



UNIVERSIDAD PONTIFICIA DE COMILLAS – ICADE

FACULTAD DE DERECHO

**INCENTIVOS FISCALES AL
MECENAZGO, PATROCINIO Y
CONVENIOS DE COLABORACIÓN
EMPRESARIAL EN ESPAÑA**

Autor: Carlota Domínguez Capaz

5º E3 A

Derecho fiscal y tributario

Tutor: Ramón Casero

Madrid

Abril, 2018.

Madrid
Abril, 2018.

RESUMEN

El trabajo de investigación lleva a cabo un estudio en torno a la legislación actual de incentivos fiscales del Sistema Fiscal y Tributario español en materia de difusión de la cultura, inversión en innovación, así como respecto del desarrollo y apoyo al emprendimiento. Dicho trabajo se centra principalmente en el impacto de estos incentivos sobre el Impuesto de Sociedades, omitiendo su impacto en otras figuras tributarias como es el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Nos adentramos en definir conceptos como son el mecenazgo, el patrocinio, los donativos y los convenios de colaboración empresarial. Por otro lado, se analiza la legislación comparada que regula los beneficios fiscales que obtienen estos ámbitos en países de la Unión Europea y en Estados Unidos, llegando con ello a la conclusión de las fortalezas y debilidades de las dispone nuestra regulación, en aras de incentivar dichas industrias. Para todo ello, se estudiarán una serie de entidades sin ánimo de lucro, así como empresas privadas españolas y el tratamiento fiscal que reciben.

Palabras clave: Mecenazgo, I+D+i, Cultura, Emprendimiento, Incentivos Fiscales.

ABSTRACT

The objective of this paper is to conduct a thorough analysis of the current Spanish tax benefit legislation regarding cultural dissemination, research and development and entrepreneurship support. The research provides deep insight into the impact that these incentives have on Corporate Tax, leaving aside other tax figures due to their associated complexity. We delve into defining concepts such as patronage, sponsorship, donations and collaboration agreements. An analysis of the comparative legislations that regulate tax benefits for the European Union and the United States is presented to highlight the strengths and weaknesses of the Spanish Tax policy. Besides the theoretical approach, research into non-profit entities and Spanish private companies and its tax treatment will be carried out.

Key words: Patronage, Sponsorship, Culture, R+D, Entrepreneurship, Tax Benefits.

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUCCIÓN | 7 |
| 1.1. Propósitos y contextualización | 7 |
| 1.2. Justificación | 9 |
| 1.3. Objetivos | 10 |
| 2. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA APLICABLE | 12 |
| 2.1. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo | 12 |
| 2.2. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades | 16 |
| 2.2.1. Exenciones subjetivas | 17 |
| 2.2.2. Deducción por actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica | 19 |
| 2.2.3. Deducción por inversiones en producciones cinematograficas, series audiovisuales y espectáculos | 21 |
| 3. CONCEPTOS GENERALES | 22 |
| 3.1. Mecenazgo | 22 |
| 3.2. Patrocinio | 22 |
| 3.3. Diferencias y similitudes entre mecenazgo y patrocinio | 24 |
| 3.4. Donativos | 24 |
| 3.5. Convenios de colaboración | 25 |
| 3.5.1. Antecedentes..... | 25 |
| 3.5.2. Artículo 25 de la ley del mecenazgo | 26 |
| 4. ÁMBITOS DE APLICACIÓN | 29 |
| 4.1. Cultura | 29 |
| 4.1.1. Ventajas fiscales relativas al patrimonio histórico | 29 |
| 4.1.2. Incentivos en el impuesto de sociedades para la industria cultural | 30 |
| 4.2. Innovación | 30 |

| | |
|--|-----------|
| 4.3. Emprendimiento | 32 |
| 5. ÁMBITO COMPARADO | 35 |
| 5.1. Europa..... | 35 |
| 5.1.1. Imposición directa de las fundaciones europeas..... | 35 |
| 5.1.2. Fundaciones y Modelo de Convenio de la OCDE..... | 36 |
| 5.2. Estados Unidos..... | 38 |
| 5.2.1. Régimen general del Impuesto de Sociedades | 38 |
| 5.2.2. Apoyo al emprendimiento en Estados Unidos | 39 |
| 6. FUNDACIONES Y EMPRESAS | 41 |
| 6.1. Fundación Colección Thyssen-Bornemisza | 41 |
| 6.2. Empresas..... | 42 |
| 6.2.1. Kellogs | 42 |
| 6.2.2. Iberia | 42 |
| 7. CONCLUSIONES | 44 |
| 8. BIBLIOGRAFÍA..... | 46 |
| 8.1. Legislación | 46 |
| 8.2. Jurisprudencia | 47 |
| 8.3. Doctrina | 47 |

LISTADO DE ABREVIATURAS

| | |
|---------------|---|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| AECCI | Asociación Española de Cooperación, Crecimiento e Inversión |
| AEPEME | Asociación de Empresas Profesionales Españolas de Mecenazgo y Esponsorización |
| BOE | Boletín Oficial del Estado |
| CC | Código Civil |
| CE | Constitución Española |
| DDAA | Disposiciones Adicionales |
| DGICL | Dirección General de Industrias Culturales y del Libro |
| ESFL | Entidades Sin Fines Lucrativos |
| FEDEA | Fundación de Estudios de Economía Aplicada |
| ICC | Industrias culturales y Creativas |
| IEF | Instituto de Estudios Fiscales |
| IRNR | Impuesto sobre la Renta de No Residentes |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas |
| IS | Impuesto de Sociedades |
| LIS | Ley del Impuesto de Sociedades |
| LIRPF | Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas |
| MINECO | Ministerio de Economía Industria y Competitividad |
| MCDI | Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición |
| PIB | Producto Interior Bruto |
| TSJM | Tribunal Superior de Justicia de Madrid |

1. INTRODUCCIÓN

1.1. PROPÓSITOS Y CONTEXTUALIZACIÓN

La regulación fiscal en torno a los incentivos fiscales se trata de una de las medidas financieras o ayudas directas de mayor importancia para fomentar determinadas actividades que benefician a nuestro país social y económicamente.

Con esas actividades benefactoras para la sociedad, nos referimos principalmente a la difusión de la cultura, a la inversión en innovación y desarrollo, tanto tecnológico como científico, a la protección y creación de conciencia social en torno al medio ambiente y por último, al apoyo al emprendimiento, ya que es un motor clave para que nuestra economía se desarrolle de la manera más competitiva posible en la actualidad.

En España, la reciente crisis económica nos ha servido para constatar la necesidad que tiene nuestra economía de ser más intensiva en innovación tecnológica y científica, así como la latente dificultad a la que nos enfrentamos para poder alcanzar los índices deseables de inversión en innovación público-privada. Por ello, el régimen fiscal español en incentivos a la innovación juega un papel significativo que posteriormente desarrollaremos. A su vez, lo que se pretende con los incentivos fiscales, es permitir a las empresas recuperar parte del coste de inversión realizada en un tipo de actividad clave para el desarrollo del país.

Por otra parte, cabe mencionar que España fue, en 1978, uno de los primeros países de Europa en adoptar la deducción fiscal por I+D+i. Desde entonces se ha mantenido su régimen fiscal incluyendo diversas modificaciones y mejoras. Un reciente estudio de la Comisión Europea, publicado en 2014, que analizaba la efectividad de estos incentivos fiscales, destacó el modelo español entre los mejor valorados dentro de la Comunidad Europea. Esta positiva valoración se debe principalmente a las novedades normativas introducidas en los últimos años¹.

¹ Moreno de Alborán, M. “Incentivos fiscales a la I+D+i: mejorables e imprescindibles”, *Cinco Días. El País*, 16 de mayo de 2016 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/05/17/empresas/1463502339_693045.html; última consulta 15/04/2018).

Por último, y con el fin de dar más consistencia a lo relativo en fomento de la innovación, basándonos en la jornada celebrada en la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (en adelante, FEDEA) en julio de 2016, donde se discutió la política de incentivos fiscales de la innovación empresarial en España, se llegaron a conclusiones tales como la necesidad de desconexión entre la política de fomento de I+D empresarial y la política de innovación, la necesidad de rediseñar el esquema de incentivos fiscales a la innovación empresarial y por último, la necesidad de que existan agencias de carácter público que se encarguen del acompañamiento tecnológico a las empresas que desarrollan dichos proyectos de innovación².

En cuanto a la difusión de la cultura, nos centramos principalmente en las industrias culturales y creativas (en adelante, ICC). Hablamos de la importancia de dichas industrias como nuevo patrón de crecimiento económico. Dicho esto, es la propia Comisión Europea la que otorga una alta importancia a la posición estratégica de las ICC ya que contribuyen a la potenciación del desarrollo estructural de la producción y economía y con ello, al crecimiento competitivo como comunidad. Las ICC, reiterando lo mencionado, se trata de industrias que son una palanca importante en términos de empleo con la consiguiente contribución al PIB y evolución del comercio, tanto exterior como interior. Por otro lado, la cultura incide enormemente en las cifras resultantes del turismo así como en las exportaciones e importaciones.

En términos de comercio exterior, en 2015 se llevaron a cabo exportaciones por un valor de 600 millones de euros en libros y prensa y 150 millones en artes plásticas, superando estas exportaciones a las importaciones realizadas durante ese mismo año, obteniendo de esta manera, un saldo comercial exterior positivo de 123,8 millones de euros³. A su vez, en cifras de turismo, el gasto total asociado a viajes culturales en 2015 fue por parte de los españoles de 6.751,7 millones euros y por parte de los extranjeros de 8.062,2 millones de euros, por lo que se trata de otro indicio de que la cultura afecta positivamente al turismo nacional.

² Fariñas, J. y Huergo, E. (2017). “¿Qué política de innovación para España? Un debate”. *Fedea Policy Papers*.

³ Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. Secretaria de Estado de Cultura. Dirección General de Industrias culturales y del libro (2017). *Plan de fomento de las industrias culturales y creativas 2017*. P. 3.

Tras exponer la relevante importancia que cobran tanto la cultura como la innovación en nuestra actualidad, simplemente mencionar que a la par de ambos ámbitos, resalta la incentivación al emprendimiento, sector de relevante importancia en la actualidad. El emprendimiento se trata de uno de los motivos de elección de la temática para nuestro estudio, como se verá en los siguientes puntos.

A su vez, y a pesar, de encontrarnos como país, como se ha mencionado, en una posición privilegiada en materia de incentivos fiscales, existe una gran labor gubernamental que realizar todavía como puede ser el incremento de la difusión de dichos privilegios fiscales en nuevos ámbitos materiales, así como la creación de nuevos mecanismos tributarios.

1.2. JUSTIFICACIÓN

El éxito de cualquier incentivo fiscal se demuestra por su capacidad de incrementar la actividad que se pretende fomentar⁴, por tanto estudiaremos a lo largo del trabajo el impacto de los incentivos existentes en la actualidad y las mejoras que se pueden introducir. La temática escogida se encuentra en pleno auge, tanto en un ámbito nacional como en un ámbito europeo o internacional.

La Estrategia Europa 2020, establecida por la Unión Europea en 2015, establece como objetivos primordiales en el desarrollo de la Unión una salida con éxito a la reciente crisis y convertir a la Unión Europea en una economía inteligente, sostenible e integradora que conlleve principalmente altos niveles de empleo, productividad y sobretodo cohesión social⁵. Para lograr todo ello será necesario el desarrollo de los sectores mencionados, como son la cultura, la innovación y el emprendimiento.

La difusión de la cultura en una comunidad, como es Europa, potencia el desarrollo social y económico de dicha comunidad, lo que tendrá como veremos más adelante grandes repercusiones en el PIB de un país. Sin embargo, la cultura ha ido perdiendo especial importancia en nuestro país, a su vez, y adentrándonos en temas tributarios, el marco legal al que se acoge el fomento de la cultura se ha mantenido inalterado en el tiempo, salvo algunas mejoras introducidas recientemente. Es por ello, que creemos que es importante

⁴ Moreno de Alborán, M. (2016). "Incentivos fiscales a la I+D+i: mejorables e imprescindibles". ("cit.")

⁵ *Plan de fomento de las industrias culturales y creativas 2017*. "cit.". P. 40.

exponer el marco legal al que se acoge este ámbito así como los cambios o mejoras que serían interesantes introducir en los próximos años.

En cuanto a la innovación, desde 2013, resulta posible monetizar la deducción fiscal generada, lo que permite recuperar de manera más rápida y efectiva este crédito fiscal. De esta forma se ha aportado competitividad internacional, seguridad jurídica y accesibilidad a las empresas españolas inversoras en I+D+i, acercándonos más al modelo existente en países como Francia o Reino Unido. No obstante, es interesante estudiar la flexibilización de requisitos, que veremos más adelante, para poder optar a dicho régimen incrementando de esa manera la actividad innovadora de las empresas.

El sistema debe seguir pendiente de su mejora continuada, la consecución de los planes estratégicos nacionales y de la evolución de los países de nuestro entorno. El objetivo primordial debe ser que cada vez más empresas españolas puedan beneficiarse de este instrumento fiscal, atrayendo y reteniendo mayor inversión.

Innovación y emprendimiento son los factores clave para que nuestra economía evolucione garantizando de esta manera el bienestar social. Lo que nos obliga a que se constituyan como fundamento de la economía moderna, por lo que es labor de todos su incentivación.

1.3. OBJETIVOS

Con este trabajo lo que se pretende es llevar a cabo los siguientes objetivos, de manera que el estudio sobre incentivos fiscales en Entidades sin Fines Lucrativos y la participación privada en actividades de interés general quede cubierta de una manera completa y global.

En primer lugar, se pretende un estudio en términos de legislación aplicable, tanto la legislación específica como es la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo como legislación general contenida en la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades. Hemos decidido acotar el estudio al impacto de dichos incentivos en el Impuesto de Sociedades, omitiendo el impacto en el Impuesto de Renta de Personas Físicas. El objetivo de este análisis, es llegar a conocer si la legislación nacional aplicable es suficientemente benefactora para la incentivación de los ámbitos de cultura, innovación y emprendimiento, y sobretodo, si

esta legislación llega a conseguir el objetivo principal de estos incentivos que es el crecimiento de la industria.

En segundo lugar, creemos que es importante realizar un estudio de la legislación comparada aplicable a estos mencionados incentivos fiscales, de manera que se pueda exponer una comparativa en torno al marco legal español encontrando las fortalezas del sistema así como sus debilidades, proponiendo nuevas alternativas. El estudio versa sobre legislación europea y una breve introducción a la legislación estadounidense, ya que consideramos que dicho estudio puede ser enriquecedor a la hora de estudiar la posición que ocupa España en el fomento de estas mencionadas materias.

Por último, se pretende un breve análisis del impacto que tienen los incentivos fiscales tanto en Entidades Sin Fines Lucrativos (en adelante, ESFL) como en empresas privadas. Para ello, se mencionarán algunas empresas y entidades reconocidas en nuestro país.

2. LEGISLACIÓN ESPAÑOLA APLICABLE

2.1. LEY 49/2002, DE 23 DE DICIEMBRE, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

Comenzamos este título, introduciendo lo que es la legislación especial principal de estudio de este trabajo de investigación, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante, Ley del Mecenazgo).

En 1994 se promulgo la Ley 30/1994⁶, con el fin de regular la participación privada en actividades relativas al interés general, sin embargo en ese momento no se previó la evolución en el crecimiento que esta participación sufriría a lo largo de una década y es por esta razón que se desarrollo la citada nueva ley. Esta ley se promulgó con el fin de adaptar la legislación a la presente realidad, cuyo interés primordial es de flexibilizar los requisitos necesarios para que estas entidades privadas puedan acogerse a los incentivos fiscales que se presentaran a continuación. Por otro lado, lo que pretendió con esta nueva legislación, a la par que flexibilizar dichos requisitos, es el establecimiento del conjunto de incentivos aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por los particulares, ya que los preceptos contenidos en la Ley 30/1994 no eran muy eficaces en este sentido. Por tanto, lo que se consigue con esta introducción legislativa es encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo eficaz amplificando los incentivos fiscales e introduciendo algunas novedades más adaptadas a la realidad de las nuevas formas de participación de las sociedades en la protección, desarrollo y estímulo del interés general de la sociedad.

La ley que procedemos a analizar contiene tres títulos: en primer lugar, el Título I analiza el ámbito de aplicación; en segundo lugar, su Título II regula los incentivos fiscales relativos a las Entidades Sin Fines Lucrativos y por último, el Título III contiene la regulación de los incentivos fiscales aplicables al mecenazgo conteniendo una enumeración de las entidades que pueden ser beneficiarias de esta colaboración. A

⁶ Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE, 25 de noviembre 1994).

continuación, nos encontramos con las Disposiciones Adicionales (en adelante, DDAA) que acompañan a la Ley con previsiones correspondientes a deducciones en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, Régimen de las entidades parcialmente exentas del Impuesto de Sociedades, Exenciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados así como, exenciones de tributos locales.

Nos centramos en primer lugar en la enunciación del Título I, ya que lo tendremos presente a lo largo del resto del trabajo.

“Título I. Objeto y ámbito de aplicación:

Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.

1. Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características. De igual modo, tiene por objeto regular los incentivos fiscales al mecenazgo. A efectos de esta Ley, se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.

2. En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.

3. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”⁷.

En cuanto a su Título III, relativo a incentivos fiscales al mecenazgo, comentamos lo siguiente:

En primer lugar, atendiendo a la Ley, hacemos referencia quienes son las entidades que pueden beneficiarse de los incentivos fiscales; serán aquellas entidades que realicen donaciones, donativos y aportaciones que se realicen a favor de las entidades establecidas por el artículo 16 de la Ley del Mecenazgo:

“Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

⁷ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE 24 de diciembre de 2002).

El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado”⁸.

En segundo lugar y una vez analizado a quien deben destinarse las donaciones, estas donaciones deberán ser:

Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.

Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

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 en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico⁹.

A continuación, se analiza la base imponible de las deducciones de los donativos, así como las deducciones particulares respecto de la cuota del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A su vez, se establece la necesidad de justificación a la Administración tributaria de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles en los plazos y términos establecidos legislativamente.

⁸ Artículo 16 de Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE 24 de diciembre de 2002).

⁹ Artículo 17 de Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE 24 de diciembre de 2002).

Sin embargo, una vez estudiado estos incentivos particulares por las donaciones a las entidades mencionadas, cabe el estudio del régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, que realmente es lo que queremos abarcar; éste se trata en el Capítulo III, dentro del Título III.

Hablamos de los Convenios de Colaboración Empresarial en actividades de interés general, estos serán aquellos por los cuales las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de la ayuda económica que veníamos describiendo para la realización de las actividades que efectúen, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Dicha difusión no llega a constituir en ningún caso una prestación de servicios. Estos Convenios de Colaboración Empresarial, se estudiarán en detalle más avanzado nuestro trabajo.

Las cantidades satisfechas por dichas entidades 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 Físicas¹⁰.

Por otro lado, existen los Programas de Apoyo a acontecimientos de excepcional interés público se trata del conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, entre otros, la duración del programa, la creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo, las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento y por último los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones, dentro de los límites que se enuncian a continuación. Se enunciarán el apartado primero y el quinto,

¹⁰ Artículo 25 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE 24 de diciembre de 2002).

ya que como se ha enunciado al principio del trabajo, nos ceñimos al análisis del impacto en el Impuesto de Sociedades, omitiendo el impacto en el resto de figuras fiscales, como es el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Actividades Económicas:

Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley. Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto. Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. [...] Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa¹¹.

2.2. LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

¹¹ Artículo 27 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE 24 de diciembre de 2002).

Una vez introducida la legislación aplicable, nos centramos este punto en la legislación general aplicable en términos fiscales, que es la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto de sociedades (en adelante, LIS). Lo que se pretende abordar a lo largo de este apartado, es el estudio de los puntos de especial relevancia que incentivan el desarrollo de las actividades que son objeto de este estudio. Para el estudio de los beneficios en el Impuesto de Sociedades nos basamos en la literatura elaborada por Pérez Royo¹²

2.2.1. EXENCIONES SUBJETIVAS

EXENCIÓN TOTAL

Nos encontramos con organismos que disfrutan de exención plena del impuesto del IS, entre las cuales destacan a efectos de nuestro estudio Agencias Estatales contempladas en las DDAA primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, como son la Agencia Estatal de las Artes Escénicas y Musicales, la Agencia Estatal de Investigación en Biomedicina y Ciencias de la Salud Carlos III y la Agencia Estatal de Evaluación, Financiación y Prospectiva de la Investigación Científica y Técnica¹³.

EXENCIÓN PARCIAL

En primer lugar, existen las entidades acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, que gozan de una exención parcial en el Impuesto de Sociedades. En el artículo 2 de la Ley del Mecenazgo, se enuncian las siguientes entidades:

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

Las fundaciones.

Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998¹⁴, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

¹² Pérez Royo, F. (2017). Curso de Derecho Tributario: Parte Especial. Pp. 200-300.

¹³ Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos (BOE, 20 de julio de 2006).

¹⁴ Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo. (BOE, 9 de julio de 1998).

Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.¹⁵

A su vez, estas entidades deben cumplimentar los siguientes requisitos:

- Perseguir fines de interés general.
- Destinar a dichos fines al menos el 70 por ciento de sus ingresos.
- Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- Que los fundadores, asociados, patronos, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes de los mismos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen, salvo algunas excepciones
- Que los cargos directivos sean gratuitos, salvo excepciones.
- Que en caso de disolución, su patrimonio se destine a algunas entidades beneficiarias del mecenazgo.
- Que estén inscritas en el registro correspondiente y cumplimenten las obligaciones contables legalmente previstas, elaboración anual de una memoria económica, así como la rendición de cuentas establecida por su legislación específica.

Una vez, cumplimentados los requisitos, las entidades pueden optar por la aplicación del mencionado régimen especial, comunicándolo en su caso a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), surtiendo efecto para los periodos impositivos que finalicen con posterioridad a la presentación de la declaración censal. Estas entidades estarán liberadas de tributar sobre todas las rentas que obtengan, salvo las procedentes de explotaciones económicas no exentas.

En segundo lugar, siguiendo en línea con la exención parcial encontramos las entidades no incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, recogidas en el capítulo XIV

¹⁵ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE, 24 de diciembre de 2002).

del título VII de la LIS. Recogidas en el Artículo 9.3 de la LIS, a efectos de nuestro estudio sólo es relevante mencionar la exención relativa a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en la Ley 49/2002. Sin embargo, la exención mencionada es más restrictiva que la relativa a las acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, ya que solo gozan de la exención en determinados componentes de su renta. Nunca estarán exentas de tributar las rentas derivadas de explotaciones económicas, ni tampoco las derivadas del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad, ni las rentas que se pudieran obtener en transmisiones.

En último lugar, simplemente cabe hacer mención a la exención parcial de la que gozan los partidos políticos¹⁶, siendo este un régimen de exención parcial más amplio que el mencionado previamente. Sin embargo, esta exención no será objeto de este estudio.

2.2.2. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO Y DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

El art. 35 LIS regula de forma separada la deducción por I+D y la de innovación tecnológica.

En primer lugar, en cuando al I+D, definido por el art. 35.1 LIS como:

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes. La materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial. El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental. La creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos,

¹⁶ Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE, 6 de julio de 2007).

procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores.¹⁷

La base deducible estará integrada por el importe de gastos en investigación y desarrollo así como las inversiones en inmovilizado afecto a dichas actividades, salvo edificios y terrenos.

En cuanto a los porcentajes aplicables con el fin de calcular la deducción serán los siguientes:

- 25 por ciento de los gastos efectuados.
- 17 por ciento de los gastos en personal correspondientes a los investigadores cualificados dedicados en exclusiva a esta actividad.
- 8 por ciento de las inversiones en inmovilizado.

En segundo lugar, en cuanto a la innovación tecnológica, definido por el art. 35.2 LIS como:

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad. Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.¹⁸

¹⁷ Artículo 35.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE, 28 de noviembre de 2014).

¹⁸ Artículo 35.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE, 28 de noviembre de 2014).

El porcentaje de deducción será respecto de estas actividades de un 12 por ciento.

**2.2.3. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS,
SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS**

Nos referimos al art. 36 LIS. Se mantiene respecto a estas actividades la regulación mencionada a la innovación, incorporando una serie de mejoras en los porcentajes de deducción.

- Del 25 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- Del 20 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

A su vez, es necesario el cumplimiento de una serie de requisitos:

- Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural con en relación con su contenido emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
- Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de producción en la Filmoteca Española.

3. CONCEPTOS GENERALES

Hablamos de las siguientes figuras en términos de participación privada en entidades mencionadas por el artículo 16 de la Ley 49/2002, sirviéndonos de la colaboración al deporte con el fin de ver dichas figuras de una forma más práctica, a su vez dicha comparativa nos será útil a lo largo del trabajo. Para ello nos basamos en un Informe realizado por Cuatrecasas respecto de la Ley de Mecenazgo y Convenios de colaboración¹⁹.

3.1. MECENAZGO

La Real Academia Española define mecenazgo como la “protección o ayuda dispensadas a una actividad cultural, artística o científica”. Según Rabanal, M. El concepto originario de mecenazgo responde a la vocación de la empresa de revertir a la sociedad parte de los beneficios que obtiene de ésta, en forma de dividendo social, puesto que es justamente la sociedad quien garantiza su propia existencia. Por otro lado, De Andrés, A. Lo define como un plus de poder y de influencia social que buscan ciertos empresarios, ya que con el dinero únicamente nunca podrían llegar a conseguir²⁰.

Si bien, legislativamente el mecenazgo se entiende como la contribución privada a la financiación de actividades de interés general. Como se ha expuesto previamente, el fomento de las iniciativas hacia la actividad del mecenazgo se sustancia mediante incentivos fiscales a las donaciones y a un régimen especial en el que tributan las Entidades sin Fines de Lucro. El fomento de las iniciativas de mecenazgo se sustancia mediante incentivos fiscales a las donaciones y un régimen especial de tributación de las ESFL, como se ha visto previamente el Título III de la Ley del Mecenazgo regula los beneficios fiscales aplicables a donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de las entidades beneficiarias.

3.2. PATROCINIO

La Asociación de Empresas Profesionales Españolas de Mecenazgo y Esponsorización (en adelante, AEPEME) define el patrocinio como una estrategia de comunicación, una

¹⁹ Vidal, G. “Ley de mecenazgo y convenios de colaboración”. Cuatrecasas, Gonzalez Pereira (2016).

²⁰ SlideShare. (2015). Bloque I: Patrocinio y Mecenazgo. Conceptos básicos. Pp. 5.

inversión rentable en imagen. Consiste en la inversión por parte de una empresa o institución en una área ajena a su propia actividad (cultural, deportiva, social, humanitaria..) dirigida a materializar un supuesto beneficio para públicos objetivos predefinidos. Por otra parte, Roca, J. Define el patrocinio como inversión de una entidad para amparar o favorecer un evento, con cargo al presupuesto de comunicación de la misma, habitualmente encuadrado en un plan de marketing con objetivos posibles. Por último, otra definición útil en términos de patrocinio es de Torrejón Lechón que establece que el instrumento del patrocinio es crear, hacer posible o facilitar un espectáculo que, por el hecho de serlo, pasa a los medios de comunicación llevando asociado el nombre de un patrocinador y produciendo, en consecuencia, un volumen de comunicación comercial que viene a compensarle la inversión²¹.

En cuanto a la actividad de patrocinio, nos movemos al extremo opuesto de lo que se expondrá respecto de la figura del donativo. Resumiendo las definiciones enunciadas previamente, consiste en una donación económica realizada por una empresa o institución a un donante esperando una contrapartida a cambio. Hablamos entonces, de una contrapartida que se traduce en publicidad para la empresa donante, es decir, la empresa paga por la prestación de un servicio publicitario.

En términos prácticos, se trata de que la empresa donante paga una cantidad en contrapartida de que el patrocinado deba lucir publicidad en sus camisetas, en sus estadios deportivos.

²¹ Patrocinio y Mecenazgo. Conceptos básicos. (“cit.”). Pp. 3.

3.3. DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE MECENZAGO Y PATROCINIO

| SIMILITUDES | DIFERENCIAS |
|--|--|
| Instrumentos de creación de imagen, de las que organizaciones públicas y privadas obtienen grandes beneficios en términos de imagen. | El patrocinio responde a interés particulares del promotor, y se cumplir objetivos de comunicación empresarial. El mecenazgo responde a intereses generales, públicos de la sociedad. |
| Instrumentos de Responsabilidad Social Corporativa, ya que se trata de acciones voluntarias asumidas como obligaciones impuestas por la norma de cultura de la sociedad. | El patrocinio es un instrumento publicitario en el que se pretenden unos objetivos económicos, a su vez es más directo. El mecenazgo es más discreto y es fundamentalmente una promoción de valores de la empresa. |
| Ambos instrumentos fomentan actividades de interés general, a pesar de que obtengan contrapartida, por lo que gozan de incentivos fiscales fomentando así su uso. | En el patrocinio la iniciativa es por parte del patrocinado que es quien propone la organización. En el mecenazgo es el inversor quien toma las riendas de la actividad. |

Fuente: Elaboración propia adaptada de SlideShare. *Patrocinio y Mecenazgo: Conceptos básicos.*

3.4. DONATIVOS

Los donativos de entidades privadas consisten en la manera más sencilla de colaborar con dicha actividades relacionadas con el interés general, es decir, en términos de deporte se trata de fomentar el ejercicio de manera claramente desinteresada. Consiste en aportar un donativo ya sea físico o monetario de manera deliberada y sin esperar nada a cambio. Las empresas que realizan dichos donativos no tienen en cuenta, por lo general, las consecuencias fiscales que derivan del hecho de donar. Se trata del caso más extremo de deliberalidad, ya que no se espera contrapartida alguna.

No nos detendremos, ya que dicho instrumento se ve afectado por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, figura tributaria que no es objeto de estudio en este trabajo.

3.5. CONVENIOS DE COLABORACIÓN

Pasamos a comentar el Convenio de Colaboración empresarial que se trata de una figura intermedia entre ambas mencionadas previamente; donativo y patrocinio. Entraremos en mayor detalle más adelante, sin embargo y a modo de introducción, lo que se pretende con esta figura es que, a pesar de ser una donación deliberada, el donatario está en deuda con el donante y pretende darle un mínimo de reconocimiento ante la sociedad.

El donante de esta manera pierde el anonimato, otorgándole dicho reconocimiento a modo de agradecimiento dejando constancia pública de la gratitud del receptor al donante. Hemos introducido esta figura desde un punto de vista de altruismo por parte del donante, sin embargo, puede ser que el propio donante sea el interesado en hacer públicos sus esfuerzos de donación. En algunos casos esto responde a que quiere dar notoriedad al cumplimiento de promesas morales que hizo en el pasado, o incluso, una muestra de que persigue sus valores establecidos y filosofía corporativa. Una vez introducido el concepto del convenio, pasamos a analizar sus antecedentes y su regulación.

3.5.1. ANTECEDENTES

La Ley 30/1994 ya regulaba los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general en su artículo 68, que establecía lo siguiente:

Se entenderá por convenio de colaboración en actividades de interés general, a los efectos previstos en el presente Título aquél por el cual las entidades a que se refiere el capítulo I del mismo a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1, a), se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios. Las cantidades así satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible en la empresa o entidad colaboradora con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la aplicación de este último porcentaje pueda determinar una base imponible negativa. El límite de deducción contemplado en este precepto será compatible con el previsto en el artículo 63 y en el artículo 70 de esta Ley. En el caso de empresarios y profesionales el cómputo del límite del 5 por 100 se efectuará sobre la porción de base

imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio del régimen fiscal correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario regulados en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de la Publicidad²².

Como se observa, en dicha legislación se establecen unos límites en torno a la deducibilidad del gasto en el Impuesto de Sociedades, sin embargo, estos límites desaparecen con la aparición de la Ley 49/2002.

Dicho precepto deja grandes dudas respecto de la tributación de los Convenios de Colaboración Empresarial, especialmente en el régimen de tributación indirecta, ya que las entidades receptoras prestaban un servicio publicitario en forma de difusión de la colaboración y es por ello, que se albergaba la duda de si debían repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a la empresa patrocinadora; la práctica fue aplicar el razonamiento de la Dirección General de Tributos²³, sin embargo la DGT cambió de opinión²⁴, entendiendo la operación como no sujeta al IVA, ya que atendiendo por su parte a las Sentencias del Tribunal de las Justicias de Comunidades Europeas²⁵ no se dan los requisitos de consumo gravable ni de onerosidad²⁶.

3.5.2. ARTICULO 25 DE LA LEY DEL MECENAZGO

Una vez introducidos los antecedentes del Convenio de Colaboración Empresarial, pasamos a analizar como queda regulado en la Ley del Mecenazgo en su artículo 25:

Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas

²² Artículo 68 de la ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE, 25 de noviembre de 1994).

²³ Consulta a la Dirección General de Tributos de fecha 10 de octubre de 1995, 20 de marzo de 1996 y 29 de abril de 1998. (NFC 003070).

²⁴ Consulta a la Dirección General de Tributos de fecha 9 de marzo de 1999 y Resoluciones realizadas por la Dirección General de Tributos de fechas 13 de diciembre de 1999 y 19 de enero 2001.

²⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95.

²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94.

actividades. 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. 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 de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley”.²⁷

Por tanto, las notas que caracterizan al Convenio de Colaboración Empresarial (en adelante, Convenio), entre otras, son las siguientes:

- Los Convenios versarán sobre actividades de interés general. La entidad receptora del Convenio suscrito debe quedar recogida en el artículo 16 de la propia Ley del Mecenazgo.
- El importe del Convenio de Colaboración debe consistir en una ayuda económica, no caben las ayudas morales, las declaraciones de intenciones ni expectativas de derechos. Se trata de algo valuable económicamente. Cabe mencionar la interpretación por parte de la DGT “El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, independientemente del resultado que pudiera obtener el colaborador como consecuencia de su colaboración”.²⁸ La realización de actividades llevadas a cabo en virtud del Convenio se realizarán en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, queda definido este punto una vez más por la DGT en cuanto a que “el proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora, debiendo destinarse la misma a dicho proyecto”²⁹.
- Se realizará el Convenio con la formalidad de compromiso escrito, sin embargo no es obligatorio que quede constancia del resto de condiciones más que las líneas

²⁷ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE, 24 de diciembre de 2002).

²⁸ Boletín Oficial del Ministerio de Defensa. Consulta de fecha del 3 de diciembre de 2004 (NFC 020396).

²⁹ Consulta de fecha del 3 de diciembre de 2004 (NFC 020396). “cit.”

generales de dicha colaboración. A su vez, se obliga a un compromiso de difundir por cualquier medio, incluyendo cualquier medio un tercero.

- Como notas obligatorias se exigirá la participación del colaborador en dichas actividades. Sin embargo, no se trata de una prestación de servicios sino que se trata de un gasto deducible, serán deducibles las cantidades satisfechas sin limite alguno.

4. ÁMBITOS DE APLICACIÓN

4.1. CULTURA

Una vez comentado el impacto positivo de la cultura en nuestra economía en la introducción, nos vemos obligados a incentivarla para su mayor desarrollo.

Como bien sabemos, una vía de incentivo a esta industria es la fiscalidad, por ello analizamos los siguientes incentivos fiscales en términos de cultura. Para dicho análisis vamos a utilizar datos relativos al Plan de Fomento de las Industrias Culturales y Creativas realizado por la Dirección General de Industrias Culturales y del Libro (en adelante, DGICL) en 2017.

4.1.1. VENTAJAS FISCALES RELATIVAS AL PATRIMONIO HISTÓRICO

Destacamos la existencia de deducciones fiscales relativas a impuestos con actividades relacionadas con el Patrimonio Histórico Español, principalmente las figuras impositivas afectas son el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Al no afectar significativamente el Patrimonio Histórico Español al Impuesto de Sociedades (IS) no nos detendremos en su análisis, sin embargo sí que es importante determinadas figuras que afectan a éste último impuesto societario:

- La dación en pago, como queda establecido en el art. 97.3 de la Ley 35/2006³⁰, el pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1998³¹.
- En cuanto a los bienes culturales prioritarios al mecenazgo, existen tres categorías que son las siguientes: Grupo I (bienes singulares declarados Patrimonio Mundial), Grupo II (edificios eclesiásticos incluidos en el Plan Nacional de

³⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto de Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio (BOE, 29 de noviembre de 2006).

³¹ Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE, 29 de junio de 1985).

Catedrales) y Grupo III (otros bienes culturales), dichos bienes se encuentran definidos en la Ley de Presupuestos Generales de cada año³². Las donaciones de dichos bienes disfrutan de un incremento del 5% en los incentivos fiscales generales a la actividad de mecenazgo.

4.1.2. INCENTIVOS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES PARA LA INDUSTRIA CULTURAL

A pesar de haberse expuesto en el apartado explicativo sobre legislación aplicable, mencionamos los expresamente unidos a la cultura, que son los siguientes:

- Deducciones por inversiones de producciones cinematográficas y series audiovisuales de ficción, animación o documental
- Deducción para la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales
- Deducción por producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.
- Deducción por actividades de innovación tecnológica, incluyendo los relacionados con la animación y los videojuegos.

4.2. INNOVACIÓN

En primer lugar, cabe introducir porque consideramos que la innovación se trata de un ámbito en el que la incentivación fiscal toma un papel relevante a lo largo de los últimos años y más aún en la actualidad.

Partiendo de la globalización que se está produciendo en la actualidad, conllevando ésta la consolidación de la Unión Europea, plantea la necesidad de potenciar entre nuestras empresas de los Estados miembros: la investigación, la innovación así como el desarrollo tecnológico con el fin de poder seguir compitiendo en un mercado global competitivo. El reto mencionado se encuentra presente desde hace más de una década, muestra de ello,

³² Ley 12/2017, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2018 (BOE, 28 de diciembre de 2017).

es el objetivo fijado en la Cumbre de Lisboa de marzo de 2000³³, así como el compromiso del Consejo Europeo de Barcelona en marzo de 2002³⁴ de estimular el gasto en investigación hasta alcanzar en 2010 el 3% del PIB, con una financiación de dos tercios por parte de las empresas. Es para ello, importante y necesario destacar las deducciones fiscales por actividades de I+D+i.

No cabe duda, que España cuenta con uno de los sistemas fiscales en Europa más favorables para la incentivación de las mencionadas actividades, sin embargo, son muy pocas empresas españolas, especialmente las Pymes, las que hacen uso de estos beneficios fiscales. Con el fin, de solucionar esta problemática según Díaz, G. “El Gobierno Español ha realizado una importante labor de clarificación mediante la colaboración entre los Ministerios implicados [...], estableciendo una serie de certificaciones vinculantes que permitan la aplicación del tratamiento fiscal favorable a la actividad de investigación”³⁵.

Atendiendo al Informe realizado por la Comunidad de Madrid entorno a los incentivos fiscales a la innovación, existen dos instrumentos principales para llevar a cabo el cambio de motivación de las empresas españolas al apoyo del desarrollo tecnológico³⁶:

- Incentivos directos de naturaleza financiera en torno a subvenciones, créditos y ayudas gubernamentales
- Incentivos indirectos en forma de deducciones fiscales de la cuota del Impuesto sobre sociedades. Está última es la que tomará relevancia a lo largo de este estudio.

Tras lo expuesto relativo a la incentivación de inversión en la innovación que genera una mayor actividad innovadora. De manera ejemplificativa, podemos ver los datos que son claros y positivos. Según la información trasladada por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (en adelante, MINECO), entre 2008 y 2015, los proyectos presentados para ser certificados a efectos de aplicar la deducción fiscal por I+D+i han

³³ European Parliament. Consejo Europeo de Lisboa: Conclusiones de la presidencia: Un objetivo estratégico para la próxima década. (2000). P. 35.

³⁴ Servicio de Información Comunitario sobre Investigación y Desarrollo. Consejo europeo de Barcelona: conclusiones de la Presidencia. (2003). P. 105.

³⁵ Díaz, G. Informe de la Confederación Empresarial de Madrid. (2004). P. 1.

³⁶ González Hermoso, A. (2004). Análisis de los incentivos fiscales a la innovación. IDETRA.

triplicado el número de empresas solicitantes se han duplicado y también ha crecido sensiblemente el porcentaje de pymes que han accedido a este sistema.

Por lo observado, podemos asegurar con certeza que el actual incentivo fiscal español actúa de una manera efectiva y cada vez es más utilizado en todo tipo de empresas, nacionales e internacionales. Como ya se ha mencionado, se trata de un ordenamiento fiscal imprescindible para incrementar el desarrollo económico, social, la competitividad y el empleo. Sin embargo, el cambio a introducir respecto de este marco legal es por una parte, darle una mayor publicidad de manera que las Pymes mencionadas accedan a ella y por otro lado, una personalización a algunos casos concretos que generan un gran beneficio para la sociedad para que se vean más favorecidos que el resto.

4.3. EMPRENDIMIENTO

El emprendimiento, o mejor dicho, la inversión en *startups* se trata de un ámbito objeto de estudio de nuestro trabajo, ya que en la actualidad es algo que se encuentra en auge y como se ha enunciado se trata de un sector que potencia la economía significativamente.

El fenómeno de las *startups* se ha convertido en los últimos tiempos en el sueño de muchos jóvenes. Definimos el concepto de *startup* relacionándolo con el mundo tecnológico, ya que son empresas que, además de ser jóvenes, tienen grandes posibilidades de crecimiento que a su vez, lo más probable es que dicho crecimiento se produzca de manera exponencial en el tiempo. Por otro lado, otra nota que caracteriza a estas empresas jóvenes es que no utilizan fuentes de financiación tradicionales como pueden ser los créditos bancarios, sino que buscan inversores que participen en el capital y apuesten por su modelo de negocio a cambio de un porcentaje de propiedad de la empresa, que a largo plazo, reportará, en caso de ir bien, unos beneficios mayores³⁷.

Observamos por tanto, algunas cifras de los últimos años, aportadas por Asociación Española de Capital, Crecimiento e Inversión (en adelante, AECCI) que nos indican que el emprendimiento se ha convertido en algo imprescindible en el mundo de inversión. En

³⁷ Carrera, I. (2016). “Más incentivos fiscales a las startups”. *CincoDías. El País*, 16 de mayo de 2016 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/07/04/empresas/1467644794_370798.html; última consulta 16/04/2018).

2014, la tasa de actividad en términos de emprendimiento creció hasta el 5,47%, mientras que la financiación global de empresas jóvenes radicadas en España aumentó el 26%, obteniendo cerca de los 350 millones de euros. Un año más tarde, en 2015, se llegó a la cifra de 660 millones de euros en financiación, un 83% más respecto al ejercicio anterior.

Por tanto, ante éstas cifras inéditas lo que se ha producido es el apoyo del Gobierno a través de la disposición de determinados incentivos fiscales para que los inversores pertenecientes a empresas privadas o particulares se vean beneficiados en la inversión realizada en empresas de nueva o creciente creación, consiguiendo de esta manera un aumento significativo de las cifras mencionadas.

La Ley 14/2013³⁸ (en adelante, la Ley de Emprendedores) promulgada con la finalidad de fomentar el apoyo a los emprendedores, cuenta, entre otros, con el objetivo de fomentar la captación de recursos financieros por parte de nuevas empresas.

En primer lugar respecto de las deducciones en el IRPF, la Ley de Emprendedores introdujo una deducción en el IRPF del 20% de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación hasta el límite de los 10.000 euros por declaración. Por su parte, la LIRPF prevé la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera aplicado la deducción mencionada, siempre que el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de entidades de las mismas características.

Por otra parte, en cuanto al IS el tipo de gravamen es del 15%, frente al tipo de gravamen genérico del 25%. Dicho gravamen reducido aplicará en los dos primeros ejercicios en que la empresa nueva o de reciente creación obtenga un resultado positivo, sin ningún otro requisito especial. Se constata, por tanto, un ahorro del 40% en la correspondiente tributación de dicha empresa, lo que beneficia enormemente a estas empresas, ayudándoles en su comienzo, convirtiéndolas a corto plazo en rentables y sobretodo, permitiendo que actúen en un ámbito competitivo.

³⁸ Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE, 28 de septiembre de 2013).

Al analizar, la legislación comparada podremos ver como otros países de la Unión Europea, disponen de un régimen más favorable fiscalmente respecto de estas empresas, por lo que sería interesante introducir una serie de cambios relativos a su tributación de manera que éstas sean competitivas no solo a nivel nacional sino internacional.

5. ÁMBITO COMPARADO

5.1. EUROPA

Por otro lado, en un ámbito europeo desde hace varias décadas, las consecuencias de la actividad de las Entidades Sin Fines Lucrativos han ido creciendo de manera exponencial. A su vez, han surgido diversas opiniones respecto de las normas que deben regir, en el ámbito fiscal, las rentas obtenidas por estas entidades. Un punto conflictivo se encuentra en la tributación internacional de estas rentas así como el trato que deben recibir las donaciones transfronterizas, ya que cada ámbito doméstico dispone de una regulación sobre esta materia y es difícil aunar estas regulaciones dispares con el fin de que las entidades sin ánimo de lucro puedan acogerse al máximo de incentivos fiscales, fomentando así su evolución y crecimiento.

Tras una revisión de literatura, se puede ver lo mencionado respecto de la tendencia creciente de la importancia de la dimensión internacional de las entidades sin ánimo de lucro, siendo la doctrina general la igualdad en el trato fiscal de las rentas nacionales e internacionales así como la aplicación máxima de los incentivos fiscales al mecenazgo doméstico como al internacional. Es decir, que el trato fiscal de las ESFL sea el mismo independientemente de la nacionalidad de las propias entidades ni del destino de las donaciones realizadas³⁹.

5.1.1. IMPOSICIÓN DIRECTA DE LAS FUNDACIONES EUROPEAS

A modo de introducción, recordamos el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR) se refiere a entidades sin residencia fiscal en territorio español y sin domicilio ni sede efectiva en territorio español. Este impuesto grava las rentas, dinerarias o en especie, obtenidas de forma continuada o habitual de instalaciones en las que realice; por tanto, de acuerdo con el artículo 2ºd) de la Ley del Mecenazgo, se aplicará el régimen fiscal especial a las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones que cumplan los requisitos enumerados en el artículo 3 de dicha Ley. Sin embargo, dichas fundaciones extranjeras con establecimiento permanente situadas en territorio español que no se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones a que se

³⁹ International Fiscal Association (1999). "*Cahiers de Droit fiscal International*". Pp. 10.

refiere el artículo 7 de la Ley 50/2002⁴⁰ no podrán acogerse a los incentivos de la Ley del Mecenazgo pero si al régimen de las entidades parcialmente exentas de la LIS, por remisión del artículo 18 del TRLIRNR⁴¹ y la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998⁴².

En el caso de fundación extranjera sin establecimiento permanente en territorio español se tratara de un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, atendiendo al artículo 13.1. b) del TRLIRNR. Estas entidades no se encuentran incluidas entre las entidades sin animo de lucro beneficiarias del régimen especial enumeradas en el artículo 2 de la Ley del Mecenazgo, por lo que no se favorecerán de las exenciones propias de esas entidades y su tributación no se vera afectado por dichos incentivos manteniendo la tributación correspondiente a su país de residencia.

A pesar, de todo lo mencionado previamente el artículo 4 del TRLIRNR menciona que todo lo entendido en la ley se aplicará sin perjuicio de lo establecido por los tratados y convenios internacionales que conformen el ordenamiento interno atendiendo al artículo 96 de la Constitución Española (en adelante, CE.).

5.1.2. FUNDACIONES Y MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

El Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición⁴³ (en adelante, MCDI) es el que siguen los convenios suscritos por España. Existen dos cuestiones principales a tener en cuenta en la doble imposición tributaria dentro de nuestro ámbito de estudio: la inclusión de las fundaciones en su ámbito subjetivo de aplicación y el significado del principio de no discriminación en relación con ellas⁴⁴. Entendemos que las fundaciones que se incluyen en este artículo se trata de las fundaciones con personalidad jurídica propia constituidas al amparo de su normativa jurídica sustantiva. Por otro lado, en cuanto a la prohibición en materia fiscal de discriminación por razón de nacionalidad; el artículo 24.1 del MCDI establece que “Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en

⁴⁰ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE, 27 de diciembre de 2002).

⁴¹ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE, 12 de marzo de 2004).

⁴² Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (BOE, 10 de diciembre de 1998).

⁴³ Instituto de Estudios Fiscales (2010). Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

⁴⁴ López, S. (2002). Incentivos fiscales sin fronteras para Fundaciones y donantes europeos. Pp. 229.

el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia”. Sin embargo, según Martínez Jiménez y Calderón Carrero el artículo 24, nos indica que “se trata de supuestos en los que las entidades de uno y otro Estado no se encuentran en las mismas circunstancias o condiciones, puesto que los regímenes tributarios especiales se justifican en atención a fines propios que solo las entidades del Estado contratante que ofrece el régimen pueden cumplir” (2004). A pesar de la crítica mencionada, las diferencias resultantes del régimen tributario aplicable a las entidades sin ánimo de lucro entre nacionales y extranjeras no vulneraría el principio de no discriminación por nacionalidad cuando ambas no se encuentren en la misma situación, lo que ocurre cuando la actividad que venga desarrollando la ESFL nacional tenga carácter complementario o sustitutivo de las actividades de interés general que preste su Estado, ya que la entidad extranjera no prestaría igual servicio ni se encontraría en las mismas condiciones.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA: LA NO DISCRIMINACIÓN FISCAL

Nos detenemos en comentar la citada jurisprudencia, ya que la Unión Europea se ha pronunciado en numerosas situaciones respecto del régimen fiscal aplicable a las rentas y ganancias del patrimonio obtenidas por ESFL en Estados miembros distintos de aquél en el que son residentes. Ejemplo de ello son las siguientes sentencias: “Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicología Walter Stauffer, C-386/04 (en adelante, caso *Centro di Musicología*) y Sentencia de 10 de febrero de 2011, Missionswerk, C-25/10 (en adelante, caso *Missionwerk*) y en otras dos en relación con la aplicación de incentivos fiscales a donaciones efectuadas a favor de entidades sin fin de lucro residentes en un Estado miembro distinto del Estado del donante: Sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07 (en adelante, caso *Persche*) y Sentencia de 16 de junio de 2011, Comisión/ República de Austria, C-10/10 (en lo sucesivo, caso *República de Austria*)”⁴⁵.

Entendemos tras el análisis realizado que el TJUE no tiene dudas en que la normativa tributaria que no concede a las rentas y ganancias del patrimonio obtenidas por ESFL no

⁴⁵ Incentivos fiscales sin fronteras para Fundaciones y donantes europeos. (“cit.”). Pp. 238.

residentes el mismo tratamiento que a las nacionales se esta vulnerando la libertad de circulación de capitales, sin embargo, también entiende que la normativa interna no debe aplicarse a todas las situaciones de forma automática sino que es necesario realizar un análisis determinante de si las ESFL extranjeras se encuentran en exactamente la misma situación que las nacionales.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: TEST DE EQUIVALENCIA

El Tribunal de Justicia de Madrid (en adelante, TSJM) también se ha pronunciado en numeradas ocasiones respecto de la no discriminación, en especial en la la sentencia en la cual considera la denegación de la exención a los dividendos percibidos en España por una fundación sueca sin delegación en España vulnera el derecho a la libertad de circulación de capitales al no existir circunstancia alguna que justifique un trato desigual por razón del Estado de residencia de las fundaciones.

5.2. ESTADOS UNIDOS

5.2.1. RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Estudiamos el correlativo Impuesto de Sociedades aplicable en Estados Unidos, para ello utilizaremos el *Trade Portal* del Banco Santander, donde se expone una explicación al respecto de este impuesto junto con una comparativa de nuestro sistema fiscal.

La tasa estándar en Estados Unidos es la siguiente, el Impuesto a la renta puesto a la renta corporativo federal aplicable en bandas de renta imponible del 15% al 35%. Los gobiernos estatales y locales también pueden imponer impuestos a la renta que van desde menos del 1% al 12%. La tasa efectiva neta es de aproximadamente 39.5% en promedio⁴⁶. Por tanto, vemos que el trato de EEUU hacia las sociedades en la tributación de sus ganancias es más gravoso que en España, sin embargo, existen grandes incentivos fiscales, bajo la forma de créditos fiscales, a la innovación y desarrollo, aparatos de eficiencia energética y vehículos de motor eléctrico. Por otro lado, también se aplican grandes deducciones para ciertas actividades locales de producción, contabilizando los gastos comerciales y la depreciación, amortización y pérdidas.

⁴⁶ Santander *Trade Portal* (2016). Estados Unidos: Fiscalidad. Impuesto sobre las sociedades.

En la siguiente tabla se expresa un comparativo internacional de la fiscalidad de empresas según donde se encuentre situada en comparativa con la fiscalidad en Impuesto de Sociedades de Estados Unidos y la OCDE, incluimos Alemania para ver la comparativa con un país de la Unión.

| | Estados Unidos | OCDE | Alemania |
|---|-----------------------|-------------|-----------------|
| Numero de pagos de impuesto por año. | 10,6 | 10,9 | 9,0 |
| Tiempo requerido para las formalidades administrativas (horas). | 175 | 163 | 218 |
| Total de impuestos en % de ganancias. | 44% | 40,9% | 48,9% |

Fuente: *Doing Business* (2017).

Por tanto, Estados Unidos puede ser un ejemplo a seguir, de manera que se grave más en un principio las ganancias obtenidas por las sociedades pero que sin embargo, las deducciones e incentivos a las que se pueden acoger dichas entidades sea mucho más amplia logrando así el crecimiento potencial en determinados ámbitos que benefician la economía y por tanto, la productividad del país.

5.2.2. APOYO AL EMPRENDIMIENTO EN ESTADOS UNIDOS

Hemos comentado previamente los incentivos fiscales en España que benefician e incentivan la actividad del emprendimiento. Sin embargo, como veremos al estudiar los beneficios de otros países como es Estados Unidos, la Administración debe ser consciente de estas otras jurisdicciones que se perfilan como más atractivas para las empresas nuevas o de reciente creación.

Estados Unidos, dispone de una gran facilidad para la creación de negocio, ejemplo de ello es la eliminación de las retenciones sobre dividendos para cualquier contribuyente, se ha colocado como referencia para el establecimiento de entidades holding desde las que canalizar las inversiones.

Observando su modelo tributario en este ámbito, y contrarrestando las debilidades de nuestro sistema concluimos que los emprendedores necesitan liberarse de su carga fiscal en términos de los beneficios empresariales obtenidos pero a su vez, será necesario que dispongan de un régimen favorable para la desinversión, bonificando la transmisión de las participaciones. A su vez, observamos que la limitación a la deducibilidad de los intereses beneficiaría enormemente a la startup durante sus primeros años de vida.

En un ámbito laboral, debe limitarse la entrega de acciones a los trabajadores y a los tratamientos del capital social, ya que no pueden regir las mismas normas que una empresa que se encuentre en su fase de consolidación. Lo mencionado, lograría una mayor implicación de los trabajadores en la empresa incrementando así, su productividad.

Es cierto que los nuevos análisis del Fondo Monetario Internacional, en su reciente *Fiscal Monitor*, señalan que para atraer la inversión extranjera los incentivos fiscales deben ir de la mano de un buen funcionamiento de las instituciones públicas. Pero también muestran que el diseño de políticas de incentivos a la I+D+i, sector en el que se encuadran gran parte de las *startups*, pueden traducirse en un crecimiento del PIB muy por encima de su coste fiscal. En dicho sentido, en España se ha diseñado una deducción que incorpora las recomendaciones del FMI, pero sería interesante ampliar la deducción a actividades no contempladas pero que pueden ser decisivas para muchas empresas, como la innovación en materia de organización en las prácticas comerciales, centro de trabajo o relaciones exteriores de la empresa. Por otra parte, las recomendaciones que realiza el FMI van en la línea de dirigir los incentivos a las nuevas empresas y no tanto a las pequeñas, lo que favorece el crecimiento.

6. FUNDACIONES Y EMPRESAS

Nos detenemos a comentar algunas entidades sin ánimo de lucro presentes en nuestro país en la actualidad. Sin embargo, estas entidades son ejemplo de que altos beneficios obtenidos por ellas se encuentran exentas totalmente fomentando ello la reinversión total de dicha cantidad para futuros proyectos. Por otro lado, comentamos sobre empresas privadas españolas con una significativa labor en nuestro país en actividades de mecenazgo, innovación o apoyo al emprendimiento.

6.1. FUNDACIÓN COLECCIÓN THYSSEN-BORNEMISZA

Nos ha parecido relevante hablar en términos de incentivos fiscales relativos a la cultura de la Fundación Colección Thyssen-Bornemisza, debido al importante papel que juega dentro del país generando nueve millones de euros al año. A modo de introducción, dicha fundación pertenece al sector público y es encargada de la gestión del Museo, de su conservación, estudio, pública exposición y difusión de la colección de obras pertenecientes al Estado español desde 1993. Por otro lado, y es donde realmente nos detendremos, se encarga del préstamo a largo plazo de la Colección Carmen Thyssen-Bornemisza. En 1999, Carmen Thyssen decidió ceder el uso gratuitamente de su propiedad en colección de arte durante un periodo de once años, prorrogando su cesión hasta 2016 donde se entro en un periodo de renegociación. Es en este año, que la baronesa solicita como palancas clave para mantener su cesión la seguridad de las obras, su visibilidad internacional y en especial, su régimen fiscal.

La cesión por parte de la baronesa le beneficia positivamente en términos fiscales, ya que al encontrarse cedidos a la fundación dicha colección de arte no tributa en el beneficio generado por el Impuesto de Sociedades, por lo expuesto previamente, ya que según lo dispuesto en el Título II, Capítulo I de la Ley del Mecenazgo estarán exentos los beneficios que constituyan su objeto fundacional, siendo esto de una cantidad de 532.822 euros⁴⁷ durante el periodo de 2016. A su vez, también se encuentran exentos los beneficios derivados de incrementos patrimoniales que se obtengan en cumplimiento.

⁴⁷ Oficina Nacional de Auditoría (2017). Informe de auditoría de las cuentas anuales, ejercicio 2016. Fundación Colección Thyssen-Bornemisza.

Ahora bien, a pesar de encontrarse la fundación totalmente exenta, es la baronesa la que esta cediendo dicha colección y por ello también encuentra beneficiado fiscalmente su patrimonio como entidad privada realizando actividades de interés general. Sin embargo, por lo estudiado hasta el momento y ante las exigencias realizadas por la baronesa a lo largo de 2016, dichos beneficios e incentivos fiscales no son suficientes. Considerando el beneficio que reporta a la actividad cultural y lo que genera el poseer dicha colección por el Estado, la autoridad tributaria no puede permitirse perder la propiedad de dicha colección, facilitando en todo lo posible la permanencia de dicho mecenazgo. Méndez de Vigo estableció para las negociaciones “Lo que deseamos es un régimen fiscal que no le perjudique y del que fiscalmente no se beneficie”.

Ante esto, creemos que al contrario, no solo no debe perjudicarle sino que a su vez, debería poder beneficiarse al reportar dichos beneficios, por tanto, lo que se propone es una mayor flexibilidad ante cada caso concreto, como veremos más adelante.

6.2. EMPRESAS

6.2.1. KELLOGS

Kellogs Company realiza una enorme labor en aras del interés general de sus principales grupos de interés, incluidos consumidores, empleados, clientes, inversionistas, socios comerciales y organizaciones gubernamentales y no gubernamentales. Al realizar estas enormes contribuciones se beneficia fiscalmente en términos de beneficio de su actividad de acuerdo con la legislación española y la legislación estadounidense, en sus sedes correspondientes.

Para poder situarnos se trata de una compañía con unas ventas aproximadas de 13 mil millones de euros y presente en más de 180 países, dichos datos nos dan una ligera idea del beneficio que reporta esta empresa año tras año. Se han constatado actividades de Kellogs en materia de donativos, como es la colaboración realizada a la Fundación Más Humano de cinco millones de euros en el año 2016.

6.2.2. IBERIA

En cuanto a la compañía de Iberia también resalta su amplia implicación en labores de actividades de interés general, beneficiándose en su fiscalidad ampliamente de la misma manera que Kellogs.

Esta compañía realiza su participación en actividades de interés general mediante la pertenencia a asociaciones con entidades sin ánimo de lucro, gestión de la innovación, buen gobierno del medio ambiente, labores de desempeño social como es el empleo, salud, seguridad y diversidad. Por otro lado ,a su vez, forma parte del Pacto Mundial de Naciones Unidas y amplia responsabilidad sobre sus propios productos, lo que también le beneficia fiscalmente en la obtención de sus beneficios.

7. CONCLUSIONES

En primer lugar, analizaremos lo estudiado desde el punto de vista del fomento a la innovación y desarrollo tecnológico. La regulación que se ha mantenido a lo largo del tiempo en aras de incentivar esta industria se ha caracterizado por una mayor generosidad tributaria que se ve contrarrestada por una creciente complejidad en los requisitos a cumplimentar para poder acceder a dichos beneficios fiscales.

Basándonos en el estudio realizado respecto de las medidas en un ámbito internacional, resalta la nota común respecto del beneficio establecido hacia el incremento de gastos en función de los ejercicios anteriores. Sin embargo, en España el término innovación se encuentra estrictamente acotado a I+D, mientras que otros países disponen de una regulación más permisiva en cuanto a dar acceso a un trato fiscal más benévolo a otras actividades que podrían llegar a ser consideradas innovación.

Tras la revisión de legislación aplicable, destacan tres problemas básicos relacionados con el sistema de incentivos fiscales vigentes en España. Estos problemas son los siguientes: las definiciones fiscales de las actividades de innovación, el tratamiento de las pymes y el tratamiento de los gastos realizados en el exterior⁴⁸.

En cuanto a la actividad de mecenazgo en la cultura, está claro como establece Álvarez, “es necesario reforzar el mix financiero público y privado de la cultura”⁴⁹, lo que se traduce en un incremento de beneficios fiscales. Es decir, tras lo estudiado vemos que los incentivos fiscales relativos a la cultura son altamente beneficiosos, sin embargo, no suficientes. La cultura depende en gran medida del sector público y lo que debe potenciar la acción gubernamental es la involucración del sector privado en este ámbito, que como ha sido mencionado en numerosas ocasiones a lo largo del trabajo, logra la potenciación e incremento del PIB.

Atendiendo a la legislación y siguiendo las líneas del abogado Blázquez, se defiende la inclusión de beneficios para que las empresas puedan realizar donaciones sin fundaciones

⁴⁸ Rivas, C. “Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado”. *Crónica Tributaria*. Numero. 127/2008 (131-156). Pp. 131-156.

⁴⁹ García, F. “Mecenazgo, mejoras y trampas”. *La Vanguardia*, 24 de diciembre de 2017 (disponible en <https://www.pressreader.com/spain/la-vanguardia/20171224/282793536775234>; última consulta 17/04/18).

de por medio, es decir, que se facilite y se introduzcan herramientas para que se realice mecenazgo en las herencias. Lo mencionado podría constituirse a través de un reajuste tributario.

Respecto a las actuaciones fiscales que se deben llevar a cabo por parte del gobierno en aras de apoyar a los emprendedores y fomentar su internalización resalta la necesidad de ampliar y mejorar los criterios de acogida a su régimen beneficioso. Por otra parte, una potencial opción es la inclusión a las Pymes de reducido tamaño en beneficios establecidos para las empresas nuevas o de reciente creación, que entre otros está el tipo de gravamen reducido del 15%. En torno a la internalización de estas empresas sería reformar el tratamiento fiscal de los *business angels*, ya que las ventajas fiscales de las que gozan no son suficientes respecto del amplio riesgo que asumen y de la exigencia de sus obligaciones⁵⁰. A su vez, es interesante estudiar el tratamiento fiscal especial respecto de los gastos en formación, ya que estas empresas de nueva creación sufren dificultades para financiar este tipo de inversiones en capital humano.

Concluimos, estableciendo la necesidad que se imponga en España un entorno regulatorio de mayor claridad y más ágil en términos de incentivos fiscales, ya que tanto la innovación, la cultura como el emprendimiento son herramientas clave para que la economía de un país prospere y se mantenga consistente en el tiempo, alcanzando una mayor cohesión social.

⁵⁰ Vaquero, A. (2001). *Actuaciones fiscales en materia de emprendimiento: resultados y líneas de mejora*. Instituto de Estudios Fiscales. Pp. 18.

8. BIBLIOGRAFÍA

8.1. LEGISLACIÓN

- Ley 12/2017, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2018 (BOE, 28 de diciembre de 2017).
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE, 28 de septiembre de 2013).
- Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE, 29 de junio de 1985).
- Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo. (BOE, 9 de julio de 1998).
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE, 28 de noviembre de 2014).
- Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos (BOE, 20 de julio de 2006).
- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE, 25 de noviembre 1994).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto de Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio (BOE, 29 de noviembre de 2006).
- Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (BOE, 10 de diciembre de 1998).
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE, 24 de diciembre de 2002).
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE, 27 de diciembre de 2002).
- Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra (BOE, 26 de mayo 2014).

- Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE, 6 de julio de 2007).

8.2. JURISPRUDENCIA

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de septiembre de 2006, asunto C-386/04.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de febrero de 2011, asunto C-25/10.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 16 de junio de 2011, asunto C-10/10.

8.3. DOCTRINA

- Alonso, E. (2017). “Los incentivos fiscales a la repotenciación impulsan la eólica en EEUU”. *Energy News*, 8 de noviembre de 2017 (disponible en <https://www.energynews.es/los-incentivos-fiscales-a-la-repotenciacion-impulsan-la-eolica-en-eeuu/>; última consulta 16/04/2018).
- Asociación Española de Fundaciones, AEF (2015). *Régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de las fundaciones a las que sea de aplicación el régimen fiscal previsto en el Título II de la Ley 49/2002*.
- Asociación Española de Fundaciones, AEF (2016). *Nuevo marco fiscal para donantes: régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de las fundaciones a las que sea de aplicación el régimen fiscal previsto en el Título II de la Ley 49/2002*.

- Carrera, I. (2016). “Más incentivos fiscales a las startups”. *Cinco Días. El País*, 16 de mayo de 2016 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/07/04/empresas/1467644794_370798.html; última consulta 16/04/2018).
- Cavanna, J. (2013). “El mito de los incentivos fiscales”. *Compromiso Empresarial*, 13 de febrero de 2013 (disponible en <https://www.compromisoempresarial.com/tercersector/ong/2013/02/el-mito-de-los-incentivos-fiscales/>; última consulta 16/04/2018).
- EFE. “Thyssen recibirá beneficios fiscales para celebrar sus 25 años”, *El Periódico de Aragón*, 6 de julio de 2016 (disponible en: http://www.elperiodicodearagon.com/noticias/escenarios/thyssen-recibir-beneficios-fiscales-celebrar-sus-25-anos_1124045.html; última consulta 13/04/2018).
- EFE. “Hacienda aprueba un manual para fijar las deducciones fiscales del mecenazgo.” *20 minutos*, 2 de febrero de 2018 (disponible en <https://www.20minutos.es/noticia/3251020/0/hacienda-aprueba-manual-clarificar-deducciones-mecenazgo/> ; última consulta 16/4/2018).
- EFE. “Nuevos incentivos fiscales al mecenazgo”. *El Economista*, 28 de enero de 2015 (disponible en <http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/fundaciones/noticias/6427567/01/15/Nuevos-incentivos-fiscales-al-mecenazgo.html>; última consulta 16/04/2018).
- European Parliament (2000). Consejo Europeo de Lisboa: Conclusiones de la presidencia: Un objetivo estratégico para la próxima década. Pp. 34-55.
- Fariñas, J. y Huergo, E. (2017). “¿Qué política de innovación para España? Un debate”. Fedea Policy Papers.
- Fundación arte y mecenazgo (2014). *Informe de la fundación de arte y mecenazgo: Sobre el estatuto jurídico tributario del coleccionista en España y posibles medidas que contribuyan a su promoción*. Pp. 10-36.
- Fundación Cotec para la innovación tecnológica (2004). *Los 20 incentivos fiscales a la innovación: Documento Cotec para oportunidades tecnológicas*. Pp. 7-20.

- García, F. “Mecenazgo, mejoras y trampas”. *La Vanguardia*, 24 de diciembre de 2017 (disponible en <https://www.pressreader.com/spain/la-vanguardia/20171224/282793536775234>; última consulta 17/04/18).
- González Hermoso, A. (2004). *Análisis de los incentivos fiscales a la innovación*. IDETRA.
- Iberia (2015). *Informe de Responsabilidad Corporativa de 2014*.
- International Fiscal Association (1999). *Cahiers de Droit fiscal International*. Pp. 10-20.
- Kellogg (2012). *Informe de Responsabilidad Corporativa de 2012*.
- López, S. (2002). *Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos*. Pp. 233-256.
- Europa Press. “El BCE cree que la nueva ley tributaria de EEUU intensificará la competencia fiscal en todo el mundo”. *Mercado Financiero*, 5 de febrero de 2018 (disponible en <http://www.europapress.es/economia/finanzas-00340/noticia-bce-crea-nueva-ley-tributaria-eeuu-intensificara-competencia-fiscal-todo-mundo-20180205210720.html>; última consulta 16/04/18),
- Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. Secretaria de Estado de Cultura. Dirección General de Industrias culturales y del libro (2017). *Plan de fomento de las industrias culturales y creativas 2017*. Pp. 40-47.
- Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (2016). *Información práctica sobre el mecenazgo: entidades beneficiarias, donaciones e incentivos fiscales*.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2018). III. *Otras disposiciones*. Sec. III, pp. 13121-13167.
- Moreno de Alborán, M. “Incentivos fiscales a la I+D+i: mejorables e imprescindibles”, *Cinco Días. El País*, 16 de mayo de 2016 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/05/17/empresas/1463502339_693045.html; última consulta 15/04/2018).
- Naciones Unidas (2011). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011*. Pp. 21-30.

- Oficina Nacional de Auditoría (2017). *Informe de auditoría de las cuentas anuales, ejercicio 2016. Fundación Colección Thyssen-Bornemisza.*
- Pajares, G., “La baronesa Thyssen pide un régimen fiscal que no la perjudique”, *La Razón*, 1 de febrero de 2017 (disponible en: <https://www.larazon.es/cultura/carmen-cervera-pide-un-cambio-en-las-negociaciones-sobre-su-coleccion-en-el-thyssen-ID14420282>; última consulta 13/04/2018).
- Pérez Royo, F. (2017). *Curso de Derecho Tributario: Parte Especial. Tecnos 11ª edición.*
- Riaño. P. (2012). “Una ley de mecenazgo como la de EEUU no es posible en Europa”. *Publico*, 19 de enero de 2011 (disponible en <http://www.publico.es/culturas/ley-mecenazgo-eeuu-no-posible.html>; última consulta 16/04/18).
- Rivas Sánchez, C. (2017). *Los incentivos fiscales a la innovación; una síntesis comparada.* Boletín económico ICE.
- Santander (2017). Estados Unidos: Fiscalidad. (disponible en: <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/estados-unidos/fiscalidad> ; última consulta 13/04/2018).
- Servicio de Información Comunitario sobre Investigación y Desarrollo (2003). *Consejo europeo de Barcelona: Conclusiones de la Presidencia.* Pp. 102-107.
- Rivas, C. (2008). *Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.* Crónica Tributaria núm. 127/2008. Pp. 131-156.
- Vaquero, A. (2001). *Actuaciones fiscales en materia de emprendimiento: resultados y líneas de mejora.* Instituto de Estudios Fiscales.
- Vidal Wagner, G. *Ley del mecenazgo y convenios de colaboración empresarial.* Cuatrecasas Abogados.