

Una fiscalidad para las fundaciones y el mecenazgo en Europa

Silvia López Ribas

Licenciada en Ciencias Empresariales y en Ciencias Políticas

SUMARIO: I. PRESENTACIÓN.—II. FISCALIDAD DE LAS RENTAS EUROPEAS OBTENIDAS POR FUNDACIONES RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL: 1. *Régimen fiscal regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*: A) Ámbito subjetivo. B) Rentas exentas. C) Determinación de la base imponible. D) Tipo de gravamen. E) Rentas de fuente extranjera. 2. *Régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas regulado en el Capítulo V del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo*: A) Ámbito subjetivo. B) Rentas exentas. C) Rentas no exentas. D) Base imponible. E) Tipo de gravamen. F) Rentas de fuente extranjera.—III. FISCALIDAD DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN ESPAÑA POR FUNDACIONES RESIDENTES EN OTRO ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA: 1. *Delegaciones en España de fundaciones de Estados miembros de la Unión Europea*. 2. *Otros establecimientos permanentes en España de fundaciones de Estados miembros de la Unión Europea*. 3. *Rentas obtenidas en territorio español por fundaciones de otros Estados miembros de la Unión Europea sin delegación/establecimiento permanente en España*.—IV. RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO ESPAÑOL A FAVOR DE FUNDACIONES EUROPEAS CON PRESENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL.—V. RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO DE RESIDENTES EN OTRO ESTADO MIEMBRO EUROPEO A FAVOR DE FUNDACIONES RESIDENTES EN ESPAÑA Y DE FUNDACIONES DE OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA CON PRESENCIA EN ESPAÑA: 1. *Contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente en territorio español*. 2. *Contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente en territorio español*.—VI. ¿HACIA UN ESTATUTO DE LA FUNDACION EUROPEA?: 1. *Estatuto de la Fundación Europea*. 2. *Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*. 3. *Modificaciones normativas*.—VII. CONCLUSIONES.

I. Presentación

El presente capítulo se divide en dos partes. La primera parte revisa aspectos generales de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas de fuente europea obtenidas por las fundaciones españolas y la de las rentas de fuente española obtenidas por fundaciones europeas; junto con los incentivos fiscales españoles concedidos al mecenazgo intraeuropeo en los tres impuestos que gravan la renta: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El objetivo perseguido no es analizar en profundidad cada una de las medidas de la fiscalidad señalada, sino mostrar las similitudes y diferencias de la normativa tributaria española en el tratamiento que dispensa a las actividades fundacionales y al mecenazgo nacional y el que dispensa a las mismas actividades y mecenazgo cuando tienen lugar con otros Estados miembros de la Unión Europea.

Las fundaciones a las que se refieren estos comentarios son, primordialmente, las definidas en el artículo 2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante, Ley 50/2002) como «*organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*» y que, satisfaciendo el resto de requisitos exigidos por la citada Ley, pueden acogerse a los incentivos fiscales contemplados en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002). No obstante, para dar una visión completa de la fiscalidad del sector fundacional y de sus benefactores, cuando proceda, se hará referencia a la fiscalidad aplicable a otro tipo de fundaciones y donantes, aquellos que no están en el ámbito de aplicación de la Ley 50/2002 ni de la Ley 49/2002.

Con carácter general, las legislaciones tributarias europeas dan un tratamiento diferente a las rentas de las fundaciones y a su mecenazgo en función de su ámbito doméstico o internacional. Diversos actores de la comunidad internacional llevan varias décadas analizando esta situación y proponiendo alternativas para que dicho tratamiento se aproxime sin que las legislaciones nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea hayan evolucionado en esa dirección. Ha sido el Tribunal de Justicia quien negando la compatibilidad de algunas de las normas diferenciadoras con las libertades recogidas en el Tratado de la Unión ha desencadenado la reforma de varias de las legislaciones europeas sin que pueda decirse que las reformas necesarias hayan finalizado. En paralelo, la propuesta de Reglamento conteniendo un Estatuto de la Fundación Europea elaborada por la Comisión se abre paso en el laborioso procedimiento legislativo europeo intentando encontrar su espacio en el armazón del Derecho comunitario si bien, en el momento de redactar estas líneas, aún no se conoce cuál será su contenido definitivo y en lo que aquí interesa, si contendrá o no preceptos tributarios. Estas cuestiones se abordan en la segunda parte de este capítulo.

II. Fiscalidad de las rentas europeas obtenidas por fundaciones residentes en territorio español

En virtud de lo dispuesto en el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS) una fundación es residente en territorio español si se ha constituido conforme a las leyes españolas, si tiene su domicilio social en territorio español o si su sede de dirección efectiva está en territorio español.

Las fundaciones que tengan su residencia fiscal en territorio español serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art. 7.1 a) TRLIS) y, por tanto, serán gravadas por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (art. 7.2 TRLIS).

Adicionalmente, el artículo 9 TRLIS en su apartado 2 dispone que estarán parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, en los términos previstos en el Título II Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002), las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título, añadiendo el apartado 3 del mismo artículo que estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el Capítulo XV del Título VII de esta Ley, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no sea de aplicación la Ley 49/2002.

Ambos regímenes de exención parcial del Impuesto sobre Sociedades son aplicables a las fundaciones por lo que podemos concluir, antes de pasar al análisis de cada uno de ellos, que las rentas obtenidas en cualquier parte del mundo por fundaciones residentes en territorio español (a las que denominaremos fundaciones españolas) tributarán en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial de exención parcial regulado en la Ley 49/2002 (opcional si se cumplen determinados requisitos) o, supletoriamente, en el régimen especial de exención parcial del Capítulo XV del Título VIII TRLIS, éste con carácter irrenunciable.

1. Régimen fiscal regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

A) *Ámbito subjetivo*

A efectos de la Ley 49/2002, se consideran entidades sin fines lucrativos las fundaciones (art. 2 a) que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de dicha ley que, muy resumidamente, son:

1.º Que persigan fines de interés general (defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial).

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70% de determinadas rentas en el año de obtención o en los cuatro años siguientes, destinando el resto a incrementar la dotación patrimonial.

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, en los términos que establece este precepto de la Ley.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno así como los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las fundaciones ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios, con las salvedades que establece este mismo punto de la Ley para actividades de investigación científica, desarrollo tecnológico, actividades de asistencia social o deportivas, conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias de me-

cenazgo o a otras entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, de acuerdo con lo dispuesto en este precepto.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las leyes rectoras las fundaciones así como, cuando proceda, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica que especifique ingresos y gastos por categorías y proyectos.

B) *Rentas exentas*

El artículo 6 Ley 49/2002, declara exentas en el Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por las fundaciones:

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos: donativos, donaciones y aportaciones en concepto de dotación patrimonial, ayudas económicas procedentes de convenios de colaboración empresarial y de contratos de patrocinio publicitario para colaborar en los fines de la entidad; las cuotas de asociados, colaboradores o benefactores que no generen derecho a percibir prestación de una actividad económica no exenta y las subvenciones que no financien explotaciones económicas exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3.º Las derivadas de adquisiciones y transmisiones, lucrativas u onerosas, de bienes o derechos.

4.º Las derivadas de explotaciones económicas exentas en los términos del artículo 7 de la Ley 49/2002.

5.º Las rentas exentas anteriores aunque su obtención por el contribuyente, a efectos fiscales, se produzca por atribución o imputación.

El artículo 7 Ley 49/2002, por su parte, enumera las siguientes rentas económicas exentas.

1.º Aquellas a través de las que se desarrolla alguno de los fines de interés general a que se refiere el artículo 3 de la Ley, antes citados, y se realizan en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.

2.º Las de carácter meramente auxiliar o complementario, tanto de explotaciones económicas exentas como de actividades —distintas de explotaciones económicas— realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad, siempre que no superen el 20% de los ingresos totales de la entidad.

3.º Las consideradas de escasa relevancia, definidas como aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

C) *Determinación de la base imponible*

El artículo 8.1 Ley 49/2002, señala que solo se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas. Se considera explotación económica la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sin que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario constituya a efectos de esa Ley una explotación económica.

En la determinación de la base imponible de las explotaciones económicas no exentas se aplicarán las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, que tienen carácter supletorio para lo no dispuesto en este régimen especial (art. 5 Ley 49/2002), junto con la regulación específica contenida en el artículo 8.2 Ley 49/2002, que establece la no deducibilidad de los gastos imputables exclusivamente a rentas exentas —con un criterio de imputación proporcional para aquellos gastos parcialmente imputables a rentas no exentas—, la no deducibilidad de la amortización de elementos patrimoniales no afectos a explotaciones económicas no exentas, con idéntica regla de proporcionalidad, y la no deducibilidad de las cantidades que constituyan la aplicación de resultados.

D) *Tipo de gravamen*

El tipo de gravamen de las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas es del 10% (art. 10 Ley 49/2002).

E) *Rentas de fuente extranjera*

Dado que las rentas de una fundación residente en territorio español están sometidas a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades con independencia del lugar del que procedan, el tratamiento fiscal que siguen tales rentas es el que se ha señalado en los párrafos anteriores aún cuando procedan de otro Estado miembro de la Unión Europea. Así, las rentas enumeradas

en el artículo 6 Ley 49/2002, que procedan de otro Estado miembro de la Unión Europea, por ejemplo, donaciones, cuotas o aportaciones de donantes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o rentas derivadas del patrimonio mobiliario o inmobiliario obtenidas en esos países estarán, al igual que si procedieran de fuente interna, exentas. De igual forma, las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas realizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea que estén entre las consideradas exentas en el artículo 7 gozarán, asimismo, de exención.

Lo mismo cabe decir respecto de aquellas explotaciones económicas no exentas cuando se realicen en territorio español, tampoco gozarán de exención si se realizan en otro Estado miembro de la Unión Europea.

En el caso de que las rentas obtenidas por una fundación española en otro Estado miembro de la Unión Europea estén sujetas a tributación en dicho Estado (por gravarse en él las rentas obtenidas por entidades no residentes) y exentas en España por aplicación de la Ley 49/2002, los impuestos soportados en el extranjero constituirán una imposición definitiva de tales rentas puesto que no podrán deducirse en el Impuesto sobre Sociedades español al no haberse integrado en la base imponible (requisito exigido por los arts. 31 y 32 TRLIS para aplicar la deducción por doble imposición internacional).

Este hecho no es específico de la tributación de las fundaciones sino que afecta a la tributación de todas las rentas de procedencia extranjera que estén exentas de gravamen en la normativa tributaria española con independencia de quien sea el sujeto perceptor. Así, dichas rentas estarán sometidas a la tributación que corresponda en el otro Estado (estado de la fuente) sin que pueda procederse a la devolución de tales impuestos en territorio español (estado de residencia) ya que en él esas rentas no han estado sometidas a gravamen. Lo contrario supondría una detracción de recursos desde la Hacienda pública española a favor de una Hacienda pública extranjera en la medida en que la primera estaría devolviendo al contribuyente español impuestos que ha percibido la Hacienda pública de otro país.

En caso de que las rentas de fuente extranjera obtenidas por la fundación también estén sometidas a gravamen en territorio español, de acuerdo con la Ley 49/2002, podrá aplicarse la eliminación de la doble imposición internacional en los términos establecidos en la normativa general del Impuesto sobre Sociedades dado que las normas de este Impuesto tienen carácter supletorio respecto de lo dispuesto en la Ley 49/2002.

Otra cuestión a destacar en relación con las rentas de fuente extranjera es que las fundaciones se encuentran en el ámbito subjetivo de aplicación de

los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, por lo que la tributación de las rentas que obtengan en países de la Unión Europea con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición deberá producirse en los términos fijados en el convenio que sea de aplicación estando, asimismo, expresamente contempladas en los comentarios relativos al artículo de no discriminación del Modelo de Convenio OCDE.

Por último, la Ley 49/2002, no exige que las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica de la fundación deban desarrollarse en territorio español ni tampoco supedita los incentivos fiscales al mecenazgo que concede al lugar del que procedan las rentas de la fundación. Por tanto, los donantes y colaboradores de las fundaciones acogidas al régimen de la Ley 49/2002 gozarán de los incentivos que ésta establece con independencia del lugar del que procedan las rentas de la fundación y del lugar en el que se apliquen sus donaciones. El derecho a tales incentivos exige, exclusivamente, la concurrencia de dos condiciones; que la donación, aportación o colaboración reúna los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 y que la fundación receptora tenga derecho y se haya acogido al régimen fiscal regulado para las entidades beneficiarias de mecenazgo en el Título II de dicha Ley.

Así, a modo de ejemplo, supongamos que una fundación residente en territorio español cuyo objeto o finalidad específica es la cooperación internacional al desarrollo, obtiene donaciones de personas y entidades residentes en territorio español así como rentas procedentes de una explotación económica de edición y venta de publicaciones de cooperación para el desarrollo realizada en otro país de la Unión Europea que dedica a financiar la ejecución de proyectos de desarrollo educativo y sanitario en un país no europeo. Pues bien, tanto las cuotas de asociados y las donaciones que reciba como la renta que obtenga de la explotación económica que realiza estarán exentas en el Impuesto sobre Sociedades español y tales cuotas y donaciones darán derecho a los asociados y donantes a los incentivos fiscales al mecenazgo que establece la Ley 49/2002.

2. Régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas regulado en el Capítulo XV del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

A). *Ámbito subjetivo*

Aquellas fundaciones que no puedan acogerse al régimen fiscal regulado en la Ley 49/2002 deberán aplicar el regulado en los artículos 120 a 122

TRLIS. Este régimen no es optativo sino obligatorio y resulta menos beneficioso que el regulado en la Ley 49/2002, tanto para las fundaciones como para los donantes, ya que para las primeras la tipología de rentas exentas es menor y el tipo de gravamen de las rentas no exentas es superior y, para los segundos, no existen incentivos fiscales para las donaciones en el Impuesto sobre Sociedades y los incentivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes son menores tanto en importes como en tipología.

B) *Rentas exentas*

De acuerdo con este régimen, estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por fundaciones:

1.º las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica (por ejemplo, cuotas de asociados, subvenciones públicas o aportaciones de fundadores y otros rendimientos siempre que no procedan de una explotación económica);

2.º las derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica;

3.º las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de su objeto o finalidad específica siempre que el producto obtenido se reinvierta en bienes afectos a tal objeto o finalidad.

C) *Rentas no exentas*

Ninguna otra renta, a excepción de las anteriores, está exenta de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, aclarando el artículo 121.2 TRLIS que la exención no alcanza a:

1.º Los rendimientos de explotaciones económicas, aunque coincidan con el objeto social o finalidad específica.

2.º Las rentas derivadas del patrimonio de la fundación (arrendamiento de inmuebles propiedad de la fundación, dividendos, etc.).

3.º Las rentas obtenidas en otras transmisiones distintas de las exentas.

D) *Base imponible*

La base imponible del Impuesto se determinará de acuerdo con las reglas generales del mismo para las rentas no exentas, teniendo en consideración lo establecido en el artículo 122 TRLIS que dispone la no deducibilidad de los

gastos imputables exclusivamente a rentas exentas así como de las cantidades que constituyan aplicación de resultados y de las que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas.

E) *Tipo de gravamen*

El tipo de gravamen aplicable a las rentas no exentas es del 25%.

F) *Rentas de fuente extranjera*

Al igual que se ha señalado al tratar el régimen fiscal regulado en la Ley 49/2002, nada se establece en relación con el lugar de procedencia de las rentas exentas o no exentas por lo que éstas seguirán el régimen descrito con independencia de que hayan sido obtenidas en territorio español o en otro Estado miembro de la Unión Europea. De igual forma, y aunque probablemente se trate de un caso mucho menos frecuente en el marco de este régimen que en el de la Ley 49/2002, la tributación soportada en el extranjero por rentas de esa procedencia que estén exentas en el Impuesto sobre Sociedades tendrá carácter definitivo por las razones ya expuestas en apartados anteriores. Si las rentas obtenidas por la fundación están sujetas a gravamen en España serán de aplicación lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para eliminar la doble imposición internacional.

III. Fiscalidad de las rentas obtenidas en España por fundaciones residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea

1. Delegaciones en España de fundaciones de Estados miembros de la Unión Europea

El artículo 7 Ley 50/2002, constituye la regulación sustantiva de las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España. Dicho precepto señala en su apartado 1 que «*las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una delegación en territorio español que constituirá su domicilio a efectos de esta Ley, e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades*».

El apartado 2 del mismo artículo añade que la fundación extranjera que pretenda su inscripción deberá acreditar ante el Registro de Fundaciones correspondiente que ha sido válidamente constituida con arreglo a su Ley personal, pudiendo denegarse la inscripción si no se acredita tal circunstancia

o cuando los fines no sean de interés general de acuerdo con el ordenamiento español. El apartado 3 establece que solo las fundaciones que cumplan los requisitos anteriores podrán utilizar la denominación «fundación» y, por último, el apartado 4 somete a las fundaciones extranjeras al Protectorado que corresponda en función del ámbito territorial en que desarrolle principalmente sus actividades —estatal o autonómico— siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas.

En el ámbito tributario, las rentas que obtengan las delegaciones de las fundaciones de otros Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, delegación) en tanto que se consideren obtenidas en territorio español, estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) dado que no se trata de entidades residentes en territorio español al no satisfacer ninguno de los requisitos establecidos en el artículo 8.1 TRLIS anteriormente comentado.

El Impuesto citado, regulado en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRNR), establece dos modalidades de tributación en función de que las rentas del contribuyente no residente hayan sido obtenidas en territorio español mediante un establecimiento permanente situado en el mismo o lo hayan sido sin la concurrencia de tal establecimiento.

La delegación en territorio español de una fundación de otro Estado miembro de la Unión Europea que cumpla los requisitos del artículo 7 Ley 50/2002, se considera un establecimiento permanente a efectos de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) TRLIRNR¹. De acuerdo con este artículo existe un establecimiento permanente cuando una entidad dispone en territorio español «... por cualquier título, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes». Añade este precepto que, en particular, se entiende que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, u otros establecimientos.

¹ Aunque no es el objeto de análisis de este capítulo, dado que lo que se estudia es la normativa tributaria doméstica, se aclara que en el marco de la tributación de los no residentes, incluida la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, cuando medie un Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país de residencia de la fundación habrá que estar, en primer lugar, a lo dispuesto en dicho convenio para determinar la potestad de gravamen de la renta y su tributación.

En consecuencia, cuando la delegación obtenga rentas en territorio español, de acuerdo con lo señalado en el citado artículo 13.1.a) TRLIRNR, estaremos ante un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que opera mediante establecimiento permanente en territorio español.

La delegación tributará (art. 15.1 TRLIRNR) por la totalidad de la renta imputable a la misma, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo III de dicho Texto Refundido. El artículo 18.1 del mencionado Capítulo dispone que la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones generales del Impuesto sobre Sociedades junto con las particularidades que regula en sus letras a), b) y c), relativas a la no deducibilidad de cánones, intereses y comisiones abonados por el establecimiento permanente a la casa central; la deducibilidad de una parte razonable de gastos de dirección y generales de administración que correspondan al establecimiento y no imputación al establecimiento permanente de cantidades por coste de capitales propios, respectivamente. Estos preceptos, caso de que la delegación incurriera en ellos, serían igualmente aplicables en la determinación de su renta. Los establecimientos permanentes pueden compensar las bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 TRLIS (art. 18.2 TRLIRNR).

Por otra parte, la Ley 49/2002 (art. 2.d) considera entidades sin fines lucrativos a las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones por lo que si cumplen los requisitos que dicha Ley establece en su artículo 3, señalados en párrafos anteriores, podrán aplicar, en igualdad de condiciones, el régimen fiscal que dicha Ley regula en su Título II para las fundaciones españolas, si bien tributarán en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Adicionalmente, las normas del Impuesto sobre Sociedades son aplicables de forma subsidiaria a las delegaciones para todo lo no previsto en el Título II Ley 49/2002 (art. 5 de dicha Ley).

Como resumen de lo anterior cabe concluir que las delegaciones en España de fundaciones residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y determinarán la base imponible de las rentas que se obtengan aplicando las normas de dicho Impuesto, el régimen fiscal establecido en el Título II Ley 49/2002 y las disposiciones generales del Impuesto sobre Sociedades.

Al igual que en el caso de las fundaciones españolas, la Ley 49/2002, no vincula la aplicación de su régimen fiscal a que las actividades de las delegaciones se realicen en España. La situación contraria se planteó como conse-

cuencia del tenor literal de la disposición adicional decimosexta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, antecedente inmediato de la Ley 49/2002, que establecía que la delegación en España sólo podía disfrutar del régimen especial por su actividad en España, si bien esta cuestión ha quedado superada con la Ley 49/2002.

Para determinar la base imponible de las explotaciones económicas no exentas se aplicarán las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, además de las tres normas específicas que en materia de no deducibilidad de gastos contiene el artículo 8 Ley 49/2002 y de lo dispuesto en el artículo 18 TRLIRNR, anteriormente citadas.

El tipo de gravamen aplicable a la base imponible es del 10% y en la cuota íntegra podrán practicarse, cuando proceda, las deducciones reguladas en los artículos 30 a 44 TRLIS (art. 19.4 TRLIRNR).

Cabe añadir que estas delegaciones, en tanto que establecimientos permanentes, podrán acogerse, cuando proceda y en la medida que sea compatible con su naturaleza fundacional, a los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, en particular y para las explotaciones económicas no exentas a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, de acuerdo con lo establecido en la disposición derogatoria única apartado 2, letra a) Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias, vigente tras la entrada en vigor del TRLIRNR y que dispone que los regímenes tributarios especiales del Impuesto sobre Sociedades regulados en el Título VIII (actual Título VII) son de aplicación a los establecimientos permanentes.

Por último, el artículo 16 Ley 49/2002 califica a estas delegaciones como entidades beneficiarias del mecenazgo por lo que las donaciones y aportaciones que reciban por parte de donantes y colaboradores así como las otras formas de mecenazgo que contempla dicha Ley podrán disfrutar de los incentivos fiscales establecidos en ella.

2. Otros establecimientos permanentes en España de fundaciones de Estados miembros de la Unión Europea

Cuando las fundaciones extranjeras obtengan rentas en territorio español mediante un establecimiento permanente y no estén dentro del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, o bien opten por no aplicar el régimen fiscal que dicha Ley contiene, aplicarán el regulado para las entidades parcialmen-

te exentas² en el Capítulo XV del Título VII TLRIS, ya que como se ha señalado los regímenes tributarios especiales del Impuesto sobre Sociedades son de aplicación a los establecimientos permanentes.

Así, el régimen fiscal aplicable a estos establecimientos permanentes estará delimitado por lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país de residencia de la fundación, en el TRLIRNR y en el régimen de entidades parcialmente exentas del TRLIS.

El tipo de gravamen aplicable a los establecimientos permanentes es del 30%, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1 y disposición adicional segunda TRLIRNR, y el tipo aplicable a las entidades parcialmente exentas del Capítulo XV del Título VII TRLIS es del 25%.

En la contestación a la consulta V2526-05, la Dirección General de Tributos señala que el tipo de gravamen aplicable a la delegación de una asociación sin fines lucrativos que no entra dentro del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, y a la que resulta de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas del TRLIS, es del 30% (35% en el momento de contestación de la consulta) ya que el artículo 18 TRLIRNR se refiere únicamente a que *«la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades»*. Añade el Centro directivo que *«No obstante, si la actividad es realizada en territorio español mediante un establecimiento permanente y como en este caso existe Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España con el país de residencia de la entidad no residente, ésta podrá invocar el principio de no discriminación, dado que el artículo 28.2.e) TRLIS contempla un tipo de gravamen del 25% para las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen de la Ley 49/2002»*.

La diferencia de tipos de gravamen aplicable a las fundaciones españolas acogidas al régimen fiscal de entidades parcialmente exentas y a los establecimientos permanentes situados en territorio español de fundaciones de la Unión Europea a los que se les aplica el mismo régimen no parece compatible, tal y como se apunta en la consulta, con los Convenios para evitar la doble imposición suscritos entre España y el resto de Estados miembros de la Unión Europea ya que todos los vigentes contienen un precepto de no discriminación, ni tampoco con el Derecho comunitario.

² Véase contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta V2526-05.

3. *Rentas obtenidas en territorio español por fundaciones de otros Estados miembros sin delegación/establecimiento permanente en España*

Cuando una fundación de otro Estado miembro de la Unión Europea obtenga rentas en territorio español sin un establecimiento permanente, tanto si aquellas proceden de la realización de actividades y explotaciones económicas como si se trata de alguna de las otras categorías de rentas que se consideran obtenidas en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 TRLIRNR³, estaremos ante un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente al que no resulta de aplicación el régimen fiscal de la Ley 49/2002, ni el régimen de las entidades parcialmente exentas, antes comentados.

Las normas que rigen la tributación de tales rentas serán las aplicables con carácter general a los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, esto es, la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y, en su caso, el Convenio para evitar la doble Imposición suscrito entre España y el país de residencia de la entidad. Así, el carácter de fundación de otro Estado miembro no altera la tributación establecida con carácter general para las rentas que obtenga un no residente en territorio español sin establecimiento permanente.

A estos efectos, el artículo 13 TRLIRNR enumera las rentas que se consideran obtenidas en territorio español sin establecimiento permanente lo que debe complementarse con las declaradas exentas en el artículo 14 de la misma norma.

La tributación de tales rentas se realiza, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.2 TRLIRNR, de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas y en los términos previstos en el Capítulo IV de la citada Ley cuyo artículo 24 establece que la base imponible correspondiente a los diversos tipos de rendimientos —dividendos, intereses, prestación de servicios, ganancias patrimoniales, etc.—obtenidos por contribuyentes no residentes (fundaciones residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, en nuestro caso) se determinará con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, permitiéndose la deducibilidad de los gastos previstos en dicha Ley siempre que se acredite su relación directa

³ Se reitera lo señalado en la nota núm. 1 en relación con los Convenios para evitar la doble imposición.

con los rendimientos obtenidos en España (esto último por su condición de residentes en la Unión Europea).

Se anticipa aquí⁴ que la normativa anterior ha de ser interpretada —al menos en lo que a dividendos se refiere— en sentido contrario a lo señalado, de acuerdo con el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante, TSJM) quien en recientes Sentencias⁵ ha considerado que la denegación de la exención a los dividendos percibidos por una fundación sueca en España no era acorde con el Derecho comunitario por vulnerar el derecho a la libertad de circulación de capitales.

Los hechos relevantes en el caso son los siguientes. Una fundación sueca cuyo objeto social era la promoción y apoyo de la investigación en Humanidades y Ciencias Sociales, incluyendo Teología y Derecho, a través de la concesión de becas a grupos de investigación e investigadores individuales, era accionista de diversas sociedades españolas. En los años 2005 a 2008 percibió en España dividendos de tales sociedades, sobre los que se practicaron retenciones del 15% por aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Suecia⁶.

La fundación solicitó a la Agencia Tributaria la devolución de las retenciones practicadas, más el interés de demora desde la fecha de su ingreso en el Tesoro y, al transcurrir el plazo de seis meses sin haber obtenido respuesta, interpuso reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional contra la desestimación por silencio administrativo de su petición de devolución de ingresos indebidos. Posteriormente, y contra la desestimación por silencio administrativo de las anteriores reclamaciones y su posterior desestimación de forma expresa en diversas resoluciones del citado Tribunal administrativo, se interpusieron sendos recursos ante el TSJM. La fundación solicitaba en la demanda la anulación de las resoluciones recurridas y la devolución de la cantidad indebidamente ingresada en concepto de IRNR por considerar improcedente la retención practicada en España sobre los dividendos pagados a una fundación residente en otro Estado miembro de la Unión Europea.

⁴ *Vid.* epígrafe VI.2 de este Capítulo.

⁵ Por todas, hay quince, *vid.* la Sentencia 12/2004 de 8 de enero de 2014.

⁶ Los dividendos se consideran rentas obtenidas en territorio español por derivar de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España (art. 13.1.f del TRLIRNR) a los que se aplica el apartado 10.2.a) del Convenio suscrito entre España y Suecia para evitar la doble imposición que permite un gravamen no superior al 15% y no considerarse aplicable lo dispuesto en los artículos 6.2º (consideración de los dividendos como rentas exentas) y 12 (obligación de no someter a retención las rentas exentas) de la Ley 49/2002.

Los razonamientos jurídicos en los que fundamenta el Tribunal la conclusión antes citada son, de forma muy resumida, los siguientes.

En primer lugar, el TSJM rechaza que la fundación sueca tuviera obligación de inscribirse en el Registro español de Fundaciones, por interpretación coordinada de lo dispuesto en los artículos 2.d) de la Ley 49/2002 y 7.1 de la Ley 50/2002, dado que la fundación sueca no ejercía sus actividades de forma estable en España, quedando cumplida, por otra parte, la exigencia de inscripción administrativa con la efectuada en el pertinente registro del país de residencia de la fundación. Cita el TSJM, en este punto, el apartado 40 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea «Centro de Musicología Walter Stauffer», de 14 de septiembre de 2006 que afirma que cuando una fundación ha sido reconocida de utilidad pública en un Estado miembro, las autoridades de otro Estado miembro no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecida en su territorio.

A continuación, el TSJM examina si los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 y los artículos 2 y 3.1 de la Ley 50/2002 son satisfechos por la fundación sueca con base en los Estatutos de esta última y en la normativa tributaria sueca aplicable a la entidad, para ver si las fundaciones españolas y esta fundación se encuentran, tal y como se exige en el apartado 42 de la Sentencia «Centro de Musicología Walter Stauffer», en una situación objetivamente comparable. Recuerda aquí el TSJM que, como proclama en apartado 32 de la Sentencia recién citada, «... *las diferencias entre fundaciones residentes en distintos Estados de la Unión Europea sólo pueden considerarse compatibles con las disposiciones del tratado relativas a la libre circulación de capitales cuando la diferencia de trato afecta a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como son la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario y la eficacia de los controles fiscales*».

Del análisis comparativo realizado, el TSJM concluye que la fundación sueca reúne los requisitos para gozar de la exención por los dividendos obtenidos en España, lo que comporta la inaplicación del TRLIRNR y del Convenio hispano sueco, por lo que «*la denegación de la exención reclamada por la fundación actora vulnera la libertad de circulación de capitales dentro de la Unión Europea al no concurrir ninguna circunstancia que justificase la existencia de un trato desigual por razón del Estado de residencia de las fundaciones*». En consecuencia, el TSJM estima los recursos interpuestos por la fundación sueca reconociendo a la entidad «*la exención fiscal reclamada, con devolución de la retención practicada más el interés de demora desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido*».

IV. Régimen fiscal del mecenazgo español a favor de fundaciones europeas con presencia en territorio español

Los incentivos fiscales al mecenazgo están regulados en el Título III de la Ley 49/2002, artículos 16 a 27, contemplándose dos modalidades de mecenazgo:

— donativos, donaciones y aportaciones (dinero, bienes y derechos del patrimonio del donante, derechos reales de usufructo y obras de arte y del Patrimonio Histórico Español);

— mecenazgo empresarial, que bajo la rúbrica «Otras formas de mecenazgo» se refiere a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, los gastos en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Como regla general y de forma muy sintética, la base de cálculo de la deducción por las donaciones efectuadas es el importe donado para las monetarias y el valor que para cada tipo de bien o derecho establece el artículo 18.1 Ley 49/2002 para las no monetarias, sin que para estas últimas pueda exceder del valor normal de mercado del bien o derecho transmitido.

Las donaciones y mecenazgo a que se refiere este epígrafe son los realizados por personas físicas o jurídicas residentes en territorio español, sujetas por tanto al IRPF o al IS, en favor de delegaciones en España de fundaciones residentes en otro estado miembro de la Unión Europea acogidas a la Ley 49/2002.

Las entidades beneficiarias de un mecenazgo merecedor de los incentivos fiscales regulados en el Título III Ley 49/2002 están enumeradas en el artículo 16 de dicha Ley y entre ellas se encuentran las delegaciones de fundaciones extranjeras en España que puedan acogerse al régimen fiscal del Título II Ley 49/2002 y a las que nos hemos venido refiriendo como delegaciones.

Las donaciones, aportaciones y colaboraciones realizadas a favor de las delegaciones en España de fundaciones residentes en otro Estado Miembro a que se refiere el artículo 16 Ley 49/2002 por donantes que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS) o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se benefician de los incentivos fiscales establecidos para tales donaciones en igualdad de condiciones que las donaciones efectuadas a fundaciones españolas.

Estos incentivos consisten en una deducción en la cuota íntegra del IRPF del 25% de la base de la deducción (art. 19 Ley 49/2002) que no podrá ser

superior al 10% de la base liquidable del contribuyente. Si la actividad que realiza la delegación estuviera calificada como prioritaria del mecenazgo los porcentajes de deducción y límite citados ascenderían al 30% y al 15%, respectivamente (art. 22 Ley 49/2002).

En el caso de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, el incentivo (art. 20 Ley 49/2002) consiste en una deducción de la cuota íntegra del 35% de la base de la deducción. Esta base no podrá ser superior al 10% de la base imponible del período impositivo, si bien las cantidades que excedan del 10% se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. De igual forma, si en el período impositivo en el que se efectúa la donación no hay cuota suficiente para aplicar la deducción, la cantidad no deducida podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años siguientes. Si la actividad que realiza la delegación está calificada como prioritaria del mecenazgo los porcentajes de la deducción y del límite citados ascenderían al 40% y al 15%, respectivamente (art. 22 Ley 49/2002).

Por último, el artículo 23 Ley 49/2002 exceptúa de gravamen en el IRPF y en el IS del donante a las rentas positivas que se pongan de manifiesto como ocasión de la donación o aportación en especie.

También resulta de aplicación el incentivo establecido para los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25 Ley 49/2002) mediante los que la delegación a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que constituyen su objeto o finalidad específica se compromete por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. El importe entregado tendrá la consideración de gasto deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las donaciones, aportaciones y colaboraciones efectuadas por residentes en territorio español, ya sean personas físicas o jurídicas, a fundaciones extranjeras distintas de las delegaciones mencionadas no gozan de incentivo fiscal alguno siendo la Ley 49/2002 clara al respecto mediante la no inclusión de aquellas entidades entre las beneficiarias de mecenazgo señaladas en el artículo 16 de dicha Ley.

En este sentido se pronunció la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta 1518-00, aplicable con la Ley 49/2002 aunque referida a la Ley 30/1994, en la que señala que «*La Ley, por tanto, al pretender*

dinamizar de manera sustancial la realización de actividades de interés general, opta por establecer un sistema de garantías que asegure el adecuado destino de los fondos e inversiones en las finalidades que motivan el apoyo del ordenamiento jurídico. Para ello, identifica a través de una serie de cautelas a los entes destinatarios de los beneficios contenidos en la norma» añadiendo que «el legislador pretende limitar la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la norma a aquellos entes susceptibles de someterse a un sistema de control administrativo de su actividad, fines, organización y funcionamiento, circunstancia que resultaría de imposible cumplimiento en caso de entidades no sometidas a la normativa española», por ello, las donaciones efectuadas a favor de una entidad que, «pese a configurarse como asociación sin finalidad lucrativa, no reúne dichos requisitos, al tratarse de un ente constituido bajo la legislación de otro Estado, lo que le aleja del sistema de control establecido por la legislación española [e] imposibilita la aplicación del régimen previsto en la (...) Ley 30/1994 (...) a las cantidades donadas por la consultante...».

En la consulta parcialmente transcrita, el órgano consultivo vinculaba la concesión de beneficios fiscales para las donaciones a los principios de beneficio y control, esto es, al hecho de que se pueda verificar la correcta aplicación de la donación a la consecución de fines de interés general a través de, en este caso, la asociación que la percibe, lo que exige que tal entidad esté sometida al sistema de control establecido por la legislación española.

En este punto cabe recordar, como ya se ha señalado en otro lugar⁷ «... las tres razones que recoge HAYHOE como las tradicionalmente invocadas para no conceder beneficios fiscales a las donaciones internacionales. La primera de ellas es la falta de beneficio que se produce para el Estado del donante, ya que la pérdida de recursos tributarios que experimenta no se ve compensada con una correlativa disminución en los servicios públicos a financiar ni con un aumento del bienestar general de su ciudadanía (añade que esta fue la razón aducida por el Congreso de los Estados Unidos en 1938 para circunscribir la deducibilidad a las donaciones a ESFL residentes en Estados Unidos, lo que no sucedía hasta ese momento), la segunda razón es la pérdida de control del Estado del donante sobre el uso dado a los fondos por la ESFL extranjera y la tercera, la consideración de que estos beneficios fiscales constituyen una transferencia de riqueza de un país a otro, subsidiada por el Estado del donante en forma de impuestos perdidos».

Cómo se verá más adelante estos principios como fundamento de la negación de incentivos fiscales al mecenazgo intraeuropeo han sido cuestionados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

⁷ S. LOPEZ RIBAS, y J. M. UTANDE SANJUAN, «Fronteras Fiscales del Mecenazgo.» Carta Tributaria 19/2009, 1.ª quincena noviembre. Editorial CISS.

V. Régimen fiscal del mecenazgo de residentes en otro Estado miembro europeo a favor de fundaciones residentes en España y de fundaciones de otros Estados miembros de la Unión Europea con presencia en España⁸

Las donaciones a que se refiere este epígrafe son las realizadas por personas o entidades no residentes en territorio español que obtienen rentas gravadas en él a favor de fundaciones españolas, acogidas o no a la Ley 49/2002, y de delegaciones españolas de una fundación residente en otro Estado miembro de la Unión Europea acogidas a la Ley 49/2002.

El donante puede ser:

- Persona física o jurídica no residente en territorio español que opera en él mediante establecimiento permanente y sujeta al IRNR.
- Persona física o jurídica no residente en territorio español que obtiene rentas en él sin establecimiento permanente y sujeta al IRNR.

Los incentivos fiscales que pueden aplicar los contribuyentes del IRNR por los donativos, donaciones y aportaciones que realicen a fundaciones españolas y a las delegaciones incluidas en el artículo 16 Ley 49/2002, están reguladas en el artículo 21 de dicha Ley que diferencia los que pueden aplicar los contribuyentes que obtienen rentas en España sin establecimiento permanente de los que corresponden a los que operan mediante establecimiento permanente en territorio español.

Así, el artículo 21 remite a los primeros a la deducción regulada en el artículo 19 para los contribuyentes del IRPF y a los segundos al artículo 20 que contiene la deducción correspondiente a los sujetos pasivos del IS.

1. *Contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente en territorio español*

El artículo 21.1 Ley 49/2002 dispone que los contribuyentes del IRNR que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente (con independencia de que sean personas físicas o jurídicas) y efectúen una donación, ya sea a favor de una fundación española o de una

⁸ Se sigue aquí lo expuesto en S. LOPEZ RIBAS, «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en S. MUÑOZ MACHADO, M. CRUZ AMORÓS y R. DE LORENZO GARCÍA, (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación ONCE y en M. CRUZ AMOROS y S. LOPEZ RIBAS, *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, CIDEAL y PWC, Madrid, 2004.

delegación, podrán practicar la deducción establecida en el artículo 19.1 de esa Ley, lo que supone una deducción en la cuota íntegra del Impuesto del 25% de la donación (base de cálculo de la deducción). La deducción se practicará en las declaraciones por el IRNR que presente el contribuyente respecto de hechos imponible acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de cálculo de la deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

Si la actividad que realiza la fundación española o la delegación estuviera calificada como prioritaria del mecenazgo, los porcentajes de la deducción y del límite citados ascenderían al 30% y al 15%, respectivamente.

Adicionalmente, el artículo 23 Ley 49/2002 exige de tributación en el IRNR a las ganancias patrimoniales (variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél) que se pongan de manifiesto en el donante o aportante no residente con ocasión de la donación o aportación⁹, lo que podrá afectar a las donaciones de bienes o derechos propiedad del donante cuya transmisión esté sujeta en territorio español, para lo que habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición aplicable y en el TRLIRNR. Esta exención es el incentivo fiscal complementario para las donaciones en especie que, de otra forma, resultarían penalizadas frente a las consistentes en entregas de dinero.

Asimismo, estos contribuyentes podrán aplicar la deducción regulada en el artículo 68.3.b) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 TRLIRNR, consistente en el 10% de las cantidades donadas a las fundaciones españolas legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente (a las que no resulte de aplicación la Ley 49/2002).

En relación con estos contribuyentes/donantes hay que precisar que si el país de residencia del donante grava la renta de acuerdo con un criterio de renta mundial, aquél deberá incluir en su base imponible la renta obtenida y gravada en territorio español eliminando la doble imposición internacional

⁹ Véase contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta núm. 2435-00 sobre el régimen fiscal aplicable a la donación de unas acciones que una entidad sin fin de lucro acogida a la Ley 30/1994 iba a recibir en donación procedente de una entidad residente en Liechtenstein, sin establecimiento permanente en España.

soportada de acuerdo con la normativa del país de residencia. Con carácter general en el ámbito de la fiscalidad internacional, los impuestos que se pueden deducir en el país de residencia son los efectivamente satisfechos en el país de la fuente¹⁰, en nuestro caso España, que se habrán visto minorados por el incentivo fiscal derivado de la donación efectuada. Esto acontece así para todo tipo de entidades y rentas que se ven bonificadas en el país de la fuente salvo que exista un convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el país de la fuente y el de residencia con una cláusula *tax sparing*.

2. Contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente en territorio español

Los contribuyentes del IRNR que operan en España mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo 20 Ley 49/2002 para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por las donaciones que efectúen a fundaciones españolas y delegaciones.

El apartado 1 del artículo 20 establece una deducción en la cuota íntegra del Impuesto del 35% de la base de cálculo de la deducción. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas se podrán aplicar en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

El apartado 2 del mismo artículo limita la base de la deducción al 10% de la base imponible del período impositivo, pero añade que el importe que exceda de ese límite se podrá aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Si la actividad que realiza la fundación española o la delegación está calificada como prioritaria del mecenazgo, la deducción y límite citados ascenderán al 40% y al 15%, respectivamente (art. 22 Ley 49/2002).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23 Ley 49/2002, estos contribuyentes también verán exonerada de tributación en el IRNR la renta positiva que se ponga de manifiesto con ocasión de la donación o aportación a una entidad beneficiaria del mecenazgo de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente¹¹. La renta derivada de la transmisión lucrati-

¹⁰ También con carácter general, el impuesto máximo deducible es el menor de los dos siguientes, el satisfecho en el extranjero y el que tales rentas generen en el país de residencia.

¹¹ Según el artículo 16.1 TRIRNR se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto. Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente

va (donación) se calcula de acuerdo con las reglas del Impuesto sobre Sociedades al que remite el TRLIRNR. Así, según el artículo 15 TRLIS, en una transmisión lucrativa la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, entendiéndose por el primero el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Esta renta aflora como consecuencia de la donación y se declara exenta por las mismas razones que las expuestas en el caso de contribuyentes sin establecimiento permanente.

También resulta de aplicación el incentivo regulado en el artículo 25 Ley 49/2002 para los Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general mediante los que una fundación española o una delegación, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que constituyen su objeto o finalidad específica, se compromete por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. El importe entregado tendrá la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del establecimiento permanente que tribute en el IRNR siendo incompatible, para los mismos gastos, con el resto de incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002.

En cuanto al incentivo por gastos en actividades de interés general, de acuerdo con el artículo 26 Ley 49/2002, los gastos realizados por un establecimiento permanente situado en territorio español en los fines de interés general a que se refiere el número 1.º del artículo 3 de la citada Ley, tendrán la consideración de deducibles en la determinación de la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Esta deducción será incompatible para los mismos gastos con los demás incentivos regulados en la Ley y, al igual que en los Convenios de colaboración empresarial, no puede ser aplicada por los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente.

Los últimos incentivos del mecenazgo empresarial son los que se conceden a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que están regulados en el artículo 27 Ley 49/2002 y que para los contribuyentes del IRNR que operan en territorio español mediante establecimiento consisten, muy resumidamente, en los siguientes:

- Deducción en la cuota íntegra del 15% de los gastos de propaganda y publicidad para promocionar el acontecimiento, sujeto a determinados límites y requisitos que establece el artículo 27.

cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

- Deducción, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 Ley 49/2002, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio (órgano administrativo que se encarga de la ejecución del programa del acontecimiento de excepcional interés público). Adicionalmente, los programas y actividades relacionados con el acontecimiento que sean calificados como prioritarios de mecenazgo y realizados por las entidades beneficiarias del mecenazgo o por el consorcio gozarán de los porcentajes incrementados para deducción y límite previstos en el artículo 22 de la Ley 49/2002.

Las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública a que se refiere el artículo 68.3.b) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio no dan derecho a deducción alguna en esta modalidad de tributación del IRNR.

Para terminar, lo señalado en el último párrafo del apartado 5.1 anterior para los contribuyentes sin establecimiento permanente se predica, igualmente, en relación con las donaciones y la eliminación de la doble imposición internacional en los contribuyentes con establecimiento permanente.

VI. ¿Hacia un Estatuto de la Fundación Europea?

1. *Estatuto de la Fundación Europea*

Desde hace varias décadas la comunidad internacional ha analizado la fiscalidad de las actividades internacionales de las entidades sin fin de lucro que realizan actividades de interés general y del mecenazgo transfronterizo¹². Este apartado se va a centrar en el tratamiento que esta materia ha tenido en los últimos años en el marco de la Unión Europea¹³, en concreto, en los aspectos fiscales del proyecto de Reglamento que aprueba un Estatuto de la Fundación Europea así como en la reacción del Tribunal de Justicia de la

¹² Para una revisión de la materia véase S. LÓPEZ RIBAS, «Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio», en S. MUÑOZ MACHADO, M. CRUZ AMORÓS y R. DE LORENZO GARCÍA, (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación ONCE y S. LÓPEZ RIBAS y J. M. UTANDE SANJUAN, «Fronteras Fiscales del Mecenazgo». Carta Tributaria. 19/2009, 1.ª quincena de noviembre. Editorial CISS.

¹³ Con anterioridad, el Parlamento Europeo adoptó en 1987 una Resolución en la que consideraba que los incentivos fiscales a las entidades sin fin de lucro que realizaban actividades de interés general estaban sobradamente justificados y proponía que fueran objeto de armonización.

Unión Europea ante el distinto tratamiento dado en la mayoría de las legislaciones tributarias europeas a las fundaciones y al mecenazgo intraeuropeo frente al dado a fundaciones y mecenazgo doméstico.

En octubre de 2010 se presentó la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada «Hacia un Acta del Mercado Único. Por una economía social de mercado altamente competitiva» con cincuenta propuestas para trabajar, emprender y comerciar juntos.

La propuesta número 37, en pro de un mercado único basado en una economía social altamente competitiva, contiene tres iniciativas para mejorar el entorno jurídico en el que se estructura una parte de las actividades de la economía social. Una de las iniciativas era que la Comisión presentase, antes de finalizar 2011, una iniciativa legislativa sobre el Estatuto de la Fundación Europea. Su necesidad se fundamentó en que la intensificación de las actividades de las fundaciones permite alcanzar ambiciosos objetivos en áreas en las que la creatividad y la innovación europeas son esenciales para la competitividad del mercado único en un entorno mundializado, especialmente en el campo de la investigación. Sin embargo, las diferentes legislaciones y cargas administrativas dentro de la Unión constituyen obstáculos que inhiben el desarrollo de las fundaciones en Europa lo que podría soslayarse mediante la creación del Estatuto de la Fundación Europea. La Comisión Europea presentó en 2012 un Reglamento para crear una forma jurídica europea, la fundación europea, que se aplicará exclusivamente a las fundaciones de utilidad pública, será opcional y coexistirá con el marco jurídico nacional de los Estados miembros, pudiendo constituirse como tal desde su creación o bien mediante conversión de una fundación nacional.

La Exposición de Motivos de la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (EFE)¹⁴ explica el estudio de viabilidad¹⁵ llevado a cabo por expertos externos y hecho público en 2008 que sugirió que el estatuto de la fundación europea, con independencia de que en él se abordasen o no las cuestiones tributarias, sería la opción preferible para dar respuesta a los problemas identificados. El Estatuto es avalado por el sector fundacional como un instrumento legal que dará unidad y coherencia a los procesos jurídico-administrativos, reducirá procedimientos y costes, eliminará incompatibilidades, permitirá obtener recursos

¹⁴ COM (2012) 35 final.

¹⁵ Feasibility Study on a European Foundation Statute.

y socios de otros Estados miembros y estimulará proyectos fundacionales paneuropeos.

Las otras opciones analizadas en el estudio de viabilidad fueron la «adopción de medidas» continuando con las iniciativas en curso, incluidos los procedimientos de infracción, y el trabajo en la esfera tributaria; la realización de una campaña informativa para mejorar el conocimiento que tenían las fundaciones del tratamiento de las operaciones transfronterizas en las diversas legislaciones nacionales, junto con la elaboración, por parte de las fundaciones, de una carta y sello de calidad europeo de las fundaciones para garantizar la fiabilidad de sus actividades; la elaboración de un estatuto de fundación europea sin abordar cuestiones tributarias y la armonización limitada de las disposiciones legales sobre las fundaciones, incluidas las Leyes que regulan el tratamiento fiscal de estas entidades y de sus donantes.

La Comisión celebró en 2009 una consulta pública sobre las recomendaciones del estudio de viabilidad en la que expresaron sus opiniones fundaciones, autoridades nacionales y organizaciones empresariales a la vez que mantuvo contactos con el Centro Europeo de Fundaciones. Tomando en consideración el estudio de viabilidad y los comentarios y preocupaciones de todos estos actores, la Comisión elaboró la propuesta de Reglamento optando por soluciones sobre las que pudiera llegarse más fácilmente a un compromiso dada la diversidad existente de Leyes nacionales.

En relación con la pluralidad legislativa existente en la Unión Europea, el problema general identificado en la evaluación de impacto, de acuerdo con la citada Exposición de Motivos, es que *«...la diversidad de normas nacionales en los ámbitos civil y fiscal hacen que las operaciones transfronterizas de las fundaciones resulten costosas y engorrosas y que, como consecuencia de ello, la canalización transfronteriza de fondos hacia fines de utilidad pública a través de las fundaciones sea una vía ampliamente infrautilizada»*.

Por todo lo anterior, la propuesta de Reglamento ha optado por abordar en el EFE cuestiones tributarias disponiendo, de acuerdo con su Exposición de Motivos, *«la aplicación automática a la fundación europea y sus donantes de las mismas ventajas fiscales que las otorgadas a las entidades nacionales de utilidad pública. Esto se debe a que se exigirá a los Estados miembros que consideren las fundaciones europeas como equivalentes a las entidades de utilidad pública constituidas en virtud de su propia legislación nacional. Los donantes y los beneficiarios de la fundación europea deben ser tratados de conformidad con ese mismo principio»*.

Así, el EFE regula en su Capítulo VIII el tratamiento fiscal de la fundación europea (art. 49), el tratamiento fiscal de los donantes de la fundación europea (art. 50) y el tratamiento fiscal de los beneficiarios (art. 51).

El artículo 49 relativo al tratamiento fiscal de la fundación europea (FE) establece lo siguiente:

«1. Con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre las plusvalías, los impuestos sobre sucesiones y donaciones, los impuestos sobre bienes inmuebles, los impuestos sobre transmisiones y actos jurídicos documentados y otros gravámenes similares, el Estado miembro en el que tenga su domicilio social la FE aplicará a esta el mismo tratamiento fiscal que el que se aplique a las entidades de utilidad pública establecidas en ese Estado miembro.

2. Por lo que respecta a los impuestos a los que se refiere el apartado 1, los Estados miembros distintos de aquel en el que la FE tenga su domicilio social aplicarán a la FE el mismo tratamiento fiscal que el que se aplique a las entidades de utilidad pública establecidas en esos Estados miembros.

3. A efectos de los apartados 1 y 2, la FE se considerará equivalente a las entidades de utilidad pública constituidas en virtud del Derecho de los Estados miembros de que se trate».

El artículo transcrito establece la igualdad de trato a efectos fiscales en todos los impuestos para las fundaciones de cada Estado miembro y la FE. Esto implicará, en el marco de la imposición sobre la renta, por una parte, que las rentas domésticas y europeas obtenidas por una FE estén gravadas en cada Estado miembro en el Impuesto sobre Sociedades de la misma forma que se gravan tales rentas en las fundaciones nacionales y, por otra, que las rentas de origen europeo obtenidas por la FE estén gravadas en el país de la fuente por un Impuesto sobre la Renta de No Residentes o *withholding tax* equivalente al gravamen interno de esa renta cuando es obtenida por una fundación residente.

El contenido del artículo 49, sin entrar en el análisis de los aspectos sustantivos que se exigirán a la FE para poder aplicar este régimen ya que no es el objeto de este capítulo, resolvería las diferencias de tributación existentes entre las fundaciones españolas que están en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002 y aquellas europeas que, cumpliendo los requisitos exigidos por la Ley 49/2002, no pueden disfrutar de sus beneficios fiscales por no registrarse como delegaciones de fundaciones extranjeras en España. Ahora bien, la no discriminación que se consigue con el EFE sin necesidad de realizar un test de equivalencia con las fundaciones nacionales afecta a un sujeto fundacional concreto, que tiene una dimensión transfronteriza voca-

cional, la Fundación Europea, pero no afectará a las fundaciones nacionales que obtengan rentas o desarrollen actividades en otros Estados miembros y que no se hayan acogido a dicho Estatuto.

En cuanto a los donantes de la fundación europea, el tratamiento fiscal que regula el EFE persigue la misma igualdad de trato a nivel de beneficiarios que el comentado para las fundaciones. Así, el artículo 50 EFE establece que:

«1. En lo que respecta a los impuestos sobre la renta, sobre donaciones, sobre transmisiones y actos jurídicos documentados y otros gravámenes similares, toda persona física o jurídica que realice una donación a la FE, dentro o fuera del país en que esta se encuentre, estará sujeta al mismo tratamiento fiscal que el que se aplique a las donaciones realizadas a las entidades de utilidad pública establecidas en el Estado miembro en el que el donante tenga su residencia a efectos fiscales.

2. A efectos de lo previsto en el apartado 1, la FE beneficiaria de la donación se considerará equivalente a las entidades de utilidad pública constituidas en virtud del Derecho del Estado miembro en el que el donante tenga su residencia a efectos fiscales».

Al igual que en el caso de las fundaciones, este artículo equipara los incentivos fiscales que se deben conceder a los donantes de una FE con los que se conceden a los donantes de una fundación nacional, en particular, si la primera no está radicada en el país de residencia del donante. Sitúa, por otra parte, la concesión del beneficio fiscal por la donación otorgada a la fundación europea en el país de residencia del donante. Este artículo exigirá, probablemente, revisar la regulación actual de la deducción por donaciones en la normativa española para los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, de forma que tal deducción sea soportada, igualmente, por el Estado de residencia del donante, en la medida que haya sido realizada a favor de una fundación europea. Al igual que acontece con el artículo anterior, el artículo 50 EFE no resuelve la aplicación de incentivos fiscales a las donaciones que residentes en España efectúen a favor de una fundación residente en otro Estado miembro y no acogida al Estatuto.

Por último y aunque no es objeto de análisis en este trabajo se transcribe a continuación el artículo 51 EFE que regula, con la misma finalidad que los anteriores de no discriminación, la igualdad en el tratamiento fiscal de los beneficiarios de las actividades de la fundación europea. Así, dicho artículo dispone que *«Los beneficiarios de la FE estarán sujetos al mismo tratamiento, en lo que respecta a las subvenciones u otras prestaciones recibidas, que el que se aplicaría si estas hubieran sido concedidas por una entidad de utilidad pública establecida en el Estado miembro en el que el beneficiario tenga su residencia a efectos fiscales».*

2. Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Las dos sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJCE) que se indican a continuación, conocidas como Sentencia Centro de Musicología Walter Stauffer (2006) y Sentencia Perche (2009), han supuesto un punto de inflexión en el tratamiento fiscal de las entidades sin fin de lucro que realizan actividades de interés general y el mecenazgo en el ámbito de la Unión Europea¹⁶.

La Sentencia del TJCE de 14 de septiembre de 2006 en el caso Centro de Musicología Walter Stauffer abordó el régimen fiscal aplicable a una entidad sin fines lucrativos italiana cuyo objeto era la concesión de becas para financiar los estudios de musicología, fundamentalmente, a ciudadanos suizos. Esta entidad era propietaria de un inmueble en Alemania de cuyo arrendamiento obtenía rentas que destinaba a su fin fundacional. La normativa alemana declaraba exentas en el Impuesto sobre Sociedades las rentas de esa naturaleza obtenidas por fundaciones de utilidad pública domiciliadas en Alemania (sujetas, por tanto, al Impuesto por obligación personal), pero no se consideraban exentas si estaban sujetas por obligación real (equivalente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes en España), lo que sucedía al Centro de Musicología Walter Stauffer por estar domiciliado en Italia.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2009, Sentencia Persche, trae causa en una cuestión prejudicial planteada por un Tribunal alemán en el curso de una controversia sobre la deducibilidad fiscal de una donación en especie realizada por un contribuyente alemán a favor de un organismo de utilidad pública reconocido, situado en Portugal. La Administración tributaria alemana denegó la deducción porque ésta solo procedía cuando el organismo beneficiario estaba establecido en Alemania y se justificaba mediante el correspondiente impreso oficial extendido por el beneficiario quien tiene que demostrar que su actividad se realiza para alcanzar los fines fiscalmente favorecidos lo que la Administración tributaria debe poder comprobar mediante inspección *in situ*. El órgano jurisdiccional alemán que dio por buena tal negativa se cuestionó, no obstante, si una donación en especie estaba comprendida en el ámbito de aplicación de los artículos 56 a 58 TCE y, si esto era así, se oponía a ellos que un Estado miembro permitiera la deducibilidad fiscal de la donación solo si el beneficiario estaba domiciliado en territorio nacional.

¹⁶ Esta materia sigue lo expuesto, dónde se trata con mayor detalle, en S. LÓPEZ RIBAS y J. M. UTANDE SANJUAN, «Fronteras Fiscales del Mecenazgo». Carta Tributaria. 19/2009, 1.ª quincena de noviembre. Editorial CISS.

En el examen de los dos casos anteriores, el TJCE llega a las conclusiones que se exponen resumidamente a continuación:

— En ambos casos la libertad comunitaria vulnerada es la libre circulación de capitales y no la de mercancías (como se planteaba en el caso Persche) ni la libertad de establecimiento (lo que se cuestionaba en el caso Centro de Musicología Walter Stauffer).

— Se reconoce la libertad de los Estados miembros para determinar los fines de las entidades no lucrativas que se deciden proteger e incentivar mediante beneficios fiscales, ya que esta materia se incardina en el espacio social y económico de cada Estado miembro y no en el de la Unión Europea. El Derecho comunitario exige la no discriminación por razón de residencia de las fundaciones pero permite que los Estados incentiven fiscalmente solo a las fundaciones que persigan los fines tipificados en su normativa interna.

— Se considera contrario al Derecho comunitario que un Estado miembro discrimine a una entidad no lucrativa por motivo de su residencia frente a otras domiciliadas en su territorio cuando ambas cumplan fines protegidos e incentivados por la legislación tributaria de dicho Estado.

— Se considera contrario al Derecho comunitario que la normativa de un Estado miembro en relación con las donaciones efectuadas a favor de organismos de utilidad pública sólo conceda la deducción fiscal a las donaciones efectuadas a favor de tales organismos si están establecidos en el territorio nacional, sin posibilidad de que el contribuyente (donante) demuestre que la donación entregada a un organismo establecido en otro Estado miembro cumple los requisitos exigidos en dicha normativa para la concesión de ese beneficio.

— Se desestiman los principios de beneficio y control defendidos por la doctrina administrativa y argumentados por los Estados miembros ante el TJCE para denegar incentivos fiscales a las donaciones a fundaciones residentes en otros Estados miembros, si bien se reconoce el derecho de los Estados miembros a una aplicación correcta y proporcional de su sistema tributario exijan al donante la justificación que consideren pertinente.

En este punto parece interesante recordar que las alegaciones presentadas en el caso Persche por diferentes gobiernos sostenían que la deducibilidad fiscal limitada a las donaciones en beneficio de organismos situados en su territorio no contradecía las disposiciones relativas a la libre de circulación por los siguientes motivos:

— Los organismos de utilidad pública nacionales y extranjeros no están en situación comparable ya que los Estados miembros pueden aplicar distin-

tos conceptos de beneficencia y diferentes requisitos para su reconocimiento; sólo pueden verificar que se respetan las exigencias y requisitos impuestos en el caso de organismos nacionales y, además, los Estados renuncian a parte de sus ingresos fiscales como consecuencia de la exención de las donaciones a favor de organismos de utilidad pública de su territorio porque estos últimos realizan actuaciones de interés público que, de otro modo, deberían realizar ellos con cargo a recursos tributarios.

— La limitación en la deducibilidad está justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

— El Estado miembro del donante no está obligado a recabar información ni por sí mismo ni por los mecanismos de asistencia mutua de la Directiva 77/799 y contradice el principio de proporcionalidad el hecho de que se le obligue a hacer comprobar el cumplimiento de los requisitos impuestos a los organismos de utilidad pública por cada donación que efectúen sus contribuyentes a favor de organismos situados en otros Estados miembros.

Estos argumentos fueron, como ya se ha señalado, rebatidos por el TJCE con las siguientes razones. En primer lugar, el TJCE consideró que la promoción de la consecución de fines de interés general por el sector no lucrativo mediante incentivos fiscales que conllevan una renuncia presupuestaria a cambio de que tales fines no se realicen por el Estado, no justifica que los incentivos no se concedan a organismos no establecidos porque no sea posible efectuar tal compensación presupuestaria, ya que según la reiterada Jurisprudencia, evitar la pérdida de ingresos fiscales no figura entre los objetivos del artículo 58 TCE. Sí se admite, sin embargo, la diferenciación cuando los organismos de otros Estados miembros persigan objetivos distintos de los establecidos en la legislación nacional (Sentencia Centro de Musicología Walter Stauffer).

En relación con la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, el TJCE entiende que para ello se debe respetar el principio de proporcionalidad y *«no puede excluirse a priori que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos realizados en otros Estados miembros»*. El TJCE considera que nada impide a las autoridades tributarias exigir al contribuyente que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de deducibilidad de la donación, asistiéndose de lo dispuesto en la Directiva 77/799 y aceptando que si la comprobación de los datos resulta especialmente difícil, incluso en el ámbito de dicha Directiva, nada impide que las autoridades fiscales interesadas denieguen la deducción solicitada si no se aportan

las pruebas que consideren necesarias para la correcta liquidación del impuesto.

Es reseñable que en el caso Centro de Musicología Walter Stauffer, la Comisión mantuvo la conveniencia de aplicar una concepción supranacional, a nivel europeo, del interés general pero ni la Abogada General ni el Tribunal la compartieron. En concreto, y en opinión de la Abogada General una concepción supranacional del interés general era «*bastante osada*» debido a «... *las incompletas competencias normativas de que dispone la Comunidad precisamente en el ámbito no económico*».

Una primera comparación de la doctrina del Tribunal de Justicia en esta materia y el contenido tributario propuesto en el EFE muestra que el Tribunal, a pesar de que desestima la no concesión de beneficios fiscales a las donaciones transfronterizas por razón de beneficio o control, no deja de subrayar la capacidad que deben tener las Administraciones tributarias para comprobar la procedencia de la deducción a tales donaciones. No hay que olvidar que las Administraciones tributarias tienen como mandato verificar la correcta aplicación de los sistemas tributarios y aunque dicha función la ejercen con base en competencias nacionales, asistidas por la normativa europea en materia de asistencia mutua e intercambio de información, no puede soslayarse que la fiscalidad de las donaciones a fundaciones europeas requerirá, asimismo, de adecuada verificación.

Para finalizar, no puede dejar de señalarse que algunos de los preceptos de la normativa tributaria española comentados relativos al régimen fiscal de las fundaciones y del mecenazgo no pasarían el tamiz de las conclusiones de las Sentencias del TJCE señaladas cuando se aplican a actividades transfronterizas en la Unión Europea¹⁷.

3. *Modificaciones normativas*

Como consecuencia de las Sentencias del TJCE señaladas en el apartado anterior así como de procedimientos de infracción abiertos por la Comisión Europea, países como Holanda, Polonia, Slovenia, Francia, Finlandia, Dinamarca, Bulgaria, Luxemburgo y Alemania, hasta el momento, han modificado su normativa para adaptarla a la doctrina del Tribunal, equiparando el tratamiento fiscal de las fundaciones y mecenazgo intraeuropeo al de fundaciones y mecenazgo nacionales.

¹⁷ *Vid.* epígrafe III.3 de este Capítulo.

En cuanto a la forma de llevar a cabo esta adaptación se destacan los aspectos procedimentales de la realizada por Luxemburgo para permitir el conocimiento y control preciso de las donaciones transfronterizas habiendo implantado un mecanismo para justificar la deducibilidad de las donaciones de sus residentes a instituciones sin fin de lucro reconocidas y situadas en otros Estados miembros de la Unión Europea, Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza, que sigue lo dictado por el TJCE.

Así, la Administración tributaria luxemburguesa considera que la Sentencia Persche no obliga a las autoridades fiscales de un Estado miembro a reconocer automáticamente un estatuto privilegiado a los organismos de utilidad pública establecidos en el extranjero sino que tienen derecho a controlar si las condiciones de elegibilidad impuestas por su país de residencia se cumplen efectivamente.

Para ello, se realiza un «test de equivalencia» de la organización de utilidad pública extranjera beneficiaria de la donación con las entidades de esa naturaleza residentes en Luxemburgo a través de un formulario (disponible en la Web en varios idiomas) en el que los representantes legales de la entidad beneficiaria certifican que se trata de una entidad jurídica constituida de acuerdo con las Leyes del Estado que proceda; que persigue directa, exclusivamente y sin ánimo de lucro una serie de fines de interés general que deben estar así calificados en el Estado del beneficiario; que la entidad está exenta de Impuestos sobre la Renta y Patrimonio en su país de residencia en el año en el que recibió la donación y que tal donación sería deducible para donantes residentes en dicho país y que se comprometen a remitir al donante una copia de los documentos de autorización fiscal de la organización. De igual forma, la Administración tributaria luxemburguesa señala que podrá recurrir a otros medios de control o requerir cualquier otra forma de justificación, reservándose el derecho de solicitar asistencia a las autoridades fiscales del Estado de residencia de la organización de acuerdo con la Directiva 77/799.

VI. Conclusiones

El TJCE, a través de las Sentencias (Centro de Musicología y Persche), ha fijado criterios claros para el tratamiento fiscal de las rentas de fuente europea obtenidas por fundaciones que persigan fines de interés general y del mecenazgo intraeuropeo, eliminado toda discriminación con la fiscalidad de la renta de las fundaciones y del mecenazgo nacionales y reconociendo, por otra parte, el derecho de los Estados a exigir al donante inter-

nacional la justificación que consideren pertinente para comprobar la equivalencia de instituciones y *status* fiscales tanto de la institución como de la donación.

Por su parte, la propuesta de Reglamento para un Estatuto de la Fundación Europea presentada por la Comisión en 2012 avanza en un tratamiento fiscal para las rentas y donaciones percibidas por la Fundación Europea constituida a su amparo, equiparable al que se dé a las rentas de fundaciones y donaciones en los distintos Estados miembros. La aprobación del EFE con el régimen fiscal que contiene en el momento de efectuar estos comentarios permitiría que aquellas fundaciones de vocación paneuropea que se constituyan o se transformen en el tipo jurídico «Fundación Europea» vean gravadas sus rentas bajo el régimen fiscal incentivado para fundaciones que esté vigente en el Estado miembro del que se trate, ya sea el de residencia o el estado de la fuente. De igual forma, los donantes de la FE recibirían los incentivos fiscales concedidos a las donaciones nacionales por el Estado miembro en el que residan lo que, sin duda, podría favorecer la financiación de los proyectos paneuropeos que aquellas fundaciones emprendan. El EFE se ciñe, por tanto, a un sujeto privilegiado y ampliamente reconocido por todas las legislaciones civiles y tributarias de los Estados miembros, cual es la fundación con fines de interés general sometida a ciertos controles o supervisión administrativa. En este sentido, la aprobación del EFE supondría un avance no desdeñable. Cabe añadir que, en nuestra opinión, los mecanismos de comprobación por las Administraciones tributarias de las donaciones incentivadas al amparo del EFE habrán de seguir las líneas señaladas por el TJCE, fundamentalmente, en la Sentencia Persche.

Ahora bien, dada la diversidad institucional del sector no lucrativo que persigue fines de interés general en Europa, el EFE no resuelve todos los casos de discriminación en el tratamiento fiscal de las rentas internacionales, de las entidades sin fin de lucro, ni del mecenazgo intraeuropeo. Por ello, tal vez no deba descartarse que en el seno de la Unión Europea se abran nuevos procedimientos de infracción¹⁸ o se planteen nuevos casos ante el TJCE que busquen resolver casos de discriminación concretos que no se vean amparados por el EFE y que la solución de estos casos conlleve nuevas reformas tributarias unilaterales. Estas reformas unilaterales también podrían beneficiar

¹⁸ En el momento de concluir estas notas, la Comisión ha iniciado la primera fase (remisión de carta concediendo un período para que el país responda satisfactoriamente) de un procedimiento de infracción contra España por la tributación de dividendos pagados a fundaciones europeas. Este procedimiento trae causa en una denuncia presentada en 2010 contra España, Francia, Italia, Alemania, Finlandia y Suecia.

al tipo jurídico «Fundación Europea», mediante la inclusión de dicha institución entre las incentivadas en la legislación tributaria del Estado miembro y lo mismo cabe señalar en relación con los incentivos fiscales concedidos a los donantes de la Fundación Europea.