



---

# RETOS ACTUALES DE LA NECESARIA REFORMA DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN ESPAÑA (\*)

---

Laura Soto Bernabeu (\*\*)

Profesora Ayudante Doctora  
Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Miguel Hernández de Elche

*Recibido:* Mayo, 2022

*Aceptado:* Junio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.22.4.6>

## RESUMEN

Este trabajo tiene por objeto realizar un análisis de los retos a los que se enfrenta el legislador español ante la necesaria (y eternamente pendiente) reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo. Para ello, comenzaremos señalando la importancia de adaptar la normativa en vigor a las actuales formas de mecenazgo. Posteriormente, nos centraremos en la imprescindible modificación de la normativa estatal tras los diferentes pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo sobre la vulneración de la libre circulación de capitales por las regulaciones sobre los incentivos fiscales al mecenazgo aprobadas por diferentes Estados miembros. Para terminar, examinaremos las diferentes normativas autonómicas sobre esta cuestión y explicaremos los motivos por los que estas pueden suponer una restricción a la libre circulación de capitales en la Unión Europea y al principio de igualdad en materia tributaria reconocido en la Constitución española.

*Palabras clave:* mecenazgo, *crowdfunding*, donaciones transfronterizas, libre circulación de capitales, principio de igualdad en materia tributaria.

---

(\*) Esta publicación es parte del Proyecto de I+D+i PID2019-109167RB-I00, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033, cuyas investigadoras principales son la Dra. Eva Aliaga Agulló y la Dra. Paula Vicente-Arche Coloma.

(\*\*) La autora puede ser contactada en [lsoto@umh.es](mailto:lsoto@umh.es), telf. 966 65 88 85. Departamento de Estudios Económicos y Financieros, Área de Derecho Financiero y Tributario (Universidad Miguel Hernández de Elche) en Avenida de la Universidad S/N, Edificio La Galia, Despacho 2.8 (CP 03202 – Elche, Alicante).

# CURRENT CHALLENGES OF THE NECESSARY REFORM OF TAX INCENTIVES FOR PHILANTHROPY IN SPAIN

---

Laura Soto Bernabeu

## ***ABSTRACT***

This paper is aimed to analyse the different challenges that Spanish legislator faces with regard to the necessary (and still pending) reform of tax incentives applicable to philanthropy. Firstly, we will focus on the need to adapt the national legislation to current ways of giving. Later, we explain the importance of adapting our legislation to the later judgements of the Court of Justice of the European Union on the abovementioned topic. In these judgements the Court has declared the restriction of the free movement of capitals by different member States' legislations which were not applicable to cross-border giving. To conclude, we describe the situation derived from the different regional norms approved in this regard. Then, we explain why these laws could be considered a restriction to the free movement of capitals in the European Union and to the right to equal treatment in tax matters recognised in the Spanish Constitution.

*Keywords:* philanthropy, crowdfunding, transnational giving, free movement of capital, equal treatment in tax matters.

## SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO GENERAL. 2. LAS RECOMENDACIONES DE LA OCDE SOBRE LA NECESIDAD DE ADOPTAR UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL EN LA APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES A LA FILANTROPIA. 3. LOS PRINCIPALES RETOS DE LA ETERNAMENTE PENDIENTE REFORMA DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN. 3.1. Actualización, mejora y adaptación de la normativa a las actuales formas de mecenazgo. 3.2. La importancia de adaptar la normativa nacional aplicable a las donaciones transfronterizas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. 3.2.1. *La vulneración de la libre circulación de capitales por diversas normativas reguladoras de los incentivos fiscales al mecenazgo de los Estados miembros.* 3.2.2. *Las modificaciones introducidas en la normativa estatal al hilo de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.* 3.2.3. *La necesidad de adaptar las normativas autonómicas a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Constitucional.* 4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

## 1. PLANTEAMIENTO GENERAL

La aprobación y posterior publicación en el Boletín Oficial del Estado de la Ley 14/2021, de 11 de octubre (1), ha vuelto a poner de manifiesto la necesaria (y todavía pendiente) reforma del régimen jurídico aplicable a los incentivos fiscales al mecenazgo en España (2). Mediante esta Ley, por fin, se modifica el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (3), con el propósito de adecuar la normativa española a las exigencias

---

(1) Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019.

(2) Sobre este aspecto resulta imprescindible hacer referencia al *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* elaborado por el Comité de personas expertas creado por la Ministra de Hacienda y publicado a principios de 2022. En el capítulo III relativo a la imposición societaria se realizan una serie de propuestas al respecto, como la importancia de mantener la deducción por donativos, la necesidad de permitir que las empresas que desarrollen actuaciones de mecenazgo puedan obtener un retorno de sus donaciones y de evaluar la eficiencia y el grado de consecución de los objetivos propuestos respecto del incentivo fiscal asociado a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Por su parte, en el capítulo IV sobre economía digitalizada y actividades emergentes se incluyen ciertas propuestas sobre el fomento del emprendimiento, la innovación y actividades emergentes. Entre ellas, se recogen una serie de recomendaciones en relación al *crowdfunding*. Se puede acceder al texto completo del Libro en el siguiente enlace: [[https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf)] (Acceso el 10 de mayo de 2022).

(3) Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

del Derecho comunitario al hilo de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) al respecto (4).

Sin embargo, como tendremos ocasión de comprobar a lo largo del presente trabajo, esta última reforma vuelve a resultar insuficiente (Martín Rodríguez, 2015: 2), no solo para adecuar la normativa española a las actuales formas de mecenazgo, sino también para cumplir el propósito principal para el que parece haber sido llevada a cabo y que no es otro que permitir la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo y, por tanto, aplicar los incentivos fiscales en ella reconocidos a las entidades no residentes en territorio español de conformidad con las exigencias de la libre circulación de capitales reconocida en los artículos 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

A pesar de las opiniones contrarias a la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo a las entidades extranjeras basadas en la idea de que las actividades de interés general desarrolladas por las mismas fuera de nuestro territorio no suponen una correlativa disminución del gasto público (Pedreira Menéndez, 2015: 8), a día de hoy, no pueden negarse los efectos de la globalización en las actividades desarrolladas por el denominado tercer sector, ni tampoco la existencia de lo que se ha bautizado como el “bienestar público europeo” (Martínez Bárbara, 2019: 11).

Con el propósito de eliminar las fronteras para los donantes y para las actuaciones de las entidades sin fines lucrativos en la Unión Europea, en el año 2012 se presentó la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se pretendía aprobar el Estatuto de la Fundación Europea (5). Dicha iniciativa consistía en crear una forma jurídica europea de carácter opcional para las fundaciones que desarrollasen sus actividades en, al menos, un Estado miembro.

Es decir, no se preveía reemplazar a las figuras reconocidas en las legislaciones internas, ni que esta supusiera una vía para la armonización legal. En concreto, la figura de la fundación europea estaba llamada a “convivir” con las legislaciones nacionales, con el propósito de reducir las dificultades derivadas de la existencia de múltiples regímenes aplicables al mecenazgo en el mercado único y, con ello, las cargas administrativas derivadas del cumplimiento de los requisitos necesarios para que estos resultasen de aplicación (López Ribas, 2014: 254).

Esta propuesta fue retirada finalmente en el año 2015 ante la falta de consenso de los Estados miembros. No obstante, su fracaso, unido a las dificultades a las que se enfrentan las entidades sin fines lucrativos que realizan sus actividades en varias jurisdicciones por la aplicación de las diferentes normativas nacionales en vigor, son los elementos

---

(4) Pueden consultarse, a modo de ejemplo, la STJUE de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C- 386/04), la STJUE de 27 de enero de 2009 (Asunto C-318/07), la STJUE de 10 de febrero de 2011 (Asunto C-25/10) o la STJUE de 16 de junio de 2011 (Asunto C-10/10). Más recientemente, la STJUE de 18 de junio de 2020 (Asunto C-78/18) ha declarado que se produce una restricción a la libre circulación de capitales cuando una normativa nacional impone obligaciones de registro, de declaración y de publicidad a ciertas organizaciones que reciben directa o indirectamente ayuda del extranjero, cuyo incumplimiento da lugar a la imposición de determinadas sanciones.

(5) COM (2012) 35 final.

que nos permiten volver a poner de manifiesto la necesidad de que, ante problemas globales, se traten de alcanzar soluciones globales.

En este sentido se ha pronunciado la OCDE en su documento *Taxation and Philanthropy*, publicado en el año 2020. En él se realiza un repaso de los incentivos fiscales a la filantropía en vigor en varios países miembros de esta organización internacional y otros Estados participantes, haciendo hincapié en la escasa información publicada respecto del alcance internacional de la participación privada en actividades de interés general. A pesar de ello, los datos analizados a lo largo del informe permiten a la OCDE concluir que la filantropía transfronteriza es un fenómeno que está creciendo (6).

A pesar de que en la mayoría de los países participantes en el estudio se establece un régimen de incentivos fiscales al mecenazgo, gran parte de ellos permanecen o han permanecido inalterados a lo largo de los años, sin adaptación a los cambios económicos y sociales acontecidos. Por ello, la OCDE defiende que todavía queda mucho por hacer en relación a la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo y, más en concreto, en relación a los aspectos transfronterizos de los mismos.

Para servir a tal propósito, la OCDE presenta una serie de recomendaciones que serán analizadas en el apartado segundo de este trabajo, observando, para ello, las diferencias entre las legislaciones de los Estados miembros de la Unión Europea y de los terceros Estados, como resultado de la jurisprudencia del TJUE que analizaremos en el apartado tercero del presente estudio.

Entre dichas situaciones de cambio, resulta indudable que la COVID-19 ha supuesto una de las mayores crisis sanitarias de los últimos tiempos, con graves implicaciones económicas y sociales a nivel mundial. Según el Barómetro de entidades no lucrativas elaborado de forma conjunta por la Fundación Deloitte, la Asociación Española de *Fundraising* y la Fundación Lealtad, la pandemia ha tenido un impacto considerable en el nivel de ingresos de las entidades sin fines lucrativos que componen la muestra (189 entidades con sede en nuestro país).

Todavía en el año 2021, más del 50% de las entidades sin fines lucrativos que participaron en el estudio preveían una reducción en sus ingresos. Sin embargo, al mismo tiempo, un 42% de las entidades pronosticaba un aumento en el nivel de gastos, sobre todo, en ámbitos como la alimentación, el medio ambiente o la salud, lo que pone de manifiesto la importancia del tercer sector en la satisfacción del interés general (7).

Por todo lo expuesto, creemos que es el momento de volver a llamar la atención sobre la necesidad de llevar a cabo una reforma más profunda del régimen de incentivos fiscales al mecenazgo en España, en concreto, de la Ley 49/2002 aplicable en las Comuni-

---

(6) OCDE (2020): *Taxation and Philanthropy*, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, Paris: 33 [Disponible en: <https://doi.org/10.1787/df434a77-en>] (Acceso el 10 de mayo de 2022).

(7) Fundación Deloitte, Asociación Española de *Fundraising*, Fundación Lealtad (2021): *Barómetro entidades no lucrativas*, Segunda Edición: 14 [Disponible en: <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/about-deloitte/articles/barometro-de-entidades-no-lucrativas.htm>] (Acceso el 10 de mayo de 2022).

dades Autónomas de régimen común. Esta reforma debería abarcar la adaptación de la normativa a las actuales formas de filantropía y a las exigencias de la libre circulación de capitales en línea con la reiterada jurisprudencia del TJUE en relación al tratamiento fiscal de las donaciones transfronterizas.

## **2. LAS RECOMENDACIONES DE LA OCDE SOBRE LA NECESIDAD DE ADOPTAR UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL EN LA APLICACIÓN LOS BENEFICIOS FISCALES A LA FILANTROPÍA**

Uno de los primeros y principales problemas a los que se enfrentan los legisladores nacionales a la hora de establecer el régimen jurídico de los beneficios fiscales a la filantropía transfronteriza es la ausencia de una definición universalmente aceptada (OCDE, 2020: 11). A pesar de ello, señala la OCDE que existen ciertos conceptos que aparecen de manera recurrente en las definiciones elaboradas por los legisladores en los diferentes ordenamientos jurídicos. Por ejemplo, resulta común la referencia al carácter voluntario de la aportación, a la generosidad y la preocupación por el resto como elementos catalizadores de dicha actuación o, también, la relación entre la aplicación de fondos privados para lograr propósitos públicos. En este sentido, en el artículo 1 de la Ley 49/2002, el legislador español define el mecenazgo como la participación privada en la realización de actividades de interés general.

A la hora de diseñar el régimen de los incentivos fiscales al mecenazgo, la OCDE considera fundamental que su configuración resulte coherente con la política social y económica del país. Junto a ello, defiende que el mismo debería servir al fin específico de incentivar las donaciones y aportaciones, tratando así de contribuir a una mayor realización de actividades de interés general, supongan o no éstas una correlativa disminución del gasto público. Sin embargo, resulta inevitable tomar en consideración los argumentos en contra de la introducción de beneficios fiscales a la filantropía, tales como la reducción de los ingresos públicos, los elevados costes de cumplimiento de la normativa en vigor por parte de las entidades beneficiarias o las posibilidades de abuso por las entidades sin fines lucrativos, lo que hace necesaria la implementación de controles administrativos e internos.

Por ello, en el informe se explica que resulta fundamental encontrar el necesario equilibrio entre diseñar un sistema que resulte ajustado a la realidad del tercer sector y que, al mismo tiempo, consiga reducir la complejidad en la aplicación de las diferentes legislaciones nacionales. Para conseguir dicho propósito, esta organización internacional realiza una serie de recomendaciones, algunas de las cuales iremos haciendo referencia a la vez que realizamos un breve análisis del régimen establecido en la Ley 49/2002.

El primer grupo de recomendaciones van referidas a los incentivos fiscales que resultan de aplicación a los donantes y aportantes. En la mayoría de los países de la muestra, estos incentivos se configuran como una reducción en la base imponible del correspondiente impuesto sobre la renta. Sin embargo, debido a que la configuración como reducción en la base imponible conlleva un mayor beneficio fiscal para los contribuyentes que más aportan, la OCDE recomienda que los Estados opten por modificar su legislación y aplicar un sistema de deducción en la cuota. De este modo, concluye que se garantizaría que el beneficio fiscal es proporcional a las donaciones u aportaciones, sin que éste sea

mayor o menor en función del tipo de gravamen aplicable (Casanellas Chuecos, 2016: 59-50).

Este es el método que se introdujo, con carácter general, en el régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones en nuestro ordenamiento jurídico (8). Concretamente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se prevé la posibilidad de deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente un porcentaje del 80% para los primeros 150€ donados y un 35% para el resto de la base. En caso de que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a la deducción en favor de una misma entidad, por un importe igual o superior al del ejercicio inmediatamente anterior, el porcentaje de deducción aumenta hasta el 40% (9).

Por su parte, en relación al Impuesto sobre Sociedades se determina que los sujetos pasivos tendrán el derecho de deducir de la cuota íntegra el 35% de la base de la correspondiente deducción (10). Igualmente, en este impuesto se estimula la realización de donaciones a una misma entidad en años sucesivos mediante la aplicación de un porcentaje de deducción del 40%, en las mismas condiciones que para los donantes personas físicas (11).

Por último, en relación al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el caso de que el contribuyente opere en territorio español sin establecimiento permanente podrá aplicar el régimen de incentivos fiscales previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cuando opere con establecimiento permanente en nuestro territorio, resultarán de aplicación las previsiones recogidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (12).

La siguiente recomendación a la que nos vamos a referir es la relativa al establecimiento de un límite máximo al importe de la deducción aplicable a los donantes y aportantes por los donativos y demás aportaciones, con el propósito de reducir el impacto del régimen de incentivos fiscales al mecenazgo en los ingresos públicos. En las distintas jurisdicciones que forman parte de la muestra objeto del análisis de la OCDE se establecen dos tipos de límites a la deducción, optando en algunos casos por una cuantía fija y en otros por un porcentaje. Sobre este aspecto, la OCDE considera que la introducción de un límite porcentual en la deducción supone una equiparación en los efectos del mismo para todo tipo de donantes.

En la normativa española, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades se establece un límite máximo al importe de la deducción. En la normativa reguladora de los incentivos fiscales al mecenazgo en

---

(8) Artículos 19 a 21 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

(9) Artículo 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

(10) En este punto, debe tomarse en consideración la incidencia que puede tener la introducción de la tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades para grandes empresas. Para un análisis en mayor profundidad puede consultarse Blázquez Lidoy (2022): 23 y ss.

(11) Artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

(12) Artículo 21 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

el Impuesto sobre la Renta se determina que la base de la deducción aplicable se computará a los efectos del límite previsto en el artículo 69.1 de la Ley del citado impuesto. En dicho artículo se establece como límite que la base de ciertas deducciones, como las aplicables sobre donativos y otras aportaciones o las relativas a actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, no puede superar el 10% de la base liquidable del contribuyente para cada una de ellas.

En el Impuesto sobre Sociedades se establece igualmente un límite a la deducción del 10% de la base imponible del contribuyente en el correspondiente período impositivo. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede en los supuestos en los que el donante o aportante sea una persona física, las cantidades que excedan de ese límite y, por tanto, no puedan ser objeto de deducción en dicho período, podrán aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Para concluir con las recomendaciones realizadas por la OCDE en relación a la configuración de los beneficios fiscales aplicables a los donantes, debemos hacer referencia a una iniciativa que, a pesar de que no constituye en sí misma un incentivo fiscal, creemos que sí puede suponer un estímulo a la colaboración privada en la financiación de actividades de interés general. Explica la OCDE que existen ciertos países en los que se ha introducido la posibilidad de que, al realizar la declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente, el contribuyente pueda destinar un porcentaje de su cuota tributaria a realizar una aportación a una entidad sin fines lucrativos.

Como bien se indica, este tipo de previsiones no constituyen realmente un incentivo fiscal a la filantropía, sino simplemente una medida que trata de fomentar la participación privada en actividades de interés público. Generalmente, se articulan a través de un listado de entidades que es proporcionado por la Administración tributaria en el momento de realizar la declaración.

Dentro de los participantes en el estudio de la OCDE, cuentan con un esquema de esas características países como Rumania, Eslovenia, Portugal, Hungría, Italia, Lituania y Eslovaquia. En algunos casos como en Hungría, Lituania y Eslovaquia son utilizados como único recurso para incentivar la filantropía, mientras que en Eslovenia y Portugal son utilizados como complemento al régimen de incentivos fiscales al mecenazgo.

En nuestro país, a día de hoy, existe la posibilidad de que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas destinen un porcentaje de su cuota tributaria a colaborar con el sostenimiento económico de la Iglesia católica y/o a otros fines de interés social. Por su parte, en el Impuesto sobre Sociedades únicamente se recoge la posibilidad de contribuir al sostenimiento de otros fines de interés social (13).

---

(13) Véase a este respecto la Resolución de 12 de noviembre de 2021, de la Secretaría de Estado de Derechos Sociales, por la que se publica el Acuerdo del Consejo Territorial de Servicios Sociales y del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, por el que se autoriza la distribución territorial entre las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla, del crédito destinado a subvencionar programas de interés general considerados de interés social con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, para el año 2021.

En este sentido, consideramos que, introducir en nuestro ordenamiento la posibilidad de que sean los propios contribuyentes de ambos impuestos quienes decidan a qué fines de interés social destinan un porcentaje de su cuota íntegra, podría suponer una medida de estímulo a la participación privada en la financiación de actividades de interés general. Junto ello, en línea con lo señalado por la OCDE, creemos que serviría para crear una mayor conciencia social sobre la importancia de la filantropía.

En relación al régimen fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos, creemos que deben ser resaltadas dos de las recomendaciones efectuadas por la OCDE. La primera de ellas se refiere a la propia configuración del régimen fiscal especial. Sobre este aspecto, a modo de introducción, esta organización internacional explica que, a grandes rasgos, existen dos opciones para ello. Por un lado, la exención total de las rentas obtenidas por la entidad sin fines lucrativos o la exención parcial de ciertos tipos de rentas en función de su conexión con el fin de interés general que ésta persigue. Por otro, la sujeción a imposición de la totalidad de las rentas obtenidas por la entidad, con la posibilidad de reducir de la base imponible con las cantidades reinvertidas en la satisfacción de los fines de interés general a los que sirve.

La mayoría de las jurisdicciones que forman parte del estudio han optado por el régimen de exención parcial, señalando la OCDE que constituye la opción más acertada. En estos supuestos, no debe perderse de vista que la exención total de las explotaciones económicas de las entidades sin fines lucrativos, sin tomar en consideración el objetivo o finalidad específica que persiguen, podría suponer un agravio comparativo frente a las entidades con ánimo de lucro que desarrollan las mismas actividades. Por ello, a efectos de determinar qué rentas o explotaciones se encuentran exentas, esta organización defiende que se deben establecer determinados requisitos, tales como que las actividades se desarrollen en cumplimiento de su finalidad o propósito principal o que las rentas obtenidas en dichas explotaciones económicas se reinviertan en actuaciones encaminadas a la consecución de tales fines o propósitos.

La normativa reguladora del régimen especial de las entidades sin fines lucrativos en España establece la exención de determinadas rentas y ciertas explotaciones económicas en el Impuesto sobre Sociedades (14). Así, en la base imponible del Impuesto solamente se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, siendo el tipo de gravamen aplicable del 10%.

A modo de ejemplo, en el artículo 6 de la Ley 49/2002 se declaran exentas las rentas derivadas de los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, o las rentas obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas.

Igualmente, en el artículo 7 se declaran exentas del Impuesto determinadas explotaciones económicas, siempre que sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Entre ellas, se recogen las explotaciones económicas de prestación

---

(14) Artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

de servicios de promoción y gestión de la acción social; las de investigación científica y desarrollo tecnológico; las explotaciones de los bienes declarados de interés cultural; la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses; las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones exentas o de las actividades destinadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad; o las de escasa relevancia, siendo consideradas como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto los 20.000€.

Sobre este aspecto, la OCDE señala las dificultades inherentes a la exención de determinadas explotaciones económicas tales como aquellas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. En este caso, en el apartado 11º del citado artículo, el legislador español ha precisado que no se podrá considerar que dichas explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad.

La segunda de las recomendaciones en relación al régimen jurídico aplicable a las entidades no lucrativas, que creemos merece ser resaltada, es la importancia de crear un registro público de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En nuestro ordenamiento jurídico, según lo establecido en el artículo 2 de la Ley 49/2002, son consideradas entidades sin fines lucrativos: las fundaciones; las asociaciones declaradas de utilidad pública; las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas mencionadas anteriormente; las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en ellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos antes mencionadas; las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las ya enumeradas; y, en último lugar, las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo siempre que cumplan determinados requisitos.

A día de hoy, en nuestro ordenamiento jurídico no existe un registro público que recoja información sobre el amplio abanico de entidades que son susceptibles de ser consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002. Sí existe un registro de fundaciones que puede ser consultado a través de la página web del Ministerio de Justicia (15) y un fichero de denominaciones de asociaciones al que se puede acceder mediante la sede electrónica del Ministerio del Interior (16).

---

(15) Página web del Ministerio de Justicia mediante la que se accede al registro de fundaciones: [[https://fundosbuscador.mjusticia.gob.es/fundosbuscador/cargaBuscador.action?lang=es\\_es](https://fundosbuscador.mjusticia.gob.es/fundosbuscador/cargaBuscador.action?lang=es_es)] (Acceso el 10 de mayo de 2022).

(16) Enlace a la sede electrónica del Ministerio del Interior a través de la que se accede al

Por ello, consideramos que la creación de un registro abierto de entidades sin fines lucrativos con vistas a la aplicación de la Ley 49/2002 podría permitir a los donantes obtener información precisa sobre las entidades beneficiarias de dicho régimen especial, con el propósito de conocer cuándo sus aportaciones darán derecho a aplicar las deducciones correspondientes. La existencia de este registro, además, podría servir a la Administración tributaria española para elaborar un listado actualizado de las diferentes entidades a las que se puede destinar el correspondiente porcentaje de la cuota íntegra resultante de las declaraciones del impuesto sobre la renta correspondiente.

Una vez analizado brevemente el régimen jurídico aplicable a las entidades sin fines lucrativos recogido en la Ley 49/2002 al hilo de las recomendaciones efectuadas por la OCDE en su informe *Taxation and Philanthropy*, en el siguiente apartado trataremos de exponer los principales desafíos a los que se enfrenta el legislador respecto de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en la normativa estatal.

### **3. LOS PRINCIPALES RETOS DE LA ETERNAMENTE PENDIENTE REFORMA DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN**

Tal y como hemos adelantado al inicio del presente trabajo, consideramos que la última modificación de la Ley 49/2002 ha resultado insuficiente para afrontar los diferentes retos a los que se enfrentaba el legislador estatal en relación a la necesaria reforma del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Los mencionados retos pueden ser organizados en dos categorías, que serán analizadas en mayor profundidad en los siguientes apartados.

Por un lado, en el apartado 3.1, examinaremos aquellos desafíos derivados de la imprescindible actualización, mejora y adaptación de la normativa estatal a las actuales formas de mecenazgo. Para ello, pueden servir de ejemplo diversas Comunidades Autónomas de régimen común que han ampliado el ámbito de aplicación de su propia legislación en materia de incentivos fiscales al mecenazgo en los tributos cedidos a nuevas fórmulas de participación privada en actividades de interés general. Este proceso de actualización creemos que debe ser llevado a cabo por el legislador estatal con el propósito de ampliar el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación de los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002.

Por otro lado, en el apartado 3.2, nos centraremos en la importancia de adaptar la normativa estatal a las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales, tal y como se desprende de la reiterada jurisprudencia del TJUE respecto de la limitación en la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo a los residentes en un Estado miembro en concreto (17). En este sentido, la reforma llevada a cabo mediante la Ley 14/2021

---

fichero de denominaciones de asociaciones: [<https://sede.mir.gob.es/opencms/export/sites/default/es/procedimientos-y-servicios/tramites-sobre-asociaciones-inscritas/consulta-del-fichero-de-denominaciones-de-asociaciones/>] (Acceso el 10 de mayo de 2022).

(17) Con el propósito de evitar reiteraciones nos remitimos al contenido de la nota al pie 5 del presente trabajo.

debe considerarse poco acertada si atendemos a lo sucedido en relación a la aplicación de la normativa autonómica a no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Aunque, en su momento, se modificó el marco normativo del citado impuesto para adaptarlo a la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, sobre la falta de inclusión de los terceros Estados se pronunció posteriormente el Tribunal Supremo en diversas sentencias (18). En ellas, veremos que el Tribunal consideró que no debía tenerse en cuenta la exclusión de países terceros a los que también resultaba de aplicación la libre circulación de capitales. Esta doctrina jurisprudencial se ha visto, finalmente, reflejada en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a través de las modificaciones operadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio (19).

### **3.1. Actualización, mejora y adaptación de la normativa a las actuales formas de mecenazgo**

Una de las principales deficiencias de las que adolece la regulación estatal del mecenazgo en España es su falta de adaptación a los cambios experimentados en las formas de participación privada en actividades de interés general en los últimos tiempos. Desde su elaboración, las diferentes reformas han ido destinadas principalmente a modificar las cuantías de los incentivos fiscales aplicables, salvo alguna modificación concreta, pudiendo señalarse a modo de ejemplo la consideración del Museo Nacional del Prado y del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía como entidades beneficiarias del mecenazgo a partir del año 2003 o la actualización del régimen aplicable a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en 2007, siendo cada vez mayor el listado de acontecimientos de excepcional interés público reconocidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado (20).

Sin embargo, llama la atención que no se haya producido en todo este tiempo una reforma más ambiciosa del régimen jurídico aplicable a las entidades no lucrativas y a sus donantes si tenemos en cuenta que, como señala Martínez Bárbara (2019: 8-10), este aspecto ha estado presente en las agendas políticas de los diferentes gobiernos de nuestro país desde hace más de una década.

El primer elemento que debemos señalar como imprescindible en la remodelación de los incentivos fiscales al mecenazgo reconocidos en la legislación estatal es la interpre-

---

(18) Pueden consultarse al respecto la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1546/2020, de 19 de noviembre, y la sentencia n.º 1633/2020, de 30 de noviembre. Ambas sentencias serán analizadas en el apartado 3.2.2 del presente trabajo.

(19) Artículo 4 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

(20) En la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 se reconocen hasta 22 nuevos acontecimientos de excepcional interés público. De este modo, en el año 2022 hay más de 60 acontecimientos de excepcional interés público vigentes. Sobre esta tendencia se muestra especialmente crítico Pedreira Menéndez (2015: 9-13).

tación del requisito de que los donativos, donaciones y aportaciones sean irrevocables, puros y simples para poder aplicar el régimen especial de incentivos fiscales al mecenazgo (21). Este requisito ha sido interpretado por la Dirección General de Tributos en el sentido de que los donativos, donaciones y aportaciones no deban suponer «una contraprestación presente o futura» (22). Esto implica en la práctica que, como indica Martín Dégano (2011: 85), las únicas donaciones deducibles sean las puras y simples en sentido estricto, exigiendo para ello «un ánimo de liberalidad exclusivo sin pedir nada a cambio al donatario».

Sin embargo, no consideramos que el mero reconocimiento público de las aportaciones efectuadas por los mecenas deba considerarse como una contraprestación en el sentido de excluir la aplicación de la Ley 49/2002. Ello es así porque estimamos que este reconocimiento no supone una alteración en la voluntad principal del mecenas que es contribuir a la consecución de determinados fines de interés general, proporcionando para ello los medios suficientes y adecuados. De hecho, así parece ser entendido por el legislador autonómico en Castilla-La Mancha, en la Comunitat Valenciana y en La Rioja.

En el artículo 9 de la ley castellanomanchega se establece que la Oficina del Mecenazgo Cultural dará visibilidad pública, a través de su sede electrónica, a las personas que hayan realizado actuaciones de mecenazgo. Junto a ello, en esta Comunidad Autónoma se han creado unos premios a la colaboración privada en la cultura, tanto para personas físicas como para personas jurídicas, teniendo por objeto reconocer la colaboración en la financiación en este ámbito.

Por su parte, en el artículo 5 de la ley valenciana se establecen una serie de actuaciones que reflejan el compromiso institucional de la Generalitat con el mecenazgo. Entre ellas, se encuentra la promoción del reconocimiento social de las personas y entidades mecenas cuando así lo autoricen. Para ello, incluso, se prevé otorgar la distinción *Pere Maria Orts i Bosch* a aquellas personas o entidades que hayan destacado por su contribución al mecenazgo.

De igual modo, en el artículo 15 de la ley riojana se crean los premios “La Rioja al Mecenazgo” para personas físicas y para personas jurídicas. El propósito de dichos premios es afianzar la colaboración en materia de mecenazgo mediante el reconocimiento de las actuaciones más relevantes de colaboración para los fines de interés general.

A nuestro modo de ver, en estos casos, una interpretación estricta del requisito de que la aportación se realice “sin contraprestación” daría lugar a un contrasentido ya que, por un lado, se exige que los donativos, las donaciones y las aportaciones sean puros y simples y, por otro lado, se establece la posibilidad de reconocer públicamente el altruismo del mecenas e, incluso, de entregarle un premio o concederle una distinción por ello. De

---

(21) Tal y como se ha indicado anteriormente, en la propuesta 34 del *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* se recomienda el mantenimiento de la deducción por donativos, pero se indica que es necesario que se evalúe la efectividad de la medida, analizando su diseño. En concreto, se considera la posibilidad de permitir que las empresas que desarrollen actuaciones de mecenazgo puedan obtener un retorno de sus donaciones.

(22) Entre otras, pueden consultarse a este respecto la Consulta Vinculante V0102-19, de 16 de enero de 2019 o la Consulta Vinculante V1118-21, de 27 de abril de 2021.

esta forma, se llegaría a la absurda conclusión de que, para poder aplicar los incentivos fiscales al mecenazgo, el mecenas tenga que renunciar a dicho reconocimiento o la visibilidad pública a su aportación. En caso contrario, dicho sujeto dejaría de reunir el requisito de que su aportación sea pura y simple en el sentido interpretado por la Administración tributaria, necesario para poder aplicar el régimen de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Por ello, entendemos que esta problemática debe resolverse adoptando una interpretación amplia del requisito de que los donativos, donaciones y aportaciones incentivadas sean puras y simples, en el sentido de que no exista ningún tipo de contraprestación. A efectos de aplicar la legislación estatal y las legislaciones autonómicas en materia de mecenazgo, creemos que en ningún caso debe considerarse que el mero reconocimiento público de la aportación pueda ser entendido como una contraprestación que impida el disfrute de los beneficios fiscales que se establezcan para la participación privada en actividades de interés general.

Tampoco consideramos que la recompensa al donativo, donación o aportación realizada mediante un pequeño obsequio sea susceptible de modificar el ánimo de liberalidad del mecenas (23). De este modo, creemos que la eliminación del requisito de que los donativos, donaciones y aportaciones sean puros y simples en la Ley 49/2002 debería permitir la inclusión de las personas físicas y de las personas jurídicas que desarrollan actividades de interés general con ánimo de lucro dentro su ámbito subjetivo de aplicación. Es decir, dicha modificación permitirá que el régimen recogido en dicha Ley resulte de aplicación para el *crowdfunding* no lucrativo.

Como señala Martínez Muñoz (2015: 65), cuando hablamos de *crowdfunding* nos referimos a la financiación colectiva o en masa normalmente a través de internet. Es decir, «se trata de un conjunto de personas que aportan capital privado para la financiación de un proyecto concreto, de carácter cultural, investigador o empresarial, a través de una plataforma informativa que actúa como intermediario entre el promotor y el conjunto de financiadores». En este sentido, puede decirse que el *crowdfunding* ha impulsado un cambio en el mecenazgo en el sector cultural ya que, con su generalización, la figura del mecenas deja de estar ligada exclusivamente a personas u organizaciones con un elevado poder de inversión (Barbieri, 2019: 6).

Este fenómeno nació en el año 1997, pero ha experimentado en los últimos años un elevado crecimiento, debido a la situación de crisis económica iniciada en el año 2008 y que hemos prácticamente encadenado con la crisis económica y sanitaria derivada de la COVID-19. A día de hoy, puede decirse que el *crowdfunding* se ha asentado como un mecanismo de financiación alternativa de proyectos de carácter cultural, investigador

---

(23) Sobre este extremo, como hemos adelantado con anterioridad, se pronuncia también el Grupo de Expertos en el *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* en su propuesta 70. En ella se determina que, en los supuestos de donaciones a cambio de determinadas contrapartidas o recompensas, cuando la recompensa sea de carácter simbólico o con un valor muy reducido, se debe considerar que la totalidad de la aportación constituye una donación. Para ello, se prevé que se establezca normativamente un umbral o porcentaje de escasa relevancia que no habría de superar la citada recompensa.

y empresarial (Martínez Muñoz, 2015: 75-76). En España, el tipo de *crowdfunding* más común es el de donación, que es aquel en el que la aportación monetaria se realiza sin una contraprestación prefijada.

Junto a esta modalidad, en el ámbito cultural también es relativamente frecuente el *crowdfunding* de recompensa, que es aquel en el que sí existe una contraprestación en forma de producto o servicio (24). Ambos forman parte del denominado *crowdfunding* no lucrativo. Tradicionalmente, la interpretación estricta del requisito de que donaciones fueran puras y simples ha conllevado la exclusión de esta segunda modalidad de *crowdfunding* no lucrativo del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002 (25). Sin embargo, creemos que una interpretación amplia del requisito “puras y simples” eliminaría los obstáculos mencionados.

A pesar del mantenimiento del citado requisito, el *crowdfunding* se ha venido incluyendo en diferentes normativas autonómicas sobre el mecenazgo en los últimos años. Ejemplo de ello es la Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana (26). En el artículo 3.1 se recoge un listado de personas y entidades beneficiarias del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional y en él se incluyen las empresas culturales cuyo domicilio se encuentre en la Comunitat Valenciana y que tengan un determinado objeto social (27). Por su parte, también se incorporan dentro del mismo las personas físicas residentes y con domicilio fiscal en la Comunitat, siempre que ejerzan de forma habitual actividades culturales, científicas y deportivas de carácter no profesional.

Sobre este extremo, debemos tener en cuenta que la referencia a la necesidad de que tengan su residencia o domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma es matizada en el apartado 2 de dicho artículo, lo que analizaremos en mayor profundidad en el siguiente epígrafe. En este punto, simplemente nos interesa destacar que en él se determina que serán igualmente personas o entidades beneficiarias del mecenazgo las personas o entidades objetivamente comparables a las recogidas expresamente en el apartado 1,

(24) Destacan en el sector cultural las plataformas Verkami y Goteo. Con carácter general, ambas plataformas llevan a cabo proyectos de *crowdfunding* de recompensa, pero en el caso de Verkami también es frecuente que se desarrollen proyectos en los que las aportaciones se realizan sin esperar ningún tipo de contraprestación. Sobre su funcionamiento puede consultarse Barbieri (2019: 6).

(25) Sobre el tratamiento tributario actual de las donaciones con recompensa en el marco de campañas de financiación colectiva puede consultarse Casanellas Chuecos (2022: 85-126).

(26) También las legislaciones de Islas Baleares, de Castilla-La Mancha y de La Rioja incluyen a las personas físicas y personas jurídicas que desarrollan actividades de interés general con ánimo de lucro entre las personas y entidades beneficiarias del régimen especial del mecenazgo.

(27) Entre ellos se encuentran la cinematografía, las artes audiovisuales y artes multimedia; las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo; las artes plásticas o bellas artes, la fotografía o el diseño; el libro y la lectura y las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas en cualquier formato o soporte; la investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de la Comunitat Valenciana; el folclore y las tradiciones populares de la Comunitat Valenciana, especialmente la música popular y las danzas tradicionales; las artes aplicadas como la joyería y cerámica artesanal; y, para finalizar, cualquier otra actividad artística o cultural.

cuando tengan su sede en otras Comunidades Autónomas, otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que desarrollen los proyectos o las actividades declaradas de interés social.

Tal y como señala Casanellas Chuecos (2016: 45), la falta de coordinación entre las fórmulas concretas de mecenazgo incluidas en la legislación estatal y en algunas legislaciones autonómicas aumenta la complejidad en la aplicación del régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo (28). Esta situación, además, conlleva que el régimen de los incentivos fiscales de las donaciones a personas físicas o personas jurídicas con ánimo de lucro que llevan a cabo actividades de interés general resulte incompleto y que, por tanto, deba considerarse poco eficaz para cumplir con la finalidad extrafiscal para la que ha sido introducido.

No debe olvidarse que las Comunidades Autónomas de régimen común poseen competencias normativas limitadas en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre el Patrimonio, y que carecen de competencias en relación al Impuesto sobre Sociedades. Por este motivo, al analizar las normativas autonómicas reguladoras del mecenazgo deben tomarse en consideración las diferencias existentes entre las Comunidades Autónomas de régimen común y los regímenes de concierto y convenio económicos del País Vasco y Navarra, siendo en el primer caso sus competencias normativas más limitadas por el reparto del poder financiero previsto en la Constitución española y diseñado por la LOFCA de 1980 (29) y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (30).

De este modo, en la normativa de la Comunitat Valenciana se establece una deducción que el donante podrá aplicar en su cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que será del 25% de las cuantías en que se valoren las donaciones o los préstamos de uso o comodato realizadas a favor de las personas y entidades beneficiarias del régimen especial del mecenazgo (31). Sin embargo, a diferencia de lo que sucede en el artículo 23.1 de la Ley 49/2002, no se introduce en el ámbito autonómico la exención de las ganancias patrimoniales que pudieran ponerse de manifiesto cuando se trate de una donación de bienes en especie.

Junto a ello, decimos que el régimen jurídico de los beneficios reconocidos en la Comunitat Valenciana para los donantes a personas físicas o entidades con fines lucrativos es incompleto porque tampoco se contemplan incentivos fiscales en sede del donatario. Por este motivo, las personas físicas y las personas jurídicas con ánimo de lucro que reciban una donación para apoyar el cumplimiento de fines de interés general deben tener pre-

---

(28) Véase también a este respecto Martín Rodríguez (2015: 10).

(29) Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

(30) Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

(31) Artículo 4, Uno, s) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

sente que dicha transmisión a título lucrativo estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.

Debido a las limitaciones existentes en el actual régimen jurídico de los incentivos fiscales al mecenazgo, abogamos por la inclusión de las personas físicas y las personas jurídicas que desarrollan actividades de interés general con fines lucrativos dentro del ámbito subjetivo de la Ley 49/2002, resultando de aplicación lo establecido en relación a las entidades no lucrativas y a sus mecenas también a las actividades de *crowdfunding*.

Por todo lo expuesto, al hilo de la eliminación del requisito de que los donativos, donaciones y aportaciones sean puras y simples, consideramos que es el momento de que el legislador nacional incluya a las personas físicas y a las personas jurídicas que desarrollan actividades de interés general con fines lucrativos en ámbito de aplicación de la Ley 49/2002.

Este aspecto creemos que iría en línea con las modificaciones llevadas a cabo en relación con la cuantificación de las deducciones en la cuota, que demuestran que nuestra legislación nacional de mecenazgo toma en clara consideración a los pequeños mecenas (Casanelas Chuecos, 2016: 61). Para culminar este proceso, creemos que es necesario modificar el Título II de la citada norma, debiendo hacer referencia a las personas y entidades beneficiarias del régimen fiscal del mecenazgo en línea con lo previsto en las normativas autonómicas mencionadas.

En tercer y último lugar, creemos que la reforma de la Ley 49/2002 debería ser utilizada para actualizar su ámbito objetivo de aplicación, ampliando el conjunto de donativos, donaciones y aportaciones que pueden dar derecho a la aplicación del citado régimen especial.

Siguiendo, de nuevo, el ejemplo de las diferentes normativas autonómicas aprobadas en los últimos años, estimamos que el legislador español debería introducir la figura del préstamo de uso o comodato en el artículo 17 de la citada Ley. El comodato se define en el artículo 1740 del Código Civil como el contrato de préstamo por el que una de las partes entrega a la otra alguna cosa fungible para que pueda usarla durante un tiempo determinado y, posteriormente, se la devuelve.

Compartimos la opinión de Casanelas Chuecos (2016: 56) cuando afirma que, mediante la inclusión del préstamo de uso o comodato en el ámbito objetivo de aplicación de las normas reguladoras del mecenazgo «se abren importantes posibilidades de ayuda a las personas y entidades que realizan actividades de interés general mediante la cesión temporal de bienes que pueden resultar de gran utilidad para el desarrollo de las mismas».

Esta figura ha sido incluida en el ámbito objetivo de las diferentes normas autonómicas reguladoras del régimen jurídico del mecenazgo en las Islas Baleares, en Castilla-La Mancha, en la Comunitat Valenciana y en La Rioja. Sin embargo, vamos a ver que su regulación se ha producido con distinto alcance en cada una de las mencionadas Comunidades Autónomas.

En el caso de la legislación sobre el mecenazgo de las Islas Baleares se encuentran incentivados los préstamos de uso de bienes de interés cultural, de bienes inventariados, de bienes de relevancia local, de obras de arte de calidad garantizada y de locales

para la realización de proyectos o actividades culturales, científicos o de desarrollo tecnológico (32). Por su parte, en la Ley de Castilla-La Mancha se reconoce el derecho a practicar los beneficios fiscales previstos a la cesión de uso de bienes incluidos en el Catálogo de Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, de obras de arte de calidad garantizada y de bienes inmuebles para la realización de proyectos y actividades culturales (33).

En este sentido, creemos que el legislador nacional debería seguir el ejemplo de la normativa de la Comunitat Valenciana. En ella, se establece el derecho del comodante a aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del 25% de las cuantías en que se valoren los préstamos de uso o comodato efectuados a proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social, sin limitar su aplicación a determinados tipos de bienes en concreto (34).

Una regulación similar que no restringe su aplicación a bienes específicos podemos encontrarla en la legislación de La Rioja (35). En ella se explica que dan derecho a practicar las deducciones y reducciones previstas la cesión de uso o contrato de comodato de bienes culturales, así como de locales para la realización de proyectos o actividades culturales, deportivas, científicas, de desarrollo e innovación o de interés público descritas en el artículo 2.7.

Junto al préstamo de uso o comodato, consideramos que la prestación gratuita de servicios por personas físicas y jurídicas debería incluirse dentro del ámbito objetivo de aplicación de la Ley 49/2002. Como señala Palacios Ronda (2021: 10), la no inclusión de las prestaciones gratuitas de servicios «patentiza la desconexión existente entre el legislador y la realidad social», en la medida que dicha Ley excluye de su ámbito de aplicación conductas muy habituales en la realidad del mecenazgo.

De nuevo, esta falta de actualización de la normativa estatal difiere de lo que sucede en determinadas normas autonómicas. A modo de ejemplo, aunque en la legislación de Navarra y de las Islas Baleares no se pronuncia expresamente la prestación gratuita de servicios dentro de las modalidades de mecenazgo cultural (36), en los artículos destina-

---

(32) Artículos 10 a 12 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.

(33) Artículos 15 y 16 de la Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha.

(34) Artículo 4, Uno, s) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

(35) Artículo 5 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

(36) Artículo 3 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias; y artículo 3 de la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

dos a la justificación de las donaciones sí se menciona el importe de la valoración de la donación en el supuesto de prestación de servicios a título gratuito (37).

En esta línea, y a pesar de las dificultades que puedan surgir a la hora de determinar el importe de la prestación de servicios y de precisar los supuestos en los que puede producirse dicha prestación, creemos que el legislador estatal debería incluir la prestación gratuita de servicios en el artículo 17 de la Ley 49/2002 y, a efectos de aportar una mayor claridad en estos casos, debería recogerse la forma de determinar la base de la deducción en este tipo de aportaciones en el artículo 18 de la citada norma.

### **3.2. La importancia de adaptar la normativa nacional aplicable a las donaciones transfronterizas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea**

Junto a la actualización y mejora de la norma a las actuales formas de mecenazgo, un aspecto que se ha venido considerando imprescindible para la reforma de la Ley 49/2002 ha sido su adaptación a la jurisprudencia dictada por el TJUE en relación con la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo reconocidos en las diferentes legislaciones de los Estados miembros a las donaciones transfronterizas.

Desde el año 2006, el citado Tribunal ha dictado numerosas sentencias considerando que el régimen de los incentivos fiscales al mecenazgo en diferentes Estados miembros de la Unión Europea era contrario a la libre circulación de capitales por no resultar aplicable a las donaciones efectuadas a entidades residentes en otros Estados miembros. Sin embargo, no ha sido hasta el año 2021 cuando el legislador español ha introducido las modificaciones necesarias para que lo previsto en la Ley 49/2002 resulte de aplicación también a las donaciones efectuadas a entidades situadas en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (38).

Como analizaremos a continuación, esta nueva redacción del artículo 2 de la citada norma debe considerarse insuficiente para cumplir con las exigencias que derivan de la libre circulación de capitales reconocida en el artículo 63 y ss. del TFUE y en el artículo 40 y ss. del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Para fundamentar esta afirmación realizaremos un breve estudio de la jurisprudencia del TJUE antes mencionada. Posteriormente, tomando como referencia lo sucedido en relación a la aplicación de la normativa autonómica a los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, explicaremos las razones por las que consideramos que las modificaciones introducidas en la normativa española podrían seguir suponiendo una restricción a la libre circulación de capitales, ya que no incluyen entre sus beneficia-

---

(37) Artículo 9 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias; y artículo 10 de la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

(38) Modificación llevada a cabo por la Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019.

rios a las entidades situadas en un tercer Estado a los que también resulta de aplicación la citada libertad en las condiciones que veremos a continuación.

Al hilo de lo anterior, nos referiremos a las legislaciones sobre mecenazgo aprobadas por diferentes Comunidades Autónomas y a las diferencias existentes entre ellas. Ello nos servirá de base para explicar los motivos por los que consideramos que la actual configuración de las normativas autonómicas puede no solo suponer una restricción a la libre circulación de capitales reconocida en el TFUE, sino que también puede implicar, en un ámbito puramente interno, una vulneración del principio de igualdad en materia tributaria reconocido en nuestra Constitución.

### 3.2.1. *La vulneración de la libre circulación de capitales por diversas normativas reguladoras de los incentivos fiscales al mecenazgo de los Estados miembros*

La libre circulación de capitales no se encuentra definida en el texto del TFUE, debiendo para ello acudir al Anexo I de la Directiva del Consejo de 24 de junio de 1988 (39). Dicho Anexo no define de manera directa esta libertad de circulación, sino que recoge un listado no exhaustivo de operaciones que deben considerarse movimientos de capitales entre las que se encuentran, por ejemplo, las transacciones sobre títulos del mercado de capitales; las operaciones en cuentas corrientes y de depósito en entidades financieras; los préstamos y créditos financieros; y las donaciones, las dotes, las sucesiones y legados.

Según el apartado primero del mencionado artículo 63 quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre éstos y terceros países. De esta forma, el TJUE ha venido interpretando que resulta contrario a la libre circulación de capitales la introducción por un Estado miembro «de una diferencia de trato según el lugar en que se inviertan los capitales», ya que produce el efecto de disuadir al residente de dicho país de invertir sus capitales en una sociedad establecida en el extranjero. Al mismo tiempo, produce un efecto restrictivo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros, por cuanto constituye para ellas un obstáculo a la captación de capitales en el Estado donde se introduce la restricción (40).

De forma previa al análisis de las diferentes sentencias dictadas en los últimos años sobre el objeto de este trabajo, consideramos oportuno señalar que la tradicional estructura del juicio del Tribunal de Justicia en la interpretación y aplicación de las libertades fundamentales en materia tributaria sigue una secuencia de tres comprobaciones sucesivas (Bizioli, 2015: 166) (41).

---

(39) Directiva del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado (88/361/CEE).

(40) STJUE de 1 de julio de 2010 (Asunto C-233/09, *Gerhard Dijkman y Maria Dijkman-Lavaleije contra Belgische Staat*), apartado 31. En un sentido similar se pronuncian la STJUE de 18 de diciembre de 2007 (Asunto C-101/05, *Skatteverket contra A*), apartado 40; y la STJUE de 7 de abril de 2011 (Asunto C-20/09, *Comisión Europea contra República Portuguesa*), apartado 54.

(41) También puede consultarse García Caracuel, M. (2011): “El principio de libre circulación de capitales en el Espacio Económico Europeo (STJCE, de 11 de junio de 2009, Asunto C-521/07), en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 316: 75.

Véase, a modo de ejemplo, la STJUE de 12 de diciembre de 1996 (Asunto C-3/95, *Reisebüro Broede*

La primera de ellas consiste en verificar si alguna de las libertades fundamentales reguladas en el TFUE es de aplicación al caso concreto. Examinado lo anterior, se comprueba que existe una situación comparable y que se produce un tratamiento diferenciado del que se daría a una situación meramente interna. Por último, en caso de existir un trato diferente, el Tribunal valora si existe una causa de justificación para ello y, de ser así, evalúa entonces si la medida adoptada es proporcionada para la consecución del fin que persigue, no yendo más allá de lo necesario para conseguir dicho fin.

Una vez expuesto lo anterior, en primer lugar, vamos a examinar la sentencia *Centro de Musicologia* (42). El asunto se refería a una fundación, reconocida como de utilidad pública conforme al Derecho italiano. Esta entidad era propietaria de un local de negocio en Alemania, estando sujeta al Impuesto sobre Sociedades por obligación real. Por este motivo, la Administración tributaria alemana sometió a tributación los rendimientos percibidos por el arrendamiento del local de negocio, cuando ese tipo de rendimientos se encontraba exento para las entidades residentes que se dedicasen de forma exclusiva e inmediata a la consecución de fines de utilidad pública.

En segundo lugar, debemos referirnos a la sentencia *Persche* (43), que se pronuncia sobre la imposibilidad de aplicar una deducción fiscal por una donación en especie realizada por un residente en Alemania a una entidad sin fines lucrativos situada en Portugal.

Según lo establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas alemán, los contribuyentes podían deducir del total de sus ingresos las entregas dinerarias o en especie que realizasen para la promoción de fines benéficos, eclesiásticos, religiosos o científicos, así como otros fines que hubieran sido reconocidos como de utilidad pública. Sin embargo, esas donaciones solamente eran deducibles cuando el beneficiario fuera una persona jurídica que estuviera exenta del Impuesto sobre Sociedades por orientar su actividad exclusivamente a fines de utilidad pública, benéficos o eclesiásticos, siendo requisito imprescindible estar establecido en territorio alemán.

En tercer lugar, analizaremos la sentencia *Missionswerk* (44), que era una asociación religiosa con domicilio en Alemania y que fue instituida como heredera universal por una señora residente en Bélgica. De acuerdo con la legislación belga, la cuota del Impuesto sobre Sucesiones se reducía al 7% en relación con los legados y herencias a favor de entidades sin ánimo de lucro.

Sin embargo, este tipo inferior solamente resultaba de aplicación cuando las entidades e instituciones beneficiarias reunieran una serie de requisitos. Entre ellos, se encontraba que la entidad en cuestión tuviera un establecimiento en Bélgica o en otro Estado

---

contra *Gerd Sandker*), apartado 28; la STJUE de 15 de julio de 2004, (Asunto C-315/02, *Anneliese Lenz contra Finanzlandesdirektion für Tirol*), apartado 27; la STJUE de 29 de marzo de 2007 (Asunto C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG contra Finanzamt Köln-Mitte*), apartado 37; y la STJUE de 2 de octubre de 2008 (Asunto C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH contra Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*), apartado 34.

(42) STJUE de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-386/04, *Centro di Musicologia*).

(43) STJUE de 27 de enero de 2009 (Asunto C-318/07, *Persche*).

(44) STJUE de 10 de febrero de 2011 (Asunto 25/10, *Missionswerk*).

miembro de la Unión Europea en el que el causante residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que hubiera residido o hubiera tenido su lugar de trabajo con anterioridad. Es decir, la norma tenía como consecuencia que una sucesión fuera gravada en mayor medida cuando el causahabiente o legatario fuera una entidad sin ánimo de lucro establecida en un Estado miembro en el que el causante no hubiera residido efectivamente ni trabajado previamente.

En cuarto lugar, la sentencia *Comisión contra Austria* (45) tuvo por objeto una normativa austriaca que permitía la deducción fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos dedicados a actividades de investigación y enseñanza solamente en el caso de que dichos organismos estuvieran establecidos en Austria. A diferencia del resto de sentencias analizadas, el presente asunto tiene su origen en un recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea en el que solicitaba que se declarase la incompatibilidad de la mencionada normativa con las exigencias que derivan de la libre circulación de capitales.

En todos los pronunciamientos analizados, el TJUE concluyó que existía una restricción injustificada a la libre circulación de capitales (46), como resultado de un tratamiento desigual a las entidades residentes y no residentes, que se encontraban en una situación comparable. A pesar de la gran variedad de razones imperiosas de interés general alegadas por las partes (47), ninguna de ellas fue aceptada por el Tribunal de Justicia (48), salvo la causa de promover la formación nacional alegada en el asunto *Comisión contra Austria* que, aunque había sido aceptada en anteriores pronunciamientos, no superó en el presente caso el juicio de proporcionalidad (49).

De la lectura de estas cuatro sentencias puede concluirse que el Derecho de la Unión Europea no impone a los Estados miembros la obligación de otorgar automáticamente el mismo reconocimiento a las fundaciones extranjeras cuya utilidad pública haya sido previamente reconocida en su Estado miembro de origen (50). Los Estados disponen, a este respecto, de una facultad de apreciación y son libres para decidir qué fines de interés general quieren promover mediante la concesión de incentivos fiscales. Sin embargo,

---

(45) STJUE de 16 de junio de 2011 (Asunto C-10/10, *Comisión Europea contra Austria*).

(46) Véase la STJUE de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-386/04, *Centro di Musicologia*), apartado 62; la STJUE de 27 de enero de 2009 (Asunto C-318/07, *Persche*), apartado 72; la STJUE de 10 de febrero de 2011 (Asunto 25/10, *Missionswerk*), apartado 37; y la STJUE de 16 de junio de 2011 (Asunto C-10/10, *Comisión Europea contra Austria*), apartados 43 y 44.

(47) A modo de ejemplo, se alegaron causas como la inexistencia de una situación comparable; el objetivo de promover la formación nacional; el fomento de la cultura, de la formación y educación; la eficacia de los controles fiscales; la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional; la necesidad de preservar la base imponible; o la lucha contra la criminalidad.

(48) STJUE de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-386/04, *Centro di Musicologia*), apartados 43 a 61; la STJUE de 27 de enero de 2009 (Asunto C-318/07, *Persche*), apartados 42 a 70; y la STJUE de 10 de febrero de 2011 (Asunto 25/10, *Missionswerk*), apartados 27 a 36.

(49) STJUE de 16 de junio de 2011 (Asunto C-10/10, *Comisión Europea contra Austria*), apartado 39.

(50) Véase a este respecto la STJUE de 27 de enero de 2009 (Asunto C-318/07, *Persche*), apartado 48; y la STJUE de 16 de junio de 2011 (Asunto C-10/10, *Comisión Europea contra Austria*), apartado 39.

todo ello debe realizarse de conformidad con las exigencias que derivan de los principios y libertades fundamentales.

En este sentido, no debe perderse de vista que el TJUE ha declarado reiteradamente que, cuando una entidad cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple con los requisitos establecidos, a tal efecto, en la legislación interna de otro Estado miembro y tiene como objeto el fomento de intereses idénticos, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negarle el derecho a la igualdad de trato basándose solo en que la misma no está establecida en su territorio (51).

Compartimos la opinión manifestada por **López Ribas** (2014: 258) sobre las dificultades que pueden entrañar lo que denomina el “test de equivalencia”, haciendo referencia al procedimiento para determinar si una entidad extranjera satisface las condiciones de elegibilidad para aplicar el régimen de incentivos fiscales al mecenazgo previsto en la normativa nacional. Ello es así, debido a que la competencia para la determinación de los requisitos necesarios para superar el denominado test de equivalencia o comparabilidad a efectos fiscales corresponde a cada Estado miembro.

En la práctica, como acertadamente indica **Martínez Bárbara** (2019: 28), la situación descrita conlleva que «existan tantos requisitos y procedimientos para llevarlo a cabo como Estados miembros». Junto a la mencionada disparidad, otro de los obstáculos prácticos que existen en la mayoría de los países es la falta de información al respecto, ya que hay una ausencia generalizada «de cualquier referencia o criterio sobre cómo realizar el test de comparabilidad y cómo interpretar y adaptar los requisitos exigidos a las ESFL residentes a las no residentes».

Por todo lo expuesto, consideramos que, a pesar de que los diferentes Estados miembros han ido adaptando sus legislaciones internas a las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales, las mencionadas dificultades prácticas pueden seguir suponiendo un obstáculo para que las donaciones transfronterizas reciban el mismo tratamiento que las donaciones efectuadas en un ámbito puramente interno, cuando las organizaciones sin ánimo de lucro o los donantes se encuentren en una situación comparable.

Ejemplo de ello es la sentencia *Comisión Europea contra Hungría* (52). Esta resolución tiene su origen en un recurso presentado por la Comisión Europea, en el que solicita que se declare que dicho Estado miembro no había cumplido con las obligaciones que derivan del artículo 63 del TFUE y de los artículos 7, 8 y 12 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

El motivo de dicho incumplimiento era el establecimiento de una serie de obligaciones de registro, de declaración y de publicidad a ciertas organizaciones de la sociedad civil

---

(51) Pueden consultarse a este respecto la STJUE de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C- 386/04, *Centro di Musicologia*), apartados 39 y 40; la STJUE de 27 de enero de 2009 (Asunto C-318/07, *Persche*), apartados 48 y 49; la STJUE de 10 de febrero de 2011 (Asunto C-25/10, *Missionswerk*), apartado 32; o la STJUE de 16 de junio de 2011 (Asunto C-10/10, *Comisión Europea contra Austria*), apartados 33 a 35.

(52) STJUE de 18 de junio de 2020 (Asunto C-78/18, *Comisión Europea contra Hungría*).

que recibieran, directa o indirectamente, ayuda del extranjero, contemplándose además la posibilidad de imponer sanciones en caso de incumplimiento.

Dichas obligaciones se regulaban en la Ley de Transparencia húngara y resultaban de aplicación cuando una asociación o fundación domiciliada en Hungría recibía una aportación de dinero o de otros activos procedentes, directa o indirectamente, del extranjero, siempre y cuando estas alcanzasen cierto importe a lo largo de un ejercicio. Una vez analizado el conjunto de medidas, el Tribunal de Justicia concluye que su contenido y combinación podía suponer un obstáculo a la libre circulación de capitales, susceptible de ser invocada tanto por las organizaciones de la sociedad civil domiciliadas en Hungría (destinatarias de los movimientos de capitales), como por las personas físicas y jurídicas que concedían su ayuda a las mismas y que estaban en el origen de dichos movimientos de capitales (53).

De este modo, considera que el cumplimiento con dichas obligaciones conllevaba una serie de formalidades y de cargas administrativas adicionales que recaían exclusivamente sobre determinadas asociaciones y fundaciones debido al origen extranjero de la aportación recibida. Al mismo tiempo, se defiende que estas disposiciones prevenían la divulgación pública de información acerca de las personas que concedían su ayuda económica y también acerca de la propia aportación que efectuaban, lo que podía disuadirles de proporcionar tal ayuda (54).

Las causas de justificación alegadas por Hungría fueron la necesidad de aumentar la transparencia de la financiación de las organizaciones de la sociedad civil y proteger el orden público y la seguridad pública para luchar contra el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la delincuencia organizada. En concreto, el TJUE reconoce que la protección del orden público y la seguridad pública ha sido considerada una razón imperiosa de interés general que puede justificar la adopción de una normativa nacional que restrinja la libre circulación de capitales. Sin embargo, en el presente caso, Hungría no se detuvo a explicar las razones por las que el objetivo invocado justificaba que se aplicasen unas medidas de esas características (55).

El TJUE defiende que las razones de orden público y seguridad pública solamente pueden ser invocadas en presencia de una amenaza real, actual y suficientemente grave que afecte a un interés fundamental de la sociedad, lo que no sucede en el presente asunto. Por ello, considera que la normativa en cuestión se basa en una presunción indiferenciada de que toda ayuda económica pagada por una persona física o jurídica domiciliada en otro Estado miembro o en un país tercero y que toda organización de la sociedad civil que recibe este tipo de ayudas pueden, en sí mismas, poner en peligro los intereses políticos y económicos del Estado. En atención a todo lo expuesto, estima que Hungría ha incumplido con las obligaciones que derivan de la libre circulación de capitales (56).

---

(53) STJUE de 18 de junio de 2020 (Asunto C-78/18, *Comisión Europea contra Hungría*), apartado 57.

(54) *Ibidem*, apartado 58.

(55) *Ibidem*, apartados 76 a 97.

(56) Junto a la restricción de la libre circulación de capitales, el Tribunal considera que dicha normativa suponía una vulneración del derecho de asociación (artículo 12 de la Carta de Derechos

Tomando como referencia el citado asunto, cuando analizamos los requisitos exigidos por los diferentes Estados miembros para aplicar el régimen especial de las actividades de mecenazgo a las entidades sin fines lucrativos extranjeras que persiguen fines similares es importante destacar que, con el fin de adecuarse a las exigencias de la libre circulación de capitales, el cumplimiento de los mismos no puede constituir en la práctica un obstáculo para que éstas produzcan los mismos efectos que las aportaciones efectuadas a entidades nacionales.

Como ejemplo de la simplificación de este test de equivalencia debemos mencionar el caso de Luxemburgo (57). Dicho país dispone de un sistema de dos pasos para poder aplicar el régimen especial de entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales para donantes de dichas entidades (58). Por un lado, el donante debe indicar en la correspondiente declaración tributaria que la entidad beneficiaria cumple con los requisitos que se establecen en la legislación luxemburguesa. Por otro lado, la entidad beneficiaria de la donación debe firmar un modelo normalizado para confirmar que reúne una serie de requisitos.

Concretamente, mediante la firma de dicho modelo la entidad confirma que ha sido creada de acuerdo con la legislación de su Estado de origen; que su objeto es la consecución de determinados fines como el arte, la educación, la filantropía, la religión, la ciencia, los asuntos sociales, el deporte, el turismo o la cooperación para el desarrollo; que, de acuerdo con la legislación nacional, dichos fines son considerados como de interés general y que su reconocimiento permite la aplicación de un régimen fiscal especial; y, por último, que está exenta del pago del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al año en que se realiza la donación y que dichas donaciones serían fiscalmente deducibles si se hubieran realizado por residentes en dicho Estado (59).

En la actualidad, en el artículo 2 g) de la Ley 49/2002 solamente existe una referencia a que, para ser consideradas entidades sin fines lucrativos a los efectos de dicha norma, las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo deben ser análogas a alguna de las entidades residentes en España mencionadas en otros apartados del citado artículo.

---

Fundamentales de la Unión Europea), del derecho al respecto de la vida privada y familiar (artículo 7 de la Carta) y del derecho a la protección de datos de carácter personal (artículo 8). En este sentido, en línea con el razonamiento expresado en relación con la vulneración de la mencionada libertad de circulación, concluye que esta limitación no está justificada por ninguno de los objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea. Sobre este aspecto pueden consultarse los apartados 105 a 142 de la mencionada sentencia.

(57) Véase a este respecto European Foundation Center (EFC) (2017): *Boosting cross-border philanthropy in Europe. Towards a tax-effective environment*: 16.

(58) *Circulaire du directeur des contributions L.I.R. n.º 112/2 du 7 avril 2010\**) L.I.R. n.º 112/2 *Objet: Déductibilité des dons versés à des organismes ayant leur siège dans un autre État et reconnus d'intérêt général selon le droit de ce dernier*. Puede accederse al texto completo de la circular, así como al modelo de certificado en el siguiente enlace: [[https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/legislation/legi10/Circulaire\\_L\\_I\\_R\\_n\\_\\_112-2\\_du\\_7\\_avril\\_2010.pdf](https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/legislation/legi10/Circulaire_L_I_R_n__112-2_du_7_avril_2010.pdf)] (Acceso el 10 de mayo de 2022).

(59) Sobre este aspecto puede consultarse López Ribas (2014: 252) y Martínez Bárbara (2019: 29-30).

De la lectura de dicho artículo podría concluirse que, para aplicar el régimen fiscal especial, se exige que las entidades extranjeras que cumplan todos los requisitos establecidos en el artículo 3 de la mencionada norma. Como indica Martínez **Bárbara** (2019: 31), en la práctica el citado test de equivalencia se está aplicando por la Administración tributaria y por los tribunales «de una manera pragmática y sensata», mediante un análisis caso por caso que parte de una interpretación no literal de los requisitos antes mencionados.

A nuestro modo de ver, podría resultar interesante adoptar ciertos elementos del sistema utilizado en Luxemburgo, elaborando para ello un modelo de declaración responsable en el que la entidad no residente manifieste que cumple con los requisitos necesarios para ser considerada como análoga a las entidades residentes en España.

Con tal propósito, y atendiendo a la sentencia dictada en el asunto *Comisión contra Hungría*, resultaría aconsejable que se simplificase el listado de requisitos recogido en el artículo 3 de la Ley 49/2002, añadiendo un nuevo apartado en el mismo con los requisitos que deben cumplir las entidades extranjeras a efectos de la aplicación de la citada norma. Esta simplificación podría conseguirse si se hace un especial hincapié en los fines de interés general perseguidos por la entidad y en el cumplimiento de las condiciones necesarias para aplicar el régimen de incentivos fiscales al mecenazgo existente en su país de origen. Todo ello, evidentemente, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda comprobar posteriormente que la mencionada entidad reúne los requisitos necesarios para que en el caso concreto resulten de aplicación los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en la normativa correspondiente.

### 3.2.2. *Las modificaciones introducidas en la normativa estatal al hilo de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*

La última modificación de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo ha sido llevada a cabo a través de la Ley 14/2021, de 11 de octubre. Tal y como hemos comentado al inicio del presente trabajo, mediante la aprobación de dicha norma, las entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información pasan a formar parte del ámbito subjetivo de aplicación de la Ley 49/2002.

No obstante, consideramos que dicha modificación normativa puede resultar insuficiente para satisfacer las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales conforme a la interpretación realizada por el TJUE. Ello es así porque parece que el legislador español ha vuelto a olvidar que la citada libertad de circulación resulta también de aplicación, aunque con ciertos matices, a los residentes en países extracomunitarios según lo establecido en el artículo 63 del TFUE.

La situación actual recuerda a lo sucedido en relación a la restricción injustificada de la libre circulación de capitales por la no aplicación de la normativa autonómica a las sucesiones y donaciones en las que concurría un elemento transfronterizo. Tras la sen-

tencia dictada en el asunto *Comisión Europea contra España* (60), que declaró el incumplimiento de la normativa española con el Derecho comunitario, se introdujo la Disposición Adicional 2ª en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Mediante dicha disposición adicional se permitía la aplicación de la normativa aprobada por las diferentes Comunidades Autónomas a las sucesiones y donaciones en las que el causahabiente, el causante o el donante fueran residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, y en los casos en los que los bienes inmuebles transmitidos de forma lucrativa estuvieran situados en alguno de dichos Estados. De esta forma, se excluía de su ámbito de aplicación a los países terceros, a pesar de que la libre circulación de capitales también les resulta de aplicación.

Esta modificación normativa fue completada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2020 (61). En ella se resuelve un recurso de casación que tiene por objeto determinar la conformidad a derecho de la sentencia de 18 de junio de 2018, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Mediante dicha resolución se estimaba un recurso contencioso-administrativo por considerar que lo previsto en la STJUE de 3 de septiembre de 2014 resultaba de aplicación a los residentes en terceros países.

La Sección 5ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo se había pronunciado anteriormente con motivo de diversos recursos contencioso-administrativos relativos a solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador por aplicación de la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones declarada contraria al Derecho de la Unión Europea. Todas ellas se resolvieron en sentido favorable a la pretensión de los reclamantes (62).

A pesar de ello, a los efectos del artículo 88.3 a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Sección de admisión considera que el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia se ha visto acrecentado porque la mencionada Disposición Adicional 2ª de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones eliminaba las discriminaciones únicamente para los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero no para los residentes en países terceros.

Una vez analizadas la STJUE de septiembre de 2014 y los diferentes pronunciamientos dictados por la Sección 5ª antes mencionados, la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo concluye que el beneficio reconocido en la norma autonómica vigente en el lugar donde radiquen los bienes inmuebles debe aplicarse a los herederos de tales bienes, con independencia de que su lugar de residencia se encuentre o no en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo.

---

(60) STJUE de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12, *Comisión Europea contra España*).

(61) Sentencia del Tribunal Supremo n.º 1546/2020, de 19 de noviembre. En idéntico sentido se pronuncia el Tribunal en la sentencia n.º 1633/2020, de 30 de noviembre.

(62) A modo de ejemplo pueden citarse la sentencia del Tribunal Supremo n.º 242/2018, de 19 de febrero; la sentencia del Tribunal Supremo n.º 264/2018, de 25 de febrero; la sentencia del Tribunal Supremo n.º 488/2018, de 21 de marzo; y la sentencia del Tribunal Supremo n.º 492/2018, de 22 de marzo.

Esta doctrina jurisprudencial ha sido recientemente incorporada a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante la aprobación de la Ley 11/2021, citada anteriormente. De este modo, a través del artículo 4 se modifica el contenido de la Disposición Adicional 2ª de la Ley del citado Impuesto. En concreto, se sustituye toda referencia a los “residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo” por la mención a “no residentes en España”.

Por ello, resulta sorprendente que, al adaptar el contenido de la Ley 49/2002 a la jurisprudencia del TJUE sobre la aplicación de las diferentes legislaciones de los Estados miembros a las actuaciones de mecenazgo que tienen un componente transfronterizo, el legislador español no haya tenido en cuenta que la libre circulación de capitales resulta aplicable a los Estados miembros de la Unión Europea, a los miembros del Espacio Económico Europeo y, también, a los terceros países en función de lo establecido en el artículo 63 del TFUE.

Es cierto que, tal y como ha indicado el TJUE en reiteradas ocasiones, la jurisprudencia relativa a las restricciones de las libertades de circulación en el seno de la Unión Europea «no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto» (63). Ello es así debido a que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por el Derecho de la Unión no existe en las relaciones entre las autoridades competentes de los Estados miembros y las de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua (64).

Por este motivo, explica el TJUE que, cuando no se hayan adoptado medidas de cooperación entre las autoridades nacionales, no cabe excluir que un Estado miembro pueda demostrar que una restricción a una determinada libertad fundamental con destino a terceros países o procedentes de los mismos «está justificada por una razón determinada, en circunstancias en las que dicha razón no supondría una justificación válida» para una restricción entre Estados miembros (65).

Según hemos podido observar en el apartado anterior, algunas de las causas cuya alegación resulta más frecuente para limitar la aplicación de la normativa nacional a donaciones transfronterizas son la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, debemos apuntar que, para que pueda considerarse que una regulación que excluye de su ámbito de aplicación a los países extracomunitarios supone una restricción a la libre circulación de capitales justificada por dichas causas, es necesario que el Estado miembro demuestre de qué forma la falta de

---

(63) Véase a este respecto el apartado 82 de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12, *Comisión Europea contra España*) y los apartados 54 y 55 de la STJUE de 5 de mayo de 2011 (C-267/09, *Comisión Europea contra Portugal*).

(64) Junto a las sentencias mencionadas en la nota al pie anterior, puede consultarse también el apartado 91 de la STJUE de 18 de junio de 2020 (C-78/18, *Comisión Europea contra Hungría*).

(65) Véase la STJUE de 12 de diciembre de 2006 (C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue*), apartado 171 y la STJUE de 18 de diciembre de 2007 (C-101/05, *Skatteverket contra A*), apartado 37.

un acuerdo de asistencia mutua podría fundamentar la necesidad de una legislación de tales características (66).

En línea con lo anterior, la última propuesta de modificación de la Ley 49/2002 que debemos realizar es la necesidad de que se incluya dentro del listado de entidades sin fines lucrativos a las entidades residentes en un tercer Estado con el que exista normativa sobre asistencia mutua. Posiblemente, a efectos de simplificar el contenido del artículo 2 g), podría modificarse su redacción haciendo referencia a las entidades no residentes en España, que sean residentes en un Estado con el que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información en los términos previstos en la Ley General Tributaria.

### 3.2.3. *La necesidad de adaptar las normativas autonómicas a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Constitucional*

Sobre la modificación recomendada en el apartado anterior creemos que deberían reflexionar también los legisladores autonómicos, incluyendo dentro del ámbito de aplicación de sus respectivas normativas sobre el régimen especial del mecenazgo no solo a las personas o entidades beneficiarias no residentes en España, sino también a las residentes en territorio español, pero en otra Comunidad Autónoma.

Por un lado, los incentivos fiscales al mecenazgo aprobados por las diferentes Comunidades Autónomas deberían resultar de aplicación también a las personas o entidades que tengan su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea, otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo e, incluso, en terceros países. Todo ello sin perjuicio de que en los últimos dos casos pueda exigirse para que resulte de aplicación el citado régimen que exista un acuerdo de asistencia mutua en materia de intercambio de información entre ambos Estados.

Y ello porque, tal y como ha señalado el TJUE en reiterada jurisprudencia, incumbe a la totalidad de las autoridades de los Estados miembros, ya sean centrales, federales u otras de índole territorial, garantizar la observancia del Derecho de la Unión Europea dentro del ámbito de sus competencias (67). Como indica Pinto Nogueira (2009: 108-110), no debe perderse de vista que el concepto de discriminación no solo abarca a los criterios que tengan «un impacto territorial idéntico al de la nacionalidad», sino también a los que presenten un impacto más limitado. De esta forma, las disposiciones autonómicas deben de respetar los principios y libertades reconocidas por el Derecho de la Unión Europea en idénticos términos que la normativa estatal (Sánchez-Archidona Hidalgo, 2019: 195).

Por otro lado, también creemos que la normativa de una Comunidad Autónoma debe resultar de aplicación a las donaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos que

---

(66) Ejemplo de ello son la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12, *Comisión Europea contra España*), apartado 83, y la STJUE de 5 de mayo de 2011 (C-267/09, *Comisión Europea contra Portugal*), apartado 53.

(67) Véase a este respecto la STJUE de 12 de junio de 1990 (Asunto C-8/88, *Republica de Alemania contra Comisión Europea*), apartado 13.

sean residentes en otras Comunidades Autónomas. Lo contrario, como señala Martín Rodríguez (2015: 36), daría lugar a la paradoja de que se aplique la normativa autonómica a entidades no residentes en España, pero se continúe discriminando a nivel interno en función de la Comunidad Autónoma en la que resida la entidad.

Sobre la discriminación derivada de la aplicación de los beneficios fiscales reconocidos en la normativa autonómica solamente a sus residentes, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, siendo ejemplo de ello la sentencia 96/2002, de 25 de abril. La misma tiene por objeto un recurso de inconstitucionalidad presentado contra la Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (68).

Este precepto tuvo su origen en una Decisión de la Comisión Europea que puso de manifiesto la discriminación de determinados incentivos fiscales a la inversión previstos en las normas forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya y que fueron declarados incompatibles con la libertad de establecimiento. Para adecuar dicha normativa al Derecho de la Unión Europea se introdujo la citada disposición adicional que reconocía el derecho al reembolso por la Administración tributaria estatal de las cantidades que se hubieran pagado efectivamente como resultado de no aplicación de la normativa autonómica a los residentes de la Unión Europea que no pudieran acogerse a la normativa del País Vasco o de Navarra.

Entre las alegaciones efectuadas en el recurso de inconstitucionalidad se encontraba la vulneración del principio de igualdad, debido a que dicha norma no resultaba de aplicación a los residentes en territorio común que operasen en el País Vasco o Navarra. Por ello, tras considerar que los residentes y los no residentes en España que operan en el territorio foral se encuentran en una situación comparable, el Tribunal concluye que la citada norma carecía de justificación alguna que la legitimase desde el punto de vista tributario, siendo además desproporcionada para lograr la finalidad perseguida (69).

Indica el Tribunal que el hecho de que la norma impugnada pretendiese dar cumplimiento a un mandato de la Comisión Europea no evita, sin embargo, la lesión del artículo 31.1 de la Constitución española. De esta forma, aunque considere que la finalidad perseguida fuera constitucionalmente legítima, ello no implica necesariamente que el medio utilizado para alcanzar tal fin fuera adecuado, en el sentido de que pueda considerarse razonable y proporcionado. Junto a ello, entiende el Tribunal Constitucional que la medida en cuestión, en cuanto limitaba sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente, producía la fragmentación del mercado nacional, vulnerando la libertad de empresa, residencia y circulación (artículos 38, 138.2 y 139.1 y 2 de la Constitución española) (70).

Otro ejemplo más reciente lo podemos encontrar en la sentencia 60/2015, de 18 de marzo. En ella el citado Tribunal se pronuncia sobre un precepto de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana. En concreto, se refiere a la bonificación del 99% de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que únicamente resultaba de aplicación a los residentes habituales en la citada Comunidad.

---

(68) Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

(69) Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 96/2002, de 25 de abril (FJ 9º y 10º).

(70) Véase el FJ 11º de la sentencia mencionada en la anterior nota al pie de página.

Considera el Alto Tribunal que la situación de un heredero que reside en la Comunidad Valenciana respecto la de otro heredero que no reside en dicha Comunidad Autónoma, con relación a una misma herencia y un mismo causante, respecto del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es objetivamente comparable. A pesar de las alegaciones efectuadas por las partes, el Tribunal concluye que, en el presente caso, «no se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de una bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia» (71).

De este modo, estima que, en el presente caso, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, sobre la base de una justificación objetiva y razonable y conforme al principio de proporcionalidad, para convertirse en un elemento de discriminación. Por ello se determina que, mediante dicha normativa, no solo se vulnera el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española, sino que se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y que, por lo tanto, debe considerarse incompatible con un sistema tributario justo, según lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Carta Magna (72).

Expuesto cuanto antecede, debemos poner de manifiesto que, hasta la fecha, en relación a los incentivos fiscales al mecenazgo en las Comunidades Autónomas de régimen común, el legislador valenciano es el único que incluye dentro del ámbito de aplicación de la Ley del mecenazgo a las personas o entidades beneficiarias comparables a las previstas en el artículo 3.1 y que tengan su sede en otras Comunidades Autónomas, en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Sin embargo, en línea con la legislación estatal, se mantiene la exclusión de los terceros países (73), lo que creemos que debe ser corregido con el propósito de cumplir con las exigencias que derivan de la libre circulación de capitales.

En la legislación de Castilla-La Mancha se limita la consideración de entidades beneficiarias a las entidades sin ánimo de lucro domiciliadas fiscalmente en dicho territorio, ya que dicha norma tiene como objetivo el impulso de la actividad cultural en la región (74). En cambio, en el caso de la legislación de La Rioja se reconoce como beneficiarias a las entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en dicho territorio, o a las delegaciones territoriales de las entidades sin ánimo de lucro de ámbito nacional que estén inscritas en los registros autonómicos, o que desarrollen en La Rioja actividades de interés general (75). Algo similar es lo que sucede en la normativa de Islas Baleares, ya que se incluye como beneficiarias a las entidades sin ánimo de lucro, a las personas

---

(71) Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 60/2015, de 18 de marzo (FJ 5º)

(72) *Ibidem*.

(73) Artículo 3.2 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.

(74) Artículo 3.1 de la Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha.

(75) Artículo 3 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

físicas o jurídicas domiciliadas fiscalmente en las islas y a las entidades que tengan delegaciones en dicho territorio (76).

En los regímenes forales, la normativa de Navarra únicamente reconoce como entidades beneficiarias del mecenazgo cultural a las organizaciones sin ánimo de lucro, las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica con domicilio fiscal en su territorio. De este modo, los incentivos fiscales previstos en dicha norma solamente resultan de aplicación a las donaciones realizadas en favor de dichas personas y entidades (77).

Por su parte, en el País Vasco existen diferencias entre las diferentes provincias. Tanto Álava como Vizcaya consideran entidades sin fines lucrativos, a efectos de la aplicación de sus respectivas normativas, a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública residentes en territorio español, a las entidades no residentes en territorio español que operen en él a través de un establecimiento permanente y a las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que España tenga un efectivo intercambio de información tributaria que actúen en territorio español sin mediación de establecimiento permanente (78). En cambio, la legislación guipuzcoana se aplica únicamente a las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, inscritas en el registro correspondiente de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a las personas físicas con domicilio fiscal en Guipúzcoa (79).

La situación descrita en relación a los incentivos autonómicos al mecenazgo creemos que puede constituir una restricción a la libre circulación de capitales reconocida en el TFUE, al resultar las Comunidades Autónomas también obligadas a cumplir con las exigencias que derivan del Derecho de la Unión Europea. Junto a ello, consideramos que esta situación podría ser considerada contraria al principio de igualdad y, de este modo, incompatible con un sistema tributario justo conforme al artículo 31.1 de la Constitución española, tanto cuando se trate de promover actividades destinadas a la consecución fines de interés general, como destinadas a ámbitos más concretos que favorecen en mayor medida a una determinada región.

Por un lado, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional analizada, será muy difícil que pueda considerarse que concurre una justificación objetiva y razonable cuando estemos ante incentivos fiscales establecidos para promover fines de interés general, tales como la defensa de los derechos humanos; la realización de actividades de carácter cultural, científico o deportivo; la cooperación para el desarrollo o la promoción de valores constitucionales y defensa de los principios democráticos.

---

(76) Apartados 1 y 3 del artículo 4 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.

(77) Artículos 4 y 8 de la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

(78) Artículo 4 de la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (Álava) y artículo 4 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (Vizcaya).

(79) Artículo 4 de la Norma Foral 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Por otro lado, es posible que en aquellos casos en los que los incentivos fiscales al mecenazgo recaigan sobre actividades que se refieren a un ámbito específico, como puede ser el fomento de la lengua o la protección y promoción del patrimonio cultural autonómico, creemos que podría entenderse que concurre una justificación objetiva y razonable para el tratamiento desigual de situaciones objetivamente comparables.

Sin embargo, a efectos de realizar el análisis de la proporcionalidad de la medida en cuestión, posiblemente resultaría más conveniente introducir a las entidades no residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma dentro del ámbito de aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo reconocidos en las distintas normas autonómicas destinados al fomento de la lengua o la cultura propia.

Ello es así porque consideramos que resulta innegable que para lograr los citados fines no es necesario que su aplicación se limite a las personas o entidades domiciliadas en el territorio de una Comunidad Autónoma en concreto. Este extremo, creemos que resulta clave para que una norma de estas características no pueda superar el juicio de proporcionalidad necesario para justificar una vulneración del principio de igualdad en materia tributaria.

Evidentemente, no podemos obviar que los residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma pueden resultar **más proclives a promocionar la investigación y el desarrollo** de la región y que, en la práctica, los beneficios destinados a fomentar la lengua o el patrimonio cultural regionales se aplicarán en la mayor parte de los supuestos a donaciones efectuadas en favor de entidades residentes en el citado territorio.

En consecuencia, abogamos porque los diferentes legisladores autonómicos revisen su normativa en vigor, no sólo con el propósito de cumplir con las exigencias que derivan del Derecho de la Unión Europea, sino también con las que emanan de nuestra Constitución. De este modo, independientemente de los fines de interés general que se persigan mediante la introducción de los incentivos fiscales al mecenazgo, las legislaciones autonómicas deberían incluir dentro de su ámbito de aplicación a las entidades sin fines lucrativos y, en su caso, a las personas físicas y personas jurídicas con ánimo de lucro que desarrollen proyectos o actividades declarados de interés social en la correspondiente legislación, con independencia de donde tengan su domicilio fiscal.

#### 4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Barbieri, N.; Fina, X.; Partal, A. y Subirats, J. (2019): “El auge del *crowdfunding* en la esfera cultural. ¿Nueva arquitectura de la producción compartida o simple reformulación de la fragilidad y precariedad del sector?”, en *Arbor*, vol. 195 (791) [disponible en: <https://doi.org/10.3989/arbor.2019.791n1003>].
- Bizioli, G. (2015): El principio de no discriminación, en A. di Pietro y T. Tassani (dir.): *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Barcelona: Atelier: 157-184.
- Blázquez Lidoy, A. (2022): “Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 469: 5-26.
- Casanellas Chuecos, M. (2016): “Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica”, en *Revista catalana de dret públic*, n.º 52: 43-66.

- Casanellas Chuecos, M. (2022): “Donación con recompensa: naturaleza jurídica y efectos tributarios para aportante y receptor”, en *Quincena Fiscal*, n.º 4: 85-126.
- European Foundation Center (2017): *Boosting cross-border philanthropy in Europe. Towards a tax-effective environment*.
- Fundación Deloitte, Asociación Española de *Fundraising*, Fundación Lealtad (2021): *Barómetro entidades no lucrativas*, Segunda Edición [disponible en: <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/about-deloitte/articulos/barometro-de-entidades-no-lucrativas.html>] (Acceso el 10 de mayo de 2022).
- García Caracuel, M. (2011): “El principio de libre circulación de capitales en el Espacio Económico Europeo (STJCE, de 11 de junio de 2009, As. C-521/07)”, en *Noticias de la Unión Europea*, n.º 316: 75-80.
- López Ribas, S. (2014): “Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos”, en *Crónica Tributaria*, n.º 153: 221-259.
- Martín Dégano, I. (2011): “La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 345: 71-110.
- Martín Rodríguez, J. M. (2015): “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 19, versión online.
- Martínez Bárbara, G. (2019): “The Neverending Story: la reforma inacabada de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 441: 5-40.
- Martínez Muñoz, Y. (2015): “El tratamiento fiscal del *Crowdfunding*”, en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14: 59-86.
- OCDE (2020): *Taxation and Philanthropy*, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, Paris [disponible en: <https://doi.org/10.1787/df434a77-en>] (Acceso el 10 de mayo de 2022).
- Palacios Ronda, E. (2021): “Soluciones de las Comunidades Autónomas de régimen general a algunas deficiencias de la Ley 49/2002 de Régimen fiscal de las entidades no lucrativas en el ámbito del mecenazgo cultural”, en *REVESCO. Revista de Estudios Comparativos*, vol. 138: 1-21.
- Pedreira Menéndez, J. (2015): “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 11, versión online.
- Pinto Nogueira, J. F. (2009): “Autónomas, *ma non troppo*... Reflexiones sobre la autonomía fiscal de los entes infra-estatales, a la luz de la sentencia *Geurts* (STJUE de 25 de octubre de 2007, C-464/05)”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 312: 91-136.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2019): “A vueltas con los beneficios tributarios concedidos por normativa autonómica. El caso particular del mantenimiento del domicilio social en el territorio de una CC. AA. para su disfrute”, en “Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 6: 193-205.