 83, 1991.

PIÑA GARRIDO, M.D.: "Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria", *CT*, núm. 61, 1992.

PIÑAR MAÑAS, J.L.; OLMOS VICENTE, I.: *Las fundaciones: desarrollo reglamentario de la Ley*, Fundación Alonso Martín Escudero, Ed. Dykinson, Madrid, 1997.

PLAT-PELLEGRINI, V. y CORNEC, A.: *Sponsoring. Le parrainage publicitaire*, J. Delmas et C^ie^, París, 1987.

POMMEREHNE, W.W. y FREY, B.S.: "Finanziamento pubblico dell'arte e della cultura: perché e come?", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. 4, 1987.

PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria. (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1986.

PONT MESTRES, M.: "Los conceptos jurídicos de exención y no sujeción en el marco de la actualización de valores de las Sociedades", en *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Gráficas Campás, Barcelona, 1985.

POSNETT, J. and SANDLER, T.: "Demand for charity donations in private non-profit markets. The case of the UK", *Journal of Public Economics*, vol. 40, nº 2, 1989.

POTERBA, J.: *Estate and gift taxes and incentives for intervivos giving in the United States*, Working Paper núm. 6842, National Bureau of Economic Research, 1998.

PRADA GONZÁLEZ, J.M., de: "Una futura Ley de Fundaciones", *Actualidad Civil*, 1989.

- "Algunas observaciones en torno al Proyecto de Ley de Fundaciones", *La Ley*, 1993, Volumen II.
- "Reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Impuestos*, Volumen I, 1994.
- *Ley de Fundaciones. Comentarios a la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1996.

PRIETO DE PEDRO, J.: "Concepto y otros aspectos del Patrimonio Cultural en la Constitución", *Estudios sobre la Constitución Española (Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría)*, Tomo II, Ed. Cívitas, Madrid, 1991.

PROPERSI, A. y ROSSI, G.: *La sponsorizzazione*, Milán, 1988.

PUIG BRUTAU, I.: *Fundamentos de Derecho Civil. (Los contratos en particular)*, Tomo II, Ed. Bosch, Barcelona, 1982.

PUIG FERRIOL, L.: "El patrimonio fundacional en la Ley de Fundaciones catalanas", *ADC*, 1983/II.

PUIG FERRIOL, L.; GETE-ALONSO CALERA, M.C.; GIL RODRÍGUEZ, J.; HUALDE SÁNCHEZ, J.J.: *Manual de Derecho Civil*, Vol. I, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", Cívitas, *REDF*, núm. 20, 1978.

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: "La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-1989)", Cívitas, *REDF*, núm. 66, 1990.

- "Los principios rectores de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en la obra colectiva *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990.

RAMOS GASCÓN, F.J.: "Medios y fines del empleo de incentivos fiscales", *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

RAMOS ILLAN, J.; ROLDÁN VERDEJO, P.J.: "Consideraciones sobre los valores histórico y artístico de los bienes muebles e inmuebles", *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 106, 1987.

RAPOSO ARCEO, J.J.: "La constitución de fundaciones en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre. Análisis del Capítulo II del Título I", *Manual de Fundaciones. Régimen jurídico, fiscal y contable*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la Lengua Española*, Madrid, 1992.

REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: "Requisitos del régimen fiscal de las fundaciones (Análisis comparativo)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 141, 1994.

– *La nueva Ley de Fundaciones*, CEF, Madrid, 1994.

REVUELTA PÉREZ, M.M.: "Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Actualidad Tributaria*, 1994-I.

RIGAUD, J.: Prólogo a la obra *On demande enterprises mecenes*, Chotard et associés ed., París, 1982.

– *El mecenazgo de empresa y los medios de comunicación*, traducción de R. Martínez Pérez, Ed. AEDME, Barcelona, 1998.

ROCA, Q.: *Sponsorship. La publicidad espectáculo*, Distribución Consulting, Barcelona, 1987.

ROCA TRIAS, E.: "Contrato traslativo del dominio a título gratuito: la donación", en la obra colectiva *Derecho Civil. Obligaciones y contratos*, Ed. Tirant lo Blanc, Valencia 1998.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de al Hacienda Pública", *Sistema, Revista de Ciencias Sociales*, núm. 53, 1983.

– "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", Cívitas, *REDC*, núm. 36, 1992.

– "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", Cívitas, *REDF*, núm. 100, 1998.

RODRÍGUEZ DÍAZ, J.L.: "Régimen fiscal de las fundaciones y de las actividades de mecenazgo", *Manual de Fundaciones. Régimen jurídico, fiscal y contable*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999.

RODRÍGUEZ, J.: "La fiscalidad de las entidades sociales. Situación y reformas", en *Las entidades voluntarias en España (Institucionalización, estructura económica y desarrollo asociativo)*, Ministerio de Asuntos Sociales, Colección Estudios, Madrid, 1996.

ROSA CORDÓN, R. de la: "La capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas", *CT*, núm. 92, 1999.

ROSA, S. la: Voz "Esenzione", *Enciclopedia del Diritto*, Volumen XV, Giuffrè, Ed. Italia, 1970.

ROSEMBUJ, T.: *Elementos de Derecho Tributario*, Ed. PPU, Barcelona, 1988.

– *Economía social y empresa*, Ed. PPU, Iura 9, Barcelona, 1993.

ROSSOTTO, R.; ELESTICI, C.: *I contratti di publicità. Il contratto di agenzia, il contratto di sponsorizzazione*, Giuffrè editore, Milán, 1994.

RUIZ OJEDA, A.: "Una propuesta de reforma del régimen jurídico de las entidades no lucrativas y de las aportaciones a fines benéficos", *Manual de Fundaciones. Régimen jurídico, fiscal y contable*, Ed. Cívitas, Madrid, 1999.

RUIZ ROBLEDO, A.: "La Constitución cultural española", *La Ley*, núm. 4751, 1999.

RUSSO, V.: *Economia dei beni e delle attività culturali,* Cacucci editore, Bari, 1997.

RUYRA DE ANDRADE, M. y SUÁREZ-ZULOAGA GÁLDIZ, I.: "Patrocinio de las grandes compañías españolas: información al accionista y legitimación de las actuaciones", *Información Comercial Española, Revista de Economía,* núm. 777, 1999.

SÁENZ DE MIERA, A.: "Las fundaciones como instituciones sociales. El mecenazgo", *Presente y futuro de las fundaciones,* Fundación ONCE, Ed. Cívitas, 1990.

SAINZ DE BUJANDA: "Teoría jurídica de la exención tributaria", *Hacienda y Derecho,* Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

- Análisis jurídico del hecho imponible", *RDFHP,* Vol. XV, núm. 60, 1965.
- *Notas de Derecho Financiero,* Tomo I, Volumen II (Lecciones 15 a 35), Madrid, 1976.

SAINZ MORENO, J.: *Elementos de Derecho Financiero,* Tomo I, Parte General, Rafael Castellanos, Madrid, 1994.

- *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa,* Ed. Cívitas, Madrid, 1976.

SAJARDO MORENO, A.: "La fiscalidad de las entidades no lucrativas: fundaciones y asociaciones", *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública,* núm. 20, 1993.

SALAMON, L.M.; GIDRON, B; KRAMER, R.M.: *Government and third sector,* Ed. Jossey-Bass, San Francisco, 1992.

SALVADOR CODERCH, P.; SEUBA TORREBLANCA, J.C.: "Fundaciones, interés general y títulos de aportación", *La Ley,* 1998-I.

SALVADOR CRESPO, J.I.: "El régimen jurídico de las donaciones en la nueva regulación de las fundaciones", *La Ley,* 1997-V.

SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil.* Vol. II, Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1998.

SÁNCHEZ PINILLA, F.: "Situación, innovaciones y expectativas tributarias de la legislación fiscal española: situación y expectativas 89/90", exposición realizada en las Jornadas *Horizonte fiscal de las fundaciones en Europa 1990-1992,* organizadas por el Centro de Fundaciones, publicadas por Leviatán.

- "Las donaciones a las fundaciones", *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo,* Fundación Universitaria San Pablo, CEU, Ed. Dykinson, 1998.

SANTAELLA, M.: *Introducción al Derecho de la publicidad,* Ed. Cívitas, Madrid, 1982.

- *El nuevo Derecho de la Publicidad,* Ed. Cívitas, Madrid, 1989.

SARTORIO ALBALAT, S.: *Ley General Tributaria e interés de demora,* Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1999.

SCHIFF, J.A.: *Charitable giving and government policy. An economic analysis,* Greenwood Press, Connecticut, 1990.

SCHUSTER, J.M.: "The Interrelationships Between Public and Private Funding of the Arts in the United States", *The Journal of Arts Management and Law,* núm. 4, vol. 14, 1985.

SEGARRA, A.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/1995, de 27 de diciembre y Real Decreto 537/1997, de 14 de abril. Análisis y comentarios,* Ed. Deusto, Bilbao, 1997.

SEIJAS VILLADANGOS, E.: "El concepto de interés general en la Ley 21/1997, reguladora de las emisiones y retransmisiones de competiciones y acontecimientos deportivos", *La Ley*, 1998-I.

SERRA RODRÍGUEZ, A.: *Fundaciones: elementos esenciales y constitución (Estudio conforme a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general)*, Ed. Práctica de Derecho, Valencia, 1995.

SERRANO CHAMORRO, M.E.: *Las fundaciones: dotación y patrimonio*, Monografías Cívitas, Madrid, 2000.

SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

- "Importaciones", en *El IVA en España*, obra dirigida por R. Calvo Ortega, Ed. Lex Nova, Madrid, 1987.
- "Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: concepto y ámbito", Cívitas, *REDF*, núm. 75, 1992.
- "Incrementos y disminuciones de patrimonio. Concepto", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.

SLEIGHT, S.: *Patrocinadores. Un nuevo y eficaz sistema de marketing*, Serie McGraw-Hill de Management, 1992. (Título original: *Sponsorship. What it is and how to use it*, McGraw-Hill Book Company, 1989).

SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y Justicia Tributaria*, Ed. Cívitas, Madrid, 1983.

- "Los principios constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas", en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, IEF, Madrid, 1984.
- "Incentivos fiscales y poder tributario: una reflexión", *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 17, 1992.
- "Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España", Cívitas, *REDF*, núm. 97, 1998.

SOPENA GIL, J.: "El régimen tributario de la colaboración de las empresas en actividades de interés general establecido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", *RFJC*, 30 de abril de 1995.

STANTON BARRETT, K.; McGUIRK, A.M.; STEINBERG, R.: "Further evidence on the dynamic impact of taxes on charitable giving", *National Tax Journal*, Volume L, nº 2, 1997.

STRAUSS, J.J.; LEHUEDE, J.Y.; MICHELIS, M.: *Le sponsoring a la television. Le guide de la communication*, Ed. Dixit, París, 1990.

SURREY, S.: "El concepto de gasto fiscal y el proceso legislativo" (traducción de J. Colom Naval), *HPE*, núm. 97, 1985.

SZYBOWICZ, A. y MAGISTRALI, S.: *Esponsorización y mecenazgo*, Ediciones Gestión 2.000, Barcelona, 1990. (Título original: *Sponsoring et mécénat d'enterprise*, Les Editions d'Organisation, París, 1990).

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", Cívitas, *REDF*, núm. 11, 1976.

THOMPSON, A.: "Sin fines de lucro. Desarrollo social, empresario y filantropía. La experiencia internacional", *Socialismo y participación*, núm. 65, 1994.

TIPKE, K.: "La Ordenanza Tributaria Alemana de 1977", Cívitas, *REDF*, núm. 40, 1983.

TORMO TORMO, I.: "Análisis del Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 20, 1993.

TORRE ARCA, J.M.: "El mecenazgo cultural: acotaciones al caso de Francia", *Ábaco. Revista de cultura y ciencias sociales*, núm. 5, 1995.

TORREJÓN LECHÓN, D.: Voz "Patrocinio", *Diccionario de Ciencias y Técnicas de la Comunicación, Ediciones Paulinas*, Madrid, 1991.

TORRENTE, A.: "La donazione", en *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*, dirigido por Cicu y Messineo, XXII, Milán, 1956.

TOWNLEY, S.; GRAYSON, E.: *Sponsorship of sport, arts and leisure: Law, Tax and Business Relationships*, Sweet and Maxwell, London, 1984.

TYLOR, E.B.: "El concepto de cultura", en *El concepto de cultura: textos fundamentales*, Ed. Anagrama, Barcelona, 1975.

UCELAY SANZ, I.: "Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *Tribuna Fiscal*, núm. 54, 1995.

- "Donativos. Obra benéfico social", en la obra colectiva *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996.

ULRICH, H.: *La empresa como sistema social productivo: fundamentos de la teoría general de la empresa*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1977.

URRUTIA, J.: "Veinte comentarios sueltos sobre economía y mecenazgo", *Revista de Occidente*, núm. 180, 1996.

VALLÉE, T.: *Les fondations et le mécénat d'enterprise*, Ed. Delmas, París, 1994.

VANONI, E.: *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, traducción de J. Martín Queralt, IEF, Madrid, 1973.

VAQUER CABALLERÍA, M.: *Estado y cultura. La función cultural de los poderes públicos en la Constitución Española*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998.

VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", *Anuario de Derecho Civil*, Fascículo III, 1996.

VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.

VELÁZQUEZ-GAZTELU RUIZ, C.: "Responsabilidad social y mecenazgo", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989.

VELLEÉ, T.: *Les fondations et le mécénat d'entreprise*, Ed. J. Delmas, París, 1994.

- "Observaciones sobre la constitución, la modificación y la extinción de las fundaciones", *La Ley*, III/1998.

VERDE, C.: *Il contrato di sponsorizzazione*, Ed. Scientifiche Italiane, Napoli, 1989.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Consideraciones sobre el hecho imponible", *RDFHP*, núm. 39, Volumen X, 1960.

- "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *RDFHP*, núm. 60, 1965.
- "Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en al Hacienda Pública", Cívitas, *REDF*, núm. 3, 1974.
- "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", Cívitas, *REDF*, núm. 7, 1975.

VICENTE DOMINGO, E.: *El contrato de esponsorización*, Ed. Cívitas, Monografías, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Burgos, Madrid, 1998.

- "Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general", en la obra colectiva *Las entidades sin fin de lucro: estudios y problemas*, Universidad de Burgos, Burgos, 1999.

VIDAL PORTABALES, I.: "Intervención pública y privada en patrocinio y mecenazgo", *ESIK MARKET, Revista Internacional de Economía y Empresa*, núm. 88, 1995.

- *El contrato de patrocinio publicitario en el Derecho Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 1998.

VILASECA I MARCET, J.M.: "Incidencia en el Derecho vigente de la regulación de las fundaciones en los Estatutos de Autonomía: transferencia de competencias", en *Las fundaciones y los Estatutos de Autonomía: ponencias y conferencias pronunciadas en las II Jornadas de Estudio del Centro de Fundaciones*, núm. 4, Madrid, Centro de Fundaciones, 1979.

- "Régimen tributario de las fundaciones privadas", *RDFHP*, núm. 173, 1984.

VVAA: "Le mécénat culturel d'entreprise", *Problèmes Politiques et Sociaux: Dossiers d'actualité mondiale*, París, La Documentation Française, núm. 534, 1986.

VVAA: *Les fondations un mécénat pour notre temps?*, obra dirigida por Ch. Debbasch, Ed. Economica Presses Universataires d'Aix-Marseille, 1987.

VVAA: *Fundaciones y mecenazgo en el Estado del Bienestar*, Centro de Fundaciones, Temas de Fundaciones, núm. 11, Madrid, 1988.

VVAA: "Exenciones tributarias y beneficios fiscales", en *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990.

VVAA: *Actes del segon Simposi Internacional sobre mecenatge i patrocini cultural a la Comunitat Europea*, Barcelona, 8, 9 y 10 de abril de 1991, Departamento de Cultura de la Generalitat de Catalunya.

VVAA: *Mecenazgo y conservación del patrimonio artístico: reflexiones sobre el caso español*, Fundación Argentaria, Colección Debates sobre Arte, Madrid, 1995.

VVAA: *Comentarios a Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Ed. Marcial Pons, Escuela Libre Editorial, Fundación ONCE, Madrid, 1995.

VVAA: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje Luis Mateo Rodríguez,* obra coordinada por Eugenio SIMÓN ACOSTA, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.

VVAA: *Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable,* Fundación Futuro, Madrid, 1995.

VVAA: *En torno a la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales,* Centro de Fundaciones, Encuentros de Toledo, Madrid, 1995.

VVAA.: *Patrocinio y financiación deportiva,* Diputación de Álava, Departamento de Cultura, 1997.

VVAA: *El sistema de financiación autonómica,* Instituto Nacional de Administración Pública, Colección Informes y Documentos, Madrid, 1998.

VVAA: *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos fiscales al mecenazgo,* estudio dirigido por I. OLMOS VICENTE, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Ed. Dykinson, 1998.

VVAA: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* obra coordinada por J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999.

VVAA: *Los nuevos impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la renta de no residentes (Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero),*obra coordinada por Germán ORÓN MORATAL, Ed. McGraw-Hill, 1999.

VVAA: *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal,* obra coordinada por Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, Ed. Comares, Granada, 2001.

WEISBROD, B.A.: *The nonprofit economy,* Harvard University Press, 1988.

WELLING, W.H.: "Modalidades y alcance de las fundaciones en Europa", *Situación,* núm. 4, 1989.

WHANNEL, G.: *Television sport and cultural transformation,* Routledge, London, 1992.

WOLTON, C.: "Desarrollo del mecenazgo europeo: SPONCOM", *Fundaciones y mecenazgo en el Estado del Bienestar,* Temas de Fundaciones, Centro de Fundaciones, Madrid, 1988.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria", *HPE,* núm. 32, 1975.

- "Los principios de Derecho Financiero y Tributario en la Ley Fundamental de Bonn", *RDFHP,* núms. 207, 208 y 209, 1990 y 1991.
- "Fiscalidad de los grandes eventos", en la obra colectiva *Fundaciones y mecenazgo. Régimen fiscal,* Ed. Comares, 2001.

YUSTE GRIJALBA, J.L.; DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "Apuntes históricos sobre fundaciones en España", *Situación,* núm. 4, 1989.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Reseña de jurisprudencia: Hacienda general y autonomía Financiera", *RVHP. Palau 14,* núm. 3, 1989.

ZÁRATE MARCO, A.: "Deducciones en la base *versus* deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF", *CT,* núm. 93, 2000.