

NUEVOS MARCOS DE APOYO FISCAL AL MECENAZGO EN ESPAÑA: PERSPECTIVA JURÍDICA ESTATAL Y AUTONÓMICA

Montserrat Casanellas Chuecos*

Resumen

El presente trabajo analiza, de forma exhaustiva, la legislación estatal y las recientes legislaciones autonómicas aprobadas en materia de mecenazgo. El estudio se plantea desde una perspectiva jurídica comparada por cuanto analiza los principales aspectos jurídicos que caracterizan la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo atendiendo a los ámbitos y sectores de aplicación, al marco competencial y los impuestos afectados, a los beneficiarios y donantes de las actuaciones incentivadas y a las diversas figuras normativas creadas para desarrollar dicho fenómeno.

Palabras clave: mecenazgo; micromecenazgo; incentivos fiscales; patrocinio; cultura; donación; *crowdfunding*.

NEW FRAMEWORKS FOR PATRONAGE TAX INCENTIVES IN SPAIN: FROM A STATE AND REGIONAL LEGAL PERSPECTIVE**Abstract**

This paper presents a thorough analysis of the recently approved state legislation and regional laws on patronage. The study builds on a comparative legal perspective and analyses the main legal aspects shaping the regulation of tax incentives for patronage according to the areas and sectors of application, the competence framework and the taxes affected, the beneficiaries and donors of the incentivised actions and the various regulatory mechanisms designed to develop this phenomenon.

Key words: patronage; micropatronage; crowdfunding; tax incentives; sponsorship; culture; donation.

* Montserrat Casanellas Chuecos, profesora de derecho financiero y tributario, Universidad de Barcelona.

Artículo recibido el 13.01.2016. Evaluación ciega: 20.01.2016 y 6.02.2016. Fecha de aceptación de la versión final: 11.04.2016.

Citación recomendada: CASANELLAS CHUECOS, Montserrat. «Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica». *Revista catalana de dret públic*, Núm. 52 (junio 2016), p. 43-66, DOI: [10.2436/20.8030.01.65](https://doi.org/10.2436/20.8030.01.65).

Sumario

1 Introducción

2 Marco competencial: competencias materiales y tributarias

3 Ámbitos de aplicación

3.1 Ámbito objetivo de aplicación

3.2 Ámbito subjetivo de aplicación

3.2.1 Beneficiarios

3.2.2 Mecenazgos

4 Figuras jurídicas y tipología de beneficios fiscales

4.1 Figuras jurídicas

4.1.1 Donaciones puras y simples

4.1.2 Convenios de colaboración

4.1.3 Préstamo de uso o comodato

4.1.4 Gastos directos en actividades de interés general

4.1.5 Consumo cultural

4.1.6 Aportaciones a determinados productos financieros indisponibles

4.2 Tipología de beneficios fiscales

4.2.1 Consideraciones generales

4.2.2 Configuración de los beneficios fiscales al mecenazgo

5 Mecanismos de acceso a los beneficios fiscales

6 Conclusiones

Bibliografía

1 Introducción

Desde la entrada en vigor de la Ley estatal 43/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se ha puesto de manifiesto la necesidad de una reforma legislativa en la materia dados los numerosos problemas, tanto jurídicos como fiscales, derivados de la configuración de los incentivos a esta forma de colaboración privada en actividades de interés general. Este escenario se ha complicado aún más tras la reciente aprobación de diversas legislaciones autonómicas sobre la materia, en el seno de las cuales se establecen fórmulas concretas de mecenazgo que no siempre se enmarcan en el modelo estatal, circunstancia que da cierta complejidad al fenómeno y que aleja al contribuyente del conocimiento cierto de las consecuencias tributarias que su colaboración en las áreas y actuaciones fiscalmente incentivadas puede tener.

El primero de los textos autonómicos sobre mecenazgo fue la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra. El poder tributario reconocido a la Comunidad Foral de Navarra en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra, permitió a la Comunidad Foral establecer un régimen jurídico propio de las actuaciones de mecenazgo desarrolladas en su territorio y configurar unos beneficios fiscales en los impuestos personales de los donantes con una proyección e impacto económico en los sectores incentivados muy distinta de la que pueden llevar a cabo las comunidades autónomas de régimen común. A pesar de que las previsiones contenidas en la ley foral de mecenazgo cultural no sean totalmente comparables con las restantes leyes autonómicas por la distinta dimensión de su poder tributario, hemos considerado esencial incluirla en nuestro estudio, no solo por ser la primera ley autonómica aprobada sobre mecenazgo, sino también por la importancia de las medidas tributarias adoptadas.

La segunda ley autonómica aprobada en la materia es la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural de la Comunidad Valenciana, una ley, como veremos, con un ámbito de aplicación mucho más amplio que el establecido en la ley navarra, pero con una clara inspiración en aquella por lo que se refiere a las distintas figuras fiscalmente incentivadas. Finalmente, la Comunidad Autónoma de las Illes Balears aprobó dos textos legislativos con estructura idéntica pero con ámbitos de aplicación diferenciados: la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico; y la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo.

Como pondremos de manifiesto a lo largo del presente trabajo, pese a la voluntad común de los legisladores autonómicos de potenciar el genéricamente denominado mecenazgo, existen diferencias sustanciales en las regulaciones autonómicas referenciadas, diferencias no solo debidas al distinto marco competencial en el que las mismas se desarrollan sino, y en esencia, debidas a los diversos ámbitos, actuaciones e iniciativas incentivadas, a los sujetos beneficiados por las mismas, así como a la distinta concepción del fenómeno del mecenazgo de la que parten las legislaciones objeto de análisis. En este contexto, en el presente trabajo analizaremos, por un lado, los principales aspectos jurídicos que caracterizan los incentivos fiscales establecidos por los legisladores autonómicos navarro, valenciano y balear, así como por el legislador estatal, análisis que se realiza desde una perspectiva comparada atendiendo a los ámbitos y sectores de aplicación, al marco competencial y los impuestos afectados, así como a los beneficiarios y donantes de las actuaciones incentivadas. Por otro, estudiaremos el concepto de mecenazgo, en sus distintas acepciones o concepciones legales, así como las diversas figuras utilizadas por los legisladores autonómicos y estatal para desarrollar dicho fenómeno.

2 Marco competencial: competencias materiales y tributarias

Antes de entrar a analizar la concreta configuración de los incentivos fiscales al mecenazgo, consideramos oportuno hacer una breve referencia al marco competencial, especialmente en el ámbito tributario, en el que se desarrollan las distintas legislaciones analizadas en el presente estudio, puesto que el mismo condiciona, de forma evidente, dicha configuración.

La Ley estatal 49/2002, de 23 de diciembre, es dictada al amparo de la competencia exclusiva «Hacienda General» establecida en el artículo 149.1.14 CE. Esta competencia «permite al Estado regular íntegramente su propia hacienda, así como establecer las instituciones comunes a las distintas haciendas y las medidas para su coordinación y para subvenir a su suficiencia»,¹ de modo que el Estado puede «no sólo establecer sus propios tributos sino también el marco general de todo el sistema tributario y los principios generales comunes al mismo, configuración que resulta plenamente compatible con las competencias tributarias y con la autonomía financiera y presupuestaria de las Comunidades Autónomas».² En ejercicio de su poder tributario originario (art. 133.1 CE), el Estado estableció un sistema tributario sin más limitaciones que las normas constitucionales, integrado por los principales impuestos de nuestro ordenamiento. En este contexto, la ley de mecenazgo estatal prevé distintos beneficios fiscales que afectan a tributos de titularidad estatal y, en esencia, a los impuestos personales que deben satisfacer tanto los donantes como los beneficiarios de las aportaciones incentivadas, esto es, impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante IRPF), impuesto sobre sociedades e impuesto sobre la renta de no residentes.

Por lo que se refiere a las comunidades autónomas de régimen común, los incentivos fiscales al mecenazgo se desarrollan en el marco de los tributos estatales cedidos —definidos en el artículo 10 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA)— y, en esencia, en el marco de los tributos cedidos en los que estas tienen reconocidas competencias normativas que incidan en la tributación de donante y beneficiario. Se trata, básicamente, de deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas por aplicación de renta, de reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones o de bonificaciones en la cuota del impuesto sobre el patrimonio.³ Las nulas competencias tributarias de las comunidades autónomas de régimen común en el ámbito del impuesto sobre sociedades, así como respecto a otros elementos de cuantificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas distintos de los apuntados, determina, como tendremos ocasión de ver a lo largo del presente trabajo, que las legislaciones autonómicas aprobadas en materia de mecenazgo sean incompletas y generen consecuencias tributarias colaterales indeseadas de imposible solución en el actual sistema tributario, a no ser que se tomen medidas exoneratorias generales por parte del legislador estatal para este tipo de actuaciones.

En relación con las competencias materiales que sirven de base para la aprobación de las leyes autonómicas de Valencia y les Illes Balears, la ley valenciana se dicta al amparo de las competencias exclusivas asumidas por la Generalitat en la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, por la que se aprueba su Estatuto de Autonomía, en las siguientes materias: cultura (art. 49.1.4.^a); patrimonio histórico, artístico, monumental, arquitectónico, arqueológico y científico (art. 49.1.5.^a, sin perjuicio de lo que dispone el número 28 del artículo 149.1 CE); e investigación fomento y desarrollo de la I+D+I (art. 49.1.7.^a, sin perjuicio de lo que dispone el número 15 del art. 149.1 CE). Asimismo, las leyes baleares de mecenazgo cultural y deportivo se dictan al amparo de las competencias exclusivas asumidas por la Generalitat de les Illes Balears en la Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, de reforma de su Estatuto de Autonomía, en las siguientes materias: cultura (art. 30.26); investigación, innovación y desarrollo científico y técnico (art. 30.44 EAIB); y deporte (art. 30.12).

Finalmente, por lo que se refiere a la Comunidad Foral de Navarra, los incentivos fiscales al mecenazgo son dictados al amparo del amplio poder tributario establecido en la ya citada Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra. En este contexto, la Comunidad Foral establece un régimen jurídico propio que afecta a la tributación global de mecenas y beneficiario, tanto en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sucesiones y donaciones como en el impuesto sobre sociedades. La titularidad de estos impuestos permite a la Comunidad Foral llevar a cabo una regulación tributaria integral del mecenazgo, haciendo realmente atractiva, desde la perspectiva fiscal, la realización de este tipo de actuaciones.

1 Entre otras, SSTC 233/1999, de 13 de diciembre (FJ 4) y 130/2013, de 4 de junio de 2013 (FJ 5).

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

3 El alcance de la cesión es concretado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía.

3 Ámbitos de aplicación

3.1 Ámbito objetivo de aplicación

Aunque todas las legislaciones analizadas tienen como objetivo común potenciar el desarrollo del mecenazgo como forma de colaboración en actividades de interés general, el ámbito concreto de actuación de cada una de ellas es notablemente distinto.

Así, la ley estatal 49/2002, de 23 de diciembre, se configura como un marco general cuya voluntad es estimular la participación del sector privado en la realización de actividades de interés general; e incluye, bajo dicho ámbito de actuación, «entre otros, la defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial».⁴

Por su parte, la ley de mecenazgo dictada por la Comunidad Valenciana es la normativa autonómica con un ámbito objetivo más amplio. En este sentido, su campo de actuación es el desarrollo del mecenazgo cultural y científico, el fomento del deporte y la práctica deportiva no profesional. Con un ámbito de actuación similar, aunque regulado en textos normativos diferenciados, la Comunidad Autónoma de las Illes Balears ha optado por fomentar, por un lado, las actuaciones de mecenazgo desarrolladas en el ámbito cultural, científico y de desarrollo tecnológico y, por otro, el mecenazgo deportivo. Finalmente, la ley más específica o con un ámbito de actuación más reducido es la ley foral de Navarra, una ley que tiene como objetivo el fomento del mecenazgo desarrollado, exclusivamente, en el sector cultural.⁵

3.2 Ámbito subjetivo de aplicación

Cuando hablamos de los sujetos implicados en las actuaciones de mecenazgo, es preciso distinguir, por un lado, los beneficiarios, es decir, aquellas personas o entidades taxativamente delimitadas por la legislación que pueden recibir las donaciones fiscalmente incentivadas; y, por otro, los donantes, en cuanto sujetos que disponen de una parte de sus bienes o dinero para contribuir a los fines de interés general de los beneficiarios escogidos. En todo caso, solo podemos hablar de actuaciones de mecenazgo en el sentido legal de la expresión cuando las mismas sean realizadas y recibidas por los sujetos a los que la normativa atribuye, respectivamente, la condición de donante y beneficiario.

3.2.1 Beneficiarios

Las cuatro legislaciones analizadas coinciden en definir como beneficiarios un diverso y heterogéneo grupo de entidades, tanto públicas como privadas, que, con carácter general, tienen en común la inexistencia de ánimo de lucro y el desarrollo de los fines de interés general que constituyen el objeto incentivado por cada una de ellas.

Así, tanto la ley estatal como las leyes autonómicas de Navarra, Valencia y Baleares coinciden en fomentar las donaciones realizadas a favor de las propias Administraciones públicas y sus organismos autónomos (también a las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles públicas y consorcios en el caso de Baleares); las universidades (solo públicas en la normativa estatal y balear, y tanto públicas como privadas

⁴ Cfr. Art. 3.1 Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

⁵ Debemos destacar que en la Comunidad Autónoma de Andalucía se presentó, bajo la anterior legislatura, un Anteproyecto de Ley cuyo ámbito objetivo de aplicación coincide con el previsto en la ley foral de Navarra. Aunque no es objeto de estudio en el presente artículo, por estar aún en fase de anteproyecto, el texto andaluz presenta algunas novedades interesantes en el ámbito de las medidas de fomento al mecenazgo.

en las leyes navarra y valenciana) y las fundaciones⁶ y asociaciones (estas últimas siempre que hayan sido declaradas de utilidad pública en el caso de la ley estatal, balear y valenciana, y cualquiera, sin necesidad de dicha declaración, en la legislación navarra).⁷ Asimismo, tanto el legislador estatal como el navarro incentivan las actuaciones de mecenazgo realizadas a favor de la Iglesia católica y las iglesias y confesiones que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español. Finalmente, el legislador estatal también incorpora como beneficiarios un listado nominal de entidades que con la aplicación de los criterios generales quedarían excluidas (este es el caso de la Cruz Roja, ONCE, los consorcios Casa América o Casa Asia o el Instituto de España, entre otros).⁸

Ahora bien, es la incorporación de las personas físicas y jurídicas con ánimo de lucro, en el elenco de posibles beneficiarios del mecenazgo, la novedad más destacada de las legislaciones autonómicas analizadas. En este sentido, la ley foral de Navarra hace un paso de gigante al incorporar a las personas físicas como receptoras de las donaciones fiscalmente incentivadas. En concreto, las personas físicas con domicilio fiscal en Navarra que, de forma habitual, desarrollen profesionalmente actividades artísticas⁹ y cuyo importe neto de la cifra de negocios¹⁰ no haya superado los 200.000 € en el año inmediato anterior, podrán recibir donaciones con las que financiar sus proyectos culturales y gozar, en consecuencia, de los beneficios fiscales establecidos en la ley foral de mecenazgo cultural.

Por su parte, las leyes valenciana y balear avanzan un paso más al incorporar, a su ámbito subjetivo de aplicación, tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas con ánimo de lucro que desarrollen actividades empresariales o profesionales en los respectivos ámbitos de actuación (cultural, científico, tecnológico o deportivo, según corresponda). Ahora bien, mientras la legislación balear no establece ningún límite cuantitativo que afecte al tamaño del empresario, profesional o empresa beneficiaria, la ley valenciana vincula la condición de donatario a los fondos propios de la entidad, de modo que quedan excluidas las empresas que tengan unos fondos propios superiores a 300.000 €. Esta configuración merece, a nuestro juicio, una doble observación crítica. Por un lado, la referencia a los fondos propios como base para aplicar el límite cuantitativo, únicamente tiene sentido en relación con las personas jurídicas, siendo un concepto ajeno a las actividades económicas desarrolladas por las personas físicas, empresarios o profesionales, los cuales carecen de estructura societaria alguna que permita hablar de fondos propios. La redacción actual

6 Las cuatro normas analizadas incentivan las donaciones realizadas a favor de fundaciones públicas, pero solo las legislaciones navarra y balear lo hacen respecto a las fundaciones privadas. Asimismo, es importante destacar que en el ámbito de la legislación estatal, las fundaciones, tanto públicas como privadas, no gozan, *per se*, de la condición de beneficiarias de las actuaciones de mecenazgo. En este sentido, el artículo 3 de la Ley 49/2002 exige a estas entidades el cumplimiento de determinados requisitos adicionales relativos al destino de sus rentas, al ejercicio de actividades económicas, a los destinatarios de sus actividades, a la gratuidad de los cargos de sus representantes, al destino de su patrimonio en caso de disolución y al cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales, contables y registrales. Si bien es cierto que la mayoría de estos requisitos ya son exigidos por la normativa sustantiva propia de estas entidades (Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones), debe tenerse en cuenta que el requisito relativo al ejercicio de actividades económicas debe ser cumplido en cada ejercicio, por lo que, en ocasiones, puede acontecer que una fundación no tenga la condición de beneficiaria de las actuaciones de mecenazgo en un determinado ejercicio económico por incumplir, precisamente, este requisito.

7 Debe hacerse notar que la declaración de utilidad pública es un procedimiento complejo que requiere, esencialmente, que la asociación lleve dos años constituida y acredite que sus actividades van dirigidas, precisamente, a la consecución de fines de interés general. La normativa navarra evita este procedimiento, pero, como veremos, introduce un control administrativo sobre el tipo de proyectos beneficiados dirigido a garantizar, precisamente, que el proyecto revertirá en toda la colectividad.

8 Este tipo de inclusiones nominales tienen el inconveniente de no incorporar automáticamente aquellos nuevos organismos que con los mismos fines son creados con posterioridad. Este es el caso, por ejemplo, de Casa Árabe u otros consorcios públicos significativos, lo que determina su no consideración de entes beneficiarios de las actuaciones de mecenazgo fiscalmente incentivadas en el marco legal actual.

9 En aras de delimitar las actividades artísticas a las que resulta de aplicación esta previsión, el artículo 4.f) de la ley navarra vincula la condición de artista a las tarifas del IAE aprobadas por la Comunidad Foral de Navarra, circunstancia que fomenta el cumplimiento de la obligación formal de alta censal por parte de las personas físicas que quieran ostentar la condición de beneficiario de las actuaciones de mecenazgo cultural.

10 De acuerdo con el artículo 35.2 del Código de Comercio, en la redacción dada al mismo por la Ley 16/2007, de 4 de julio, y la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991, el importe neto de la cifra de negocios está constituido por el importe de las ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad empresarial o empresarial ordinaria menos los descuentos y el IVA y demás impuestos repercutidos. La referencia a esta magnitud para delimitar las personas físicas beneficiarias de las actuaciones de mecenazgo nos parece óptima por reflejar de forma objetiva y clara la dimensión económica de los sujetos a los que se quiere beneficiar con tales actuaciones.

del precepto podría comportar que un artista de éxito pudiese gozar de la condición de beneficiario de las actuaciones de mecenazgo fiscalmente incentivadas en la ley valenciana, sin importar cuál sea su volumen real de ingresos. Entendemos que se trata de un error del legislador dada la contradicción de esta situación con lo que parece ser el espíritu de la norma autonómica.¹¹ Por otro, también consideramos desacertada la referencia a los fondos propios de la entidad como magnitud a la que aplicar el criterio cuantitativo, dado que su importe puede ser de fácil modificación por parte de los socios y, por tanto, puede ser ajustada, a conveniencia, al importe que corresponda para poder entrar dentro del límite fijado por la ley. A nuestro juicio, hubiese sido más acertada la referencia al importe neto de la cifra de negocios utilizado por el legislador navarro y, en general, por el legislador fiscal para normas de similar naturaleza, ya que es una magnitud que, de forma clara, refleja la dimensión económica de la entidad y que, además, queda al margen de posibles modificaciones voluntarias por parte de los interesados.

En cualquier caso, no cabe duda de la importancia que supone la incorporación de las personas físicas y jurídicas con ánimo de lucro como sujetos beneficiarios de las actuaciones de mecenazgo, por cuanto viene a dar cobertura legal a un fenómeno de enorme crecimiento en nuestro entorno que, a pesar de su volumen económico, no ha sido objeto de atención por el legislador. Nos referimos al comúnmente conocido como *crowdfunding*, término que ha sido traducido al español como *micromecenazgo* o *microfinanciación participativa*.¹² Si bien es cierto que esta forma de financiación de proyectos culturales es habitualmente desarrollada mediante la obtención de recursos económicos en línea, entendemos que las modalidades más habituales del mismo¹³ quedan cubiertas con la regulación contenida en las legislaciones navarra, valenciana y balear, puesto que todas ellas permiten, aunque solo la ley valenciana habla de este mecanismo de forma expresa,¹⁴ que las personas físicas y jurídicas que obtienen recursos mediante este sistema puedan aplicar el régimen fiscal del mecenazgo y, por tanto, declarar de forma clara la procedencia de unas rentas que, en la actualidad, no son declaradas o son declaradas de forma incorrecta desde el punto de vista fiscal.

3.2.2 Mecenazgos

En relación con los mecenazgos, debemos tener en cuenta que es en el ámbito de sus respectivos impuestos personales donde se aplicarán los beneficios fiscales previstos en cada una de las normas analizadas. Por este motivo, la consideración de donante en el marco de las citadas legislaciones está directamente vinculada a la titularidad de los impuestos en los que se aplicarán dichos incentivos fiscales, así como a las competencias normativas que sobre los mismos puedan tener las comunidades autónomas. Así, dado que el impuesto sobre sociedades al que están sujetas las personas jurídicas es un impuesto de titularidad estatal en el ámbito

11 En este mismo sentido se manifiesta MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel: «Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?». *Revista Quincena Fiscal* [Cizur Menor: Ed. Aranzadi], núm. 19 (2015), págs. 44-45.

12 De las distintas definiciones que se han realizado en el ámbito doctrinal, nos parece interesante referirnos a la que ofrece GIMENO RIBES, Miguel al indicar que nos encontramos ante un mecanismo que representa «el esfuerzo colectivo de muchos individuos, que ponen en común sus recursos para apoyar un proyecto concreto iniciado por otras personas u organizaciones, normalmente con la ayuda de Internet» (en «Aproximación a la naturaleza jurídica del crowdfunding». *Revista de Derecho Mercantil* [Cizur Menor: Ed. Civitas], núm. 291 [2014], pág. 5). Para una visión general de este fenómeno en el ámbito europeo, nos remitimos al trabajo *Review of Crowdfunding Regulation. Interpretations of existing regulation concerning crowdfunding in Europe, North America and Israel*, European Crowdfunding Network (2013). En el ámbito nacional, resulta de interés el trabajo [Experiencias de crowdfunding en el Estado español y Cataluña. Principales características, retos y obstáculos](#) [en línea], (2012).

13 Siguiendo la clasificación realizada en el informe *The Crowdfunding Industry Report*, Crowdsourcing.com (2012) —una versión resumida de este informe puede consultarse [aquí](#)—, existen cuatro modalidades de *crowdfunding*: donaciones, en las que el donante no espera ningún tipo de contraprestación o retorno a cambio de su aportación (*donation-based crowdfunding*); las aportaciones con retorno, en las cuales el colaborador aporta dinero a un proyecto y recibe algún tipo de recompensa a cambio (camisetas, CD, libros, etc.); los préstamos (*lending-based crowdfunding*); y las inversiones a cambio de capital, ganancias o ingresos compartidos (*equity-based crowdfunding*). A nuestro juicio, las leyes de mecenazgo aprobadas por los legisladores navarro, valenciano y balear darían protección jurídica a la primera modalidad, sin lugar a dudas, y, con alguna observación, en relación con las segundas. En concreto, podría plantearse la opción de que estas últimas pudiesen articularse bajo la forma de convenios de colaboración, figura que explicaremos con mayor detalle en el apartado 4.1.2 del presente trabajo. En este mismo sentido, MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. «El tratamiento fiscal del crowdfunding». *Revista Quincena Fiscal* [Cizur Menor: Ed. Aranzadi], núm. 14 (2015), págs. 70-71.

14 El artículo 2 de la Ley 9/2014, de 29 de diciembre define las acciones de micromecenazgo como «aquellas actuaciones de iniciativa pública o privada, ya sea a través de internet o por otros medios, en las que se solicita de un elevado número de personas actos de liberalidad consistentes en aportaciones para cubrir el coste básico de una actividad de naturaleza cultural, científica o deportiva».

de las comunidades autónomas de régimen común y un impuesto concertado en el caso de la Comunidad Foral Navarra,¹⁵ tanto la ley de mecenazgo estatal como la navarra identifican como donantes a las personas jurídicas y, por tanto, como beneficiarias de los beneficios fiscales aplicables a las donaciones que estas realicen. Esta circunstancia determina, a la vez, que las comunidades autónomas de régimen común no puedan incentivar las donaciones realizadas por las personas jurídicas o, al menos, no puedan hacerlo en el ámbito del impuesto sobre sociedades, al carecer de competencias normativas sobre el mismo.

Sin embargo, por lo que se refiere a las personas físicas, sí aparecen definidas como donantes o mecenas en la norma estatal y en todas las normas autonómicas sobre mecenazgo, dado que el IRPF, a pesar de ser de titularidad estatal, es un impuesto parcialmente cedido a las comunidades autónomas de régimen común¹⁶ o, en el caso de Navarra, un impuesto concertado.¹⁷ La consideración del IRPF como un tributo cedido no solo determina que una parte de su recaudación vaya a parar a las comunidades autónomas, sino también que estas tengan competencias normativas para regular algunos aspectos del tributo, como puede ser el establecimiento de deducciones en la cuota por aplicación de renta y, por tanto, por donaciones y demás formas de colaboración en actividades de interés general.

Debemos destacar, finalmente, que la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo establecidos por las distintas comunidades autónomas se encuentra condicionada al hecho de que donante y donatario tengan su residencia fiscal en la respectiva comunidad, excluyendo, así, de su ámbito de aplicación las donaciones efectuadas o recibidas por sujetos que, con la misma naturaleza y requisitos, tienen residencia fiscal en otros Estados o en otras comunidades autónomas. Esta exigencia puede encontrar importantes limitaciones en relación con la libre circulación de capitales si atendemos a la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la materia, puesto que discrimina entre situaciones objetivamente comparables sin que, *a priori*, se pueda encontrar amparo en razón alguna de interés general.¹⁸ La necesaria revisión que, entendemos, requiere el sistema de incentivos al mecenazgo en nuestro ordenamiento jurídico deberá tener en cuenta, también, esta última consideración.

4 Figuras jurídicas y tipología de beneficios fiscales

La estructura de las normas jurídicas reguladoras de las actuaciones de mecenazgo están conformadas por dos bloques: por un lado, el relativo a la delimitación o definición del supuesto de hecho y, por otro, el correspondiente a la definición de las consecuencias jurídicas asociadas a su materialización. Por lo que se refiere al supuesto de hecho, consistente en la realización de aportaciones a determinados sujetos o entidades, así como inversiones directas en actividades de interés general, es preciso abordar la naturaleza jurídica del acto dispositivo en que consiste dicha actuación, así como su concreta calificación jurídica, de modo que podamos clarificar cuál es el régimen jurídico aplicable a este tipo de actuaciones. Asimismo, la participación privada en actividades de interés general comporta una consecuencia jurídica tributaria inmediata cual es la

15 La Comunidad Foral de Navarra es competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en el artículo 19 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

16 La delimitación del alcance de las competencias normativas autonómicas sobre el IRPF se encuentra recogida en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En concreto, el apartado 1.c) del citado artículo establece la posibilidad de las comunidades autónomas de asumir competencias normativas en relación con las deducciones sobre la cuota íntegra por inversiones no empresariales y por aplicación de renta.

17 *Cfr.* artículo 9 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

18 El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha puesto en entredicho el distinto trato fiscal otorgado a las entidades sin fines lucrativos y a las donaciones por estas recibidas cuando el mismo tiene su razón de ser, únicamente, en el domicilio fiscal de donante o donatario. Tanto en el caso *Stauffer* (C-386/04, sentencia de 14 de septiembre de 2006) como en el caso *Persche* (C-318/07, sentencia de 27 de enero de 2009), el TJUE entiende que el criterio de la residencia fiscal supone una restricción a las libertades de movimiento de capital y de establecimiento garantizadas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puesto que situaciones comparables para las que se exigen los mismos requisitos o condiciones reciben un distinto trato fiscal. Para un análisis pormenorizado de esta cuestión nos remitimos a los trabajos de MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma. «Fiscalidad del mecenazgo transfronterizo en la Unión Europea y libertades fundamentales: límites a la soberanía fiscal de los Estados miembros». *Unión Europea Aranzadi*, núm. 1 (2011), págs. 19-28; y López Ribas, Silvia. «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos». *Crónica Tributaria*, núm. 153 (2014), págs. 221-259.

atribución de un beneficio fiscal, esto es, de una medida de reducción de las prestaciones económicas debidas por parte del obligado tributario para extinguir la obligación tributaria surgida en relación con su impuesto personal. En este contexto, el legislador opta por sacrificar una parte de la recaudación tributaria en aras de fomentar la satisfacción de fines de interés general mediante la participación de empresas y particulares en las mismas. Ambos elementos, supuesto de hecho y consecuencias jurídicas, serán objeto de estudio en el presente apartado en dos epígrafes diferenciados.

4.1 Figuras jurídicas

Como ya hemos apuntado, el análisis de las diversas figuras jurídicas utilizadas para fomentar las actuaciones de mecenazgo debe partir de la naturaleza jurídica del acto dispositivo en que consiste dicho fenómeno. A tal efecto, es preciso distinguir seis grandes bloques de actuaciones: las donaciones puras y simples, los convenios de colaboración, el préstamo de uso o comodato, la realización directa de gastos en actividades de interés general, el consumo cultural y la inversión en productos financieros.

4.1.1 Donaciones puras y simples

Mientras las legislaciones estatal, navarra y balear coinciden en fomentar las donaciones puras y simples de dinero, bienes y derechos —también de prestaciones gratuitas de servicios en el caso navarro y balear—, la legislación valenciana limita la donación a los bienes del patrimonio cultural valenciano y a las cuantías dinerarias destinadas a la conservación, reparación y restauración de dichos bienes, al fomento de la lengua valenciana y a la promoción de actividades culturales, deportivas, educativas o científicas.

El supuesto de hecho de todas estas actuaciones se configura, así, como una donación en cuanto acto de liberalidad por el que «una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que lo acepta» (art. 618 CC). En tales actuaciones concurren, de este modo, las tres características definitorias de todo acto de donación: es un acto de liberalidad, es un acto dispositivo aceptado por el donatario y, finalmente, es un acto gratuito.¹⁹ En primer lugar, es un acto de liberalidad por cuanto supone una determinada voluntad, motivación interna o actitud anímica del donante que busca enriquecer o gratificar a un tercero,²⁰ con el consecuente empobrecimiento del patrimonio del donante. En segundo lugar, es un acto dispositivo aceptado por el donatario: el donante realiza un acto dispositivo cuya eficacia es la transmisión de la propiedad de aquello donado, y el donatario debe consentir los efectos que dicha transmisión produzca en su patrimonio.²¹ Finalmente, es un acto gratuito puesto que es realizado sin recibir contraprestación alguna por parte del donante.

Es precisamente este tercer requisito el que merece especial atención para nuestro estudio. Si atendemos a la caracterización realizada por la doctrina civilista para definir la causa gratuita, podemos concluir que esta es más amplia que el dar sin contraprestación, ya que puede consistir en una pura beneficencia del donante, en la remuneración de unos servicios cuyo pago no es jurídicamente exigible, o bien en la imposición al

19 Existe un amplio consenso doctrinal en considerar estos tres elementos como definitorios de todo acto de donación. Entre otros, *vid.* en este sentido CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho Civil español, común y foral*. Tomo IV. *Derecho de obligaciones*, revisada y puesta al día por FERRANDIS VILELLA. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1981; DE COSSÍO Y CORRAL, Alfonso. *Instituciones de Derecho Civil*. Tomo I. *Obligaciones y contratos*. Madrid: Ed. Civitas, 1991, pág. 522; DIEZ PICAZO, Luis; GULLÓN, Antonio: *Instituciones de Derecho Civil*. Vol. I. Madrid: Ed. Tecnos, 1995, pág. 642; y LACRUZ BERDEJO, José Luis [et al.]. *Elementos de Derecho Civil*. Tomo II. *Derecho de obligaciones*. Vol. II. *Contratos y cuasicontratos. Delito y cuasidelito*. Madrid: Ed. Dykinson, 1999, pág. 602.

20 Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que la inexistencia de un ánimo realmente desinteresado no impide que nos encontremos ante un acto calificable de donación. En este sentido, resultan ilustrativas las palabras de DIEZ 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 exija ánimo de liberalidad si con ello quiere indicarse, en sentido genuino, generosidad o desinterés. Los negocios jurídicos, aunque internamente desinteresados, son jurídicamente donaciones, siempre que en ellas exista el consentimiento para realizarlas», en *Instituciones de Derecho Civil, op. cit.*, pág. 643.

21 *Cfr.* BARRAL VIÑALS, Inmaculada [et al.]. «La donación». En: RAMS ALBESA, Joaquín (dir.). *Tratado de Derecho Civil*. Tomo VI. *Derechos reales*. Vol. I. *Las cosas. Los derechos reales. La posesión. La propiedad y los modos de adquirir los derechos reales*. Madrid: Ed. Iustel, , 2014, pág. 586.

donatario de un gravamen inferior al valor de lo donado.²² 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, donaciones remuneratorias y donaciones modales, siendo las primeras aquellas cuya causa es la mera liberalidad del donante y en las que no concurre «otro motivo determinante que no sea 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»;²³ mientras que las remuneratorias y modales se caracterizan por «imponer al gratificado una obligación, positiva o negativa, conexas con la liberalidad».²⁴

Podemos concluir, así, que quedan integradas dentro de la categoría de las donaciones tanto aquellas en las que no concurre imposición alguna por parte del donante como aquellas en las que se impone al donatario determinada carga no identificable con una obligación sino con un modo, entendido este como «un deber impuesto al donatario de forma accesoria a la liberalidad que se recibe, que se 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».²⁵ En relación con la determinación de cuándo un modo actúa como tal y no como una condición que pueda alterar la gratuidad de la donación, el artículo 619 *in fine* del Código civil entiende que tal requisito quedará preservado cuando el gravamen impuesto al donatario sea inferior al valor de lo donado.

Sentado lo anterior, conviene reflexionar sobre la posible incardinación de las aportaciones que integran las actuaciones de mecenazgo dentro de la categoría jurídica de las donaciones y, dentro de estas, identificarlas con la modalidad concreta con que se corresponden. En este contexto, debemos recordar que el propio legislador, tanto estatal como autonómico, incentiva las donaciones «puras y simples» de dinero, bienes, derechos y, en ocasiones, también de prestaciones gratuitas de servicios. A nuestro juicio, no es esta la calificación jurídica que debería realizarse, puesto que en todas ellas concurren determinados elementos que limitan la plena disponibilidad del bien o derecho donado por parte de la entidad donataria, al existir, siempre, una afectación de los mismos a un destino concreto que puede ser entendido como un modo para la efectividad de la donación.²⁶ Así, aunque la voluntad principal del donante sea el enriquecimiento del donatario aportándole medios suficientes y adecuados para llevar a cabo los fines de interés general que le son propios, 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, entre otros—, siendo la liberalidad el vehículo para la obtención de dichos fines.

¿Cuál es, pues, el motivo que ha llevado al legislador a calificar las donaciones incentivadas como donaciones puras y simples? A nuestro juicio, esta exigencia 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 más allá de los requisitos «que la Ley impone y a los que el donante se adhiere como condición del disfrute de los beneficios fiscales que la propia ley ofrece».²⁷ En cualquier caso, nos mostramos partidarios de revisar esta calificación en aras de evitar los notables problemas que en la actualidad genera la interpretación realizada por la Administración Tributaria

22 Esta triple distinción, realizada a partir de la lectura conjunta de los artículos 618 y 619 del Código civil, es analizada en el trabajo de BARRAL VIÑALS, Inmaculada [*et al.*]. «La donación», *op. cit.*, págs. 622 y siguientes.

23 *Cfr.* COSSÍO, Alfonso. *Instituciones de Derecho Civil*, *op. cit.*, pág. 522.

24 *Cfr.* LACRUZ BERDEJO, José Luis [*et al.*]. *Elementos de Derecho Civil*, *op. cit.*, pág. 106. Estas donaciones son mayoritariamente denominadas donaciones con causa onerosa, con carga o modales (en este sentido lo entienden DIEZ PICAZO, Luis; GULLÓN, Antonio. *Instituciones de Derecho Civil*, *op. cit.*, pág. 654; y LACRUZ BERDEJO [*et al.*]. *Elementos de Derecho Civil*, *op. cit.*, pág. 106), aunque existen autores que entienden que estas últimas son una especie de las donaciones onerosas (entre otros, CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho Civil español, común y foral*, *op. cit.*, págs. 232 y 264).

25 *Cfr.* ROCA TRIAS, Encarna. *Derecho Civil. Obligaciones y contratos*. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 1998, pág. 651.

26 En este mismo sentido lo han entendido VATTIER FUENZALIDA, Carlos. «Las nuevas liberalidades del mecenazgo». *Anuario de Derecho Civil*, vol. 49, núm. 3 (1996), pág. 1066; JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés. *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*. Madrid: Ed. McGraw-Hill, 1998, pág. 194; y PEÑUELAS REIXACH, Lluís. *Manual jurídic dels museus. Qüestions pràctiques*. Barcelona: Ed. Marcial Pons, 1998, pág. 187. En contra, *vid.* DEL CAMPO ARBULO, José Antonio. *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2000, pág. 372.

27 *Cfr.* JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés. *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, *op. cit.*, pág. 198.

al impedir que el donante obtenga ningún tipo de contrapartida, presente o futura, como consecuencia del donativo efectuado. Esta recomendación es aún más relevante si tenemos en cuenta que en alguna de las legislaciones analizadas se prevé la posibilidad de premiar la práctica del mecenazgo por parte de las propias Administraciones públicas, dando visibilidad a estas iniciativas mediante el reconocimiento público de la labor filantrópica de los donantes.²⁸

Junto a las donaciones *inter vivos*, los legisladores balear y valenciano también incentivan las donaciones *mortis causa* de determinados bienes. Con carácter general, se trata de donaciones en las «el donante no transmite al donatario la cosa donada en el momento de la donación, sino que este la adquirirá a la muerte del donante. Prevé, pues, el donante el destino de los bienes para después de su muerte, como en el testamento. No pierde el donante la disponibilidad de la cosa donada: puede venderla, donarla *inter vivos* a otro o revocar simplemente aquella donación».²⁹ A pesar de la peculiaridad de este tipo de donaciones, las normas referenciadas incentivan fiscalmente las disposiciones testamentarias de bienes y derechos vinculados a las actividades objeto de las mismas. En concreto, la ley balear incentiva las adquisiciones lucrativas, por causa de muerte, de bienes y derechos afectos a actividades económicas de carácter cultural, científico o de desarrollo tecnológico, así como de participaciones sociales en las mismas. Además, incluye la donación dineraria o de bienes culturales destinados a la creación de empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico. Por su parte, la ley valenciana prevé la transmisión *mortis causa* de bienes del patrimonio cultural valenciano que sean cedidos para su exposición pública, así como la transmisión de empresas o participaciones sobre las mismas y las donaciones dinerarias destinadas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional en el ámbito cultural, social o de investigación por parte del donatario.

Las normas autonómicas no resultan novedosas en la regulación de estos supuestos puesto que, en mayor o menor medida, ya están contemplados en la norma estatal reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones, aportando, únicamente, un incremento de las reducciones ya previstas en dicho texto normativo. A nuestro juicio, la inclusión de todas estas medidas en las leyes de mecenazgo respectivas puede generar cierta confusión en los potenciales donantes, siendo más adecuada su inclusión en la normativa autonómica reguladora del impuesto afectado.

Para finalizar este apartado, debemos hacer una breve referencia al objeto de la donación. En este sentido, las legislaciones analizadas incentivan las donaciones de dinero, bienes y derechos, estableciendo normas específicas de cuantificación que se tomarán como base sobre la que aplicar el correspondiente incentivo fiscal. Mayor problema plantea la prestación gratuita de servicios contemplada en las leyes navarra y balear dada la dificultad de determinar su importe y los supuestos en que puede entenderse que existe tal prestación. En este contexto, la ley balear guarda absoluto silencio respecto ambas cuestiones y únicamente exige que, en la certificación emitida por la persona o entidad donataria, se consigne su valoración. Esta referencia nos lleva a entender que el legislador balear admite el voluntariado como forma de mecenazgo, aunque sea de forma implícita, entendido como el conjunto de actividades de interés general desarrolladas por personas físicas, realizadas con carácter solidario, libre y llevadas a cabo sin contraprestación económica o material.³⁰ Pero admitida su inclusión en el ámbito de aplicación de la ley, ¿cómo se debe proceder para valorar esta prestación gratuita de servicios si nada dice el legislador? A nuestro juicio, la valoración económica de la prestación podría realizarse tomando en consideración los posibles costes reembolsados al voluntario por el desarrollo de su actividad (por ejemplo, de transporte), tomando como ejemplo el modelo francés. Es necesario, sin embargo, que exista un pronunciamiento expreso al respecto, pues, de otro modo, esta cuestión generará, con toda seguridad, conflictos entre la Administración y los contribuyentes, más aún si tenemos en cuenta la importancia del voluntariado en el ámbito del tercer sector.

28 Pueden verse, en este sentido, la disposición adicional segunda de la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo o el artículo 24 de la Ley valenciana 9/2014, de 29 de diciembre. Nos unimos a PEDREIRA MENÉNDEZ al considerar la necesidad de potenciar el retorno de la imagen que busca el mecenazgo, así como a que esta labor de visibilidad sea acordada entre el mecenazgo y el donatario, sin necesidad de pasar por el filtro del Gobierno o de las campañas institucionales («Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo». *Revista Quincena Fiscal* [Cizur Menor: Ed. Aranzadi], núm. 11 [2015], pág. 67).

29 *Cfr.* STS 473/2011, de 17 de junio.

30 Véase en este sentido el artículo 1 de la Ley 45/2015, de 14 de octubre, de voluntariado.

Por su parte, el legislador navarro es claro en lo que se refiere a la valoración de la prestación gratuita de servicios, al establecer que tales donaciones se valorarán atendiendo al coste de los gastos incurridos, ya sean directos o indirectos, sin tener en cuenta el margen de beneficios. Queda claro, así, que únicamente se incentivan las prestaciones gratuitas de servicios cuando estos constituyen el objeto de la actividad económica del donatario, quedando fuera de su ámbito de aplicación las actuaciones de voluntariado realizadas por particulares.

4.1.2 Convenios de colaboración

Los convenios de colaboración en actividades de interés general son acuerdos mediante los cuales los sujetos beneficiarios reciben una ayuda económica para realizar las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, comprometiéndose, a cambio, a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Esta fórmula de colaboración es contemplada en las legislaciones aprobadas por las comunidades autónomas de Navarra y las Illes Balears y también por el legislador estatal. Sin embargo, este último limita su aplicación a las empresas y a los empresarios o profesionales, en cuanto colaboradores.

La característica esencial de los convenios de colaboración es la existencia de una contrapartida en forma de difusión de la colaboración o ayuda prestada, circunstancia que nos lleva a cuestionarnos el carácter gratuito de la aportación, así como su proximidad a otras figuras existentes en nuestro ordenamiento jurídico con las que comparte características comunes, como es el caso del patrocinio publicitario.³¹

En efecto, patrocinio publicitario y convenios de colaboración tienen en común el hecho de consistir en la realización de una aportación o ayuda económica a un tercero a cambio de que el beneficiario difunda dicha colaboración. Pese a esta similitud externa, nuestro sistema ofrece un tratamiento fiscal diferenciado para ambas actuaciones en el ámbito del IVA, circunstancia que nos obliga a identificar los elementos que definen cada una de estas figuras, y a determinar, en consecuencia, en qué supuestos la aportación realizada se encontrará o no sujeta a dicho impuesto y, consecuentemente, cuándo le será aplicable el régimen fiscal del mecenazgo. A nuestro juicio, son cuatro los elementos que nos permiten distinguir ambas actuaciones: el sujeto beneficiario de la aportación, los objetivos perseguidos por la acción del colaborador, la naturaleza jurídica del contrato y el tratamiento fiscal que estas actuaciones reciben en nuestro ordenamiento.³²

Por lo que se refiere a los sujetos beneficiarios, los convenios de colaboración únicamente tienen efecto cuando son firmados con alguno de los sujetos identificados como tales en la correspondiente normativa, caracterizados, como hemos visto en el apartado 3.2 del presente trabajo, por la ausencia de ánimo de lucro y el desarrollo de actividades de interés general. Esta condición no es, sin embargo, condición *sine qua non* del contrato de patrocinio publicitario. Esta circunstancia nos permite calificar como actuaciones de patrocinio publicitario aquellas que se realizan con sujetos distintos a los identificados como beneficiarios en las correspondientes legislaciones sobre mecenazgo, por exclusión implícita. El problema se plantea, en cambio, cuando la colaboración se realiza con dichos entes beneficiarios, supuestos en los cuales deberá atenderse al resto de elementos distintivos.

En atención al segundo de los criterios apuntados, patrocinio publicitario y convenios de colaboración se diferencian, también, por la motivación que lleva al colaborador 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 un marcado carácter publicitario, por cuanto la razón de ser del mismo no es otra que la obtención de publicidad asociada al acontecimiento financiado, evaluando, en cualquier caso, los riesgos económicos de la acción y las posibilidades de éxito. En cambio, el objetivo principal de los sujetos que llevan a cabo convenios de colaboración consiste en

31 La regulación del contrato de patrocinio publicitario se encuentra recogida en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, de acuerdo con el cual «el contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables».

32 Para un estudio detallado de estos elementos nos remitimos a nuestro trabajo CASANELLAS CHUECOS, Montserrat. *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Barcelona-Madrid: Ed. Marcial Pons, 2003.

formalizar su voluntad de colaborar con los fines de interés general que promueve la entidad o persona que percibe la ayuda, sin que la contrapartida estipulada sea el elemento determinante de la acción. En este contexto, «el mecenas acepta impasible tanto los riesgos como las oportunidades de éxito»³³ de la acción financiada, siendo claro reflejo de la responsabilidad social de la empresa, que intenta devolver, al tejido social en el que opera, parte de los beneficios obtenidos con su actividad.

La naturaleza del acto que subyace en las relaciones de patrocinio publicitario y convenio de colaboración son también distintas. Así, siguiendo a Vattier Fuenzalida,³⁴ entendemos que el contrato de patrocinio publicitario es un contrato bilateral oneroso, mientras que el convenio de colaboración se configura como un acto unilateral gratuito. 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 de la prestación de la otra»³⁵ y, por otra, por su naturaleza onerosa, ya que la ayuda económica prestada no es un acto de liberalidad sino el pago de un servicio o, de otro modo, el precio de una actividad propia del patrocinado. La idea de reciprocidad que preside el contrato de patrocinio publicitario comporta que la aportación económica satisfecha por el patrocinador se configure 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. En cambio, el convenio de colaboración empresarial es un acto unilateral, ya que la ayuda económica es una liberalidad y no el pago de una contraprestación, circunstancia que, además, determina su carácter gratuito.³⁶ En estos convenios, el colaborador otorga una ayuda económica y, a cambio, obtiene cierto reconocimiento que se encuentra limitado, por expresa disposición legal, a la difusión de la colaboración prestada. Esta difusión es un modo, no una obligación, que debe satisfacer el beneficiario de la aportación, y su escaso valor económico no permite desvirtuar la gratuidad de la acción realizada. Esta conclusión se ve reforzada por la previsión contenida en las distintas legislaciones sobre mecenazgo que han regulado esta figura, puesto que establecen, sin excepción alguna, que la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración no constituye una prestación de servicios.

Esta última observación está directamente vinculada al cuarto elemento que nos permite distinguir ambas figuras: su tratamiento tributario en el ámbito del IVA. En este contexto, las aportaciones recibidas en el marco de un contrato de patrocinio publicitario se encuentran sujetas a tributación en dicho impuesto al concurrir en el mismo las dos notas que delimitan su hecho imponible: la existencia de un consumo gravable y ser una acción de carácter oneroso. La Dirección General de Tributos es clara en este sentido cuando destaca que «la causa del contrato de patrocinio publicitario no es otra que la prestación de un servicio consistente en publicitar, mediante precio, un determinado mensaje de la empresa. Para esta es irrelevante el destino que la entidad beneficiaria dé a las cantidades entregadas; lo que importa es el servicio publicitario prestado por esta última al permitir la utilización de su imagen»,³⁷ circunstancia que determina la existencia de un consumo gravable plenamente sujeto al IVA. Asimismo, por lo que se refiere a la onerosidad, en el contrato de patrocinio publicitario existe un intercambio de prestaciones recíprocas existiendo una relación de equivalencia entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, aspecto que determina que la ayuda aportada sea considerada un pago por prestación de servicios sujeta al impuesto. De este modo, la entidad o persona beneficiaria deberá repercutir e ingresar el IVA correspondiente, obligación que redundará en una minoración efectiva de la aportación recibida.

En cambio, el convenio de colaboración queda al margen del IVA por ser considerado un acto gratuito en el que no existe, propiamente, un consumo gravable. Así, si bien es cierto que el colaborador recibe difusión de la acción realizada, también lo es que no recibe bienes o servicios en provecho propio que puedan ser

33 Cfr. CAMPOS LÓPEZ, José Carlos. «Esponsorización y mecenazgo, dos caras de la misma moneda: la comunicación por el acontecimiento». *Revista Internacional de Economía y Empresa*, núm. 76 (1992), pág. 27.

34 VATTIER FUENZALIDA, Carlos. «Las nuevas liberalidades del mecenazgo», *op. cit.*, pág. 1071.

35 Cfr. DÍEZ PICAZO, Luis. «El contrato de esponsorización». *Anuario de Derecho Civil*, Vol. 47, núm. 4 (1994), pág. 9.

36 En este sentido, la Dirección General de Tributos ha reconocido, de manera expresa, que la aportación económica realizada en el seno de un convenio de colaboración «no es el pago de un precio por la prestación de un servicio, sino la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende del interés particular del colaborador» (contestación de la DGT de 9 de marzo de 1999). En la misma línea argumental, contestaciones de 3 de marzo de 2008 y 17 de mayo de 2010, entre otras.

37 Apartado III de la contestación de la DGT de 9 de marzo de 1999.

calificados de consumo, de modo que la entrega de la ayuda económica es realizada con ánimo de liberalidad y, por tanto, queda fuera del ámbito de aplicación del IVA.

A los cuatro criterios descritos, algunos autores se muestran partidarios de añadir la distinta naturaleza de la disciplina o actividad protegida,³⁸ atribuyendo al patrocinio publicitario la financiación de actividades generalmente relacionadas con el ocio frente a las actividades de interés cultural o social que se pretenden fomentar mediante los convenios de colaboración.³⁹ En nuestra opinión, la distinción con base en este criterio no resulta factible debido a la amplitud y diversidad de actividades que pueden ser financiadas mediante uno y otro tipo de actuación, así como al hecho de que las mismas actividades de interés general pueden ser objeto de financiación mediante ambas figuras (caso, por ejemplo, del deporte).

Podemos concluir, así, que las actuaciones incentivadas como convenios de colaboración en las legislaciones analizadas son, jurídicamente, donaciones modales y, en cuanto tales, sujetas al régimen jurídico de las donaciones. Asimismo, fiscalmente, se trata de aportaciones no sujetas al IVA sino al régimen de incentivos fiscales al mecenazgo establecido, para donante y donatario, en la correspondiente legislación sobre mecenazgo. En cambio, el régimen jurídico de las aportaciones efectuadas en el marco de un contrato de patrocinio publicitario es el correspondiente a los contratos onerosos y, fiscalmente, quedan sujetas al IVA y al régimen establecido en el impuesto sobre sociedades.

4.1.3 Préstamo de uso o comodato

El préstamo de uso o comodato es una figura novedosa dentro del mecenazgo, incorporada por primera vez en la normativa navarra y en los mismos términos, con posterioridad, por el legislador balear.

De acuerdo con el artículo 1740 del Código civil, el comodato es un contrato por el que una de las partes (comodante) entrega gratuitamente a otra (comodatario) una cosa no fungible para que la use durante un período de tiempo limitado y se la devuelva. De este modo, el comodatario puede hacer uso de la cosa entregada durante el período estipulado, sin obtener la propiedad ni adquirir sus frutos, los cuales deberán ser restituidos a la finalización del contrato, salvo estipulación en contra, al comodante. La distinción principal entre esta figura contractual y figuras similares, como el préstamo, se encuentra en el objeto cedido, por cuanto en este último se entrega dinero u otra cosa fungible que deberá ser devuelta por otro tanto de la misma especie y calidad. Asimismo, el comodato es esencialmente gratuito, mientras que el préstamo puede ser oneroso de pactarse intereses.

Pues bien, tanto el legislador navarro como el balear incentivan el comodato realizado sobre bienes de especial protección en el ámbito de la respectiva Ley de Patrimonio Histórico, tales como los bienes de interés cultural, bienes inventariados, bienes de relevancia local y obras de arte de calidad garantizada; y añaden, asimismo, la posibilidad de ceder al comodatario el uso de locales para la realización de proyectos o actividades declarados de interés social. De este modo, se abren importantes posibilidades de ayuda a las personas y entidades que realizan actividades de interés general mediante la cesión temporal de bienes que pueden resultar de gran utilidad para el desarrollo de las mismas, aunque su extensión sería aún mayor si la figura se hubiese abierto a la cesión de uso de cualquier tipo de bien.

Por lo que se refiere a la valoración económica del derecho de uso que servirá de base para aplicar el correspondiente beneficio fiscal, ambas normativas adoptan un criterio objetivo claro: el 4 por ciento de la valoración efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra o por la

38 Vid. en este sentido PARÉS I MAICAS, Manuel. *La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio*. Barcelona: Ed. ESRP-PPU, Colección Comunicación Relaciones Públicas, 1994, págs. 55 y 169.

39 Si bien es cierto que el patrocinio publicitario acostumbra a realizarse en relación con actividades relacionadas con el ocio por el mayor estímulo y repercusión publicitaria que proporcionan frente a cuestiones humanitarias, culturales o sociales, no faltan ejemplos contrarios a esta regla. En este sentido, VICENTE DOMINGO pone como ejemplo el contrato de patrocinio publicitario firmado entre la entidad bancaria Banesto y el Cabildo de la Catedral para la restauración de los retablos, la sillería y la reja de la capilla de los Condestables (en *El contrato de sponsorización*- Madrid: Ed. Civitas, , 1998, pág. 57, nota núm. 55). Asimismo, existen numerosos convenios de colaboración firmados en ámbitos distintos a la cultura o la obra social. Este es el caso, por ejemplo, de los convenios firmados en el ámbito deportivo por la Universidad Miguel Hernández (detallados [aquí](#)).

Comisión de Valoración del Patrimonio Histórico balear, porcentaje que se aplicará sobre el valor catastral cuando se trate de locales.

Aunque la regulación expresa de esta figura dentro de las actuaciones de mecenazgo es especialmente importante por su relevancia práctica, la Dirección General de Tributos ya la había admitido en algunas de sus consultas a pesar de no estar específicamente contemplada en la normativa estatal,⁴⁰ encajándola dentro de la donación de derechos ya incentivada en los términos expuestos en el apartado 4.1.1 del presente trabajo. Debemos destacar, sin embargo, que la admisión de la figura no vino acompañada de la adecuada valoración económica de la misma al no existir regla especial aplicable a tal supuesto. Es, por este motivo, que la Dirección General de Tributos hace una remisión al valor de mercado, un valor que no siempre es fácil de determinar y que, en definitiva, está en la base de las abundantes discrepancias existentes entre la Administración Tributaria y los contribuyentes en la aplicación de los tributos. A nuestro juicio, hubiese sido más adecuado que la valoración del comodato se realizase de acuerdo con las normas establecidas para la donación temporal de derechos, como el usufructo, supuestos que sí están expresamente establecidos en la norma estatal de mecenazgo. En cualquier caso, creemos que esta es también una cuestión sobre la que el legislador deberá reflexionar en la esperada reforma de la ley de mecenazgo.

Para finalizar este apartado, debemos destacar que la actual regulación del comodato como forma de mecenazgo no da respuesta al trato fiscal que corresponde aplicar cuando el mismo versa sobre un bien inmueble no afecto a la actividad económica o que no genera rendimiento alguno para el comodante. En tal supuesto, fiscalmente podría entenderse que corresponde realizar una imputación de renta inmobiliaria en los términos establecidos en el artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, de modo que el comodante tenga que declarar como un ingreso más de su ejercicio el 1,1 o el 2 por ciento del valor catastral del bien, según esté revisado o no. Aunque no parece ser esta la solución más adecuada si lo que se quiere es incentivar el uso del comodato como fórmula para colaborar con las personas y entidades que desarrollan actividades de interés general, lo cierto es que actualmente no existe alternativa al respecto, por lo que sería necesario revisar esta cuestión estableciendo una exención expresa que excluyese de tributación la imputación de la renta inmobiliaria correspondiente.⁴¹

4.1.4 Gastos directos en actividades de interés general

Los artículos 26 y 27 de la Ley estatal 49/2002, de 23 de diciembre, regulan dos figuras que no han sido contempladas en ninguna de las legislaciones autonómicas sobre mecenazgo. Se trata de dos supuestos en los que es la propia empresa la que organiza actividades de interés general o realiza directamente inversiones o gastos en programas de interés público, sin que exista persona o entidad intermediaria alguna que canalice las aportaciones hacia fines de interés general.

En concreto, el artículo 26 incentiva la realización directa de actividades de interés general por parte de las empresas, unas actividades que, por esencia, quedan al margen de las actividades que les son propias. Esta última circunstancia es la que fundamenta el incentivo fiscal, al permitir la deducibilidad de unos gastos que, por aplicación de la normativa tributaria, no serían deducibles al no existir correlación alguna entre estos y los ingresos propios de la empresa.⁴²

Bajo la denominación «programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público», el artículo 27 regula una serie de incentivos fiscales de carácter coyuntural que pueden ser establecidos con motivo de la celebración de determinados eventos o acontecimientos de duración determinada. En concreto, el legislador establece el marco general de los beneficios fiscales aplicables a este tipo de programas y prevé que sea

40 Nos referimos a las contestaciones de la DGT de 26 de noviembre de 2010 y 13 de junio de 2011. Para un análisis pormenorizado del contenido de la doctrina administrativa contenida en estas consultas nos remitimos al trabajo de MARTÍN DÉGANO, Isidoro. «El comodato: ¿una nueva forma de mecenazgo?». *Crónica Tributaria*, núm. 156 (2015), págs. 135-152.

41 En este mismo sentido se manifiesta MARTÍN DÉGANO, Isidoro. «El comodato: ¿una nueva forma de mecenazgo?», *op. cit.*, pág. 150.

42 Artículo 28.1 LIRPF en relación con personas físicas, empresarios o profesionales en estimación directa y artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Sobre la interpretación del principio contable de correlación entre ingresos y gastos, *vid.* consultas de la DGT de 24 de marzo de 2004, 5 de agosto de 2004 y 9 de marzo de 2010.

una ley individualizada, aprobada para cada uno de ellos, la que concrete los beneficios fiscales específicos, dentro de dicho marco general, que serán aplicables al mismo.⁴³ Los incentivos establecidos son diversos, tanto por lo que se refiere a su naturaleza como a su contenido. Así, contemplan desde la deducibilidad de las cuantías invertidas en la rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado por el evento a los gastos de publicidad y propaganda invertidos en la promoción del acontecimiento.

A nuestro juicio, este tipo de actuaciones ya encuentran protección bajo las denominadas «Actuaciones y programas prioritarios de mecenazgo» regulados en el artículo 22 de la Ley 49/2002 e incorporados, bajo la misma denominación y contenido, en la disposición adicional cuarta de la ley navarra. Se trata de actuaciones de interés general de duración determinada desarrolladas por las entidades no lucrativas definidas en la norma y cuya particularidad radica en el hecho de que su identificación es realizada, anualmente, por la correspondiente ley de presupuestos. Asimismo, constituye una característica esencial de este tipo de actuaciones el incremento, de hasta cinco puntos porcentuales, de las desgravaciones establecidas, con carácter general, para las donaciones puras y simples, incremento que también deberá ser fijado por la ley de presupuestos que los establezca.

Si bien es cierto que el abanico de incentivos fiscales aplicables a los programas de apoyo a acontecimientos de interés público es mayor que el previsto para las actuaciones y programas prioritarios de mecenazgo, entendemos que es aconsejable mantener un criterio unitario que evite distinciones de trato fiscal para unos eventos excepcionales respecto de otros.

4.1.5 Consumo cultural

La ley balear 3/2015, de 23 de marzo, incentiva el consumo cultural entendido, de acuerdo con su artículo 5, como «la adquisición por las personas físicas y jurídicas de productos culturales como las obras de creación artística, pictóricas o escultóricas, en cualquiera de sus formatos, que sean originales y que el artista haya elaborado íntegramente y que sean únicas y seriadas. Se excluyen los objetos de artesanía y las reproducciones». Para este tipo de actuaciones se establece una bonificación en el impuesto sobre el patrimonio del 90 por ciento, que afecta a la parte proporcional de la cuota del impuesto que corresponda a la titularidad de pleno dominio de tales bienes.

Este artículo merece, a nuestro juicio, dos consideraciones. En primer lugar, nos parece desafortunada la referencia al «consumo cultural» empleada por el legislador, ya que, en realidad, la ley únicamente afecta al consumo de productos culturales muy concretos: solo la adquisición de obras artísticas originales y seriadas están incentivadas.⁴⁴ En segundo lugar, también resulta desafortunada la referencia que el legislador realiza a las personas jurídicas como sujetos activos del consumo al no ser estos sujetos pasivos del impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre el que se establece el beneficio fiscal. A pesar de la importancia de la medida, que de forma clara busca incentivar la implicación social en el consumo de bienes culturales, aconsejamos una revisión de la configuración de este incentivo y de su ámbito de aplicación, pues, además de confuso, incurre en graves incoherencias.

4.1.6 Aportaciones a determinados productos financieros indisponibles

Para finalizar el apartado, debemos hacer referencia a una figura novedosa incorporada en la legislación navarra: las aportaciones a determinados productos financieros. Se trata una forma de inversión que se

43 Esta figura ha sido utilizada, por ejemplo, para financiar el Fórum Universal de las Culturas de Barcelona, el Año Santo Jacobeo o la más reciente Barcelona World Race. Un índice sistemático de todos los eventos financiados mediante esta figura puede consultarse en la [dirección electrónica del Ministerio de Hacienda](#).

44 A nuestro juicio, resulta mucho más acertada la definición de consumo cultural contenida en el Anteproyecto de Ley de mecenazgo de Andalucía, de acuerdo con el cual el consumo cultural se refiere a las «cantidades que se hayan destinado durante el ejercicio, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, a la adquisición de: 1.º Los libros que constituyan obras de creación literaria cuyo contenido sea poesía, narrativa o ensayo. 2.º Obras de creación artística, pictóricas o escultóricas, en cualquiera de sus formatos, que sean originales y realizadas íntegramente por el artista, y que sean únicas o seriadas. Quedan excluidos de esta deducción los objetos de artesanía y las reproducciones. 3.º Entradas a teatros, salas cinematográficas y a circos. 4.º Entradas a representaciones coreográficas, musicales, o audiovisuales».

materializa mediante la adquisición de productos financieros (bonos, obligaciones, etc.) gestionados por una entidad de crédito que están asociados a una persona o entidad que desarrolla una actividad o proyecto cultural de interés social. Las personas físicas o jurídicas interesadas en esta forma de apoyo al mecenazgo cultural pueden realizar aportaciones al producto financiero correspondiente, aportaciones que tendrán carácter temporal y serán indisponibles durante el tiempo en que permanezcan incorporadas a aquel.

Los rendimientos generados por el producto financiero serán entregados a las personas o entidades que desarrollan el proyecto o actividad de interés social correspondiente, quedando exentos de tributación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones del beneficiario, cuando este es una persona física. Nada se dice, en cambio, del tratamiento fiscal que corresponde aplicar cuando el beneficiario es una persona jurídica, por lo que cabe entender que estará sujeto a tributación, como un ingreso más, en el ámbito del impuesto sobre sociedades. Asimismo, por lo que se refiere al donante, los rendimientos obtenidos deberán tributar como rendimientos del capital mobiliario en el IRPF o en el impuesto sobre sociedades, según sea persona física o jurídica, quedando exentos de retención en el momento de su abono.

A nuestro juicio, se trata de una figura con escaso futuro dada su complejidad y su notable desincentivo fiscal, tanto para el beneficiario persona jurídica como para el donante, que verá incrementada la base imponible de su impuesto personal sin que, además, no tenga retención alguna que pueda minorar de su cuota tributaria. La propia regulación de esta figura en la disposición adicional tercera de la ley navarra y no en el articulado de la ley parece reflejar la escasa voluntad del legislador por hacerla atractiva.

4.2 Tipología de beneficios fiscales

4.2.1 Consideraciones generales

Antes de entrar a analizar la tipología de beneficios fiscales establecidos en las diversas legislaciones objeto de estudio, creemos oportuno realizar algunas observaciones generales sobre las diversas formas que los mismos pueden adoptar, tomando en consideración su impacto fiscal y su coherencia con los principios de justicia tributaria y de técnica legislativa.

En este contexto, el análisis de la normativa nacional e internacional sobre la materia nos lleva a distinguir dos posibles configuraciones del beneficio fiscal aplicable a los sujetos que realizan actuaciones de mecenazgo: por un lado, la deducibilidad de la donación, en parte o de forma íntegra, en la base imponible de su impuesto personal y, por otro, la deducción en cuota de un porcentaje o la totalidad de la donación realizada. En principio, el impacto fiscal de una u otra fórmula es notablemente distinto, siendo mayor la desgravación cuando la aplicación del beneficio fiscal se realiza en la base imponible y menor si se realiza en la cuota tributaria. Explicamos a continuación el fundamento de esta afirmación.

Estructuralmente, la aplicación del beneficio fiscal en la base imponible comporta que el donante pueda deducir el importe de la donación antes de aplicar el tipo de gravamen, de modo que reduce, en mayor o menor grado, el importe de la renta sujeta a tributación, incidiendo, de este modo, en la capacidad económica real que se somete a gravamen. En cambio, si el incentivo fiscal se articula como una deducción en la cuota tributaria, no existe incidencia alguna en la capacidad económica sometida a tributación, puesto que la base imponible gravada se corresponde con las rentas efectivamente obtenidas por el contribuyente, y es con posterioridad a la aplicación del tipo que se deducirá el importe de la donación efectuada. Esta distinción se ve agravada cuando la aplicación del beneficio fiscal se realiza en la estructura de impuestos progresivos, como el IRPF, dado que la deducibilidad de la donación en la base imponible tiende a incidir, directamente, en la progresividad del impuesto, de modo que el tipo medio de gravamen que resulte finalmente aplicable a la totalidad de las rentas sujetas a tributación sea inferior al que hubiese resultado de no existir dicho beneficio fiscal.⁴⁵ Este sistema de reducción de la base imponible supone que quienes están situados en tramos superiores de la base tienen mayores beneficios fiscales y, por tanto, van dirigidos a los contribuyentes

45 En relación con la distinta incidencia desgravatoria de las medidas apuntadas nos remitimos al interesante estudio de ZÁRATE MARCO, Anabel. «Deducciones en la base *versus* deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF». *Crónica Tributaria* [Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas], núm. 93 (2000), págs. 89-110.

que tienen mayor renta disponible para efectuar donaciones. Se da prevalencia, así, a la eficacia de la medida tributaria sobre otras consideraciones de justicia tributaria.

Con base en las anteriores consideraciones, entendemos que la articulación de los incentivos fiscales al mecenazgo como deducciones en la cuota tributaria del impuesto personal del donante se adecua mejor a la capacidad económica relativa de los sujetos pasivos que si se establecen en la base imponible, provocando, además, menores distorsiones en la progresividad del impuesto. Asimismo, desde la perspectiva de la técnica legislativa utilizada, la configuración del incentivo en cuota también presenta mayores ventajas ya que no desvirtúa la naturaleza del impuesto en el que se inserta y evita complejidades de cálculo innecesarias si lo que se pretende es que los contribuyentes conozcan las verdaderas implicaciones fiscales de sus actuaciones en pro del interés general.⁴⁶

Los incentivos fiscales introducidos en las legislaciones analizadas en el presente trabajo difieren de los modelos tradicionalmente utilizados en países de tradición anglosajona y se acercan a modelos europeos, como el francés o el italiano. Así, el sistema de incentivos fiscales al mecenazgo establecido en Estados Unidos se ha regulado mediante una reducción en la base imponible del impuesto personal del donante, incidiendo directamente sobre su tipo de gravamen marginal. La atracción de donantes con rentas elevadas ha sido la finalidad principal del legislador americano por entender que son estos los contribuyentes que responden a los beneficios fiscales y, por tanto, los que más donaciones realizan.⁴⁷ En cambio, en Francia e Italia, los beneficios fiscales al mecenazgo se configuran como deducciones de la cuota tributaria, con independencia de que el donante sea una persona física o jurídica. Hacer atractivo el mecenazgo mediante este mecanismo desgravatorio se hace depender, únicamente, del porcentaje de deducción aplicable, porcentaje que puede llegar a ser del 75 por ciento en el ordenamiento francés y del 65 por ciento en el italiano.

Por lo que se refiere a nuestro ordenamiento jurídico, con carácter general, se ha tendido al establecimiento de deducciones en la cuota tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades a satisfacer por el donante. Solo en el marco de algunas figuras específicas, el sistema de incentivo fiscal se configura en la base imponible y permite la deducibilidad íntegra de la aportación realizada. Asimismo, en la legislación Navarra se combinan ambas modalidades de incentivo para las donaciones y convenios de colaboración realizados por personas jurídicas, y se permite la deducibilidad íntegra de la donación en la base imponible y un porcentaje de la misma en la cuota tributaria.

4.2.2 Configuración de los beneficios fiscales al mecenazgo

Los beneficios fiscales que se establecen en el marco de cada una de las figuras analizadas son diversos y afectan, también, a diversos impuestos de nuestro sistema tributario. Dada la limitada extensión del presente trabajo, en este apartado nos limitaremos a analizar los beneficios fiscales aplicables en el ámbito del impuesto personal del donante y del beneficiario, por ser estos los que mayor impacto fiscal tienen en la práctica.

Por lo que se refiere al donante, tanto la legislación estatal como la legislación navarra, establecen sendas deducciones en la cuota tributaria del IRPF y del impuesto sobre sociedades, según el donante sea una persona física o jurídica, respectivamente. Asimismo, como ya hemos señalado, en el caso navarro esta deducción en cuota es compatible con una deducción en la base imponible cuando la donación es realizada por una persona jurídica. Para cerrar el sistema, la aplicación de estos incentivos fiscales está sujeta a determinados límites que toman en consideración la base liquidable del sujeto, o bien una cuantía fija previamente establecida en la norma.⁴⁸

46 Sobre la necesaria configuración de sistemas tributarios alejados de la complejidad y en coherencia a los principios de capacidad económica e igualdad nos remitimos al trabajo coordinado por FERREIRO LAPATZA, Juan José. *La simplificación del ordenamiento tributario*. Madrid: Ed. Marcial Pons, 2008.

47 En este mismo sentido, BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro; PEÑALOSA ESTEBAN, Isabel. «El régimen fiscal del mecenazgo en el Derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos». *Participación Cívica y Filantropía*, núm. 872 (2013), pág. 31.

48 Así, por ejemplo, en las leyes estatal, navarra y valenciana, la base de la deducción en cuota del IRPF puede ser, como máximo, del 20 o el 30 por ciento de la base liquidable del sujeto. O en la normativa balear, de un máximo de 600 euros anuales y solo aplicable a sujetos que tengan una base imponible inferior a 12.500 €. La existencia de estos límites reduce notablemente el incentivo, pero permite modular, desde el punto de vista fiscal, las desgravaciones aplicables según cuál sea el importe de la renta disponible del contribuyente.

A partir del 1 de enero de 2016, en el ámbito estatal, las donaciones puras y simples de dinero, bienes o derechos realizadas por personas físicas comportan una deducción en la cuota del IRPF del 75 por ciento sobre los 150 primeros euros donados y del 30 por ciento sobre el exceso. Este último porcentaje puede verse incrementado hasta el 35 por ciento cuando el contribuyente haya realizado, durante los dos ejercicios anteriores, aportaciones a la misma entidad beneficiaria por importe igual o superior al del ejercicio anterior. El legislador ha tratado, así, de fidelizar a los donantes promoviendo su compromiso con las entidades beneficiarias por él mismo escogidas. Esta opción, sin embargo, puede perjudicar a nuevas entidades no lucrativas que inicien su camino en el ámbito social, cultural o deportivo pues podrían quedar fuera de las opciones del contribuyente por la posibilidad de perder el citado incremento. Por su parte, las personas jurídicas donantes podrán deducir de la cuota de su impuesto sobre sociedades un 35 por ciento del importe o valor de la donación, elevándose dicho porcentaje al 40 por ciento cuando concurren los requisitos establecidos por fidelización. Por su parte, las cantidades satisfechas en el marco de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general son íntegramente deducibles de la base imponible del impuesto sobre sociedades de la entidad colaboradora o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes, empresarios o profesionales, en el ámbito del IRPF.

El modelo de desgravación fiscal adoptado por el legislador estatal tras la reforma operada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre se ha inspirado en la normativa navarra, una normativa que ha sido realmente novedosa en el tratamiento fiscal del mecenazgo. El legislador navarro incentiva las donaciones puras y simples y los convenios de colaboración realizados por personas físicas con una deducción en la cuota del IRPF del 80 por ciento sobre los primeros 150 euros y del 40 por ciento sobre el exceso. Asimismo, cuando se trata de personas jurídicas, se combina una deducción en base por el importe total de la donación con una deducción en cuota del 30 por ciento sobre los primeros 300 euros y del 20 por ciento sobre el exceso.⁴⁹

Los sistemas de incentivo descritos toman en clara consideración a los pequeños mecenas al incentivar en mayor grado las pequeñas aportaciones cuya cuantía media se sitúa actualmente, según se desprende de las memorias publicadas por la Agencia Tributaria,⁵⁰ por debajo de los 100 euros. A nuestro juicio, la actual configuración de este incentivo es óptima aunque su atractivo sería aun mayor si se estableciese un sistema de deducciones progresivas que tuviesen en cuenta las aportaciones efectuadas por el mismo contribuyente a cada entidad donataria de forma individual, de modo que el donante viese incentivadas todas y cada una de sus donaciones hasta el límite cuantitativo indicado.

Por lo que se refiere a las comunidades autónomas de Valencia y las Illes Balears, las medidas desgravatorias establecidas son, en consonancia con las limitaciones que afectan a la configuración de su poder tributario, mucho más modestas. En concreto, estas comunidades autónomas establecen deducciones en la cuota del IRPF que oscilan entre el 15 y el 20 por ciento del valor del bien o de la cuantía donada, deducciones que son aplicables sobre la parte autonómica de la cuota del IRPF que es objeto de cesión.

Para apreciar de forma completa el efecto de los incentivos fiscales descritos, debe tenerse en cuenta que su aplicación está condicionada, en todos los supuestos, a determinadas limitaciones cuantitativas que toman en consideración bien la base liquidable del sujeto que realiza la donación, bien el importe de la misma. Así, por ejemplo, tanto la legislación navarra como la valenciana toman como límite máximo de la base de la deducción un porcentaje de la base liquidable del donante (30 por ciento en el caso de Navarra y 20 por ciento en el caso de Valencia), de modo que, por muy elevada que sea la donación efectivamente realizada, el incentivo al mecenazgo estará condicionado al importe de la renta disponible del donante, en cuanto renta que resulta sometida a gravamen en su impuesto personal. Por su parte, el legislador balear establece una doble limitación a la deducción: por un lado, la deducción máxima aplicable a cada período impositivo es de 600 euros anuales, incentivando, de este modo, las donaciones cuyo importe máximo sea de 4.000 euros; por otro, solo permite aplicar el incentivo a los contribuyentes que tienen una base imponible de 12.500

49 Debe tenerse en cuenta que tanto el legislador estatal como el navarro establecen un incremento adicional de las desgravaciones fiscales mencionadas para las denominadas “actividades prioritarias de mecenazgo”. Se trata, en esencia, de eventos anualmente identificados en la Ley de Presupuestos Generales para los cuales dicha norma legal podrá incrementar, en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones generales (véase, en este sentido, el artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre y Disposición Adicional Primera de la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo).

50 *Cfr. Memoria de la Administración Tributaria del año 2012*, pág. 107, disponible en línea [aquí](#).

euros en declaración individual o 25.000 euros en declaración conjunta. En este supuesto, la combinación de ambas limitaciones nos lleva a poner de manifiesto la escasa aplicación práctica del incentivo establecido en la ley balear, puesto que resulta difícil imaginar que contribuyentes con una base imponible de 12.500 euros puedan realizar donaciones de 4.000 euros, puesto que su renta disponible será muy reducida dado que deberá satisfacer, también y en esencia, sus necesidades básicas.

El marco de incentivos fiscales descrito se completa con diversas medidas tributarias adicionales que tienden a neutralizar los efectos que la donación produce en la tributación del donante, la más importante de las cuales es la exención de las plusvalías obtenidas como consecuencia de la donación de bienes o derechos. En consonancia con la configuración de su poder tributario, este tipo de medidas únicamente han sido adoptadas por el legislador estatal y navarro porque son estos los únicos que poseen competencias normativas para declarar la exención de las rentas señaladas en el impuesto personal del donante. El carácter limitado del poder normativo de las comunidades autónomas de régimen común ha impedido que Valencia y Baleares hayan podido adoptar medidas similares, lo que, sin lugar a dudas, reduce el atractivo de estas fórmulas de mecenazgo para los residentes en dichas comunidades autónomas, puesto que desgravar un porcentaje de la donación realizada no compensará la tributación de la plusvalía generada por la misma. Podemos afirmar, siguiendo a Martín Rodríguez, que «sin previsiones de este tipo, aunque las Comunidades Autónomas se afanen en incentivar las donaciones puras y simples en favor de determinados sujetos que desarrollen actividades culturales o científicas, el impacto fiscal de la donación reducirá el atractivo de estas nuevas fórmulas», quedando en entredicho la neutralidad en el tratamiento fiscal de las donaciones.⁵¹

En relación con los donatarios, existen notables divergencias entre un ordenamiento y otro, debido, de nuevo, a las limitaciones del poder normativo de las comunidades autónomas de régimen común. En este sentido, la legislación estatal y navarra, con plena competencia normativa en relación con el IRPF y el impuesto sobre sociedades, establecen la exención de las donaciones recibidas en sede del donatario.⁵² Esta exención se extiende, además, al impuesto sobre sucesiones y donaciones navarro para las adquisiciones gratuitas *inter vivos* obtenidas por el donatario persona física —recordemos que, en la norma estatal, las personas físicas no pueden ser beneficiarias de las actuaciones de mecenazgo.

No existen, en cambio, medidas similares en los ordenamientos valenciano y balear. En consecuencia, en el caso de donaciones recibidas por personas jurídicas, su importe o valor estará sujeto a tributación en el impuesto sobre sociedades y gravado al tipo general del 25 por ciento. Asimismo, en las donaciones recibidas por personas físicas, la donación queda sujeta al respectivo impuesto sobre sucesiones y donaciones, circunstancia que, además de ser notablemente desincentivadora, conlleva importantes obligaciones tributarias y formales de difícil cumplimiento por parte del beneficiario —por citar solo la más inverosímil, la liquidación individual por cada una de las donaciones recibidas—. Esta situación es parcialmente matizada por el legislador valenciano al establecer una reducción de hasta 1.000 euros para las donaciones dinerarias destinadas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional en determinados ámbitos culturales y de acción social. Una reducción que, aunque con importantes limitaciones, contribuye a neutralizar el impacto fiscal de este tipo de mecenazgo.

Debemos destacar, finalmente, que las comunidades balear y valenciana han establecido algunas medidas dirigidas a fomentar la transmisión *mortis causa* de determinados bienes, derechos y empresas vinculadas al ámbito de las actividades promovidas. No se trata de medidas novedosas, por cuanto ya están contempladas en la norma estatal, aunque las comunidades autónomas referidas incrementan los porcentajes de reducción y las adaptan a su ámbito de actuación. Así, por ejemplo, la norma balear prevé una reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones del donatario, que oscila entre el 50 y el 99 por ciento del valor de los bienes y derechos recibidos que se encuentren afectos o que se destinen a la creación de

51 *Cfr.* MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel. «Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?», *op. cit.*, pág. 47.

52 Debemos recordar, en este punto, que la exención aplicable a los beneficiarios de las actuaciones de mecenazgo en el ámbito estatal está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. El incumplimiento de estos requisitos determinará la tributación de los entes beneficiarios de acuerdo con la normativa establecida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades —en concreto, se aplicará el régimen de entidades parcialmente exentas si se trata de fundaciones o asociaciones o el régimen general para el resto de personas jurídicas.

empresas culturales, científicas o de desarrollo tecnológico. O, en el ámbito de la normativa valenciana, una reducción del 95 por ciento del valor patrimonial de los bienes para los supuestos de transmisión de empresas o negocios o de hasta un 95 por ciento para las donaciones de bienes del patrimonio histórico valenciano cuando estos sean cedidos para su exposición bajo determinadas condiciones.

La situación descrita determina que la tributación de la donación recibida en sede del donatario sea notablemente superior a la deducción que podrán aplicar los potenciales donantes, de modo que los incentivos autonómicos al mecenazgo quedan como una simple declaración de buenas intenciones, pero sin un tratamiento fiscal que haga realmente atractivas las donaciones. Entendemos que no es esta la voluntad de los legisladores autonómicos, ni tampoco, por la parte que le corresponde, del legislador estatal, por lo que sería necesario revisar la estructura de incentivos al mecenazgo y buscar fórmulas tendentes a matizar los nocivos efectos fiscales derivados de este tipo de actuaciones, tanto para mecenas como para donatarios.

5 Mecanismos de acceso a los beneficios fiscales

La tradición contemporánea española ha optado por normativizar los mecanismos de acceso a los beneficios fiscales en aras de evitar, al máximo, la discrecionalidad administrativa. Esto ha conllevado un elevado grado de detalle normativo para cubrir el máximo número de eventualidades y mantener una clara voluntad universal. Solo, excepcionalmente, el legislador enumera los organismos que merecen grados de protección superior. Con carácter general, la condición de beneficiario se adquiere de forma automática, sin que exista ningún tipo de autorización o control previo, sin perjuicio de la comprobación posterior que, en su caso, se realice por parte de la Administración Tributaria.

Rompiendo con esta tradición, la normativa navarra introduce un mayor grado de discrecionalidad al establecer un control de acceso a los beneficios fiscales mediante una declaración expresa de interés social a todas las personas o entidades que vayan a desarrollar un proyecto cultural y quieran recibir recursos económicos con los que financiarlo dentro del régimen del mecenazgo. A tal efecto, los interesados deben solicitar la declaración de interés social de su proyecto mediante la presentación de una solicitud específica al Consejo Navarro de Cultura, el cual deberá valorar la relevancia, repercusión e interés social del proyecto y emitir la correspondiente propuesta que será resuelta por la Dirección General de Cultura. Debemos destacar, sin embargo, que la legislación navarra contempla algunos supuestos puntuales en los que no es precisa la declaración indicada por entender que se trata de actividades y proyectos que ya tienen, por sí mismos, la consideración de interés social. Se trata, en esencia, de los proyectos o actividades organizados, promovidos o subvencionados por el Departamento de Cultura de la Administración de la Comunidad de Navarra o por las fundaciones públicas dependientes del mismo, así como los organizados por las entidades locales de Navarra y por las universidades públicas establecidas en Navarra.⁵³

Por su parte, la legislación balear prevé un reconocimiento implícito, sin solicitud o declaración expresa previa, para las actuaciones, proyectos o actividades que desarrollen el mecenazgo cultural, científico o deportivo. A su vez, establece la opción de solicitar la declaración de interés social a instancia de los interesados cuando sus proyectos o actividades no sean, *propriamente*, los incentivados por dicha ley. Con esta previsión, el legislador balear deja en manos del interesado la opción de valorar si su proyecto o actividad se incardina dentro del ámbito objetivo descrito en la norma, circunstancia que, a nuestro juicio, puede generar problemas de inseguridad jurídica y, en el ámbito tributario, de comprobaciones posteriores que afecten tanto al donante como al donatario de las aportaciones incentivadas, con la consecuente obligación de devolver los importes incorrectamente deducidos o no declarados por aplicación de alguna exención.

Finalmente, el control más laxo es el establecido en la ley valenciana al exigir a los perceptores de las donaciones recibidas una simple comunicación en la que informen de la fecha, destino e importe de las

⁵³ Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que, a pesar de que los proyectos desarrollados por estas entidades gozan, directamente, de la consideración de interés social, cuando sean organizados por las entidades locales de Navarra o por las universidades públicas establecidas en Navarra, existe la obligación de comunicarlo al Consejo Navarro de Cultura, el cual podrá denegar, motivadamente, el carácter cultural del proyecto o actividad por no adecuarse al desarrollo de las actividades de mecenazgo cultural descritas en la ley (art. 5.1 *in fine* de la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo). Se pone de manifiesto, así, el extremo control previo que establece el legislador navarro para determinar las actividades y proyectos que gozarán de los incentivos fiscales correspondientes.

mismas. Este sistema es también el empleado por el legislador estatal al exigir a la entidad donataria que remita a la Agencia Tributaria una declaración informativa de las donaciones recibidas, expresando, además de la información citada por la norma valenciana, si la aportación recibida da derecho a la aplicación de alguna deducción aprobada por las comunidades autónomas. Se trata, de este modo, de una obligación formal que, a pesar de su simplicidad, obliga a los beneficiarios a llevar un estricto control sobre la procedencia y naturaleza de las donaciones recibidas.

Por lo que se refiere al acceso a los incentivos fiscales aplicables a los sujetos que tienen la condición de mecenas, todas las legislaciones analizadas tienen en común la exigencia de un certificado emitido por la entidad o persona beneficiaria en el que conste la identificación del donante, el importe o valor de la donación recibida, mención expresa de que el receptor cumple con los requisitos exigidos en la normativa correspondiente para tener tal consideración, y el destino dado a la donación.⁵⁴ Se trata, así, de una obligación formal a cargo del beneficiario, que condicionará la aplicación de los incentivos fiscales en el impuesto personal del mecenas, de modo que ante posibles comprobaciones fiscales realizadas al mismo pueda disponer de justificación documental suficiente que acredite la donación realizada.

6 Conclusiones

Las claves para que pueda llevarse a cabo un óptimo desarrollo del mecenazgo pueden resumirse en tres puntos. En primer lugar, es necesario que exista un marco jurídico estable y claro, características que actualmente no presiden la regulación de este fenómeno. Como hemos puesto de manifiesto a lo largo del presente trabajo, son numerosas las incoherencias existentes en las diversas legislaciones sobre mecenazgo, incoherencias que afectan desde a la definición de las figuras incentivadas hasta a la configuración de los incentivos fiscales. Se hace precisa, así, una revisión legislativa en aras de establecer una regulación global del fenómeno que tome en consideración la tributación de mecenas y beneficiarios en su integridad. Esta revisión requiere, indudablemente, una visión conjunta del fenómeno, tanto desde la perspectiva estatal como autonómica, de modo que las legislaciones actúen de forma complementaria y no divergente.

En segundo lugar, es imprescindible delimitar y diferenciar el mecenazgo de otras figuras jurídicas que comparten características con aquel. Esta tarea debe realizarse partiendo de la idea de que, con las actuaciones de mecenazgo, las empresas buscan proyectos que tengan sentido para la propia actividad empresarial. La responsabilidad social corporativa hace que las empresas se impliquen cada vez más en proyectos de interés social, pero es absurdo obviar que también buscan un cierto reconocimiento social de su actuación. En este sentido, el legislador debería revisar la calificación de «pura y simple» que exige a las donaciones para su incentivación fiscal, o la propia definición del convenio de colaboración, puesto que de otro modo establece una barrera que puede llegar a limitar sobremanera estas actuaciones. Asimismo, en esta misma línea, el legislador debería tomar en consideración la existencia de nuevas prácticas sociales, como el *crowdfunding* no lucrativo, que, aunque estrechamente vinculadas al concepto de mecenazgo, no tienen una regulación específica en el sistema actual.

Y lo más relevante aunque complejo: es preciso fomentar, desde las propias Administraciones públicas, un cambio de mentalidad que ponga en valor las prácticas de mecenazgo, transmitiendo la idea que la colaboración privada en actividades de interés general es una oportunidad y no un factor de riesgo. Para ello, es fundamental que el legislador establezca mecanismos dirigidos a la transparencia, una suerte de rendición de cuentas o presentación de resultados que haga visible el retorno social de los recursos públicos destinados al mismo, de modo que los contribuyentes vean claramente cuál es el impacto que sus aportaciones tienen en el desarrollo de los proyectos financiados con parte de sus impuestos.

⁵⁴ En función del tipo de donación realizada, debe tenerse en cuenta que a esta información deben añadirse algunos datos adicionales. Así, por ejemplo, si se trata de una donación pura y simple, su carácter irrevocable; y si se trata de un préstamo de uso o comodato, la duración del mismo, por citar algunos ejemplos.

Bibliografía

- BARRAL VIÑALS, Immaculada [et al.]. «La donación». En: RAMS ALBESA, Joaquín (dir.). *Tratado de Derecho Civil*. Tomo VI. *Derechos reales*. Vol. I, *Las cosas. Los derechos reales. La posesión. La propiedad y los modos de adquirir los derechos reales*. Madrid: Ed. Iustel, 2014, págs. 581-766.
- BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro; PEÑALOSA ESTEBAN, Isabel. «El régimen fiscal del mecenazgo en el Derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos». *Participación Cívica y Filantropía*, núm. 872 (2013), págs. 29-44.
- CAMPOS LÓPEZ, José Carlos «Esponsorización y mecenazgo, dos caras de la misma moneda: la comunicación por el acontecimiento». *Revista Internacional de Economía y Empresa*, núm. 76 (1992), págs. 23-31.
- CASANELLAS CHUECOS, Montserrat. *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Barcelona-Madrid: Ed. Marcial Pons, 2003.
- CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho Civil español, común y foral*. Tomo IV. *Derecho de obligaciones*, revisada y puesta al día por FERRANDIS VILELLA. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1981.
- DE COSSÍO Y CORRAL, Alfonso. *Instituciones de Derecho Civil*. Tomo I. *Obligaciones y contratos*. Madrid: Ed. Civitas, 1991.
- DEL CAMPO ARBULO, José Antonio. *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2000.
- DÍEZ PICAZO, Luis; GULLÓN, Antonio. *Instituciones de Derecho Civil*. Vol. I, Madrid: Ed. Tecnos, 1995.
- DÍEZ PICAZO, Luis. «El contrato de esponsorización». *Anuario de Derecho Civil*, Vol. 47, núm. 4 (1994), págs. 5-16.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José (coord.). *La simplificación del ordenamiento tributario*. Madrid: Ed. Marcial Pons, 2008.
- GIMENO RIBES, Miguel. «Aproximación a la naturaleza jurídica del crowdfunding». *Revista de Derecho Mercantil* [Madrid: Ed. Civitas], núm. 291 (2014), págs. 452-489.
- JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés. *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*. Madrid: Ed. McGraw-Hill, 1998.
- LACRUZ BERDEJO, José Luis. [et al.]. *Elementos de Derecho Civil*. Tomo II. *Derecho de obligaciones*. Vol. II. *Contratos y cuasicontratos. Delito y cuasidelito*. Madrid: Ed. Dykinson, 1999.
- LÓPEZ RIBAS, Silvia. «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos». *Crónica Tributaria*, núm. 153 (2014), págs. 221-259.
- MARTÍN DÉGANO, Isidoro. «El comodato: ¿una nueva forma de mecenazgo?». *Crónica Tributaria* [Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas], núm. 156 (2015), págs. 135-153.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel. «Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?». *Revista Quincena Fiscal* [Cizur Menor: Ed. Aranzadi], núm. 19 (2015), págs. 37 a 77.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma. «Fiscalidad del mecenazgo transfronterizo en la Unión Europea y libertades fundamentales: límites a la soberanía fiscal de los Estados miembros». *Unión Europea Aranzadi*, núm. 1 (2011), págs. 19-28.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. «El tratamiento fiscal del crowdfunding». *Revista Quincena Fiscal* [Cizur Menor: Ed. Aranzadi], núm. 14 (2015), págs. 59-86.

PARÉS I MAICAS, Manuel. *La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio*. Barcelona: Ed. ESRP-PPU, Colección Comunicación Relaciones Públicas, 1994.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José. «Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo». *Revista Quincena Fiscal* [Cizur Menor: Ed. Aranzadi], núm. 11 (2015), págs. 61-76.

PEÑUELAS REIXACH, Lluís. *Manual jurídic dels museus. Qüestions pràctiques*. Barcelona: Ed. Marcial Pons, 1998.

ROCA TRIAS, Encarna. *Derecho Civil. Obligaciones y contratos*. Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 1998.

SÁINZ MORENO, Fernando. *Conceptos jurídicos, indeterminación y discrecionalidad*. Madrid: Ed. Civitas, 1976.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «El apoyo fiscal al mecenazgo cultural». *Actualidad Jurídica Aranzadi* [Cizur Menor: Ed. Aranzadi], núm. 9 (2015), págs. 2-3.

VATTIER FUENZALIDA, C. «Las nuevas liberalidades del mecenazgo». *Anuario de Derecho Civil*, Vol. 49, núm. 3 (1996), págs. 1057-1072.

VICENTE DOMINGO, Elena. *El contrato de esponsorización*. Madrid: Ed. Civitas, 1998.

ZÁRATE MARCO, Anabel. «Deducciones en la base *versus* deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF». *Crónica Tributaria* [Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas], núm. 93 (2000), págs. 89-110.