

LA PARTICIPACIÓN DE LA INICIATIVA PRIVADA
EN LA FINANCIACIÓN DE ACTIVIDADES
DE INTERÉS GENERAL.
ESPECIAL REFERENCIA A LOS CONVENIOS
DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL CON LA IGLESIA
CATÓLICA EN MATERIA DE PATRIMONIO HISTÓRICO

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (en adelante LPHE) prevé mecanismos de fomento a favor de quienes ostentan algún tipo de derecho sobre los bienes del Patrimonio Histórico, a fin de que los deberes de conservación, mantenimiento y custodia que impone el artículo. 36.1, no recaigan exclusivamente sobre su patrimonio. Las medidas de fomento tienen en la LPHE una doble vertiente: de un lado, se presentan como estímulo, al cumplimiento de los deberes en ella impuestos, y, de otro, como compensación a las limitaciones que de la misma se derivan¹. Se pretende que los poderes públicos y, en general, la colectividad comparta los costes y cargas que conlleva un adecuado mantenimiento de la integridad de los valores inherentes a los bienes del Patrimonio Histórico. La consecución de los objetivos de protección, acrecentamiento y transmisión a las generaciones futuras del Patrimonio Histórico Español que marca el artículo 1 LPHE no pueden lograrse exclusivamente a costa de los titulares, pues éstos no son los únicos beneficiarios de su patrimonio. El acceso y la contemplación públicos de este tipo de bienes se convierte en objetivo prioritario de la ley y constituye la justificación última de todas las medidas de protección y fomento.

La intervención pública no puede monopolizar la financiación del Patrimonio Histórico, pues siempre serán insuficientes los recursos económicos

1 Así queda expuesto en el artículo 69 LPHE «como fomento al cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que esta ley impone a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español...».

para atender a las necesidades que se originan. Desde las organizaciones internacionales se insiste en la necesidad de combinar la financiación pública y la privada y en el reconocimiento de que «cultura y economía son inseparables, en la medida en que hace falta tomar en cuenta las condiciones económicas de la cultura y la dimensión cultural de la economía»². El Consejo de Europa ha ido perfilando a lo largo de los últimos años esta doctrina, haciendo hincapié en la conveniencia de crear los estímulos necesarios para dirigir los recursos financieros de personas físicas y jurídicas hacia tareas de conservación y enriquecimiento del Patrimonio, mediante medidas fiscales y patrimoniales que favorezcan las actividades de mecenazgo o patrocinio y apoyo a entidades no lucrativas³. La colaboración entre el sector público y privado es una realidad comprobable en diversos países, fomentada por la existencia de un régimen fiscal favorable a la acción cultural de las empresas o particulares⁴.

En esta línea, en España la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general (en adelante LFIF) intenta crear una base jurídica apta para fomentar las actuaciones altruistas y adaptada a la actual demanda que la sociedad presenta, todo ello a través de una regulación actualizada de las Fundaciones y de un régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (Preámbulo, pár. 3). Esta participación puede canalizarse a través de las siguientes vías a las que se concede un régimen fiscal ventajoso: 1) constitución de entidades sin fines lucrativos:

2 Conclusión de la 5.ª Conferencia de Ministros de Cultura europeos que tuvo lugar en Sintra, en septiembre de 1987, cuyo tema central fue «Economía y financiación de la cultura».

3 Sobre las iniciativas del Consejo de Europa relativas al modo de financiación del Patrimonio Histórico, *vid.* las amplias referencias de J. L. Álvarez Álvarez, *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español*, Madrid 1989, 522 ss.; J. Goti Ordeñana, 'Orientaciones de la Comunidad Europea sobre el Patrimonio Cultural religioso', en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado* XV (1999) 274; F. Moreno de Barreda (ed.), *El Patrimonio Cultural en el Consejo de Europa. Textos, Conceptos y Concordancias*, Madrid 1999; S. Petschen, *Europa, Iglesia y Patrimonio Cultural*, Madrid 1996.

4 Sobre la tendencia del mecenazgo en los países europeos del entorno puede verse el informe efectuado a demanda de la Comisión de las Comunidades Europeas por I. Claeys Bouaert, *Le régime fiscal des fondations culturelles et du mécénat dans la Communauté Européenne, X/culture/13/1988*; T. Alibrandi - P. Ferri, *I beni culturali e ambientali*, Milano 1985, 707 ss.; O. Binder, 'Aspects juridiques et fiscaux du mécénat d'entreprise: Guide de conduite à travers la loi nouvelle n. 87-571 du 23 juillet 1987 (J. O. du 24 juillet, p. 8255)', en *Gazette du Palais*, 1987, 744 ss.; J. Chalender - G. Brebisson, 'Le développement du mécénat en France', en *Problèmes Économiques* 2060 (1988) 2 ss.; N. Greco, 'Valori ideali ed elementi patrimoniali e fiscali nella recente legislazione sui beni culturali in Italia', en *Problèmes Économiques* 2060 (1988) 2 ss.; H. Lena, *Fiscalité du mécénat*, Paris 1991; R. Huerta Huerta - C. Huerta Izar de la Fuente, *Fundaciones. Régimen civil, administrativo y fiscal* 2, Barcelona 1998, 729 ss.; M. Parés i Maicas, *La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio*, Barcelona 1994, 78 ss.; G. Volpe, 'Finanziamento dei beni culturali di interesse religioso', en *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, 1998-I, 99 ss.

fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos legales; 2) aportaciones a estas entidades al objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos; y 3) participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines.

La LFIF se estructura en dos partes netamente diferenciadas. En el Título I se regula el derecho de fundación y en el Título II se regula de forma separada el régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos, definiendo qué se entiende por tales y los requisitos que han de reunir para gozar del régimen fiscal ventajoso, y el régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos, distinguiendo en diversos capítulos, por un lado, las aportaciones efectuadas por personas físicas y jurídicas a las entidades que reúnan los requisitos previstos en la Ley y los convenios de colaboración empresarial, y, por otro, el régimen de otras actuaciones vinculadas a la gestión empresarial que engloba la adquisición de obras de arte para oferta de donación y los gastos en actuaciones de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

De las diversas posibilidades que brinda la LFIF para ejercitar el mecenazgo, nuestro estudio se va a centrar en aquellas opciones que no exigen una vinculación permanente e institucionalizada a través de la creación de entes instrumentales al efecto, sino que se desarrollan colaborando ocasionalmente con entidades no lucrativas mediante donaciones o que van ligadas a iniciativas empresariales en actividades de interés general. Esta ley y las leyes tributarias aprobadas con posterioridad han modificado en parte el régimen de fomento previsto en la LPHE, que por esta razón no será objeto de una consideración preferente⁵. Desde este planteamiento examinaremos, en primer lugar, el régimen fiscal de las aportaciones efectuadas por personas físicas y jurídicas a las fundaciones, asociaciones de utilidad pública y entidades asimiladas, con particular atención a la determinación de las entidades religiosas que pueden ser destinatarias de las donaciones, al tiempo que evaluaremos en qué medida las fórmulas arbitradas por el legislador son idóneas para incentivar la participación privada en actividades de interés general. A continuación, procederemos al análisis de otras formas de mecenazgo realizadas en el contexto de una actividad empresarial que,

5 La LFIF constituye una referencia básica aunque no exclusiva del régimen de participación privada en actividades de interés general; así, pueden quedar al margen un sector propio de las entidades cuyo régimen fiscal se define fuera de la ley cuando no reúnan los requisitos exigidos en la misma. Surge así una distinción entre entidades de primera y segunda división, en gráfica expresión de J. Arias Velasco (*La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, Madrid 1995, 14), que no contribuye a clarificar el régimen jurídico aplicable.

desde una perspectiva moderna, abren nuevos cauces para la satisfacción de intereses colectivos, con proyecciones concretas en el fomento del Patrimonio Histórico como se constata a través de los convenios de colaboración empresarial de los que damos cumplida cuenta.

II. RÉGIMEN DE LAS APORTACIONES EFECTUADAS A ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

El capítulo II del título II de la LFIF recoge un conjunto de beneficios fiscales que buscan hacer más atractiva la realización de aportaciones de personas físicas o jurídicas a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general y que pueden afectar de un modo directo al fomento del Patrimonio Histórico. En efecto, las donaciones fiscalmente incentivadas contribuyen a generar fuentes alternativas de ingresos para entidades comprometidas con la conservación y enriquecimiento de dicho Patrimonio y con esta finalidad se contemplan en la ley, de modo singular, las donaciones e inversiones en la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español así como ciertas actividades y programas prioritarios de mecenazgo, con particular consideración hacia ciertos bienes del Patrimonio Histórico de la Iglesia Católica que han sido incluidos en dichos programas.

1. *Determinación de los donantes y donatarios*

La LFIF prevé que la donación pueda ser realizadas tanto por personas físicas como jurídicas. En cuanto a los donatarios, la ley reconoce como posibles destinatarios a las entidades amparadas por el título II, esto es, a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública. A ellas deben añadirse una serie de entes que también pueden ser perceptores de las ayudas en virtud de la disposición adicional sexta, que aplica el régimen de aportaciones previsto en los artículos 59 a 68 a los donativos y a los convenios de colaboración celebrados con las entidades que se citan a continuación:

•El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas, los organismos públicos de investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y organismos análogos de las Comunidades Autónomas.

Los entes públicos y los organismos autónomos administrativos que reglamentariamente se determinen.

La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.

El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

La Cruz Roja Española.

Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalía.

La ONCE⁶.

La relación de los posibles destinatarios se acota en algunos supuestos en función de la naturaleza de los bienes donados. Así, cuando se trata de una donación de una obra de arte de calidad garantizada, los artículos 59.1 y 63.1 a) LFIF exigen que se hagan a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y de fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

Por otro lado, y en el supuesto de «adquisición de obras de arte para oferta de donación» a que se refiere el artículo 69 LFIF, aparece una restricción de entidades, de modo que entre los distintos sujetos que pueden recibir estas obras no se incluyen, por ejemplo, las confesiones religiosas.

A la hora de perfilar las entidades destinatarias de las aportaciones, el legislador prima por encima de todo la realización de actividades de interés general. La ley —según el apartado VII de la Exposición de Motivos—:

«no busca que los beneficios fiscales tengan como destinatario o beneficiario último al aportante, disminuyendo así la presión fiscal que incide sobre éste; si éste fuera el fin buscado por la norma, los beneficios fiscales serían injustos. Lo que se persigue con esta regulación es hacer más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general. Este planteamiento obliga, por ello, a extender el régimen previsto para las aportaciones efectuadas a favor de las entidades contempladas en la Ley a las realizadas en beneficio del Estado y otras instituciones y entes públicos, a los que se refiere la disposición adicional sexta, *dado que resulta indubitable la aplicación de cantidades así recibidas a la realización de actividades de interés general*».

6 Las disposiciones adicionales 15.^a, 16.^a y 17.^a enumeran otras entidades que pueden ser destinatarias de las donaciones.

El modelo «institucional» elegido pretende garantizar la realización del interés general a través de entidades concretas y determinadas entre las que se incluyen la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español. La cuestión que a renglón seguido se plantea consiste en determinar cuáles son las entidades religiosas que pueden recibir aportaciones que den derecho a una deducción a los sujetos que las realizan. La disposición adicional sexta incluye a las confesiones con acuerdo y a las entidades que constituyen su núcleo básico a las que se les aplica el régimen de los artículos 59 a 68.

En cuanto a la Iglesia Católica, la LFIF actualiza así el nivel de incentivos de las donaciones que estaban previstos en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre la Santa Sede y el Estado Español, sobre Asuntos Económicos, el cual dispone que las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en el artículo IV.1 del mismo, siempre que sean destinadas al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, «darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública» (art. IV.2). Los entes eclesiásticos enumerados en el artículo IV.1 son: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus Provincias y sus Casas⁷.

Por su parte, los Acuerdos de cooperación del Estado Español con las confesiones no católicas establecen que la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulará el tratamiento tributario aplicable a los donativos que se realicen a las Iglesias y Comunidades pertenecientes a las correspondientes Federaciones, así como las deducciones que, en su caso, pudieran establecerse (art. 11.6 del Acuerdo con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España [FEREDE]; artículo 11.6 del Acuerdo con la Federación de Comunidades Israelitas [FCI]; y artículo 11.5 del Acuerdo con la Comisión Islámica de España [CIE] aprobados, respectivamente, por la Ley 24/1992, Ley 25/1992 y por la Ley 26/1992, todas ellas de 10 de noviembre).

La disposición adicional sexta de la LFIF no menciona a las asociaciones y fundaciones y demás entidades religiosas creadas por las Iglesias, Confesiones y Comunidades para coadyuvar en la realización de sus fines,

7 La distinción entre Órdenes y Congregaciones religiosas desaparece en el vigente Código de Derecho Canónico de 1983, el cual contempla, bajo el nombre de Institutos de Vida Consagrada, los Institutos Religiosos y los Institutos Seculares (cáns. 573 ss.).

pero que no constituyen su núcleo básico. Cuando los Acuerdos de Cooperación con las Confesiones religiosas se refieren a estas entidades «menores» no establecen un régimen específico para ellas, sino que se remiten al régimen de beneficios de las entidades no lucrativas y de beneficencia privada. Así, el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Iglesia Católica prevé:

«Las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado Español prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso las que se conceden a las entidades benéficas privadas»⁸.

Los donativos que se hagan a estas entidades gozarán, pues, de las deducciones propias de las entidades no lucrativas en general, de manera que «sólo darán derecho a las mismas deducciones que las entregadas a las confesiones, a las cuales pertenecen, si cumplen los requisitos fiscales establecidos en los artículos 42 y 43 de la Ley de Fundaciones»⁹. Cuando no concurren estos requisitos o se trate de aportaciones realizadas a entidades que no están incluidas entre las asimiladas a las que se refiere la disposición adicional sexta, tales como las confesiones sin acuerdo de cooperación, estarán sometidas al régimen tributario general sin que su condición de religiosas suponga especialidad alguna. En particular, los donativos carecerán de relevancia desgravatoria en el Impuesto de Sociedades del donante, pues la Ley 443/1995, de 27 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sociedades, partiendo de la consideración de que los donativos y liberalidades no tendrán, en términos generales, la consideración de gastos fiscalmente deducibles (art. 14.1*e*), se limita a reconocer la vigencia de la LFIF (disposición derogatoria única 2, 22). Por otra parte, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), admite, en cambio, un régimen alternativo para los donativos que no encajen en la LFIF: los contribuyentes tendrán derecho a una deducción del 10 % de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en la LFIF (art. 55.3*b*) y con el límite del 10 % de la base liquidable (art. 56.1).

⁸ En parecidos términos se expresan los artículos 11 de cada uno de los Acuerdos con las confesiones no católicas.

⁹ I. Martín Sánchez, 'La financiación de las Confesiones religiosas', en *Curso de Derecho Eclesiástico del Estado*, Valencia 1997, 324.

2. Bienes susceptibles de donación

De acuerdo con lo previsto en los artículos 59 y 63 de la LFIF, pueden ser objeto de la donación tanto los bienes como el dinero. En cuanto a los bienes, la ley distingue tres tipos: *a)* bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la LPHE así como los bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con sus normas reguladoras¹⁰; *b)* bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria; y, *c)* obras de calidad garantizada.

En lo que respecta a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, las medidas de fomento no se arbitran a favor de todos estos bienes sino únicamente de aquellos que merecen una consideración preferente: los de interés cultural y los muebles incluidos en el Inventario General. Se condiciona, pues, el disfrute de los beneficios fiscales establecidos en la propia LFIF a la previa inscripción de los bienes afectados en el Registro en el que han de constar —según el artículo 12 LPHE— los bienes de interés cultural (bienes muebles o inmuebles que por sus especiales características gozarán de una singular protección y tutela), o, en su caso, a la previa inscripción en el Inventario General de bienes muebles de particular relevancia (no declarados bienes de interés cultural) a que se refieren los artículos 26 y 53 LPHE.

Surge la duda de si es necesaria la efectiva inscripción para el disfrute de los beneficios fiscales, o, por el contrario, cabe hacer extensivos los referidos beneficios también a los bienes respecto de los cuales esté meramente incoado expediente de declaración como bien de interés cultural o expediente de inclusión en el Inventario General de bienes muebles, sin que haya recaído resolución favorable a las indicadas declaración o inclusión. En favor de esta segunda alternativa podría apelarse al artículo 11.1 LPHE a cuyo tenor «la incoación de expediente para la declaración de bien de interés cultural determinará, en relación al bien afectado, la aplicación provisional del mismo régimen de protección previsto para los bienes de interés cultural». Si estos bienes están sometidos a las mismas limitaciones y cargas que los ya declarados, es lógico, en consecuencia, que gocen por razones

10 La disposición adicional undécima de la LFIF determina: «El régimen establecido en el título II de esta ley referente a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, se aplicará a los bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras...».

de simetría y a modo de compensación del mismo tratamiento fiscal favorable, aunque sea de forma provisional¹¹. Además, con antelación a la resolución definitiva de los procedimientos de declaración o inclusión, los bienes afectados por aquéllos, figuran, por lo menos, con carácter preventivo, en los correspondientes Registro o Inventario (art. 12 LPHE y art. 29.1 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la LPHE). Ésta es la postura que, a nuestro modo de ver, resulta más razonable. En favor de la primera alternativa cabría aducir los criterios restrictivos que rigen en la aplicación de los beneficios fiscales y el propio tenor literal de los artículos 59 y 63 LFIF que se refieren a *bienes inscritos*¹².

La LFIF regula otros supuestos de deducción por donación de bienes de carácter más novedoso que el referido a bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, el cual ya estaba previsto de forma parecida en la legislación precedente. Ahora, se admite la donación de otra clase de bienes, en particular, bienes de arte garantizados (arts. 59.1 y 63. 1a) y los bienes que hayan de formar parte del activo material de la entidad donataria (arts. 59.2 y 63.1b).

Así, el objeto de la donación podrán ser las obras de arte de calidad garantizada oficialmente —mediante informe de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación del Ministerio de Cultura— (art. 60 LFIF), siempre que se hagan a favor de entidades que persigan la realización de actividades museísticas y de fomento y difusión del patrimonio artístico y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública¹³. La donación

11 En este sentido se pronuncian, al analizar cuáles son los bienes integrantes del Patrimonio Histórico a los que se extienden los beneficios fiscales previstos en el LPHE: J. M. Alegre Ávila, *Evolución y régimen jurídico del Patrimonio Histórico II*, Madrid 1994, 454 ss.; M. R. Alonso Ibáñez, *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*, Madrid 1992, 408-409; J. L. Álvarez Álvarez, o. c., 554 ss.; L. Mateo Rodríguez, 'Beneficios tributarios de los bienes del Patrimonio Histórico Español', en *Estudios de Derecho Tributario (en memoria de María del Carmen Bollo Arocena)*, Bilbao 1993, 267; J. L. Muñoz del Castillo, 'Aspectos tributarios de la Ley del Patrimonio Histórico Español', en *Revista de Técnica Tributaria* 27, 1994, 63.

12 En opinión de J. Martín Fernández es imposible aplicar los beneficios fiscales cuando todavía los bienes están en trámite de inscripción, porque el artículo 23.3 de la LGT no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales. Cosa distinta —continúa este autor— es el juicio negativo que nos merecen los preceptos, ya que, desde la incoación del expediente, su propietario encuentra, por esa circunstancia, muy limitada su forma de actuar; mientras, sólo puede gozar del beneficio cuando se produzca la inscripción en el Registro (*Régimen tributario del mecenazgo en España*, Madrid 1996, 204). En el mismo sentido crítico, C. Barrero Rodríguez, *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*, Madrid 1990, 681.

13 El reconocimiento de la deducción por donación de obras de arte de calidad garantizada constituye un evidente apoyo al arte contemporáneo aunque, a juicio de A. Jiménez Díaz, no constituye la solución más acertada para incentivar el mercado de arte actual, porque la ley ha optado por una solución que, inspirada en la legislación francesa, se aparta, sin embargo, de la misma, poniendo en pie una fórmula que no parece que pueda beneficiar a las fundaciones destinadas a la difusión del

viene delimitada en su aspecto subjetivo, pues no basta que el donatario entre en la categoría de entidad no lucrativa o asimilada sino que se condiciona a la actividad que desarrolle el donatario, el cual podrá ser una confesión religiosa ya que no quedan excluidas de este supuesto como lo están del previsto en el artículo 68 referido a las adquisiciones de obras de arte para oferta de donación que analizaremos más adelante.

Por otro lado, la donación puede consistir en cualquier clase de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de la actividad que efectúen en cumplimiento de los fines de interés general (arts. 59 y 63.1*b*). Se pretende con ello dotar a la entidad de aquellos bienes necesarios para sus propios campos de actuación.

Además de las donaciones de bienes en las modalidades que hemos examinado, la Ley admite las donaciones dinerarias para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines de interés general o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la LPHE (arts. 59.3 y 63.1*c*).

Pueden servir aquí las reflexiones que hemos efectuado en el apartado anterior sobre las limitaciones de las deducciones a los bienes del Patrimonio Histórico —inscritos en el Registro o incluidos en el Inventario— sobre los que han de recaer las inversiones. En este supuesto, las cantidades donadas serán desgravables siempre que el destinatario sea alguna de las entidades comprendidas en el título II de la ley o asimiladas, con independencia de que persigan o no finalidades concretas de interés cultural.

3. *Caracteres de la donación*

Las donaciones que regulan los artículos 59 y 63 han de ser «puras y simples», lo que impide el establecimiento de cláusulas de reversión o limitaciones temporales. Este tipo de donaciones no son «puras y simples», como ha expresado la Dirección General de Tributos, en Resolución de 22 de mayo de 1986, «puesto que es evidente que, cualquiera que sea el supuesto determinante de la reversión, siempre habrá de referirse o a la existencia de un plazo, que puede ser cierto o incierto, o a la existencia de una condición que actúa con carácter de resolutoria». La limitación del beneficio fiscal a las donaciones puras

arte ni que vaya a constituir un revulsivo para la adquisición y conocimientos de las obras de artistas vivos, lo que inicialmente parecía constituir el motivo central de esa figura» (*La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, Madrid 1998, 259).

y simples ha sido objeto de crítica porque cierra la posibilidad de donaciones con limitaciones, que han funcionado con éxito en el marco del Derecho comparado en pro del enriquecimiento del Patrimonio Histórico¹⁴.

El destino de los bienes afectados está sustraído a la libre disponibilidad de las partes, que al hacer la donación, habrán de satisfacer las condiciones jurídicas preestablecidas por la ley para disfrutar de los beneficios fiscales. La entidad donataria deberá de dedicar lo percibido al cumplimiento de sus fines y, en algunos supuestos, a un destino específico, cuyo cumplimiento ha de acreditarse por parte de la entidad donataria a través de un certificado que refleje tal extremo (art. 66.4 LFIF). Así, en el supuesto de donaciones de obras de arte garantizadas, la entidad donataria se compromete a destinar esas obras a la exposición pública. Las donaciones dinerarias, por su parte, han de destinarse a los fines propios del ente receptor o para la conservación, reparación o restauración del Patrimonio Histórico inscrito en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General. Finalmente, cuando la donación no es dineraria y consiste en bienes de esta categoría, la LFIF no determina destinos específicos, pero los nuevos titulares están sometidos al régimen de protección que prevé la LPHE en relación con las obligaciones de visita, estudio, inspección, limitaciones a la transmisión, autorizaciones, etc.

Las donaciones han de ser irrevocables, extremo que debe constar expresamente —según el artículo 66.5 LFIF— en la certificación expedida por la entidad donataria para acreditar la efectividad de la donación. Sólo podrán ser revocadas cuando concurren las causas legalmente previstas en el Código Civil, entre las que figuran la revocación por incumplimiento de cargas a que se refiere el artículo 647, que opera en el supuesto en el que el donatario deje de cumplir los fines para los que se había realizado la donación o cuando la cosa donada no tenga el destino que marca la LFIF¹⁵. Para el caso de que la revocación se produzca, la LFIF dispone lo siguiente: «se ingresarán las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el periodo impositivo en que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan» (art. 66.5)¹⁶.

14 Cf. M. R. Alonso Ibáñez, *o. c.*, 411, y J. L. Álvarez Álvarez, *o. c.*, 569, quienes citan el caso francés desde la Ley Malraux de 1968.

15 Algunos consideran que el incumplimiento de los fines no es supuesto de revocación, pues se trata de una carga legal y no personal (*vid.* J. A. del Campo, *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*, Valencia 2000, 372-373). De acuerdo con este planteamiento sólo cabría la revocación en el caso de superveniencia o supervivencia de hijos (*ibidem*, 375). Entendemos, sin embargo, que este planteamiento no es adecuado, puesto que la revocación es un remedio para el caso de infracción de las cargas, aunque estas hayan sido establecidas por el legislador y no por el donante, en beneficio general.

16 A. Jiménez Díaz, *o. c.*, 199 ss., estudia con detalle los efectos de la revocación en el plano tributario y civil así como los derivados del incumplimiento de la entidad donataria cuando el donante opte por no instar la revocación.

4. *Cuantía de la deducción*

La LFIF arbitra diferentes mecanismos de deducción en función de que la donación la realice una persona física o jurídica. En particular, los sujetos pasivos del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuantía del impuesto el 20 % del valor de lo donado¹⁷. La cuantía es la misma para las distintas clases de donaciones examinadas en el epígrafe anterior. La base de las deducciones no podrá exceder del 30 % de la base liquidable del sujeto pasivo (art. 61). La nueva Ley 40/1998, del IRPF, deroga el citado artículo 61 (disposición derogatoria única 10) y modifica en el artículo 56.1 la base para el cálculo de estas deducciones, que ahora no podrá exceder del 10 % de la base liquidable del contribuyente. Parece que se ha reducido el incentivo, sin embargo esta conclusión conviene matizarla porque ahora el límite establecido es específico para estos donativos y no se comparte con otros gastos e inversiones que daban derecho a la deducción en el régimen anterior y que globalmente no podían superar el 30 %. La desafectación de los bienes objeto de la donación va a originar incrementos o disminuciones patrimoniales en la persona del donante, que el artículo 62 declara exentos de tributación.

Los incentivos referidos al Patrimonio Histórico en las modalidades de donación de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General y de cantidades para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico estaban ya presentes, con un tratamiento similar, entre las medidas de fomento arbitradas por la LPHE, con el mismo porcentaje de deducción del 20 % (art. 70 LPHE), que fue posteriormente rebajado a un 15 % por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1988. La nueva Ley del IRPF, en su artículo 55.3 relativo a las deducciones por donativos, establece una distinción entre: *a*) Las deducciones previstas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre; y *b*) las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública no comprendidas en la anterior ley, que dan derecho a una deducción menor, por importe del 10 % de lo donado¹⁸.

17 La valoración de los bienes se realizará conforme a los criterios que establece el artículo 60 LFIF.

18 La nueva Ley 40/1998 distingue las deducciones por donativos y las deducciones por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural que efectúen los titulares de los bienes. Así, los gastos realizados para la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición no constituirán deducción por donaciones sino por inversiones, ya que se realizan sobre bienes propios. En este caso, el artículo 55.5 establece una deducción del 15 % del importe de tales gastos, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un periodo de tiempo no inferior a tres años y se formalice la comunicación de la transmisión al Registro General de Bienes de Interés Cultural.

Las aportaciones altruistas efectuadas por personas jurídicas a las entidades a que se refiere la LFIF tienen la misma configuración que las realizadas por las personas físicas, en cuanto a la determinación de las entidades donatarias y a los bienes susceptibles de donación, pero presentan ciertas diferencias. La más acusada es, sin duda, que los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades tienen derecho a deducir el importe de lo donado de la base imponible del impuesto (art. 63.1) y que, en cambio, los sujetos sometidos al IRPF únicamente deducir de la cuota, y sólo el 20 % del importe de la donación. El tratamiento es distinto en lo que hace a los límites de la deducción en uno y otro caso. El beneficio que obtiene una persona jurídica es mayor que el que obtiene una persona física que realiza la misma donación, lo cual no parece tener un fundamento razonable¹⁹.

La deducción para las personas jurídicas tiene como límite el 10 por ciento de la base imponible previa a esta deducción en el ejercicio económico en que se realiza la donación; el límite se amplía al 30 % cuando se trata de donaciones del Patrimonio Histórico o de obras de arte de calidad garantizada (art. 63.2). Alternativamente el apartado 3 del artículo 63 faculta al donante a acogerse a los límites del 1 ‰ y del 3 ‰, respectivamente (este último referido a donaciones de bienes del Patrimonio Histórico o de obras de arte de calidad garantizada), de su volumen de ventas, sin que en ningún caso la aplicación de estos porcentajes pueda dar lugar a una imposición negativa²⁰.

Los límites anteriormente mencionados son compatibles con los previstos en los artículos 68 y 70 relativos a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general y a los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes, respectivamente. Cada modalidad de aportación realizada por una persona jurídica tiene, pues, su propio límite. Computando conjuntamente todos los límites compatibles, se puede alcanzar el máximo de deducción en base imponible previa

19 La diferencia, indica A. Jiménez Díaz, «no es baladí, ya que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el contribuyente se limita a recuperar el 20 % de lo donado, en tanto que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades recupera, a través de la misma vía, es decir, a través del menor pago de impuestos, un tanto por ciento de lo donado superior, que vendría dado por el tipo de gravamen en cada momento vigente, que hasta ahora ha estado siempre muy por encima del citado 20 % y que la Ley reguladora del Impuesto fija actualmente en el 35 % con carácter general (art. 26.1), sin perjuicio de los tipos inferiores que la propia ley establece para sujetos concretos» (o. c., 214).

20 La valoración de los bienes se realizará de acuerdo con lo que estipula el artículo 64 LFIF. Por otra parte, los incrementos o disminuciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes, a los que se refieren los artículos 63.1a) y b), y 69 LFIF, efectuadas a favor de las entidades contempladas en dichos preceptos, no se someterán al Impuesto sobre Sociedades (art. 65). La nueva Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades ha modificado este artículo 65, sustituyendo la expresión «incrementos o disminuciones patrimoniales» por «rentas positivas o negativas».

del 20 % y del 2 ‰ del volumen de ventas, que puede ser mayor en el caso de bienes del Patrimonio Histórico. La regulación del Impuesto de Sociedades, a efectos de la determinación de los beneficios fiscales en materia de Patrimonio Histórico estaba contenida en el artículo 71 LPHE, derogado expresamente por la nueva Ley 43/1995 sobre este impuesto.

5. *Actividades y programas prioritarios de mecenazgo*

La LFIF establece la posibilidad de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado revise anualmente los porcentajes de deducción tanto para personas físicas como jurídicas, dentro de lo que se denominan programas prioritarios de mecenazgo. A tal efecto, la citada Ley podrá establecer una relación de actividades o programas de duración determinada que vayan a desarrollar las entidades o instituciones a que se refieren el artículo 41 y la disposición adicional sexta de la LFIF, y elevar en cinco puntos porcentuales como máximo los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de la deducción (art. 67).

Se plantea la cuestión de si la habilitación que contiene la disposición final cuarta LFIF, para que la Ley de Presupuestos Generales del Estado pueda modificar «los porcentajes de deducción y límites cuantitativos para su aplicación previstos en los capítulos II y III del título II», alcanza o no a la posibilidad de elevar en más de cinco puntos porcentuales el incentivo adicional que se concede al apoyo económico de los programas prioritarios de mecenazgo, dejando intactos los incentivos ordinarios. La respuesta ha de ser negativa si nos atenemos a la redacción del artículo 67, que determina que el incentivo propio de los programas prioritarios de mecenazgo consiste en la elevación en cinco puntos porcentuales *como máximo*, los porcentajes y límites máximos de deducción ordinaria. Como sostiene J. A. del Campo, «la eventual alza del incentivo total de los programas prioritarios de mecenazgo sólo podrá llegar a hacerse posible elevando previa o simultáneamente las deducciones y límites máximo de deducibilidad que se establecen con carácter general para las aportaciones que se efectúen a las entidades sin fines lucrativos»²¹.

21 J. A. del Campo, *o. c.*, 448. Este autor considera que «una interpretación estrictamente literal de la disposición adicional cuarta LF llevaría a admitir tal posibilidad de elevación del incentivo porcentual añadido, pero tendría el grave efecto, cuando menos potencial, de dejar en la práctica en manos del Estado la decisión definitiva acerca de los programas concretos a los que la sociedad tendrá que acabar por apoyar, lo que pragmáticamente puede conseguirse alzando de modo significativo el incentivo tributario adicional de las inversiones en esos programas y dejando intactos los incentivos ordinarios referibles al apoyo económico del resto de las actividades de interés general. La tentación

Mediante la figura que contempla el artículo 67 LFIF se pone en manos de la Administración un importante instrumento para orientar las actuaciones de mecenazgo hacia la recuperación del Patrimonio Histórico, a través de la definición de programas de actuación a largo o medio plazo. Así lo ha entendido el legislador, puesto que en la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, se mantiene, con algunas adiciones, el programa fijado en la Ley de Presupuestos para 1994. La disposición adicional decimonovena de la Ley 54/1999 prevé la deducción del 25 % en la cuota del IRPF, o la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto de Sociedades, que no podrá exceder del 15 % de la base imponible previa a esta deducción, por las cantidades donadas a las entidades e instituciones a que se refieren el artículo 42 y la disposición adicional sexta de la LFIF, dirigidas al desarrollo de actividades y programas prioritarios, entre los que figuran: «La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo VII de esta Ley»²². El amplio elenco de bienes que se recogen en el citado Anexo vienen clasificados en tres grupos: *a*) bienes singulares declarados patrimonio de la humanidad; *b*) edificios eclesiásticos incluidos en el Plan Nacional de Catedrales, entre los que figuran noventa y tres templos católicos; y, *c*) otros bienes culturales, incorporando aquí un conjunto variado de edificios y bienes tales como palacios, monasterios, retablos, etc.

La titularidad de gran parte de los bienes enumerados corresponden a entidades religiosas, las cuales podrán ser destinatarias de donaciones con una fiscalidad cualificada. La inclusión de las catedrales en los referidos programas fue un compromiso asumido por el Ministerio de Educación y Cultura en el Acuerdo de colaboración firmado con la Iglesia Católica para el Plan Nacional de Catedrales de 25 de febrero de 1997²³.

La vigente normativa establece el procedimiento para comprobar la ejecución efectiva de los programas prioritarios de mecenazgo y de los donativos

dirigista parecerá tanto más peligrosa cuanto que se estime que el régimen ordinario de deducciones contenido en la LF es insuficiente por su cicatería» (*ibidem*, 447).

22 Los Grupos Parlamentarios Popular y Vasco enmendaron el precepto en ambas Cámaras, propugnando su supresión con parecida fundamentación: evitar el dirigismo o eliminar el excesivo intervencionismo del Estado en este campo.

23 El texto del Acuerdo está recogido en *Patrimonio Cultural. Documentación-Información*, Comisión Episcopal para el Patrimonio Cultural 25-26 (1997) 7-9. Un comentario a este Acuerdo puede verse en I. Aldanondo Salaverría, 'Consideraciones en torno a los proyectos de acuerdo entre la Conferencia Episcopal y el Ministerio de Cultura sobre el Inventario General de Bienes Muebles y el Plan Nacional de Catedrales', en C. Melero Moreno (ed.), *XV Jornadas de la Asociación Española de Canonistas en el XXV aniversario de su Fundación*, Salamanca 1997, 231-237; Z. Combalía, 'Plan Nacional de Catedrales: Comentario al Acuerdo de colaboración entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Iglesia Católica de 25 de febrero de 1997', en *Ius Canonicum* XXXVII (1997) 685-699.

realmente destinados a ellos. Así, el artículo 8 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, establece un doble control sobre el donante y sobre el donatario, ya que obliga a las entidades donatarias que reciban las aportaciones antes referidas a emitir en el plazo de los dos meses siguientes a la finalización del ejercicio al que se refiere la Ley de Presupuestos una relación de las actividades financiadas con cargo a las aportaciones así como una copia de cada una de las certificaciones expedidas a los aportantes en virtud de lo previsto en el artículo 66 de la LFIF. La documentación será enviada al Ministerio competente por razón de la actividad o programa realizado, que en los dos meses siguientes a su recepción lo remitirá a la Dirección General de Tributos para su ulterior envío a los órganos de gestión tributaria ²⁴.

6. *Justificación de los donativos*

En relación con los donativos efectuados por personas físicas y jurídicas, el artículo 68 de la LFIF exige para tener derecho a las deducciones mencionadas, acreditar la efectividad de la donación mediante certificación expedida por la entidad donataria en la que, además del número de identificación fiscal y datos de identificación personal del donante y donatario, se haga constar: 1) mención de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las que la ley regula; 2) fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario; 3) documento público u otro documento auténtico para acreditar la entrega del bien cuando no se trate de donativos en dinero; 4) destino que la entidad donataria dará al objeto donado en cumplimiento de sus fines; 5) mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

7. *Régimen tributario de las entidades receptoras de las donaciones*

En cuanto a las entidades donatarias, el régimen tributario de las donaciones está regulado en los artículos 48 y 49 LFIF, que eximen del Impuesto

²⁴ El destino que la entidad donataria dará al objeto donado en cumplimiento de su finalidad específica es uno de los requisitos que han de constar en la certificación expedida por la entidad donataria para acreditar la efectividad de la donación efectuada, según prescribe el artículo 66, 4 LFIF. Concretando aún más, el artículo 66.2 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, del RIRPF, al establecer que las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción por tal impuesto han de presentar anualmente una declaración informativa de donaciones, exige, entre otros datos, el de la inclusión o no del donativo en las actividades o programas prioritarios de mecenazgo que se señalen por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

de Sociedades a las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos previstos en el título II, por los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título gratuito, siempre que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. El artículo 49 enuncia los conceptos de ingresos que se entienden amparados por la exención del artículo anterior, entre los que figuran los ingresos obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general, contemplados en el artículo 68 de la Ley que serán objeto de nuestro estudio en el epígrafe II.9.

El reconocimiento a las confesiones religiosas y a las asociaciones y entidades creadas por ellas que se dediquen a actividades religiosas, benéficas, docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, del mismo régimen de beneficios fiscales de las entidades no lucrativas, es una constante en nuestro derecho, y así lo reconocen los Acuerdos firmados hasta la fecha con las confesiones religiosas.

En esta línea, la exención del Impuesto de Sociedades por las donaciones recibidas se extiende a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, en virtud de la Disposición Adicional quinta, 1, que establece la aplicación del régimen fiscal previsto para las entidades sin fin de lucro en los artículos 48 a 58, a dichas confesiones. La equiparación fiscal de las confesiones a las entidades benéficas y no lucrativas requiere inexcusablemente el previo acuerdo de cooperación con el Estado, lo que plantea problemas respecto a la posible vulneración del principio de igualdad en relación con las confesiones sin acuerdo y con las entidades sin ánimo de lucro y de beneficencia privada no religiosas, porque a éstas no se les exige dicho requisito para que se les aplique el régimen de beneficios fiscales²⁵.

La doctrina ha entendido que el apartado primero de la disposición adicional quinta se refiere a las entidades que constituyen el núcleo básico de las

25 Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, la tendencia era a aplicar los beneficios fiscales a todas las confesiones reconocidas; sin embargo, a partir de la promulgación de esta ley, los beneficios se limitan a las confesiones con acuerdo. Para un sector doctrinal esta situación supone una evidente discriminación. Así lo consideran, entre otros: Z. Combalía Solís, 'Régimen fiscal de las confesiones religiosas; aspectos hacendísticos y tributarios', en AA.VV., *Manual de Derecho Eclesiástico del Estado*, Madrid 1997, 239-240; J. M. González del Valle, 'Régimen patrimonial y económico', en R. Navarro Valls (ed.), *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Pamplona 1993, 328; D. Llamazares, *Derecho de la libertad de conciencia II*, Madrid 1999, 521 ss.; I. Martín Dégano, *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Madrid 1999, 387 ss.; I. Martín Sánchez, o. c., 317-318; A. Motilla, 'La financiación de las confesiones', en *Curso de Derecho Eclesiástico*, Madrid 1991, 287.

confesiones, esto es, a las mencionadas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Iglesia Católica y en los artículos 11.4 de los Acuerdos de cooperación firmados con confesiones no católicas. Estas entidades «mayores» no tienen que cumplir con los requisitos exigidos a las entidades sin ánimo de lucro para disfrutar de las exenciones prevista en los artículos 48 a 58 de la LFIF²⁶. Por otra parte, las asociaciones y fundaciones creadas por las confesiones y que no constituyen su núcleo básico, a las que se refieren el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos y los artículos 11.5 de los Acuerdos con la FEREDE, la FCI y el artículo 11.4 del Acuerdo con la CIE, se encuentran mencionados implícitamente en el apartado 2 de la citada disposición adicional quinta que dispone:

«El régimen previsto en el artículo 58.1 de esta ley será de aplicación a las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico docentes, benéfico privadas o análogas en la forma prevista en el artículo 46.2 de esta ley».

Así pues, las asociaciones y fundaciones religiosas gozan de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles recogida en el artículo 58.1. El silencio respecto al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto de Actividades Económicas ha sido interpretado en el sentido de que dichas entidades están sometidas a los mismos requisitos fiscales que las entidades sin ánimo de lucro para poder disfrutar de la exención²⁷.

La ley actualiza con esta regulación, siguiendo la distinción reflejada en los acuerdos de cooperación con las confesiones, el diferente nivel de exención que corresponde a las entidades religiosas según constituyan o no el núcleo básico de las confesiones: las primeras, tienen derecho a las deducciones de los artículos 59 a 68 (IBI, IS e IAE, con las precisiones de cada uno) y las que correspondan a las entidades sin fin de lucro, en tanto que a las segundas, se les concede las exenciones propias de los entes sin fin de lucro, en general. La distinción establecida en función del tipo de entidades ha quedado también reflejada en el tratamiento de los donativos que pueden recibir, como se ha puesto de manifiesto en el apartado relativo a las entidades donatarias.

La exención que contiene la LFIF en relación a los incrementos patrimoniales a título gratuito estaba ya reconocida a la estructura propia de las

26 I. Martín Dégano, *o. c.*, 60-61, expone los argumentos que apoyan esta solución.

27 I. Martín Dégano analiza con detalle el alcance de la exigencia de cumplimiento de los requisitos estructurales, fiscales y procedimentales a las fundaciones y asociaciones religiosas, para poder disfrutar de los beneficios fiscales previstos en la ley para las entidades sin fin de lucro. El Real Decreto 765/1995 ha resuelto esta cuestión de distinta forma según se trate de requisitos procedimentales o fiscales (*ibid.*, 60 ss).

iglesias, confesiones y comunidades, en los Acuerdos suscritos con las confesiones religiosas. La LFIF, en virtud del artículo 49.4, amplía la exención en relación con los ingresos obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general, regulados en el artículo 68²⁸.

Por su parte, la actual Ley del Impuesto de Sociedades ha mantenido la regulación de este impuesto establecida por la LFIF. La disposición final primera, 1 de aquélla —que da una nueva redacción a la Disposición Adicional novena de la LFIF— reconoce que las entidades que reúnan las características y cumplan con los requisitos previstos en el título II de la LFIF, tendrán el régimen tributario que en la misma se establece. Por el contrario, las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan tales requisitos se registrarán, por el régimen de las entidades parcialmente exentas del capítulo XV del título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades.

El régimen de las entidades parcialmente exentas, contenido en los artículos 132 a 135 de la Ley del Impuesto de Sociedades no difiere sustancialmente del establecido en la LFIF (aunque con beneficios más reducidos) y, en particular, para el objeto de nuestro estudio, se declaran igualmente exentas las rentas derivadas de la adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica (art. 134.1*b*). Este régimen será, por tanto, aplicable a las entidades «menores» de las confesiones con acuerdo que no cumplan con los requisitos establecidos en la LFIF y a las confesiones sin acuerdo, en tanto que el ámbito de aplicación del régimen de las entidades parcialmente exentas se extiende —en virtud del artículo 133*a*)— a las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la LFIF.

8. *Consideraciones críticas*

Los mecanismos que contempla la LFIF no son suficientes para estimular la participación de la sociedad en la conservación del Patrimonio Histórico.

28 El artículo IV.1*b*) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos reconoce la exención total o permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. En esta relación se comprende también el Impuesto de Sociedades, según lo establecido en el Acuerdo de la Comisión Mixta de 10-X-1980 («BOE» de 9 de mayo de 1981). Los Acuerdos con las confesiones no católicas declaran exentos del Impuesto de Sociedades los incrementos de patrimonio a título gratuito que obtengan las iglesias, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad (art. 11.3B) de los tres Acuerdos).

co. La ley se muestra muy conservadora en el tratamiento de las aportaciones realizadas por personas físicas, limitándose a restaurar respecto de las donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o inversiones en la conservación, reparación, restauración, etc., de estos bienes, el porcentaje del 20 % de deducción que había establecido la LPHE de 1985 a los sujetos pasivos del IRPF —posteriormente reducido al 15 % por las sucesivas modificaciones introducidas por las Leyes de Presupuestos—.

El estímulo no es significativo para incentivar a los particulares a hacer donativos y así lo prueba el hecho de que hasta ahora no haya conseguido promover suficientes inversiones privadas para la conservación del Patrimonio Histórico. Desde diversas instancias se reclama un tratamiento más decidido de este incentivo a fin de atenuar las diferencias que existen respecto a las aportaciones efectuadas por personas jurídicas. La participación en programas prioritarios de mecenazgo supondrá para el donante un incremento en el porcentaje de deducción, pero la restricción del destino de las cantidades donadas sólo hacia determinado tipo de bienes tal y como hemos estudiado en el epígrafe II,2 limita las posibilidades de una acción más generalizada sobre el Patrimonio Histórico, que podría ser más eficaz con una elevación de la deducción más allá del supuesto previsto en el artículo 67, en los términos propugnados por numerosas enmiendas presentadas al artículo 59 de la LFIF por diversos grupos parlamentarios²⁹.

El problema se agrava porque el tratamiento es distinto también respecto a las donaciones que realizan las personas físicas si se comparan con otras actuaciones de mecenazgo vinculadas a la gestión empresarial realizadas por esas mismas personas. En los supuestos que la ley regula estos incentivos al mecenazgo (colaboración empresarial, adquisición de obras de arte para oferta de donación y los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes), las cantidades destinadas a esas actividades tienen el carácter de gastos deducibles de la base imponible del sujeto pasivo aunque éste sea una persona física (profesional o empresario individual), como estudiaremos más adelante³⁰.

29 El Grupo Parlamentario Mixto en el Congreso (Izquierda Republicana) propuso una elevación de todas las deducciones en cinco puntos porcentuales, con la justificación de procurar una mayor igualdad con los donativos de las personas jurídicas (enmienda núm. 80). El Grupo Catalán (CIU) presentó una enmienda (núm. 143) para fijar en el 25 % la cuantía de la deducción en la cuota. En el mismo sentido, se formula la enmienda núm. 367 del Grupo Popular. A. Jiménez Díaz (*o. c.*, 216) es partidario de que se eleve el porcentaje de deducción a cifras próximas a las del tipo de gravamen general en el Impuesto de Sociedades.

30 Cf. A. Jiménez Díaz, *o. c.*, 216. Las razones que explican ese doble criterio sólo pueden encontrarse —a juicio de este autor— en la distinta consideración que al legislador le merecen unas y otras actuaciones: «en tanto que el convenio de colaboración, la adquisición de obras de arte para su

Las posibilidades que se contemplan para los programas prioritarios de mecenazgo pueden completarse con la disposición adicional cuarta de la LFIF que habilita a la Ley de Presupuestos para modificar los porcentajes de deducción y los límites cuantitativos para las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos y para actuaciones de colaboración empresarial. Se podría elevar, pues, dicha deducción y los límites máximos de deducibilidad así como incrementar el incentivo de los programas prioritarios de mecenazgo. Hasta el momento, sin embargo, se ha mantenido la deducción en su actual cuantía, pero en la nueva Ley 40/1998 del IRPF se fija un límite específico para las deducciones por donativos y por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural, lo que tiene la ventaja de que no concurre con otros gastos o inversiones que dan derecho a deducción, tales como la inversión en adquisición de vivienda. En este sentido, puede afirmarse que se ha mejorado el incentivo. No obstante, el límite establecido —sólo un 10 % de la base liquidable—, no permitirá en la mayoría de los casos una deducción significativa para el sujeto pasivo.

Las cantidades que no puedan computarse por exceder del mencionado límite no podrán aplicarse en los ejercicios siguientes³¹. La Ley regula las aportaciones como actos singulares, no permitiendo que los efectos desgravatorios de la donación trasciendan más allá del ejercicio en que se efectúan, salvo el supuesto de adquisición de obras de arte para oferta de donación, en el que la deducción se periodifica durante cinco años como máximo³². De este modo, no se favorecen las grandes aportaciones que pueden ser muy aconsejables cuando se trata de acometer proyectos de gran envergadura relacionados con el Patrimonio Histórico o se quieren donar conjuntos de obras de arte o colecciones. No se ha previsto ningún mecanismo para que puedan computarse a lo largo de varios ejercicios las aportaciones iniciales importantes. La ley fomenta la realización de

donación y los gastos en actividades de interés general se considerarían actuaciones directamente vinculadas a la gestión empresarial, las donaciones se entienden desvinculadas de la misma. De ahí que la ley permita al empresario individual, persona física, la deducción de esos gastos de su base imponible, en la parte correspondiente a la actividad empresarial, en tanto que no permite hacer otro tanto con las donaciones realizadas. En el fondo de todo ello subyace, sin embargo, el hecho de que el propio legislador no se ha decidido a apostar claramente a favor de las donaciones como fórmula de incentivar el mecenazgo, especialmente cuando se trata de personas físicas. Las razones de esa actitud podrían buscarse en argumentos ... sobre la concepción actual del mecenazgo, fenómeno vinculado a la vida empresarial antes que a los sujetos aisladamente considerados» (*ibidem*, 216-217).

31 La enmienda número 374 en el Congreso (= Senado) del Grupo Parlamentario Popular pretendía modificar el artículo 61 de la LFIF en dos sentidos: en primer lugar, estableciendo un límite específico para estas donaciones, distinto del general del Impuesto; y, en segundo lugar, permitiendo diferir en los cinco ejercicios siguientes la deducción en cuota que no cupiera en el año de realización.

32 Esta modalidad sólo es admisible para personas físicas y jurídicas que ostenten la condición de empresarios y profesionales que tributen en régimen de estimación directa (art. 69 LFIF).

diversas aportaciones de menor cuantía que serán las preferidas por el donante para optimizar la rentabilidad fiscal de su aportación y no sobrepasar los límites establecidos en el impuesto personal ³³.

Las actividades financieras sostenidas que exigen muchos de los proyectos de recuperación del Patrimonio Histórico que han de ser abordados a medio y largo plazo han sido, en parte, aseguradas a través de la permanencia de los programas prioritarios de mecenazgo definidos en parecidos términos por las diversas Leyes de Presupuestos. Esta ha sido hasta ahora la opción del legislador, que no queda vinculado en el futuro a establecer los mismos programas. Como afirma A. Jiménez Díaz, «la ley española ha optado por un sistema en el que la continuidad vendrá dada por la persistencia del legislador en el mantenimiento de los programas antes que por el compromiso de los donantes, quienes no vendrán obligados a permanecer vinculados al programa» ³⁴.

III. ACTUACIONES DE MECENAZGO VINCULADAS A LA GESTIÓN EMPRESARIAL

La LFIF no se ha limitado a regular la figura de los donativos a entidades sin ánimo de lucro, sino que amplía los cauces para estimular la participación de la iniciativa privada en actividades de interés general. Así contempla con soluciones nuevas y con un tratamiento más audaz las actuaciones de mecenazgo vinculadas a la actividad empresarial que engloba figuras dis-

33 En este sentido crítico se manifiestan: J. Arias Velasco, *o. c.*, 110; E. Giménez-Reyna - J. Zurdo, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales 1*, Madrid 1995, 509; I. Ucelay Sanz, 'Fiscalidad de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades', en *Tribuna Fiscal* 54 (1995) 83.

34 A. Jiménez Díaz, *o. c.*, 239. La continuidad de los programas —afirma con buen criterio este autor— habría quedado más asegurada si la Ley hubiera arbitrado fórmulas como las que son conocidas en el Reino Unido o Dinamarca, según las cuales el donante se compromete a mantener su donación durante un número de años a cambio de un mejor trato fiscal, especialmente en el caso danés. «Por lo que se refiere al Reino Unido, los denominados *covenant donatios* obligan a los donantes a asumir el compromiso de una serie de entregas a lo largo de un período de tiempo, como condición de la deducción misma. La ley danesa, por su parte, ha recogido una figura similar, incorporando en realidad una posibilidad adicional al sistema ordinario. En el sistema ordinario, el montante de la donación tiene límites precisos, por encima de los cuales no procede la deducción. Sin embargo, si el contribuyente se compromete en la continuidad de las entregas, al menos por un período de diez años, ese límite no operaría y el montante de la donación sería libre» (*ibid.*, 238-239). J. Pedreira Menéndez opina que no se debería de haber efectuado el reenvío a las Leyes de Presupuestos Generales porque éstas no son el marco adecuado para definir cuáles deben ser los programas prioritarios de mecenazgo; asimismo, «la anualidad de esta ley crea una incertidumbre a la hora de planificar las aportaciones, puesto que no se sabe si un programa considerado prioritario un año lo va a seguir siendo el siguiente» ('La regulación reglamentaria del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general', en *Impuestos* 1995, 697).

tintas como son el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 68); la adquisición de obras de arte para oferta de donación (art. 69); y los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes (art. 70).

La empresa puede hacer del mecenazgo un instrumento de comunicación social y de potenciación de su imagen muy útil para sus propios intereses, a través de la participación en actividades diferentes de las puramente comerciales o empresariales. La multiplicación de las actividades publicitarias de todo tipo experimentada a lo largo de los últimos años, ha producido un cierto efecto de saturación y ha obligado a la búsqueda de nuevas vías, entre las cuales se sitúan las actividades de mecenazgo vinculadas a la gestión empresarial. Con la intervención en actos culturales, exposiciones, reconstrucción o reutilización de edificios, etc., las empresas defienden el Patrimonio Histórico pero simultáneamente dan a conocer a quien realiza el acto para incrementar su capital reputacional, lo que redundará en evidentes ventajas de orden económico³⁵. La LFIF no ha podido ignorar este fenómeno situando el mecenazgo en su perspectiva moderna, como factor de comunicación y rompe —como afirma A. Jiménez Díaz— con la inercia del anonimato que presidía la legislación anterior, facilitando, junto a la desgravación de lo invertido, la promoción de la empresa que hace la inversión³⁶. De acuerdo con ello, se diferencian —aunque son compatibles— las aportaciones altruistas o donativos y aquéllas otras realizadas en el contexto de una actividad empresarial con fines de promoción que pueden ser más acordes con la naturaleza de la gestión empresarial.

9. *El convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general*

A) *La distinción entre el convenio de colaboración y el contrato de patrocinio publicitario.*—El artículo 68 I LFIF define el convenio de colaboración empresarial, a los efectos previstos en el título II, como aquél por el cual las entidades a que se refiere el capítulo I del mismo título, «a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1a) se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entre-

35 Sobre las contrapartidas en las actuaciones de mecenazgo empresarial, *vid.* M. Parés i Maicas, *o. c.*, 63 ss.; A. Szybowicz - S. Magistrali, *Esponsorización y mecenazgo*, Barcelona 1990, 19 ss.

36 A. Jiménez Díaz, *o. c.*, 177.

ga de porcentajes de participación en ventas o beneficios». Se trata de una figura muy próxima al contrato de patrocinio publicitario regulado en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, aunque no puede identificarse con él, como expresamente precisa el último párrafo del artículo 68 al establecer que «lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio del régimen fiscal correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario». El artículo 24 de la Ley General de Publicidad define este último como «aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador».

La distinción entre ambos contratos no tiene sólo un alcance doctrinal; acarrea también sustanciales diferencias tributarias, que J. A. del Campo resume en estos términos:

«En el convenio de colaboración las cantidades recibidas por la entidad no lucrativa no se integran entre los rendimientos gravados en su IS (art. 49.4 LF), en tanto el importe satisfecho por el colaborador es sólo parcialmente deducible en la base de su imposición personal (art. 68 LF). En el contrato de patrocinio las cantidades que percibe la entidad no lucrativa constituyen —cuando menos en principio— rendimientos gravados, como procedentes de una explotación económica (art. 50.1 LF), en tanto que el importe satisfecho por el patrocinador es expresivo de un gasto publicitario conforme a los criterios del PGC y, en consecuencia, resulta íntegramente deducible de su IS»³⁷.

Las fronteras entre los contratos de patrocinio publicitario y los convenios de colaboración no son, sin embargo, tan nítidas como a primera vista pudiera parecer: en ambos casos se da una ayuda a cambio de publicidad³⁸. El criterio que permite distinguir ambas figuras es que el patrocinio es un contrato bilateral y oneroso, en el que la ayuda económica es el precio de la actividad propia del patrocinado, mientras que en el mecenazgo hay un acto de liberalidad —como afirma L. Díez-Picazo—; a su juicio, la notoriedad o difu-

37 J. A. del Campo, *o. c.*, 454.

38 Una acepción genérica de patrocinio se atisba en la Resolución de los ministros de Cultura, comunitarios reunidos en el seno del Consejo, de 13 de noviembre de 1986 (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 320, de 13 de diciembre de 1986), que acuerdan alentar «i) El fomento del patrocinio empresarial de las actividades culturales en los Estados miembros de la Comunidad Europea, llamando la atención sobre el hecho de que el patrocinio es una actividad que redundará en beneficio de ambas partes, y contribuye a mejorar la actividad cultural y la actividad económica». Sobre los imprecisos perfiles del contrato de patrocinio en general, puede verse: L. Corredoira y Alfonso, 'Naturaleza jurídica del contrato de patrocinio', en *La Ley* 1990, 3, 970-976.

sión del mecenas —en nuestro caso la empresa colaboradora— no transforma la naturaleza del contrato³⁹.

El supuesto que regula el artículo 68 LFIF puede calificarse como donación modal, el *modus* consiste en destinar los bienes a determinadas actividades y difundir la donación efectuada por el colaborador, quien también puede realizar por sí mismo esta difusión⁴⁰. La asunción de la carga por el donatario no es contraprestación de la liberalidad que recibe, transformando la donación en un acto oneroso. Como dice el artículo 619 del Código Civil es también donación, «aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado». Al donatario, para que no deje de serlo, no se le debe imponer más que la doble obligación de hacer referida. Cuanto más se articulen y se compliquen las obligaciones del donatario, «más claramente nos encontramos ante la reciprocidad de las prestaciones contractuales y la onerosidad del contrato en cuestión»⁴¹. Será el examen del caso concreto la única forma de dilucidar el alcance de la carga que se impone al donatario para que pueda ser calificada o no de contraprestación y, en última instancia, la vía para poder calificar el acuerdo de las partes como contrato de patrocinio, regido por las reglas del contrato oneroso, o convenio de colaboración, al que se le aplican las reglas generales de la donación⁴². Según criterio reiterado de la jurisprudencia, la naturaleza de los contratos es la que resulte de su contenido, abstracción hecha de la denominación dada por las partes.

La Dirección General de Tributos (DGT) afronta la diferenciación entre el convenio de colaboración y el contrato de patrocinio, al hilo de las consultas recibidas sobre si aquéllos están o no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En la Resolución de 9 de marzo de 1999, el

39 Cf. L. Díez-Picazo, 'El contrato de esponsorización', en *Anuario de Derecho Civil* 47 (1994-II) 8.

40 Caracterizan este supuesto como donación modal: A. Jiménez Díaz, *o. c.*, 195; A. Martínez Lafuente, *Fundación y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Pamplona 1996, 169; E. Vicente Domínguez, *El contrato de esponsorización*, Madrid 1998, 93; C. Vattier Fuenzalida, 'Las nuevas liberalidades del mecenazgo', en *Anuario de Derecho Civil* 49 (1996-II) 1071. En contra: J. A. del Campo, *o. c.*, 372-375.

41 Contino-Nani, 'La sponsorizzazione culturale nella modellistica contrattuale', en *Sponsorizzazione e pubblicità*. Actas del Congreso de Parma, 1988, 43. Un resumen de los criterios diferenciadores entre una y otra figura, según la LFIF y la doctrina especializada, pueden verse en J. A. del Campo, *o. c.*, 455-458.

42 Cf. E. Vicente Domingo, *o. c.*, 95. C. Vattier Fuenzalida, art. cit., 1071, resalta las características más destacadas de los convenios de colaboración —a los que denomina de patrocinio empresarial en contraste con el patrocinio publicitario—: «el patrocinador no puede participar en los beneficios, el patrocinado sólo puede ser una entidad no lucrativa, su objeto debe ser una donación con carga, gravamen o modo, y no otra prestación; su régimen tributario es distinto —inexplicablemente—, menos favorable al contribuyente que el del patrocinio publicitario, dado que éste es un gasto de la explotación que se deduce en su integridad».

centro directivo cambió radicalmente el criterio afirmativo sostenido por la de 20 de marzo de 1996⁴³, y consideró que no están sujetos al IVA los convenios de colaboración por faltar en ellos dos de los elementos del hecho imponible: existencia de consumo gravable y onerosidad. Su decisión se apoya en los siguientes argumentos:

·El colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio. Es cierto que la difusión por escrito de su nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización de un Convenio de colaboración que no es otra que la realización de fines de interés general. *No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador.*

He aquí, pues, la diferencia entre estos convenios y el contrato de patrocinio publicitario —plenamente sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido—, cuya causa no es otra que la prestación de un servicio, consistente en publicitar, mediante precio, un determinado mensaje de una empresa. Para ésta es irrelevante el destino que la entidad sin fin lucrativo dé a las cantidades entregadas; lo que importa es el servicio publicitario prestado por esta última al permitir la utilización de su imagen. Por todo ello, las actividades de interés general de la entidad sin fin lucrativo no ofrecen al colaborador ninguna ventaja que pueda permitir considerarlo consumidor y no constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 6.1 de la Sexta Directiva.

Tras estos argumentos, la DGT concluye: «Teniendo en cuenta lo anterior, este centro directivo considera que no existe servicio alguno sujeto al Impuesto prestado al colaborador por una entidad sin fin lucrativo en el marco de tales Convenios, por lo que la *ayuda económica aportada no puede considerarse como contraprestación directa de servicio alguno. En efecto, tal ayuda se concede de forma esencialmente gratuita, sin que el compromiso de difusión de la identidad del colaborador pueda considerarse como constitutivo de ninguna transacción entre la entidad sin fin lucrativo y el colaborador, en la que la ayuda económica sea el precio o contravalor.*»

43 La Resolución de la DGT de 20 de marzo de 1996 utiliza los siguientes argumentos para resolver el tema en sentido afirmativo, manteniendo la equiparación tributaria entre el convenio de colaboración y el contrato de patrocinio: «1.º La actividad que desarrollan las fundaciones que suscriben convenios de colaboración en los términos previstos por el artículo 68 de la Ley 30/1994 consisten en difundir el nombre y la propia participación del colaborador, constituye una actividad publicitaria claramente encuadrada en las actividades que tienen carácter empresarial descritas en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; 2.º Ni la Ley reguladora del Impuesto ni la citada Ley 30/1994 prevén, en relación con dicho tributo, beneficio alguno que pueda afectar a las operaciones realizadas en el desarrollo de la actividad mencionada» (*Normacef*).

B) *Sujetos, objeto y efectos.*—Los convenios de colaboración deben concertarse entre las entidades previstas en el artículo 68. Por una parte, han de ser sujetos las fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos exigidos por la ley, así como las entidades incluidas en la disposición adicional sexta, decimoquinta y decimosexta, entre las que se encuentran la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español. No se contempla, pues, la posibilidad de concertar convenios de colaboración con las llamadas «entidades parcialmente exentas» enumeradas en el artículo 133 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con las confesiones religiosas que no tengan suscritos acuerdos con el Estado. Por otra parte, interviene el «colaborador», que es el que realiza la aportación, que será una entidad jurídica o persona física que tenga la condición de empresario o profesional. Se permite, pues, la colaboración tanto de empresas con personalidad jurídica y aquéllas otras de carácter individual; únicamente en cuanto al modo de computar el límite de las bonificaciones fiscales es relevante esta distinción, según veremos.

La aportación ha de consistir en una ayuda económica, la cual tiene un carácter finalista y se vincula a la realización de actividades que efectúan las entidades donatarias en cumplimiento de sus objetivos. Además, la ley dice que las entidades antes descritas «se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios». El último inciso ha sido entendido por algunos autores en el sentido de que la empresa colaboradora asume el compromiso de dar una ayuda de presente y no le permite obligarse a entregar un porcentaje de sus beneficios o ventas⁴⁴. De acuerdo con el tenor literal del artículo 68 nos parece más acertada la interpretación de que con esta fórmula «no se limita la forma de la ayuda, sino que se está poniendo a la empresa una barrera a la tentación de exigir cualquier otra contraprestación del donatario que no sea la difusión de la ayuda. La carga nunca puede ser una contraprestación»⁴⁵.

En cuanto al efectos de estos convenios, la LFIF declara que las cantidades satisfechas se consideran gastos deducibles para la determinación de la base imponible del colaborador, siempre que no excedan del 5 % de dicha base o del 0,5 ‰ del volumen de ventas, sin que la aplicación de este último porcentaje pueda determinar una base imponible negativa (art. 68.II).

44 En este sentido, A. Martínez Lafuente, *o. c.*, 210; C. Vattier Fuenzalida, *o. c.*, 1071.

45 E. Vicente Domingo, *o. c.*, 100.

Podrán acogerse a este beneficio tanto las personas físicas que desarrollan actividades empresariales o profesionales como las sociedades, pero el cálculo de 5 %, como hemos advertido, se hace de distinto modo según sean los impuestos afectados. En el primer caso, el cómputo del límite del 5 % se efectuará «sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida» (art. 68.IV). Por tanto, no se toma como parámetro la totalidad de la base imponible de aquél. En el caso de la empresa cuyo titular sea una sociedad, estará sujeta al Impuesto de Sociedades y la base se determinará en los términos previstos en los artículos 10 y siguientes de la Ley reguladora de dicho impuesto.

El límite de la deducción previsto para los convenios de colaboración es compatible para las sociedades con el previsto en la ley en sus artículos 63 —deducción por donaciones— y 70 —gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes—. Aunque nada se dice en la LFIF para las personas físicas, E. Giménez-Reyna y J. Zurdo opinan que la declaración genérica de compatibilidad, antes señalada, «alcanza a los sujetos que puedan disfrutarla, que son también los empresarios y profesionales individuales en régimen de estimación directa, lo que llevaría a extender la compatibilidad hasta con los donativos previstos en el artículo 59, para evitar discriminaciones con las sociedades»⁴⁶. Desde el punto de vista de la entidad receptora de las ayudas, las cantidades estarían exentas del Impuesto sobre Sociedades, tal como reconoce explícitamente el apartado 4 del artículo 49 LFIF.

C) *Contenido y cláusulas usuales. Especial referencia a los convenios de colaboración suscritos con la Iglesia Católica.*—Se puede constatar que entre las manifestaciones y acontecimientos elegidos para las acciones de mecenazgo figuran, con carácter preferente, los campos relacionados con el Patrimonio Histórico y, entre éstos, se han decantado por aquellas manifestaciones que tienen una mayor difusión y seguimiento por el público y un trato fiscal más favorable, por estar incluidos entre las actividades o programas prioritarios de mecenazgo. En particular, los convenios firmados con la Iglesia Católica por un número cada vez más elevado de empresas, han cristalizado en iniciativas importantes y han tenido por objeto principal la conservación, restauración y rehabilitación de edificios eclesiásticos comprendi-

⁴⁶ E. Giménez-Reyna - J. Zurdo, *o. c.*, 533. En este sentido, I. Olmos Vicente (ed.), *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Madrid 1998, 128; F. Escribano López, 'La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994', en *Quincena Fiscal* 19 (1995) 17.

dos en el Plan Nacional de Catedrales, definidos por las sucesivas Leyes de Presupuestos como programas prioritarios de mecenazgo a los efectos del artículo 67 LFIF.

La LFIF no realiza ninguna precisión sobre el contenido de convenios: se limita a exigir un «compromiso por escrito». No obstante, la experiencia enseña que todos ellos insertan habitualmente una serie de cláusulas «típicas», tales como:

1) Identificación de los *sujetos* que convienen, entre los que figuran las personas intervinientes que actúan en nombre de las instituciones que representan.

2) *Manifestaciones generales* relativas al acuerdo de las partes de firmar un convenio de colaboración para acometer actuaciones generales o más concretas, como pueden ser proyectos de iluminación de una determinada catedral, restauración de una talla o reparación de las sillerías de una iglesia, etc.⁴⁷.

3) *Obligaciones de la empresa*, que se concretan en la fijación *a priori* de la cuantía de la aportación y destino de la misma. La LFIF no determina cantidades mínimas para ostentar la cualidad de colaborador. La atribución patrimonial puede combinarse con otras prestaciones que pueda ofertar la empresa cuando tenga, por ejemplo, por actividad propia la producción de bienes necesarios para el desarrollo del objeto del convenio. Un supuesto ilustrativo de esta modalidad es el «Convenio de colaboración entre el Banco Bilbao Vizcaya (BBV) y la Conferencia Episcopal Española

47 A título de ejemplo, el 'Convenio de colaboración entre el Banco Bilbao Vizcaya y la Conferencia Episcopal Española para el desarrollo de actividades de interés cultural, histórico o artístico', de 19 de julio de 1995 (publicado en *Patrimonio Cultural. Documentación-Información*, Comisión Episcopal para el Patrimonio Cultural 23-24 [1996] 14-15) establece: «El presente convenio tiene como objeto establecer un marco de colaboración del BBV con la Iglesia Católica con la finalidad de conseguir la aportación de medios económicos a ésta para la realización de las actividades consistentes en la conservación, restauración o rehabilitación de las Catedrales Españolas integrantes del Patrimonio Histórico Español (estipulación 1.ª). En el Convenio entre la Conferencia Episcopal Española y la Fundación Endesa, ambas partes manifiestan: "Primero. Que tratando de poner en práctica el espíritu que ha inspirado el Plan Nacional de Catedrales y concurriendo en la idea de colaborar en la conservación de las mismas así como de otros templos, al entender que además de las obras necesarias para su restauración y conservación, su ornato aconseja llevar a cabo también su iluminación". Segundo. La Fundación Endesa, participando de este espíritu de colaboración desinteresada, ofrece su ayuda económica para la ejecución del Proyecto de Iluminación en las catedrales y templos españoles; Tercero. Por todo lo expuesto, ambas partes, acuerdan suscribir el presente Convenio". (*ibidem*, 29-30 [1999] 16). En la misma línea de apoyo a la conservación de las catedrales emprendida por algunas entidades bancarias se sitúan los convenios firmados por el BBV con las distintas diócesis para las restauraciones de las pinturas murales del claustro de la catedral de León, la capilla de Santiago en la catedral de Burgos, la rehabilitación del altar mayor de la catedral de Toledo o la reciente restauración de la capilla de San Sebastián de la catedral de Palencia.

para el desarrollo de actividades de interés cultural, histórico o artístico», de 19 de julio de 1995, por el que el BBV se compromete a realizar una donación anual de doscientos millones de pesetas y a promover, mediante campañas de difusión que estime oportunas, las donaciones de dinero de terceros a favor de la Iglesia Católica para que sean destinadas a las catedrales y a recibir materialmente los fondos correspondientes a estas donaciones a través de su red de oficinas y sucursales, mediante la creación de una cuenta especial a favor de la Conferencia Episcopal (estipulación 2.^a). En la misma línea, el convenio de colaboración entre Umas, Mutua de Seguros y el Cabildo de la Catedral de Burgos para la restauración de diversas obras artísticas de esta catedral, de 30 de octubre de 1996, prevé que la Mutua financiará la restauración de obras artísticas por un importe de 3.055.000 pesetas, al tiempo que incluirá dichos bienes muebles en la Póliza de Seguros que tiene suscrita la catedral (cláusulas 1.^a y 2.^a)⁴⁸.

4) *La entidad donataria se obliga* a destinar las cantidades que obtenga a consecuencia del convenio para la realización de aquellas actividades que sean objeto del mismo y a difundir la participación del colaborador, el cual puede decidir cómo debe publicitarse el mensaje pero no podrá entrometerse en la actividad principal del donatario. En los convenios aparecen fórmulas muy variadas respecto a las condiciones de difusión: frecuencia, medios en que aparecerá, texto a incorporar, signos de identificación, placas conmemorativas, etc.⁴⁹. A cambio de la ayuda económica recibida, la empresa obtiene un cierto reconocimiento que está limitado al hecho de dar a conocer la ayuda. La publicidad obtenida con la difusión de la ayuda no alcanza a ser una auténtica contraprestación, atendiendo al carácter de donación modal que tienen las aportaciones. Se difunde, por consiguiente, la cualidad del donante, la cantidad donada, pero «no debería poderse publicitar los bienes o los servicios que la misma ofrece al público, si bien esto es algo que se debe deducir *a contrario* porque la contraprestación se limita a la difusión de la ayuda»⁵⁰.

48 *Boletín Eclesiástico del Arzobispado de Burgos* 140 (1996) 885-886. En la misma línea, la multinacional Rhône Poulenc no sólo se ha comprometido a la financiación necesaria para la restauración de la Escalera Dorada de Gil de Siloé de la catedral de Burgos, sino que también va a aportar innovaciones tecnológicas y productos desarrollados por sus equipos de investigación que se utilizarán «dentro de lo posible en la rehabilitación...».

49 A título de ejemplo, en el Convenio de colaboración entre el Grupo Winterthur y el Cabildo de la Catedral de Burgos para la restauración de la capilla de San Nicolás de esta catedral, de 25 de abril de 1996, prevé: «El Cabildo de la catedral de Burgos autoriza al Grupo Winterthur, si lo considera oportuno, hacer uso publicitario del presente Convenio, así como instalar paneles publicitarios o similares, hacer fotografías y vídeos antes, durante y al finalizar los trabajos de restauración de la capilla de San Nicolás, pudiendo dar la publicidad que estime conveniente» (Cláusula 3.^a) (*Boletín Oficial del Arzobispado de Burgos* 140 [1996] 440-441).

50 E. Vicente Domingo, *o. c.*, 99.

El compromiso del donatario, como ya hemos advertido, no podrá consistir en la cesión al donante de derechos de participación en ventas o beneficios obtenidos con la actividad desarrollada. La cláusula de participación suele ser habitual en la sponsorship cultural artística, de modo que una vez que se ha rehabilitado el bien o se ha celebrado el concierto, los beneficios que se generan por la venta de publicaciones, entradas, etc., se compar-ten por el espónsor. Este tipo de pactos son, a juicio de E. Vicente Domingo, claves a la hora de delimitar la gratuidad u onerosidad del negocio celebra-do: «no será en ningún caso, mecenazgo sino sponsorship, no será dona-ción sino sponsorship, el contrato en el que además de la facultad que se reserva el espónsor, de dar publicidad al acuerdo, se le deban por cual-quiera de las fórmulas contempladas, prestaciones del sponsorizado, que equilibren el contenido del negocio»⁵¹.

La naturaleza de los convenios de colaboración empresarial privan de sentido a los pactos de exclusiva, que son frecuentes, en cambio, en los contratos de sponsorship, y que consisten en prohibir al sponsorizado a que celebre otros acuerdos de esta clase mientras está vigente el contrato inicial, a fin de evitar que mantenga relaciones de patrocinio publicitario con otras empresas. Por las mismas razones, el hecho de haber firmado un convenio de colaboración no otorga ningún derecho de prioridad o de pre-ferencia al mecenas a renovarlo frente a otras empresas, para garantizar la continuidad de la imagen proyectada.

Por último, tanto el incumplimiento de la obligación de difusión de la participación o la infracción sustancial de otras condiciones pactadas en el contrato constituye causa de revocación por incumplimiento de las cargas de conformidad con lo prevenido en el artículo 647 del Código Civil⁵². A. Martínez Lafuente entiende que en el caso de incumplimiento de la obli-gación de difusión, «el colaborador siempre tendrá derecho a la deducción que contemplan los artículos 59 y 63 LFIF, pues seguimos estando en pre-sencia de donativos a favor de Entidades no lucrativas para el cumplimiento de sus fines»⁵³.

D) *Valoración de los convenios de colaboración.*—La introducción de la figura de la colaboración empresarial —claro exponente de la interacción entre cultura, economía y mundo empresarial—, puede valorarse positiva-

51 *Ibidem*, 123.

52 J. Camarasa Carrillo analiza las consecuencias de la consideración de los convenios de cola-boración como contratos de donación con causa onerosa (*Régimen e tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos*, Madrid 1998, 128-129).

53 A. Martínez Lafuente, *o. c.*, 211, nota 292.

mente aunque con ciertas prevenciones. Frente a las donaciones puras y simples que contemplan los artículos 59 y 63 LFIF, los convenios reportan la contrapartida de la difusión del nombre de la empresa colaboradora unido al de la entidad sin fin de lucro. Esto encaja más en una concepción moderna del mecenazgo, a pesar de que el límite de la deducción sea menor que el de las donaciones. La aplicación del convenio será más interesante sobre todo para empresarios y profesionales que sean personas físicas, porque mientras las donaciones desinteresadas sólo tienen derecho a una deducción en la cuota, la aplicación del convenio les permitirá deducir directamente de la base imponible.

Las objeciones a estos convenios giran en torno a los límites establecidos por la ley para practicar la deducción. En ocasiones, como destaca A. Jiménez Díaz, es demasiado estrecho y restringe excesivamente las posibilidades de actuación de la empresa: «por lo que se refiere en concreto al límite del 0,5 ‰ sobre el volumen de ventas que la ley ofrece alternativamente, el mismo se halla muy lejos del que marca la legislación francesa, puesto que el artículo 238 bis del Código General de Impuestos —en la redacción dada por la Ley de 23 de julio de 1987— determina para supuestos similares un límite que se sitúa en el 2 o 3 ‰ sobre el volumen de ventas, según los casos»⁵⁴.

Ciertamente, la fiscalidad no es la única razón de la filantropía: la mejora de la imagen corporativa, la publicidad, la satisfacción de servir a la comunidad, son factores también relevantes para colaborar. En las conclusiones del primer estudio sobre el patrocinio empresarial de la cultura en España que realizó Andersen Consulting en 1991 por encargo del Ministerio de Cultura⁵⁵ se ponía de relieve que el mecenazgo, entendido como acciones de apoyo a la cultura sin buscar contraprestaciones, prácticamente no existía, el altruismo casi no motiva a la empresa; tanto internamente como de cara a sus accionistas, se exige que las acciones de patrocinio produzcan beneficios, aunque sean a largo plazo y de difícil cuantificación. Una mejora en las medidas fiscales es el factor que más incitaría a las empresas —según

54 A. Jiménez Díaz, *o. c.*, 244-245. La enmienda núm. 149 al Proyecto de LFIF presentada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Catalán tenía como finalidad elevar los límites de la deducción que contempla el art. 68, al 10 ‰ de la base imponible o al 1 ‰ del volumen de ventas. La enmienda núm. 285 en el Senado del Grupo Parlamentario Popular proponía la modificación del artículo 68 en la misma línea que la anterior. Ambas enmiendas fueron rechazadas. Las críticas a las diferencias que se observan en el tratamiento fiscal más ventajoso de los donativos que no vienen acompañados de una finalidad de difusión pueden quedar atemperadas por el efecto publicitario que tiene la difusión de la aplicación de la ayuda económica a la realización de fines de interés general.

55 Las conclusiones principales de este estudio se recogen en el volumen editado por el Ministerio de Cultura: *El patrocinio empresarial de la cultura en España*, Madrid 1992.

este estudio— a aumentar el nivel de patrocinio cultural. Esta conclusión se puede hacer extensiva como factor que contribuya a desarrollar las actuaciones de colaboración empresarial recogidas en este capítulo. El marco fiscal previsto en la LFIF para dinamizar la inversión de entidades financieras y empresariales no ha satisfecho las expectativas creadas en torno a esta Ley en los distintos sectores sociales, como se ha puesto de relieve en la crítica generalizada de los autores que se han ocupado del tema. Es cierto que se ha avanzado respecto a la situación anterior a 1994, pero sería deseable que la reforma de la LFIF prometida por la fuerza política hoy en el gobierno, cuando estaba en la oposición y reiterada durante la última campaña electoral, sea una realidad ⁵⁶.

10. *Adquisición de obras para oferta de donación*

El artículo 69 regula la figura de la adquisición de obras de arte para oferta de donación, inspirada en la Ley Francesa de Mecenazgo, de 25 de julio de 1987, y consiste en considerar partida deducible de la base imponible del Impuesto de Sociedades o del IRPF, en el caso de empresarios o profesionales en régimen de estimación directa, el valor de la adquisición de aquellas obras de arte, adquiridas para ser donadas al Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones locales, las Universidades Públicas, el Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, los entes públicos y organismos autónomos administrativos determinados reglamentariamente, y las entidades a que se refiere el capítulo I del título II de esta ley, que sean aceptadas por estas entidades». El objeto de la donación ha de ser una obra de arte y para poder disfrutar de la deducción fiscal la oferta de donación se ha de efectuar de acuerdo con los requisitos y condiciones que prevé el artículo 69 ⁵⁷.

Los sujetos que pueden intervenir en estas operaciones son, de un lado, el adquirente-donante que puede ser una persona jurídica sujeta al Impuesto sobre Sociedades o un empresario o profesional acogido al régi-

56 J. L. Álvarez Álvarez sugiere que esta reforma debería de incluir una norma especial para el Patrimonio Cultural de la Iglesia, que incitara a colaborar de forma especial en su conservación ('El ordenamiento español: medidas de fomento, régimen fiscal y consecuencias económicas y fiscales atinentes al patrimonio cultural de la Iglesia', en *Estudios Eclesiásticos*, 71 [1996] 575).

57 La figura resulta un tanto extraña, -no se ve muy bien —afirma J. Arias Velasco, *o. c.*, 116-117—, cuál puede ser la finalidad de adquirir obras de arte y comprometerse a donarlas en el plazo máximo de cinco años, con la obligación de mantenerlas disponibles mientras tanto para exhibición o investigación, cuando, por el mismo precio, se puede hacer la donación y obtener los beneficios fiscales inmediatamente.

men de estimación directa en el IRPF; de otro, puede ser donatario cualquiera de la entidades públicas que se definen en el artículo 69 así como las fundaciones y asociaciones de utilidad pública a que se refiere la LFIF. De ello se deduce que no pueden tener cabida otros organismo o entidades, lo cual supone una restricción respecto a los sujetos receptores de las obras de arte carente de justificación. Esta limitación no es congruente con otros preceptos de la LFIF. La disposición adicional sexta reconoce a las confesiones religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, la aplicación del régimen previsto en los artículos 59 a 68. No alcanza, pues, a otras actuaciones de colaboración empresarial como la prevista en el citado artículo 69. Esta omisión —a juicio de I. Martín Dégano— carece de fundamento y puede corregirse «al entender que se debe a un descuido del legislador que debe quedar subsanado mediante su integración, dado que en los otros dos capítulos del título II si que se contempla su aplicación a las confesiones»⁵⁸. En efecto, no tiene sentido que en virtud de los artículos 59.1 y 63.1a) a los que se remite la citada disposición adicional, se admita la deducción fiscal por la donación pura y simple de obras de arte a favor de las confesiones religiosas y que, sin embargo, no se pueda convenir una oferta de donación destinada a estos sujetos en los términos en que se pronuncia el artículo 69 LFIF.

11. *Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes*

El último de los incentivos de la LFIF es el contemplado en el artículo 70, que permite a los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades y a los empresarios y profesionales sometidos al IRPF en régimen de estimación directa, deducir de la base imponible las cantidades empleadas por los mismos en «la realización de actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o de cualesquiera otros de interés general de naturaleza análoga, en las condiciones que se determinen reglamentariamente» así como aquellas actividades «de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, vídeos y fonogramas», también en las condiciones que se desarrollen reglamentariamente⁵⁹.

58 I. Martín Dégano, *o. c.*, 73-74, nota 3. En todo caso —continúa este autor—, «en virtud de lo previsto en el artículo IV.2 del AAE, el artículo 69 de la LF será aplicable a las entidades "mayores" de la Iglesia católica».

59 *Vid.* los artículos 5.º, 6.º y 7.º del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, que desarrollan el procedimiento previsto para la deducción de los gastos realizados en actividades de interés general.

La nota distintiva de este incentivo estriba en que el acontecimiento puede estar organizado por la propia empresa, lo que marca la diferencia con otras figuras previstas en la ley, en las cuales las personas o entidades colaboradoras se limitan a aportar su colaboración en metálico o en especie para actividades ya programadas y efectuadas por otros, pero sin realizar por sí mismas ninguna actividad de interés general. Esta forma de mecenazgo realizada al margen de toda entidad sin fin de lucro, en la que la propia empresa es el vehículo o motor que impulsa los eventos, obteniendo como contrapartida el reconocimiento público derivado de la organización del acontecimiento, puede ser una indudable ayuda para la promoción del Patrimonio Histórico.

Los incentivos fiscales consisten en diversas deducciones de la base imponible del correspondiente impuesto, con los mismos límites que se prevén para la colaboración empresarial del artículo 68; en el caso de las sociedades el límite es compatible con el previsto en este artículo 68 y con el 63 de la ley.

La objeción que se puede realizar a este tipo de mecenazgo es que es posible que se oriente excesivamente hacia actuaciones demasiado vinculadas a los intereses comerciales de la empresa y que sean inconexas en el sentido de que resulte difícil asegurar la continuidad en el desarrollo de las actuaciones de interés general, pues se realizan al margen de las instituciones dedicadas a ello. Ésta ha sido la experiencia habida en Japón, donde las primeras manifestaciones de mecenazgo empresarial han tenido un tono superficial y excesivamente promocional y publicitario, lo que ha conducido a considerar la necesidad de encontrar fórmulas alternativas capaces de ofrecer un mecenazgo de mayor calidad y más afecto a los intereses generales, tomando como paradigma los modelos occidentales⁶⁰. Los incentivos fiscales pueden servir para dirigir esas acciones hacia ámbitos más oportunos y que pueden potenciarse a través de las denominadas actividades y programas prioritarios de mecenazgo (art. 67).

Isabel Aldanondo

Universidad Autónoma de Madrid

60 Cf. A. Jiménez Díaz, *o. c.*, 179.