

---

# Medidas de fomento y promoción en materia de asociaciones de fieles: régimen fiscal y mecenazgo

## *Measures to Foster and Promote Associations of the Faithful: Tax Exemptions and Patronage*

---

**Miguel RODRÍGUEZ BLANCO**

Catedrático de Derecho eclesiástico del Estado  
Facultad de Derecho. Universidad de Alcalá  
miguel.rodriguez@uah.es

**Resumen:** El régimen tributario de las asociaciones de fieles se encuentra previsto en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede. Dicho Acuerdo reconoce a estas entidades el derecho a los beneficios tributarios que el ordenamiento estatal establezca para las entidades sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés general. Se trata de un régimen fiscal incentivado que tiene la finalidad de promover los fines propios de las asociaciones de fieles, al considerarlos fines de interés general.

**Palabras clave:** Beneficios tributarios, Fines religiosos, Fines de interés general, Mecenazgo.

**Abstract:** The regulation of the fiscal obligations of associations of the faithful is described in the Agreement on Economic Affairs established between the Holy See and the Spanish State (3 January 1979). This Agreement states that associations of the faithful may avail of the fiscal benefits that the legal and tax regulations in Spain provide for non-profit organizations whose purposes are of general interest. This fiscal strategy fosters the purposes of associations of the Christian faithful because of their contribution to the common good of society.

**Keywords:** Tax Exemptions, Religious Purposes, General Interest Purposes, Patronage.

## 1. CONSIDERACIONES PREVIAS

El ordenamiento jurídico español, al igual que hacen los ordenamientos de nuestro entorno, reconoce beneficios tributarios a las confesiones religiosas y las equipara, a efectos de tributación, con las entidades sin ánimo lucro cuyos fines son considerados de interés general<sup>1</sup>.

Esta equiparación parte de dos presupuestos. En primer lugar, de reconocer que las confesiones religiosas son entidades sin ánimo lucro. Esto no quiere decir que no desarrollen actividades económicas, sino que los eventuales rendimientos de esas actividades son destinados al cumplimiento de sus fines propios. En segundo lugar, de calificar los fines religiosos como fines de relevancia pública que deben ser incentivados por los poderes públicos.

Ambos presupuestos disipan la posibilidad de considerar los beneficios tributarios reconocidos a las confesiones religiosas como privilegios o reminiscencias de la antigua confesionalidad estatal. Como he tenido ocasión de destacar en otro lugar, las exenciones fiscales otorgadas a las confesiones se enmarcan, hoy día, dentro de la concepción *funcional* de la Hacienda Pública, producto de la aparición del Estado social. La función promocional del Estado, unida al aumento de las necesidades públicas y sociales, ha provocado la crisis del Estado intervencionista, debiendo acudir a diferentes instrumentos financieros, como las subvenciones y las exenciones, para satisfacer las necesidades sociales y cumplir los fines públicos, esto es, las funciones y objetivos asignados constitucionalmente a los poderes públicos, entre los que se encuentran los valores protegidos en la Constitución, de los que forman parte, ocupando un lugar destacado, los derechos fundamentales y, por consiguiente, el derecho de libertad religiosa<sup>2</sup>. A este respecto, debe recordarse lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Constitución, en el que se recoge el principio de cooperación entre los poderes públicos y las confesiones religiosas: «Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones».

Cuando se califican los fines religiosos como fines de interés general, hay que reparar en la circunstancia de que los fines propios de las confesiones religiosas no se limitan a las actividades espirituales, de culto o de difusión de su

<sup>1</sup> Para una panorámica general en Europa *vid.* B. BASDEVANT-GAUDEMET y S. BERLINGÒ (eds.), *The Financing of Religious Communities in the European Union*, Leuven 2009.

<sup>2</sup> M. RODRÍGUEZ BLANCO, *Libertad religiosa y confesiones. El régimen jurídico de los lugares de culto*, Madrid 2000, p. 270.

credo, sino que estos entes llevan a cabo otro tipo de actuaciones que desde la perspectiva del Derecho estatal se encuadrarían en el campo de la acción social, pero que las confesiones las consideran inherentes a su propia razón de ser. En este sentido, es claro el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, de 3 de enero de 1979, entre el Estado Español y la Santa Sede: «1. La Iglesia puede llevar a cabo por sí misma actividades de carácter benéfico o asistencial. Las instituciones o entidades de carácter benéfico o asistencial de la Iglesia o dependientes de ella se regirán por sus normas estatutarias y gozarán de los mismos derechos y beneficios que los entes clasificados como de beneficencia privada. 2. La Iglesia y el Estado podrán, de común acuerdo, establecer las bases para una adecuada cooperación entre las actividades de beneficencia o de asistencia, realizadas por sus respectivas instituciones». Asimismo, en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, el ejercicio de la caridad se incluye en el elenco de actividades propias de los entes eclesiásticos (cfr. artículos IV.1.C y V).

Aunque durante unos años la Administración siguió el criterio de excluir del ámbito propio del Registro de Entidades Religiosas a aquellas entidades eclesiásticas que se dedicaban exclusivamente a actividades de acción social, esta praxis administrativa ha sido corregida a partir de la Instrucción de la Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal, de 5 de febrero de 1999, sobre la inscripción de asociaciones y fundaciones de la Iglesia católica en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia<sup>3</sup>. El contenido de esta Instrucción ha sido expresamente ratificado por el Ministerio de Justicia a través de una carta dirigida por la entonces titular del Departamento ministerial a la Conferencia Episcopal Española. En la Instrucción, que precisa el alcance de la expresión «fines religiosos» a efectos de la inscripción de asociaciones y fundaciones canónicas en el Registro de Entidades Religiosas, se considera fin religioso la práctica de la caridad evangélica, tanto espiritual como temporal, en sus diversas formas y manifestaciones, incluidas las actividades benéfico-asistenciales institucionalizadas (como casas de asistencia, hospitales, asilos, orfanatos, centros de acogida), en servicio especialmente de los más necesitados (como pobres, huérfanos, ancianos, emigrantes, discapacitados físicos y mentales, marginados y análogos), siempre que los servicios señalados se ofrezcan sin contraprestaciones económicas obligatorias.

<sup>3</sup> Puede verse en el *Boletín Oficial de la Conferencia Episcopal Española*, 60 (1999), pp. 36-38.

## 2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS ASOCIACIONES DE FIELES

El tratamiento tributario de las asociaciones de fieles se encuentra regulado en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, cuyo tenor es el siguiente: «Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas».

Como puede observarse, el artículo no fija un régimen tributario concreto aplicable a las entidades eclesásticas que menciona, sino que remite a lo que establezca en cada momento la normativa estatal para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, para las entidades benéficas privadas.

La principal norma que se ocupa actualmente del régimen tributario de las entidades sin fin de lucro es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, cuya disposición adicional novena, apartado 2, dispone que el régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, si bien la norma añade la siguiente precisión: «siempre que estas entidades cumplan los requisitos establecidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen».

Este marco normativo general plantea diversos interrogantes que deben abordarse con carácter previo al análisis del régimen tributario de las asociaciones fieles.

En primer lugar, hay que determinar si el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos se aplica a todas las asociaciones de fieles. Su dicción hace referencia a «asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social». Para dar respuesta al interrogante planteado, hay que poner en relación este precepto con el canon 298 § 1 del Código de Derecho Canónico, en el que se especifican las finalidades para las que es posible constituir asociaciones: fomentar una vida más perfecta, promover el culto público o la doctrina cristiana, o realizar

actividades de apostolado, tales como iniciativas para la evangelización, el ejercicio de obras de piedad o de caridad y la animación con espíritu cristiano del orden temporal. A la vista de ambos textos, nos parece que se puede concluir que toda asociación canónica de fieles tiene encaje en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos y debería, en principio, recibir el tratamiento tributario previsto en la normativa estatal para las entidades sin fines lucrativos.

En segundo lugar, hay que tener en cuenta cómo son reconocidas las asociaciones de fieles en el ordenamiento español para dilucidar si el citado artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos se aplica a las asociaciones de fieles con independencia de cuál haya sido la forma en la que hayan adquirido personalidad jurídica civil. A tenor de lo dispuesto en el artículo I.4 del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y en la normativa dictada en su desarrollo, las asociaciones de fieles adquieren personalidad jurídica mediante su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas. Para la inscripción en este Registro es necesario que las asociaciones de fieles tengan personalidad jurídica canónica, por lo que no podrán acceder a él las asociaciones sin personalidad conforme al ordenamiento de la Iglesia. Estas últimas tienen, a nuestro juicio, la posibilidad de adquirir personalidad jurídica civil de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación<sup>4</sup>. Consideramos que el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, puesto que no exige la inscripción en un Registro concreto, se aplica a todas las asociaciones de fieles que hayan adquirido personalidad jurídica civil, bien mediante su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, o bien mediante su inscripción en el Registro Nacional de Asociaciones.

En tercer lugar, en el artículo concordatario aquí comentado se dice que las mencionadas entidades eclesásticas tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento tributario estatal prevea para las entidades sin ánimo de

---

<sup>4</sup> No consideramos que excluya esta inscripción el artículo 1.3 de la Ley Orgánica 1/2002: «Las asociaciones constituidas para fines exclusivamente religiosos por las iglesias, confesiones y comunidades religiosas se registrarán por lo dispuesto en los tratados internacionales y en las leyes específicas, sin perjuicio de la aplicación supletoria de las disposiciones de la presente Ley Orgánica». El artículo I.4 del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos dice que las asociaciones canónicas se inscribirán en el correspondiente Registro, pero no indica expresamente que deba tratarse del Registro de Entidades Religiosas. Lo que excluye el régimen especial de este Registro es la duplicidad de inscripciones, pero una entidad eclesástica que no puede acceder al Registro de Entidades Religiosas, como es el caso de las asociaciones de fieles sin personalidad canónica, puede perfectamente inscribirse en el Registro General de Asociaciones.

lucro, pero no especifica si, a tal efecto, es necesario que estos entes canónicos cumplan los requisitos exigidos a las entidades sin ánimo de lucro por la normativa estatal. A nuestro modo de ver, la correcta interpretación del Acuerdo concordatario consiste en otorgar a las entidades eclesiásticas los beneficios tributarios previstos en el ordenamiento estatal sin exigirles los requisitos previstos para las demás entidades sin fines lucrativos. El propio Acuerdo con la Santa Sede ya reconoce el derecho a disfrutar de ese régimen e identifica unos fines concretos –religiosos, benéfico-docentes, médicos u hospitalarios o de asistencia social– como fines de interés general. De lo contrario, si las entidades eclesiásticas mencionadas en el artículo V del Acuerdo tuvieran que cumplir los requisitos previstos en la normativa estatal para acceder al régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés general, se estaría vaciando de contenido el precepto del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, pues en tal caso tendrían derecho a esos beneficios sin necesidad de que así lo reconociera un pacto entre el Estado y la Santa Sede. Además, el exigir a las entidades eclesiásticas el cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa estatal para las entidades sin fines lucrativos podría dar lugar a una vulneración de la autonomía institucional de la Iglesia, pues podría llegar a exigirse a los entes eclesiásticos una determinada estructura organizativa contraria a lo dispuesto en el ordenamiento canónico. A este respecto debe tenerse en cuenta que la normativa propia del Registro de Entidades Religiosas, en coherencia con lo que preceptúa el artículo 6 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, no exige a los entes eclesiásticos unas determinadas normas de organización y funcionamiento para la inscripción registral.

No obstante lo anterior, no es ésta la interpretación que ha seguido el legislador. Tal como hemos visto, el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 dispone que el régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, «siempre que estas entidades cumplan los requisitos establecidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen»<sup>5</sup>. Sin perjuicio de ello, lo cierto es que si se ana-

---

<sup>5</sup> En este sentido, en respuesta a la Consulta Vinculante de 7 de noviembre de 2005 (Consulta V2263-05) la Dirección General de Tributos ha afirmado: «al tratarse de una de las entidades del artículo V del mencionado Acuerdo [el Acuerdo sobre Asuntos Económicos], deberá cumplir todos los requisitos contemplados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, para poder aplicar el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos contenido en el capítulo II del título II de dicha Ley».

lizan esos requisitos, que se encuentran recogidos en el artículo 3 de la Ley, hay que concluir que ninguno de ellos supone una vulneración de la autonomía institucional de la Iglesia<sup>6</sup>. Sin embargo, nos parece importante recalcar

<sup>6</sup> Tales requisitos son:

1°. Que persigan fines de interés general.

2°. Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos: a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen; b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia; c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior. Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas. El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3°. Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen 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. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4°. Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y 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 entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

5°. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

6°. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.

el discutible criterio seguido por el legislador estatal, pues en el futuro podría exigirse a los entes eclesiales el cumplimiento de exigencias contrarias a su autonomía y, por consiguiente, a la libertad religiosa reconocida a la Iglesia. Además, insistimos, supone, a nuestro juicio, un desconocimiento del derecho reconocido en el artículo V del Acuerdo concordatario.

Por último, debe puntualizarse que el régimen tributario de la Ley 49/2002 tiene carácter voluntario (artículo 14 de la Ley), de tal forma que no se aplicará a las asociaciones fieles salvo que opten expresamente por él. A efectos del ejercicio de esta opción, ha de estarse a lo dispuesto en el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En concreto, la disposición adicional única de este Real Decreto precisa los requisitos que deben cumplir las entidades eclesiales para optar por el régimen tributario de la Ley 49/2002.

### 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las asociaciones de fieles que opten por el régimen de la Ley 49/2002 y cumplan los requisitos exigidos, están obligadas, tal como establece el artículo 13 de la Ley, a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, tanto las exentas como las no exentas. Tal como especifica el artículo 8 de la Ley, en la base imponible del Impuesto sólo se incluirán las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, teniendo en cuenta que no tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades (contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el por-

---

7°. Que estén inscritas en el Registro correspondiente.

8°. Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9°. Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del Registro correspondiente.

10°. Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

centaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Conforme al artículo 6 de la Ley, están exentas del Impuesto las siguientes rentas:

1º. Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

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

3º. Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4º. Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7 de la Ley.

5º. Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo 6.

Por su parte, el artículo 7 de la Ley recoge un elenco de explotaciones económicas cuyas rentas están exentas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad sin fines lucrativos<sup>7</sup>:

1º. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
- e) Asistencia a minorías étnicas.
- f) Asistencia a refugiados y asilados.
- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- i) Acción social comunitaria y familiar.
- j) Asistencia a ex reclusos.
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- m) Cooperación para el desarrollo.
- n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

---

<sup>7</sup> El establecimiento de un listado de explotaciones económicas exentas constituye, como se advierte en la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, una de las principales novedades que la norma introduce respecto al contenido de su predecesora, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General: «En relación con las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas, la Ley sustituye el anterior sistema de exención rogada por una lista cerrada de explotaciones económicas, de tal manera que las rentas derivadas de las explotaciones económicas incluidas en la lista estarán exentas “ex lege”. La exención se extiende a las rentas obtenidas de las explotaciones complementarias y auxiliares de las dirigidas a cumplir los fines que persiguen estas entidades, siempre que respeten los límites establecidos en la propia norma, así como a las derivadas de las explotaciones económicas consideradas de escasa relevancia».

2°. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3°. Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4°. Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5°. Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6°. Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7°. Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8°. Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9°. Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10°. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11°. Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las ac-

tividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No se considerará que las 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 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12º. Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Las rentas exentas, como precisa el artículo 12 de la Ley, no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta. El artículo 4 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 49/2002, establece que la acreditación de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta se efectuará mediante un certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que conste que la entidad (en este caso, la asociación de fieles) ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el título II de la Ley 49/2002. Este certificado hará constar su período de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante.

El artículo 10 de la Ley fija en el 10 por 100 el tipo de gravamen para la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas.

Respecto a las obligaciones contables, tal como precisa el artículo 11 de la Ley, las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades han de llevar una contabilidad que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

Si las asociaciones de fieles no cumplieran los requisitos necesarios para la aplicación del régimen previsto en la Ley 49/2002, o no optaran por este régimen de tributación, podrían tributar por el régimen de entidades parcialmente exentas, de acuerdo con lo previsto en los artículos 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> El artículo 9.3.a) de la Ley establece que estarán parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta Ley (artículos 120 a 122) las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no se aplique la Ley 49/2002.

El artículo 121 de la Ley regula las rentas exentas: a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica; b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica; c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica<sup>9</sup>. La exención no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas<sup>10</sup>, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones distintas de las señaladas.

El artículo 122 de la Ley regula la determinación de la base imponible, a cuyo efecto se aplicarán las normas previstas en el título IV de la propia Ley. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14, los siguientes: a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad; b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 121.

Conforme establece el artículo 28.2.e) de la Ley, el tipo de tributación aplicable será el 25 por 100, frente al 10 por 100 previsto para las entidades a las que se aplique la Ley 49/2002.

---

<sup>9</sup> Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el 11.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior. En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

<sup>10</sup> Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los 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.

#### 4. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El artículo 45.I.A), apartado b), del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, declara exentas del Impuesto a las entidades sin fines lucrativos que se acojan al régimen de tributación previsto en la Ley 49/2002. Por tanto, las asociaciones canónicas de fieles, si optan por este régimen de tributación, estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>11</sup>.

Para la acreditación del derecho a la exención, hay que atender a lo dispuesto en el artículo 90 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. La exención se aplicará directamente por el propio sujeto pasivo al presentar la autoliquidación del Impuesto y será reconocida, en su caso, por la oficina gestora competente. A tal efecto, las asociaciones canónicas de fieles deberán adjuntar a la autoliquidación copia del certificado vigente expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, conforme a lo establecido en los artículos 1 y 4 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 49/2002<sup>12</sup>.

#### 5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La Ley 49/2002 no recoge ninguna previsión sobre la tributación de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que debe atenderse a la regulación específica del Impuesto, recogida en la Ley

<sup>11</sup> El artículo 45.I.A), apartado d), de la Ley reconoce la exención del Impuesto a favor de la Iglesia católica y las demás confesiones religiosas que hayan suscrito acuerdos de cooperación con el Estado. En el caso de la Iglesia católica, la exención procede de lo dispuesto en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, por lo que las asociaciones de fieles, al estar regulada su tributación en el artículo V del Acuerdo, están exentas en virtud de su equiparación con las entidades sin ánimo de lucro.

<sup>12</sup> Al respecto puede verse la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 22 de abril de 2005 (núm. V0662-05), en respuesta a una cuestión planteada por una asociación pública de fieles inscrita en el Registro de Entidades Religiosas.

37/1992, de 28 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Con carácter general, las entidades sin ánimo de lucro están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 4 de la Ley define el hecho imponible y establece que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Esta sujeción se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular, de tal modo que aunque sea realizada sin ánimo de lucro y en cumplimiento de fines de interés general tendrá lugar la realización del hecho imponible.

El concepto de empresario o profesional se define en el artículo 5 de la Ley: las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, entendiéndose por tales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

Como se desprende de lo anterior, las asociaciones canónicas de fieles están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por sus actividades, incluso las realizadas con carácter ocasional, salvo que se limiten a realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. Sin perjuicio de esta afirmación, debe precisarse que las actividades estrictamente religiosas no tienen la consideración de actividad empresarial o profesional, por lo que no están sujetas al Impuesto<sup>13</sup>.

La Ley 37/1992 reconoce, en su artículo 20, apartado Uno, varias exenciones que son aplicables a las asociaciones canónicas de fieles:

– Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades

<sup>13</sup> En este sentido *vid.* I. MARTÍN DÉGANO, *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Madrid 1999, pp. 311-313; y J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, «Las confesiones religiosas ante el IVA», en J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE e I. C. IBÁN (coords.), *Fiscalidad de las confesiones religiosas en España*, Madrid 2002, pp. 182-183.

de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados. Se considerarán directamente relacionadas con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria (artículo 20.Uno.2º).

– Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex-reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcoholólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos (artículo 20.Uno.8º).

– La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> A estos efectos, tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios citados, efectuadas con medios propios o ajenos por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. La exención no comprenderá las siguientes operaciones: a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes; b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes; c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo; d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso (artículo 20.Uno.9º).

– Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades: a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas; b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8º de este apartado; c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional (artículo 20.Uno.11º).

---

u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate (artículo 7 del Reglamento del Impuesto). Asimismo, hay que tener en cuenta la precisión introducida por el punto sexto de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 4 de marzo de 1993 sobre la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de determinadas operaciones (BOE de 26 de marzo de 1993): «Las competencias en materia de educación han sido transferidas por el Estado a diversas Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras Comunidades y, por tanto, también es distinto el planteamiento relativo al requisito del reconocimiento o autorización del Centro educativo en cada una de ellas. Unas Comunidades lo exigen para el regular funcionamiento del Centro, mientras que otras no lo prevén en su legislación. Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo. En este sentido, debe considerarse que el requisito del previo reconocimiento o autorización del Centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho Centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito. En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el Centro en cuestión, de forma que dicho Centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable».

– Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número. El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria, a condición de que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia, según el procedimiento que reglamentariamente se fije (artículo 20.Uno.12º)<sup>15</sup>.

Todas las exenciones citadas del artículo 20.Uno de la Ley del Impuesto tienen carácter limitado, en el sentido de que no dan derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que se utilicen para realizar las actividades exentas<sup>16</sup>.

Respecto al reconocimiento del carácter social de determinadas entidades o establecimientos a efectos de las exenciones mencionadas, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto establece que las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal. El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto,

---

<sup>15</sup> Como se indica en el artículo 5 del Reglamento del Impuesto, el reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de la exención, se efectuará por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud del interesado. El reconocimiento del derecho surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. La eficacia de dicho reconocimiento quedará además condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, fundamentan la exención.

<sup>16</sup> M. CRUZ AMORÓS y S. LÓPEZ RIBAS, *La fiscalidad de las entidades sin fin de lucro: estímulo público y acción privada*, Madrid 2004, pp. 114-115.

hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos.

## 6. TRIBUTOS LOCALES

La Ley 49/2002 dedica el artículo 15 a los beneficios tributarios de las entidades sin fines lucrativos en los impuestos municipales, si bien ha de tenerse en cuenta que el propio artículo precisa, en su apartado 5, que su contenido se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. El precepto se aplica a las asociaciones de fieles que hayan optado por el régimen tributario de la Ley 49/2002.

El apartado 1 del artículo citado dispone que estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, el artículo debe aplicarse tomando en consideración el artículo 7 de la Ley 49/2002, en el que se determinan las explotaciones económicas exentas.

Por su parte, el apartado 2 del artículo reconoce la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este Impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

Respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el apartado 3 declara exentos los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho Impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Conforme al apartado 4 del artículo, la aplicación de las exenciones en él previstas estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción por el régimen tributario de la Ley 49/2002, así como al cumplimiento de los requisi-

tos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en el título II de la Ley.

La Ley 49/2002 no establece ningún beneficio tributario de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. El Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales prevé en su artículo 103 la posibilidad de que las ordenanzas fiscales de cada ayuntamiento introduzcan determinadas bonificaciones en la cuota del Impuesto. De las bonificaciones previstas, podría beneficiar a las asociaciones de fieles la bonificación de hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Asimismo, las ordenanzas fiscales podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del Impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la deducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

## 7. MECENAZGO

El artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, tal como hemos visto, establece que las asociaciones de fieles y demás entidades que cita tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, para las entidades benéficas privadas. Se plantea la duda de si en la expresión «beneficios fiscales» que utiliza el Acuerdo deben entenderse incluidos los incentivos fiscales al mecenazgo. Interrogante que surge, no sólo por la indeterminación de la expresión, sino también porque el artículo IV.2 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos dispone que las cantidades donadas a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, los institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas, siempre que estén destinadas al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad

pública. Sin embargo, no existe, en el caso de las asociaciones y demás entidades eclesíásticas (es decir, las entidades del artículo V del Acuerdo), una disposición similar en el Acuerdo concordatario<sup>17</sup>.

Esta duda interpretativa no se resolvió de forma clara hasta la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Aunque su disposición adicional sexta adolecía del mismo defecto que toda la normativa anterior –referirse genéricamente a la «Iglesia católica» sin especificar a qué concretas entidades eclesíásticas se aplicaban los incentivos previstos para la colaboración privada en los fines propios de la Iglesia<sup>18</sup>–, la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulaban determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, precisó que las entidades del artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede disfrutarían *del régimen previsto en el Título II de la Ley 30/1994*, en el cual se incluían –artículos 59 a 70– los incentivos fiscales al mecenazgo.

Actualmente, lo establece expresamente la disposición adicional novena, apartado 3, de la Ley 49/2002, conforme a la cual las entidades contempladas en el artículo V del citado Acuerdo serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de la Ley. A diferencia de lo que ocurre para la opción por el régimen tributario previsto en el título II de la Ley, en este caso no se exige a las entidades eclesíásticas mencionadas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos el cumplimiento de los requisitos aplicables a las demás entida-

<sup>17</sup> La primera referencia expresa a esta cuestión se recogió en la Orden de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, sobre Asuntos Económicos. En esta Orden, cuando se contemplan los incentivos fiscales a las aportaciones privadas realizadas a favor de las entidades eclesíásticas, sólo se mencionan las entidades del artículo IV del Acuerdo: «Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los sujetos pasivos que donen cantidades en dinero a las entidades comprendidas en el artículo IV del Acuerdo, considerarán su importe como partida deducible hasta el límite del 10 por 100 de la base imponible, siempre que los donativos se destinen al culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad y no se realicen entre sujetos pasivos integrantes de una persona jurídica de ámbito superior». En la norma no se contempla la donación de dinero o bienes a los entes del artículo V del Acuerdo, omisión de la que podría deducirse que las aportaciones a favor de las asociaciones y entidades mencionadas en dicho precepto no estaban fiscalmente incentivadas.

<sup>18</sup> Sobre esta cuestión remitimos a M. RODRÍGUEZ BLANCO, *Las profesiones religiosas en el marco del régimen jurídico del mecenazgo*, Madrid 2005, pp. 130-135.

des sin fines lucrativos<sup>19</sup>. Por tanto, se otorga directamente a tales entidades la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo.

El artículo 1.1 de la Ley 49/2002 define el mecenazgo en los siguientes términos: «A efectos de esta Ley, se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general». El artículo 3 de la Ley recoge una amplia enumeración de fines de interés general: «pueden ser, entre otros, los de 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, de 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, o de investigación científica y desarrollo tecnológico».

Esta enumeración, como se desprende de sus términos («pueden ser, entre otros...»), no tiene carácter cerrado. En ella no se incluyen los fines propios de las entidades eclesíásticas, pero estos fines tienen la consideración de fines de interés general, como se deduce de la disposición adicional novena de la Ley, que aplica su régimen tributario a las entidades eclesíásticas y las considera entidades beneficiarias del mecenazgo.

La legislación contempla unas modalidades generales de mecenazgo y unas modalidades especiales. Un elemento común a todas ellas es que han de responder a un ánimo de liberalidad. Esta motivación altruista puede estar presente tanto en transmisiones *inter vivos* como en transmisiones *mortis causa*. Ambos tipos de transmisiones se encuentran incentivadas por la Ley 49/2002 y dan derecho, si se cumplen los requisitos previstos a tal efecto, al disfrute de los incentivos fiscales al mecenazgo.

---

<sup>19</sup> En este sentido, en respuesta a una Consulta Vinculante de 1 de diciembre de 2006 (Consulta V2439-06) la Dirección General de Tributos ha afirmado: «Por tanto, si la entidad consultante tiene encaje, como se señala en el escrito de consulta, en alguna de las enumeradas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, será entidad beneficiaria del mecenazgo, a los efectos previstos en los artículos 16 a 25 de la Ley 49/2002, siendo de aplicación el régimen fiscal del capítulo II del título III de la Ley 49/2002 a los donativos, donaciones, y aportaciones irrevocables, puros y simples que reciba». En ningún momento de la respuesta se exige el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 para la aplicación del régimen jurídico del mecenazgo.

### 7.1. *Modalidades de mecenazgo*

Los supuestos generales de mecenazgo se recogen en el artículo 17 de la Ley 49/2002. En concreto, dan derecho a disfrutar de deducciones fiscales las siguientes aportaciones:

- Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.
- La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Como se desprende de esta enumeración, las prestaciones de servicios y los actos de voluntariado no son calificados como actuaciones de mecenazgo.

Entre los supuestos especiales de mecenazgo destacan, en primer lugar, las llamadas *actividades prioritarias de mecenazgo*. Estas actividades se contemplan en el artículo 22 de la Ley 49/2002: «La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16. En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley».

El concepto de actividades prioritarias de mecenazgo estaba recogido ya en la Ley 30/1994. El uso que el legislador ha realizado de esta modalidad prioritaria de mecenazgo ha beneficiado a las entidades de la Iglesia católica por su condición de propietarias de bienes eclesiásticos de interés cultural. La disposición adicional vigésima octava de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1995 contemplaba una serie de actividades y programas prioritarios de mecenazgo, entre los que se encontraba la conservación, restauración o rehabilitación de un elenco de bienes del Patrimonio Histórico Español compuesto fundamentalmente por templos catedralicios. La calificación de la conservación, restauración o rehabilitación

de determinados bienes eclesiásticos como actividad prioritaria de mecenazgo ha venido repitiéndose en las sucesivas leyes de presupuestos generales del Estado, las cuales han ido paulatinamente ampliando el elenco de inmuebles cuyo mantenimiento goza de un incentivo fiscal más elevado<sup>20</sup>.

Otra modalidad especial de mecenazgo son los *convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general*. Se encuentran regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002. El convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general consiste en una convención o acuerdo por medio del cual las entidades beneficiarias del mecenazgo se comprometen por escrito, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

Esta modalidad de mecenazgo se aplica a la colaboración empresarial con la Iglesia católica y sus entidades<sup>21</sup>. La Iglesia ha suscrito varios convenios de este tipo con la finalidad de promover la conservación, restauración y rehabilitación de bienes culturales, así como el mantenimiento de lugares de culto. En particular, se han beneficiado de esta participación empresarial en fines religiosos las catedrales, en cuya protección se han implicado empresas privadas aportando importantes recursos económicos. En este sentido destacan los convenios suscritos por la Conferencia Episcopal Española con el Banco Bilbao Vizcaya para la conservación y restauración de catedrales y con la Fundación Endesa para la iluminación de catedrales y templos españoles. Además de estos convenios a nivel de Conferencia Episcopal, existen múltiples convenios de colaboración empresarial entre diócesis o cabildos catedralicios y entidades privadas<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> La calificación de la protección de las catedrales como actividad prioritaria de mecenazgo se ha visto impulsada por el Acuerdo sobre el Plan Nacional de Catedrales suscrito entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Iglesia católica, con fecha 25 de febrero de 1997. En la cláusula tercera de este Acuerdo el Ministerio de Educación y Cultura se compromete, con la finalidad de estimular la participación privada en la protección de las catedrales, a proponer al Gobierno que las obras de conservación de los templos catedralicios sean incluidas, durante la vigencia del convenio, como actividad prioritaria de mecenazgo en los proyectos de ley de presupuestos generales del Estado de cada ejercicio económico.

<sup>21</sup> Vid. I. ALDANONDO, «La participación de la iniciativa privada en la financiación de actividades de interés general. Especial referencia a los convenios de colaboración empresarial con la Iglesia católica en materia de Patrimonio Histórico», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 57 (2000), pp. 589-623.

<sup>22</sup> Una completa relación de este tipo de convenios se encuentra en C. CORRAL e I. ALDANONDO, *Código del patrimonio cultural de la Iglesia*, Madrid 2001.

## 7.2. Destino de las aportaciones

No toda aportación realizada por una persona física o por una persona jurídica a favor de una asociación de fieles da derecho a disfrutar de un beneficio fiscal. Para ello es necesario que el acto de liberalidad reúna una serie de requisitos recogidos en la normativa del mecenazgo. Tales requisitos se refieren tanto al destino que la entidad religiosa debe dar a los bienes recibidos como a las características que ha de revestir la aportación.

En la Ley 30/1994 aparecía claramente destacada la naturaleza mixta, objetiva y subjetiva, de los incentivos fiscales al mecenazgo. La aplicación de los incentivos se subordinaba a un doble requisito: 1) las aportaciones a título gratuito debían entregarse a unas concretas entidades cuyos fines propios debían ser de interés general; 2) las cantidades o bienes tenían que ser destinados a los fines propios de las entidades donatarias. En relación con esta última exigencia, en las donaciones de bienes se indicaba que el objeto de la donación debía formar parte del activo de la entidad donataria y contribuir a la realización de las actividades de interés general. Por su parte, en el caso de la donación de cantidades se exigía que el importe recibido se destinara a las actividades que la entidad donataria desarrollara en cumplimiento de sus fines propios o específicos. Así lo establecían con carácter general los artículos 59 y 63 de la Ley, aparte de recoger otras concreciones más específicas en el caso de los bienes culturales o de las obras de arte de calidad garantizada. Esta regulación se veía reforzada por lo dispuesto en el artículo 66 de la propia Ley respecto a la justificación de los donativos. Conforme a dicho precepto, en la certificación emitida por la entidad donataria con la finalidad de acreditar tanto la donación como su efectividad, debía hacerse constar el fin al que se había destinado o se iba a destinar la cantidad o el bien recibido.

En la Ley 49/2002 ha desaparecido la exigencia de que los bienes, cantidades o derechos donados pasen a formar parte del activo de la entidad donataria. Ahora, a diferencia de lo que ocurría en el régimen anterior, supuestos como la donación de productos para su distribución, la venta de los bienes recibidos en donación con objeto de destinar la cantidad obtenida a los fines propios de la entidad donataria, la cesión gratuita de locales, o el arrendamiento a terceros de los inmuebles recibidos darán lugar al disfrute de los incentivos fiscales. El cambio de orientación en este punto no ofrece duda alguna y merece una valoración positiva, pues supone una ampliación de los supuestos de mecenazgo, al mismo tiempo que dota a tales supuestos de una

mayor flexibilidad. En cambio, de la redacción de la Ley 49/2002 surgen dudas en torno a la exigencia de que los bienes recibidos deban contribuir a las actividades de interés general desarrolladas por la entidad donataria. La importancia del tema hace necesario, a nuestro juicio, un análisis detenido de esta cuestión.

En el artículo 17 de la Ley 49/2002 no se señala, a diferencia de lo que ocurría en el régimen de la Ley 30/1994, que los bienes donados deban estar vinculados a los fines propios de la entidad que los recibe. La desaparición de este requisito merece un juicio positivo, pues la interpretación que le había dado la Administración tributaria excluía del ámbito del mecenazgo aportaciones que indudablemente contribuían al desarrollo de fines de interés general. Sería el caso, por ejemplo, de la donación de cuadros para ser vendidos por la entidad donataria con objeto de destinar el producto de la venta a sus fines propios. Este supuesto se contempla en la Consulta no vinculante de la Dirección General de Tributos de 19 de enero de 1998 (núm. 0052-98). En este caso se planteaba si la donación de cuadros a una asociación católica inscrita en el Registro de Entidades Religiosas, que posteriormente los vendía con el fin de obtener dinero para la financiación de sus actividades, entraba dentro de los supuestos de mecenazgo de la Ley 30/1994. La respuesta que dio la Administración tributaria es que tales donaciones no cumplían los requisitos legales exigidos para practicar la deducción.

Con la nueva regulación ya no es necesaria la vinculación directa entre el objeto de la aportación y los fines de interés general llevados a cabo por la entidad donataria. Ahora la entidad donataria podrá transmitir onerosa o gratuitamente los bienes recibidos, siempre que la transmisión redunde en beneficio de sus fines propios<sup>23</sup>. Igualmente, podrá ceder el uso de los bienes recibidos y contribuir con el rendimiento de la cesión al desarrollo de los fines de interés general<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> Ello permitirá aplicar la normativa del mecenazgo a supuestos como el recogido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 1998 (RJ 9772), en la que se contempla una herencia a favor del alma. Según se indica en la Sentencia, la entidad eclesiástica que resultó beneficiaria de la herencia enajenó los bienes recibidos y destinó el importe obtenido a los fines religiosos concretados por el testador.

<sup>24</sup> Vid. J. PEDREIRA MENÉNDEZ, *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Madrid 2003, pp. 230-231 y 267-268. En sentido contrario, vid. M. CASANELLAS CHUECOS, *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*, Madrid 2003, pp. 120-122. Según esta autora el criterio mantenido en la Consulta no vinculante de la Dirección General de Tributos de 19 de enero de 1998 (núm. 0052-98), en la que analizaba la donación de cuadros a una asociación católica inscrita en el Re-

Ahora bien, el hecho de que el objeto de la donación no deba estar vinculado de forma directa a los fines de interés general desarrollados por el donatario, no significa que las aportaciones puedan destinarse a cualquier fin. Por poner un ejemplo significativo, si un artista dona un cuadro a una diócesis y dicho cuadro se destina a una dependencia privada del obispado en lugar de exponerse en el museo diocesano, en un templo o en otro inmueble abierto al público, creemos que no debería aplicarse el beneficio fiscal. Aunque la diócesis se encuentra en el elenco de entidades beneficiarias del mecenazgo y sus fines son considerados de interés general, el supuesto descrito no recoge ninguna contribución relevante a tales fines<sup>25</sup>.

Un elemento esencial de las aportaciones de mecenazgo es el que contribuyan a la realización de actividades de interés general (artículo 1.1 de la Ley 49/2002). Por ello, aquellos donativos que, pese a realizarse a favor de una entidad beneficiaria del mecenazgo, no fomentan tales fines deben quedar al margen de los beneficios fiscales. Sólo entran en el ámbito del mecenazgo los donativos cuya finalidad es contribuir al desarrollo de actividades de interés general. El colaborador en estas actividades tiene el propósito de que su aportación redunde en su desarrollo, sirva para fomentarlas, pues de lo contrario su actuación no merecería la calificación de mecenazgo y no reportaría un beneficio para la sociedad. La entidad beneficiaria tiene la obligación de destinar lo recibido a tales actividades, pues, si no lo hace así, estaría obviando la voluntad del donante y defraudando su motivación altruista. En este sentido, las aportaciones propias del mecenazgo constituyen, en muchas ocasiones, donaciones modales en las que el donante impone a la entidad beneficiaria la obligación de destinar el objeto de la donación a unos concretos fines de interés general<sup>26</sup>. Para que una aportación entre en el ámbito propio del mecenazgo no basta con que cumpla un requisito subjetivo: ser entregada a una entidad

---

gistro de Entidades Religiosas y que posteriormente los vendía con el fin de obtener dinero para la financiación de sus actividades, es plenamente aplicable en el marco de la regulación recogida en la Ley 49/2002.

<sup>25</sup> Tomamos el ejemplo de T. GARCÍA LUIS, *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Valladolid 1995, p. 245.

<sup>26</sup> «En cuanto al cumplimiento por la entidad donataria de los fines que constituyen la causa de la liberalidad y la razón de ser de aquélla, parece que será una cláusula de estilo que aparecerá siempre en la redacción de toda certificación pues no puede ser de otra manera, *atendido el carácter de donación modal que tienen las aportaciones de bienes a una entidad no lucrativa*» (A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Pamplona 1995, p. 169). La cursiva es nuestra.

beneficiaria del mecenazgo. Además, debe concurrir un elemento objetivo: el objeto de la donación debe efectivamente destinarse a coadyuvar fines de interés general.

Esta postura es confirmada por el artículo 24 de la Ley 49/2002, relativo a la justificación de los donativos. En la certificación que la entidad beneficiaria debe remitir a la Administración tributaria con la relación de las donaciones recibidas se ha de indicar «el destino (...) que dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica». Por medio de esta exigencia se asegura que la donación repercuta en la actividad de interés general llevada a cabo por la entidad donataria, sin que sea necesario, como hemos dicho, que los bienes o cantidades donados se vinculen directamente a los fines propios del beneficiario. Podrán transmitirse o cederse, pero los beneficios o rendimientos obtenidos por estas actuaciones han de destinarse necesariamente al cumplimiento de los fines de interés general<sup>27</sup>.

En el caso de las asociaciones de fieles, la exigencia de que las aportaciones contribuyan a las actividades propias de la entidad donataria se traduce en la vinculación de lo donado a los fines propios de estas entidades. En consecuencia, las donaciones a favor de las asociaciones darán derecho a que el donante disfrute de los beneficios fiscales del mecenazgo siempre que repercutan en actividades religiosas o se vinculen de algún modo a sus actuaciones propias.

La precisión de qué fines religiosos concretos son considerados, a efectos de la normativa del mecenazgo, fines de interés general se encuentra en el

---

<sup>27</sup> Un criterio distinto al aquí expuesto parece mantenerse en la Consulta no vinculante de la Dirección General de Tributos de 2 de octubre de 2003 (núm. 1514-03); en ella se afirma: «en relación con el donante se produce una importante novedad, por cuanto de conformidad con el artículo 17 de la Ley 49/2002, darán derecho a practicar las deducciones reguladas en el Título III de la misma, los donativos y donaciones dinerarios de bienes y derechos realizados a favor de fundaciones que cumplan los requisitos previstos por la propia Ley, *sin que ahora se exija que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines de la entidad sin ánimo de lucro*». La cursiva es nuestra. La afirmación podría entenderse en el sentido de que es posible transmitir o ceder el objeto de la donación. En caso contrario, si se interpreta literalmente, estaríamos ante una postura de la Administración muy abierta, que fomentaría las donaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo atendiendo exclusivamente a la naturaleza subjetiva de la entidad donataria. Este criterio no se ajustaría al conjunto de la normativa tributaria sobre las entidades sin ánimo de lucro, en la que son absolutamente determinantes los fines perseguidos por la entidad, la concreta actividad realizada, la aportación que hace con sus rendimientos a los fines de interés general, o el destino al que están adscritos sus bienes. De seguirse una postura tan amplia, se podrían calificar como supuestos de mecenazgo aportaciones que no redundan en beneficio de la sociedad y que no contribuyen al cumplimiento de fines de interés general.

propio Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede. El artículo IV.2 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede, en el que se dice que las cantidades donadas a las entidades eclesiásticas del artículo IV darán derecho a las mismas deducciones que las cantidades entregadas a las entidades sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés general, exige expresamente que esas cantidades se destinen a los siguientes fines: el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad. La consideración de estos fines como fines de interés general no ofrece dudas, pues en ellos se apoya todo el régimen tributario particular de las entidades eclesiásticas, que no es meramente subjetivo, sino que tiene en cuenta la actividad por ellas desempeñada y el fin al que se destinan sus rendimientos y sus bienes.

En unas Instrucciones de la Dirección General de Tributos de 15 de marzo de 1989, sobre nuevas cuestiones suscitadas por la interpretación de las disposiciones reguladoras de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, se ofrece una definición de lo que ha de entenderse por sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad<sup>28</sup>. Aunque las Instrucciones se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido, su contenido, dado que proceden de la Dirección General de Tributos y que los conceptos interpretados se utilizan en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos con un carácter general, es aplicable, en nuestra opinión, al conjunto del sistema tributario.

La sustentación del clero comprende los medios que tienen por finalidad proveer a los clérigos de formación, alimento, vestido, vivienda, seguridad social e incluso descanso. El concepto de clero no debe entenderse en sentido estricto, sino con el ámbito que señala el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, por lo que se considerarán edificios destinados a la sustentación del clero, siempre que no se realicen en ellos actividades empresariales o profesionales, los seminarios, casas parroquiales, residencias de sacerdotes, religiosos o religiosas, casas de formación y conventos de las órdenes religiosas, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada.

<sup>28</sup> Pueden verse en MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Madrid 1991, pp. 133-135. Estas Instrucciones se dictan como complemento de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 y de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de mayo de 1988. La primera ha sido publicada en el BOE de 12 de marzo de 1988; ambas pueden verse en MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido*, cit., pp. 128-133.

Se considera sagrado apostolado la actividad realizada por las entidades eclesíásticas dirigida a la cura de almas, a la sagrada predicación, a la formación religiosa y moral de los fieles, a la instrucción catequética y a la formación litúrgica. En este concepto, a tenor de lo dispuesto en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 15 de febrero de 2001, se entienden incluidas las casas de ejercicios espirituales, aunque en ellas se presten servicios complementarios de alojamiento o manutención indispensables para el ejercicio de sus propias actividades.

Se consideran destinados al ejercicio de la caridad los centros que, sin mediar contraprestación económica obligatoria, se destinen a servicios sociales o humanitarios tales como asilos de ancianos, hospitales de incurables, residencias de minusválidos, marginados, obreros, etc. No tienen, en cambio, tal naturaleza los centros cuya organización empresarial no difiriese sustancialmente de la de otras empresas, tales como colegios, clínicas privadas o residencias de estudiantes.

En estas Instrucciones no se define el alcance de la expresión *culto*. Una de las razones puede ser que consiste en una noción menos problemática que las otras tres, pues es mucho más precisa<sup>29</sup>. En efecto, cualquier aportación que sea destinada a actividades culturales (misas, sufragios) o a lugares de culto (construcción, habilitación, rehabilitación o conservación de inmuebles adscritos a este fin) será considerada un supuesto de mecenazgo. Lo mismo ocurrirá con todas aquellas transmisiones de bienes que sean susceptibles de ser definidos como objetos de culto y sean efectivamente destinados a su fin propio<sup>30</sup>.

Además de estos criterios, para la precisión de lo que ha de entenderse por fines religiosos puede acudir a la mencionada Instrucción de la Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal, de 5 de febrero de 1999, sobre la inscripción de asociaciones y fundaciones de la Iglesia católica en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia. En ella se precisa el alcance de la expresión *fines religiosos* a efectos de la inscripción de las asociacio-

<sup>29</sup> En este mismo sentido *vid.* I. MARTÍN DÉGANO, *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el Derecho español*, cit., p. 189.

<sup>30</sup> El artículo III.c) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede señala que los objetos de culto no estarán sujetos a tributación. Esta disposición ha dado lugar a una precisión de carácter casuístico acerca de lo que se entiende por *objetos de culto* a efectos tributarios; en particular, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Sobre el alcance de la expresión remitimos a J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Las confesiones religiosas ante el IVA*, cit., pp. 193-201.

nes y fundaciones eclesíásticas en el Registro de Entidades Religiosas. En concreto, en la Instrucción se consideran fines religiosos los siguientes:

- El culto: su ejercicio e incremento, así como la construcción, conservación y mejora de los lugares sagrados donde se ejerce y de los instrumentos y bienes muebles a él destinados.

- La predicación y difusión de la doctrina católica.

- Las labores directa y específicamente apostólicas y evangelizadoras, incluidas las actividades y obras misioneras.

- La formación «seminarios, centros de espiritualidad y de ciencias eclesíásticas» y sustentación «alojamiento, alimentos, asistencia» de los ministros de culto y auxiliares de oficios eclesíásticos.

- La formación religiosa y moral de los fieles, por medio de catequesis, escuelas de Teología, institutos y centros de formación religiosas, y otros instrumentos aptos para obtener la formación integral de la persona según los principios de la Iglesia católica.

- La enseñanza confesional, mediante la creación y dirección de centros docentes de cualquier grado y especialidad, conforme a los principios y valores propios de la doctrina de la Iglesia católica, sin perjuicio de que, en el desarrollo de sus actividades, los centros docentes de la Iglesia hayan de acomodarse a la legislación general<sup>31</sup>.

- La asistencia religiosa personal e institucionalizada a los fieles en sus diversas situaciones y circunstancias (hospitales, cárceles, centros de acogida y similares).

- La práctica de la caridad evangélica, tanto espiritual como temporal, en sus diversas formas y manifestaciones, incluidas las actividades benéfico-asistenciales institucionalizadas (como casas de asistencia, hospitales, asilos, orfanatos, centros de acogida), en servicio especialmente de los más necesitados (como pobres, huérfanos, ancianos, emigrantes, discapacitados físicos y

---

<sup>31</sup> Estos centros –especifica la Instrucción– deberán reunir las siguientes características, que habrán de constar claramente en sus Estatutos: a) La dirección del centro educativo deberá ser ejercida por un sacerdote, religioso o laico nombrado o aprobado por su propio ordinario y bajo su dependencia; b) Los estatutos del centro deberán contener una cláusula explícita de su identidad religiosa católica; c) Deberá haber constancia de que se impartirá, de manera regular, enseñanza religiosa católica dentro de los planes de estudio propios, para aquellos alumnos cuyos padres, tutores legales o ellos mismos, si son mayores de edad, libremente lo deseen; d) Existirá un servicio de asistencia religiosa institucionalizado para los alumnos que deseen libremente acogerse al mismo; e) Dispondrá el centro de capilla o lugar de culto apropiado para la celebración de actos religiosos de culto.

mentales, marginados y análogos), siempre que los servicios señalados se ofrezcan sin contraprestaciones económicas obligatorias.

Esta concreción de los fines religiosos es plenamente trasladable al ámbito tributario y, en particular, al régimen del mecenazgo. Las aportaciones privadas a una asociación de fieles con el objeto de colaborar en cualquiera de esos fines darán derecho a practicar las deducciones previstas en la Ley 49/2002.

### 7.3. Características de las aportaciones

El artículo 17.1 de la Ley 49/2002 exige, a efectos del reconocimiento de los correspondientes incentivos fiscales, que las donaciones a favor de las entidades sin fines lucrativos reúnan una serie de características: «darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones *irrevocables*, *puros* y *simples* en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior». La exigencia de estos requisitos se presenta problemática, tanto por las características de fondo de las aportaciones que reciben la calificación de actuaciones de mecenazgo como por el régimen de las donaciones recogido en el Código Civil.

Siguiendo a Castán<sup>32</sup>, y atendiendo a sus efectos, las donaciones se pueden clasificar en *puras*, condicionales y onerosas (mixtas y modales)<sup>33</sup>. A su vez, las donaciones *simples* se oponen a las remuneratorias, a las onerosas y al negocio mixto con donación<sup>34</sup>. Por tanto, las donaciones calificadas como puras y simples son aquellas en las que el donante no impone ninguna condición ni ninguna carga al donatario y, además, el acto de liberalidad no tiene un carácter compensatorio o remuneratorio.

Los donativos y donaciones que regula la Ley 49/2002 (y lo mismo cabría decir de su antecesora, la Ley 30/1994) constituyen aportaciones en las que el objeto de la transmisión –los bienes, cantidades o derechos– se ha de

<sup>32</sup> Vid. J. CASTÁN, *Derecho civil español, común y foral*, 15, tomo IV, Madrid 1993, pp. 231-232.

<sup>33</sup> En la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1931 (RJ 2222) se afirma que «por sus efectos las donaciones se dividen en puras, condicionales, modales y onerosas, según que la liberalidad no reconozca otro móvil que el propósito de favorecer al donatario sin contraer éste obligación alguna respecto al donante; que la existencia de relación jurídica depende de un acontecimiento futuro e incierto; que expresen un motivo, finalidad, deseo o recomendación, y en fin, que impongan al donatario un gravamen, bien como carga real que pese sobre los inmuebles donados, bien como obligaciones puramente personales, inferior al valor de lo que es objeto de la donación».

<sup>34</sup> Vid. J. L. LACRUZ BERDEJO Y OTROS, *Elementos de Derecho civil*, 3, tomo II, volumen II, Barcelona 1995, pp. 111-112 y 114-115.

destinar a un fin concreto: el propio de la entidad sin ánimo de lucro que recibe la aportación. Aunque el objeto de la donación se destine a la venta, el importe obtenido con su transmisión deberá aplicarse necesariamente a los fines de interés general. En caso contrario, ni podría el donatario disfrutar de los beneficios fiscales del mecenazgo, ni se respetaría la motivación altruista que inspira el acto de liberalidad. Más en concreto, en aquellos casos en que la persona que realiza la aportación imponga que las cantidades o bienes transmitidos se apliquen a una concreta finalidad, esas transmisiones tendrán naturaleza modal, pues al beneficiario se le impone la carga u obligación de destinar lo donado a un fin u objeto determinado<sup>35</sup>.

Teniendo en cuenta lo anterior, una interpretación estricta de la calificación de los donativos como *puros* y *simples*, efectuada en el artículo 17.1 de la Ley 49/2002, conduciría a la absurda conclusión de que una parte importante de las donaciones objeto de la ley no tendrían encaje en ella. Por tal motivo, estamos de acuerdo con Giménez-Reyna y Zurdo<sup>36</sup>, que entienden que no cabe extraer especiales consecuencias de la exigencia de que las aportaciones sean *puras* y *simples*.

Trasladadas estas consideraciones a las asociaciones de fieles, se confirma que carece de sentido exigir que, en todo caso, las aportaciones recibidas tengan que ser actos de liberalidad puros y simples. Por poner un ejemplo muy significativo, las pías voluntades son disposiciones de bienes por medio de las cuales se destina, por actos *inter vivos* o *mortis causa*, un patrimonio a un fin piadoso o caritativo. El disponente tiene la facultad de determinar el fin al que debe destinarse ese patrimonio y su voluntad ha de ser respetada por la entidad eclesiástica beneficiaria. En caso contrario, procedería la reversión de lo transmitido. Las pías voluntades no son, generalmente, actos jurídicos puros y

<sup>35</sup> Vid. A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, cit., p. 169. Aunque se refiere a la Ley 30/1994, su opinión es plenamente trasladable a la regulación vigente. En este mismo sentido se pronunciaba C. VATTIER FUENZALIDA: «varias son las consideraciones que hay que hacer sobre el régimen de estas especiales donaciones. Por un lado, aunque se califican como donaciones puras y simples (arts. 59-I y 63.1 LFM), es claro que estamos ante una nueva hipótesis de donaciones onerosas con carga, gravamen o modo, puesto que la entidad donataria está obligada a darles el destino predispuesto por el donante o, en su defecto, el que se acomode a los fines generales propios de la misma» («Las nuevas liberalidades de mecenazgo», en *Anuario de Derecho Civil*, 49 (1996), p. 1066).

<sup>36</sup> Vid. E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO, «Artículos 40 a 70», en VVAA, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, volumen I, Madrid 1995, p. 504. Aunque sus consideraciones están referidas a la Ley 30/1994, son plenamente aplicables al régimen de la vigente Ley del mecenazgo.

simples, pues se puede imponer a la entidad eclesiástica beneficiaria una carga o la obligación de dar a lo recibido una determinada aplicación o de destinarlo a un fin concreto. Pueden tener, en consecuencia, un carácter modal.

Con carácter general, el artículo 24 de la Ley 49/2002 exige, a efectos de acreditar la efectividad de las donaciones, concretar el destino que, en cumplimiento de su finalidad específica, la entidad donataria ha dado o dará a lo recibido en concepto de donación. El hecho de que ese destino venga impuesto o determinado por el donante no debe conllevar la pérdida del derecho a la deducción, pues no existen razones que conduzcan a esta conclusión, dado que en las donaciones modales, como es notorio, se mantiene el ánimo de liberalidad.

Llegados a este punto, resulta preciso plantear si la exigencia de que las aportaciones propias del mecenazgo sean *puras* y *simples* tiene algún significado o alguna virtualidad. Ya se ha indicado que este tipo de donaciones se contraponen a las condicionales y a las onerosas, entre las que se encuentran las modales y las remuneratorias. Como hemos expuesto, las donaciones modales deben ser consideradas liberalidades propias del mecenazgo; cabe analizar ahora si también merecen esa calificación las donaciones remuneratorias y las condicionales.

Las donaciones remuneratorias aparecen definidas en el artículo 619 del Código Civil: «Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles». En este tipo de donaciones el ánimo de liberalidad del donante se encuentra condicionado por una motivación compensatoria que atiende a los méritos del donatario o a los servicios que éste le ha prestado. No obstante, puesto que la donación es un acto voluntario, encierra una liberalidad, entendemos que debe dar derecho al disfrute de los beneficios fiscales del mecenazgo. Piénsese en una persona que ha sido ayudada desinteresadamente a superar una enfermedad por una entidad no lucrativa. Si posteriormente decide voluntariamente *compensar* a esa entidad y entregarle bienes para que los destine al cumplimiento de los fines de interés general que constituyen su objeto propio, no existen razones para excluir esa aportación del ámbito propio del mecenazgo<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> En este sentido puede traerse a colación, aunque no contempla una donación remuneratoria, la Consulta no vinculante de la Dirección General de Tributos de 3 de diciembre de 2004 (núm. 2045-04), en la que se afirma lo siguiente: «El que la empresa que efectúa la donación realice publicidad del hecho de la misma, no parece que desvirtúe la naturaleza de la misma, por lo que en ausencia de otras condiciones que limiten el ánimo de liberalidad de la donación, la misma dará derecho a practicar las deducciones que procedan». De aquí puede concluirse que si está presente un ánimo de liberalidad, aunque en el donante concurren otro tipo de motivaciones, es posible calificar la aportación como supuesto de mecenazgo.

En el caso de las donaciones sometidas a condición, para determinar si dan o no derecho a que el donante disfrute de las correspondientes deducciones fiscales, es necesario analizar los efectos de la condición sobre el negocio jurídico a título lucrativo. Para ello, partiremos de la distinción entre condiciones suspensivas y resolutorias.

Como es sabido, la condición es un elemento accidental del negocio jurídico<sup>38</sup>, pero, a diferencia del modo, que es un elemento accesorio, una vez apuesta los efectos del negocio jurídico dependen de su cumplimiento o incumplimiento<sup>39</sup>. Así, mediante la aposición de una condición suspensiva se retrasa la eficacia de la relación obligatoria hasta la verificación del evento elevado a condición; mientras que si se adiciona una condición resolutoria, el negocio jurídico dejará de tener efectos una vez cumplida la condición<sup>40</sup>.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, parece razonable entender que aquellas donaciones realizadas bajo condición suspensiva no darán un derecho inmediato a aplicar los beneficios fiscales del mecenazgo, pues los efectos de la transmisión no se producen hasta la verificación del hecho contemplado en la condición. Si se produce el evento propio de la condición y el negocio jurídico despliega su eficacia, entonces deberán aplicarse al donante los beneficios fiscales correspondientes. Cumplida la condición, la entidad beneficiaria recibirá el objeto de la donación y los bienes, cantidades o derechos transmitidos se destinarán a los fines de interés general. Por su parte, en el caso de las donaciones con condición resolutoria debería otorgarse el derecho al incentivo fiscal desde el momento en que se formaliza la transmisión, pues el negocio no sólo es válido, sino que además es eficaz. En caso de producirse el hecho previsto en la condición, es decir, si la donación deja de tener efectos y deviene ineficaz, se podrá acudir analógicamente a lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley 49/2002: «En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el

<sup>38</sup> En la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1932 (RJ 1125) se afirma que «entendida la condición en su sentido técnico y objetivo como un evento futuro e incierto, del que depende el nacimiento o la resolución de una relación jurídica determinante de derechos y obligaciones, y en su aspecto subjetivo consiste en la querida subordinación de la eficacia del negocio a la realización de tal acontecimiento». En esta resolución judicial se sigue el criterio mayoritario de la doctrina civilista, que concibe la condición como un evento futuro e incierto; *vid.*, por todos, L. Díez-PICAZO, *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, 4, volumen II, Madrid 1993, p. 349.

<sup>39</sup> *Vid.* M. ALBALADEJO, «Condición, término y modo», en *Revista de Derecho Notarial*, 17-18 (1957), p. 88.

<sup>40</sup> *Vid.* L. Díez-PICAZO, *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, cit., pp. 353-368.

período impositivo en que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan». La ineficacia de un negocio jurídico por el cumplimiento de una condición resolutoria no es equivalente a la revocación, pero este precepto puede ser aplicado, en nuestra opinión, a los casos de donaciones sometidas a condición resolutoria.

En definitiva, y como conclusión de todo lo anterior, la exigencia de que las aportaciones propias del mecenazgo sean puras y simples no debe interpretarse de forma literal. Tales expresiones, en el contexto normativo en el que están formuladas, carecen de un sentido técnico. En cada caso concreto debe verificarse si la aportación realizada responde a un ánimo de liberalidad y si el objeto de la donación ha contribuido al desarrollo de alguno de los fines de interés general. Si concurren ambas circunstancias, el colaborador con la entidad beneficiaria del mecenazgo tendrá derecho a disfrutar de los correspondientes beneficios fiscales.

Junto a la exigencia de que las donaciones sean puras y simples, el artículo 17.1 de la Ley 49/2002 exige que los donativos, donaciones y aportaciones sean *irrevocables*. En la certificación acreditativa de la donación que debe entregarse al donatario y en las declaraciones informativas sobre las donaciones recibidas que la entidad beneficiaria debe hacer ante la Administración tributaria ha de constar expresamente, tal y como señala el artículo 24.3, letra f), de la Ley 49/2002, el carácter irrevocable de la aportación. No obstante, como matiza el citado precepto, tal circunstancia se señalará «sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones»<sup>41</sup>.

Para una correcta valoración de la exigencia de que las aportaciones propias del mecenazgo sean *irrevocables*, debe partirse, pues es fundamental, del carácter irrevocable de toda donación, pues el acto de liberalidad, una vez perfeccionado, no puede quedar sin efecto por la sola voluntad del donante. Este principio general admite una serie de excepciones recogidas en el Código Civil, que contempla determinados supuestos en los que puede tener lugar la

---

<sup>41</sup> Con esta matización se pretenden subsanar los problemas de concordancia que se planteaban entre lo dispuesto en el artículo 66.5 de la Ley 30/1994, que exigía que las aportaciones del mecenazgo fueran irrevocables, y lo previsto en el Código Civil, que admite la revocación de las donaciones. Estos problemas habían sido destacados por la doctrina: *vid.* A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, cit., pp. 169-170; C. VATTIER FUENZALIDA, «Las nuevas liberalidades de mecenazgo», cit., pp. 1066-1067.

revocación de la donación. Evidentemente, la exigencia recogida en la normativa del mecenazgo de que las donaciones sean irrevocables no está reflejando el carácter irrevocable de toda donación, pues en tal caso sería una prescripción meramente superflua que no añadiría nada a lo dispuesto en el Código Civil. Entendemos que con ese requisito el legislador tributario pretende matizar los supuestos de revocación previstos en la normativa civil.

Una primera consecuencia de que las aportaciones sean irrevocables es la exclusión, en los supuestos de mecenazgo, de lo previsto en el artículo 641 del Código Civil: «Podrá establecerse válidamente la reversión en favor de sólo el donador para cualquier caso y circunstancias, pero no en favor de otras personas, sino en los mismos casos y con iguales limitaciones que determina este Código para las sustituciones testamentarias. La reversión estipulada por el donante en favor de tercero contra lo dispuesto en el párrafo anterior, es nula; pero no producirá la nulidad de la donación». Esta posibilidad de reversión depende de la autonomía de la voluntad de las partes, pero en los supuestos de mecenazgo no puede ser incluida en las condiciones de la aportación.

En cambio, la exigencia de que las aportaciones sean irrevocables no tendrá efecto alguno respecto a las causas de revocación contenidas en los artículos 644<sup>42</sup> y 648<sup>43</sup> del Código Civil, como consecuencia del carácter irrenunciable de las acciones de revocación, tal y como indican los artículos 646 y 652 de dicho cuerpo legal.

Un supuesto de particular relieve en este ámbito es el contemplado en el artículo 647 del Código Civil, relativo a la revocación de las donaciones modales<sup>44</sup>. En este precepto se señala que la donación será revocada a instancia del donante cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condi-

<sup>42</sup> Art. 644 del Código Civil: «Toda donación entre vivos, hecha por persona que no tenga hijos ni descendientes, será revocable por el mero hecho de ocurrir cualquiera de los casos siguientes: 1º. Que el donante tenga, después de la donación, hijos, aunque sean póstumos. 2º. Que resulte vivo el hijo del donante que éste reputaba muerto cuando hizo la donación».

<sup>43</sup> Art. 648 del Código Civil: «También podrá ser revocada la donación, a instancia del donante, por causa de ingratitud en los casos siguientes: 1º. Si el donatario cometiere algún delito contra la persona, el honor o los bienes del donante. 2º. Si el donatario imputare al donante alguno de los delitos que dan lugar a procedimientos de oficio o acusación pública, aunque lo pruebe; a menos que el delito se hubiese cometido contra el mismo donatario, su cónyuge o los hijos constituidos bajo su autoridad. 3º. Si le niega indebidamente los alimentos».

<sup>44</sup> Sobre el precepto y su aplicación, *vid.* L. M. DOMÍNGUEZ RODRIGO, «La revocación de la donación modal», en *Anuario de Derecho Civil*, 36 (1983), pp. 65-108; M. ALBALADEJO, «La revocación de donaciones por incumplimiento de cargas», en *Revista de Derecho Privado*, 68 (1984), pp. 971-1000.

ciones que aquél le impuso<sup>45</sup>. Como se indica en la segunda parte del artículo, si se produce el incumplimiento y se ejercita la acción de revocación, los bienes donados volverán al donante, quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiese hecho y las hipotecas que sobre ellos hubiese impuesto, con la limitación establecida, frente a terceros, por la Ley Hipotecaria.

La acción de revocación de las donaciones modales por incumplimiento de cargas no tiene carácter irrenunciable, pero consideramos que debe operar en los supuestos del mecenazgo que tengan carácter modal. No sólo porque el donatario estaría utilizando una exigencia de la normativa fiscal para eludir la voluntad del donante, sino porque el colaborador, en caso del incumplimiento del modo, podría llegar a perder el beneficio fiscal. Así ocurrirá si el objeto de la donación no se destina al cumplimiento de los fines propios de la entidad beneficiaria. Lo más razonable es entender que en estas donaciones, dada su estructura, la facultad de revocación tiene plena virtualidad y el donante no debe renunciar a ella en el momento de realizar la aportación. Si la donación se revoca, no será debido a una decisión libre del donante, sino como consecuencia de un incumplimiento del donatario<sup>46</sup>. Estas consideraciones son plenamente aplicables a las causas pías, en las que no es necesario que el instituyente renuncie a la facultad de revocación para que sean incluidas en el marco propio del mecenazgo.

De lo expuesto se deduce que, pese a exigir el artículo 17.1 de la Ley 49/2002 que las aportaciones propias del mecenazgo sean irrevocables, la revocación podrá tener lugar en determinados supuestos conforme a lo previsto en el Código Civil. De hecho, así lo recoge el artículo 24.3, letra f), de la ley. El propio artículo 17.2 contempla expresamente las consecuencias de la revocación: «En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan»<sup>47</sup>.

<sup>45</sup> Como señala la mayoría de la doctrina, la expresión *condiciones* que aparece en este artículo no se emplea en un sentido técnico, sino que se utiliza como equivalente a cargas; *vid.*, por todos, M. ALBALADEJO, «La revocación de donaciones por incumplimiento de cargas», cit., pp. 971-973.

<sup>46</sup> En virtud de lo expuesto no nos parecen acertadas las opiniones doctrinales que consideran que la revocación sólo tendrá lugar en el caso de supervivencia o superveniencia de hijos; *vid.* J. A. DEL CAMPO, *La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo*, Valencia 2000, pp. 374-375; J. PEDREIRA MENÉNDEZ, *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, cit., p. 239.

<sup>47</sup> Si la regularización de la situación no se realiza voluntariamente por el contribuyente, podría llegar a producirse una infracción tributaria que daría lugar a la correspondiente sanción; *vid.* M. GIL DEL CAMPO, *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, Valencia 2003, p. 271.

#### 7.4. *Justificación de las aportaciones*

El disfrute de los beneficios fiscales otorgados a las actuaciones de mecenazgo está subordinado a que se acredite tanto la participación en actividades de interés general como que esa participación ha coadyuvado al desarrollo de los fines de interés público o utilidad social. Es decir: debe probarse su existencia y su efectividad. Así lo establece el artículo 24 de la Ley 49/2002, según el cual la justificación de las aportaciones se realizará documentalmentemente mediante las certificaciones que las entidades beneficiarias deben entregar al colaborador y por medio de la información que tales entidades han de suministrar a la Administración tributaria sobre las certificaciones emitidas.

Lo dispuesto en este artículo ha sido desarrollado por el artículo 6 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, y por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345<sup>48</sup>.

Toda entidad donataria debe entregar al donante una certificación acreditativa de la donación. La certificación será emitida por el órgano de la entidad que tenga capacidad para certificar. En el caso de las asociaciones de fieles esta circunstancia podrá determinarse acudiendo al Registro de Entidades Religiosas, en el que han de constar los órganos representativos de las entidades inscritas, su régimen de funcionamiento y las facultades de dichos órganos<sup>49</sup>. La certificación ha de recoger los siguientes extremos: a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria; b) Mención de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en el artículo 16 de la Ley 49/2002.

<sup>48</sup> La obligación de las confesiones religiosas de cumplir estos requisitos formales de justificación y acreditación de las donaciones recibidas se señala expresamente en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 11 de abril de 2005 (núm. 610-05).

<sup>49</sup> Cfr. el artículo I.4 del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos con la Santa Sede y el artículo 5.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, así como la normativa dictada en su desarrollo.

Las asociaciones de fieles deberán indicar que tienen su régimen equiparado a estas entidades, como expresamente lo señala la disposición adicional novena de la Ley. Junto con esta circunstancia, deben indicar que están inscritas en el Registro de Entidades Religiosas; c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario; d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero. Esta exigencia se muestra acorde con lo dispuesto en el Código Civil para el caso de las donaciones de bienes inmuebles. En estos casos el acto de liberalidad ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario. Por su parte, la aceptación puede hacerse constar en esta misma escritura o en escritura separada y debe ser notificada en forma auténtica al donante (artículo 633 del Código Civil). En cambio, la exigencia de que la aportación conste al menos en un documento auténtico obliga a concluir que las donaciones verbales o en documento privado contempladas en el artículo 632 del Código Civil no van a tener relevancia tributaria a efectos de poder practicar la correspondiente deducción, lo cual implica un coste añadido para el donante o, por lo menos, introduce una formalidad susceptible de restringir los actos de liberalidad; e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica. Deberá especificarse la concreta utilización que se dará a la aportación, con objeto de demostrar que ha contribuido o contribuye al desarrollo de los fines de interés general; f) Mención del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

Los contribuyentes que apliquen deducciones por donaciones a asociaciones de fieles tienen la obligación de conservar esta certificación durante el plazo de prescripción de la obligación tributaria (artículo 106.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Asimismo tienen la obligación de aportarla con las declaraciones y comunicaciones del impuesto cuando así se establezca, y de exhibirla ante los órganos competentes de la Administración tributaria cuando sean requeridos al efecto (artículo 67.1 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

El artículo 24 de la Ley 49/2002 recoge la obligación de la entidad beneficiaria de donaciones de remitir una declaración informativa a la Adminis-

tración tributaria. De acuerdo con su normativa de desarrollo<sup>50</sup>, la declaración ha de recoger la siguiente información: a) Datos de identificación de la entidad beneficiaria de las aportaciones; b) Nombre y apellidos, razón o denominación social del donante; c) Número de identificación fiscal del donante; d) Importe del donativo o aportación. En caso de que la aportación se haga en especie, valoración de lo entregado; d) Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias del mecenazgo que se señalen por ley de presupuestos generales del Estado; e) Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural; f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas.

### 7.5. *Beneficios tributarios para el donante*

Los incentivos al mecenazgo se concretan en dos clases de beneficios fiscales: en primer lugar, en la posibilidad del donante de practicar deducciones en función del valor de la aportación realizada a una entidad beneficiaria del mecenazgo; en segundo lugar, la exención de tributación por los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de la transmisión.

Las deducciones por la colaboración con entidades beneficiarias del mecenazgo se regulan con carácter general en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002<sup>51</sup>.

En el primero de ellos se establece que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada conforme a lo previsto en el artículo 18 de la propia Ley. Esta base se computa a efectos de lo previsto en el artículo 70.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según este precepto, la base de estas deduc-

<sup>50</sup> Cfr. el artículo 6.2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

<sup>51</sup> Aparte de lo previsto en esta Ley, así como en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, deben tenerse en cuenta los incentivos fiscales al mecenazgo introducidos por las Comunidades Autónomas con competencias normativas sobre la cuota cedida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Vid.* M. CRUZ AMORÓS y S. LÓPEZ RIBAS, *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, cit., pp. 243-248.

ciones y de las relativas a las actuaciones de protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

El artículo 20 de la Ley, relativo a la deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, indica que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del título VI del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de la propia Ley. Como se señala expresamente, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. La misma opción se aplica a los supuestos en que la base de la deducción exceda del límite del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Esta posibilidad es una de las novedades más destacadas de la Ley 49/2002 respecto al régimen de su antecesora, la Ley 30/1994, y a la legislación del Impuesto sobre Sociedades. De este modo se evita la pérdida del derecho a deducir aquellas cantidades que, en un determinado período impositivo, excedan del límite del 10 por 100 de la base imponible.

Por último, según el artículo 21 de la Ley, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar, en el caso de las declaraciones de dicho Impuesto que presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación, la deducción establecida en el artículo 19 para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La base de la deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en el plazo citado. Asimismo, los contribuyentes de este Impuesto que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción prevista en el artículo 20 para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 22 de la Ley, relativo a las actividades prioritarias de mecenazgo, la ley de presupuestos generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de estas deducciones.

En el caso de los convenios de colaboración empresarial, las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, o 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. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios será incompatible con los demás beneficios fiscales previstos en la Ley<sup>52</sup>.

La base de todas las deducciones anteriores se recoge en el artículo 18 de la Ley 49/2002<sup>53</sup>:

- En los donativos dinerarios, la base será su importe.
- En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

<sup>52</sup> Debe tenerse en cuenta que el artículo 25 de la Ley precisa que «la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios». En relación con esta cuestión la Resolución de 9 de marzo de 1999 de la Dirección General de Tributos (BOE del 23), relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, ha precisado que el compromiso de difundir la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Además, la ayuda económica aportada por el colaborador a la entidad sin fines lucrativos, no tiene la consideración de contraprestación de ninguna operación sujeta a dicho tributo.

<sup>53</sup> Sobre esta cuestión remitimos a M. CASANELLAS CHUECOS, *El nuevo régimen tributario del mecenazgo Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, cit., pp. 104-146; y M. CRUZ AMORÓS y S. LÓPEZ RIBAS, *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, cit., pp. 183-187.

– En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

– En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a los que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de la Ley 49/2002, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

El valor determinado conforme a estas reglas tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

Por otra parte, tal como decíamos al inicio de este epígrafe, la realización de una aportación a una entidad beneficiaria del mecenazgo da lugar a una alteración del patrimonio del donante. Esa variación generará una ganancia patrimonial o una pérdida que estará sujeta a tributación. El artículo 23 de la Ley 49/2002 dispone que estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones que encajen en los supuestos de mecenazgo regulados en el artículo 17 de la Ley.

De esta forma se evita que la tributación por las ganancias patrimoniales o plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión a título lucrativo de cantidades, bienes o derechos desincentive la colaboración privada con entidades beneficiarias del mecenazgo. Con esta regulación, a diferencia de lo que ocurría con la Ley 30/1994, las pérdidas patrimoniales que eventualmente ocasionen las aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo han dejado de estar exentas, por lo que se podrán compensar con otras ganancias que pueda haber obtenido el contribuyente. El régimen de la Ley 30/1994 perjudicaba al donante porque al declarar exentas las disminuciones patrimoniales impedía su compensación, pues quedaban excluidas de la base imponible del correspondiente impuesto.

## Bibliografía

- ALBALADEJO, M., «La revocación de donaciones por incumplimiento de cargas», en *Revista de Derecho Privado*, 68 (1984), pp. 971-1000.
- , «Condición, término y modo», en *Revista de Derecho Notarial*, 17-18 (1957), pp. 45-95.
- ALDANONDO, I., «La participación de la iniciativa privada en la financiación de actividades de interés general. Especial referencia a los convenios de colaboración empresarial con la Iglesia católica en materia de Patrimonio Histórico», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 57 (2000), pp. 589-623.
- BASDEVANT-GAUDEMET, B. y BERLINGÒ, S. (eds.), *The Financing of Religious Communities in the European Union*, Leuven 2009.
- CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*, Madrid 2003.
- CASTÁN, J., *Derecho civil español, común y foral*, 15, tomo IV, Madrid 1993.
- CORRAL, C. y ALDANONDO, I., *Código del patrimonio cultural de la Iglesia*, Madrid 2001.
- CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Madrid 2004.
- DEL CAMPO, J. A., *La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo*, Valencia 2000.
- DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, 4, volumen II, Madrid 1993.
- DOMÍNGUEZ RODRIGO, L. M., «La revocación de la donación modal», en *Anuario de Derecho Civil*, 36 (1983), pp. 65-108.
- GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Valladolid 1995.
- GIL DEL CAMPO, M., *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, Valencia 2003.
- GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, J., «Artículos 40 a 70», en VVAA, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, volumen I, Madrid 1995, pp. 498-545.
- GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., «Las confesiones religiosas ante el IVA», en J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE e I. C. IBÁN (coords.), *Fiscalidad de las confesiones religiosas en España*, Madrid 2002, pp. 177-210.
- LACRUZ BERDEJO, J. L. Y OTROS, *Elementos de Derecho civil*, 3, tomo II, volumen II, Barcelona 1995.
- MARTÍN DÉGANO, I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Madrid 1999.

- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Pamplona 1995.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Madrid 1991.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Madrid 2003.
- RODRÍGUEZ BLANCO, M., *Libertad religiosa y confesiones. El régimen jurídico de los lugares de culto*, Madrid 2000.
- , *Las confesiones religiosas en el marco del régimen jurídico del mecenazgo*, Madrid 2005.
- VATTIER FUENZALIDA, C., «Las nuevas liberalidades de mecenazgo», en *Anuario de Derecho Civil*, 49 (1996), pp. 1057-1072.