

# ECONOMÍA SOCIAL, MECENAZGO Y FINANCIACIÓN COLECTIVA: ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LOS PRINCIPALES CAMBIOS Y TENDENCIAS DE REFORMA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

SOCIAL ECONOMY, PHILANTHROPY AND CROWDFUNDING: SOME THOUGHTS ON MAJOR CHANGES AND REFORM TRENDS IN THE FIELD OF TAXATION

**Carlos Javier Correcher Mato**

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0216-3298>

## RESUMEN

En el presente trabajo examinamos la repercusión que tienen en las entidades de la economía social los principales cambios y tendencias de reforma que se observan en la fiscalidad del mecenazgo y de la financiación colectiva. En particular, nos centramos en las propuestas que se efectúan al respecto en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, así como en las medidas implantadas en la reciente reforma 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. Además, dado que una apropiada fiscalidad del mecenazgo y de la financiación colectiva puede ser clave para las entidades de la economía social, señalamos aquellas medidas que deberían ser consideradas en futuras reformas. Concretamente, apuntamos la posibilidad de ampliar las entidades beneficiarias del mecenazgo a ciertas familias de la economía social, abordamos la conveniencia de establecer mecanismos que protejan a los mecenas en caso de pérdida sobrevenida de la condición de entidad sin fines lucrativos, y nos planteamos qué incentivos fiscales son los más adecuados para impulsar la financiación colectiva de las entidades objeto de estudio. Igualmente, reflexionamos sobre la necesidad de encontrar nuevos beneficios tributarios en estos ámbitos, así como sobre las medidas más apropiadas para garantizar un seguimiento periódico y un continuo estudio sobre la materia.

**PALABRAS CLAVE:** Mecenazgo, reforma tributaria, impuestos, incentivos fiscales, economía social, financiación colectiva.

**Cómo citar este artículo/How to cite this article:** Correcher Mato, Carlos Javier (2024). Economía social, mecenazgo y financiación colectiva: algunas reflexiones sobre los principales cambios y tendencias de reforma en el ámbito tributario, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa* (45), 181-216.

DOI: <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-JUR.45.27778>

### ABSTRACT

In this paper, we examine the main changes and reform trends observed in the taxation of philanthropy and crowdfunding, and the repercussions they may have on social economy organisations. In particular, we focus on the proposals made in this respect in the *White Paper on Tax Reform*, as well as the measures introduced in the recent reform of Act 49/2002, of 23 December, on the Tax System for Non-Profit Entities and on Tax Incentives for Patronage. Furthermore, as appropriate taxation of patronage and crowdfunding can be key for social economy organisations, we highlight those measures that should be included in future reforms. Specifically, we suggest the possibility of extending the organizations eligible to receive Tax-deductible charitable contributions to certain social economy families, we address the advisability of establishing mechanisms to protect patrons in the event of a sudden loss of non-profit status, and we consider which tax incentives are the most appropriate to promote crowdfunding of the entities under study. We also reflect on the need to find new tax benefits in these areas, as well as on the most appropriate measures to ensure regular monitoring and continuous study of the matter.

**KEYWORDS:** Philanthropy, tax reform, taxes, tax incentives, social economy, crowdfunding.

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: K34, L31, D64.

## EXPANDED ABSTRACT

This paper analyzes the recent changes and the major reform trends in the taxation of philanthropy and crowdfunding, and the repercussions they may have on social economy organisations. In particular, this paper focuses on understanding how these recent changes and major reform trends may influence the development and sustainability of these organisations, taking into account that they harmonize business efficiency with social responsibility, the funding difficulties they face due to their particularities and legal status, as well as the potential of patronage and crowdfunding to overcome them.

The analysis begins with the *White Paper on Tax Reform*, which proposes several measures to improve the taxation of patronage and crowdfunding. The proposals include the maintenance of tax incentives for donations to non-profit organisations, although it is recommended to evaluate its effectiveness and its current configuration. Furthermore, it suggests the admission of *quid pro quo* contributions and highlights the need for a thorough review of the tax incentive associated with support programmes for events of exceptional public interest, as in the latter case it is considered necessary to rethink the efficiency of their design and the degree to which the objectives pursued with their introduction have been achieved. Moreover, the aforementioned White Paper advocates analysing and implementing tax incentive measures for the microfinance of emerging small and medium-sized enterprises, in line with the comparative experience. Thus, although this last proposal does not expressly mention social economy entities, it could benefit them significantly, potentially improving their access to essential financial resources, provided that they are not excluded for reasons linked to their legal form. This inclusive approach could lead to a more robust and resilient social economy sector, enhancing its ability to contribute meaningfully to broader societal goals.

The analysis continues with the important novelties introduced in the taxation of patronage by Royal Decree-Law 6/2023, of 19 December, approving urgent measures for the implementation of the Recovery, Transformation and Resilience Plan in the areas of public service of justice, civil service, local government and patronage. In this regard, the deduction percentages for donations and contributions to non-profit organisations have been increased by between five and ten percentage points, and so-called micro-patronage has been boosted, which has been achieved thanks to a significant increase in the deduction base, specifically in one hundred euros. The concept of tax-deductible donations has also been clarified and broadened. Thus, the regulations now expressly allow the temporary transfer of the use of movable and immovable assets without consideration, and permit so-called recognition or reward patronage, although there are quantitative limits that reasonably restrict the consideration that patrons can receive for their contributions. Finally, the scope of application of the business collaboration agreement for activities of general interest has been extended,

which is mainly due to the possibility of being able to instrument economic aid to non-profit organisations as pro-bono services. In addition, greater versatility has been given to this legal form, since it is expressly stated in the law that the public diffusion of the collaboration can be carried out indistinctly by the collaborator and by the non-profit entity, a very relevant aspect that generated interpretation problems in the past. All these measures are, in short, a recognition of the indispensable contribution of non-profit organisations in Spain, although it should be noted that other modifications could have been adopted to further strengthen patronage, as well as to benefit the social economy as a whole.

Then, several proposals are made in the paper to broaden the impact of future tax reforms in this area. Among the proposals made, it is worth highlighting the extension of entities benefiting from patronage to include more families of the social economy, such as non-profit cooperatives of social initiative or integration, special employment centres and insertion companies, provided that certain circumstances are met. Something similar is proposed regarding associations that do not have a certificate of public utility, although what is really appropriate in this case would be to modify the procedure for granting such a certificate, given the complications that currently exist. It is also recommended introducing mechanisms to protect patrons in the event of a sudden loss of non-profit status, a circumstance that could be particularly harmful to the development of philanthropy in our country if patrons perceive excessive problems in this respect. Likewise, in the interests of boosting this type of alternative source of funding, it is advisable to improve and incorporate tax benefits for crowdfunding, especially those carried out through digital platforms, as this can help social economy organisations to alleviate the difficulties they face in this area. Lastly, in addition to suggesting the need to incorporate tax benefits in the autonomous region's personal income tax bracket in a more balanced way, it is suggested that new tax incentives should be found in these areas, such as those linked to non-distributable endowment funds, and advocates the interest in reflecting on the most appropriate measures to ensure regular monitoring and continuous study of the matter.

Finally, the paper concludes that, although the recent reforms and proposals represent significant progress in this area, there is still much to be done in the field of taxation to enable social economy organisations to finance more effectively. In this sense, despite the commendable efforts made thus far, the *White Paper on Tax Reform* does not address relevant issues for social economy organisations, which are related to the taxation of philanthropy and other forms of alternative financing. A similar assessment can be made of the reform of Act 49/2002, of 23 December 2002, on the Tax System for Non-Profit Organisations and Tax Incentives for Patronage, insofar as, while this reform is positive in general terms, it omits certain aspects that it would have ideally been desirable for it to have addressed. For all these reasons, the need to continue working to adequately promote social economy entities is pointed out, which will result in a more responsible, mature and cohesive civil society, and in the satisfaction of essential objectives in our Welfare State, which are of general interest.

## SUMARIO

1. Introducción: la importancia del mecenazgo y de otras formas alternativas de financiación para las entidades de la economía social. 2. Principales cambios y tendencias de reforma en la fiscalidad del mecenazgo y de la microfinanciación. 3. El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria: análisis de las medidas propuestas sobre la materia. 3.1. Donativos y acontecimientos de excepcional interés público. 3.2. Incentivos a la inversión por microfinanciación. 4. El Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo: análisis de las medidas implementadas en la reforma de la fiscalidad del mecenazgo. 4.1. Incremento en los porcentajes de deducción por los donativos, donaciones y aportaciones. 4.2. Mejora del concepto de donación fiscalmente deducible. 4.3. Ampliación del ámbito de aplicación del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general. 5. Enumeración de las medidas que hubieran podido proponerse. 6. Valoración global. Bibliografía.

### **1. Introducción: la importancia del mecenazgo y de otras formas alternativas de financiación para las entidades de la economía social**

Las entidades de la economía social compatibilizan la eficiencia empresarial con la responsabilidad social que debe existir en toda organización. Esto se observa claramente en el conjunto de principios que rigen su actividad y que se recogen en el artículo 4 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social. En este sentido, son circunstancias que imprimen valor añadido a cualquier actividad económica la primacía de las personas y del fin social sobre el capital, la independencia respecto a los poderes públicos, la aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica conforme a unas pautas concretas y la promoción de la solidaridad interna y con la sociedad. En definitiva, para las entidades de la economía social es importante tanto la actividad en cuestión como la forma en la que esta se lleva a cabo<sup>1</sup>.

1. Las virtudes de las entidades de la economía social han sido reconocidas por la doctrina, como es el caso, por ejemplo, de su idoneidad para operar con éxito en contextos económicos adversos. Al respecto, pueden consultarse, entre otros, CHAVES ÁVILA, Rafael & MONZÓN CAMPOS, José Luis: *La economía social en la Unión Europea*, Informe elaborado para el Comité Económico y Social Europeo, por el Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC), Bruselas,

A pesar de lo anterior, lo cierto es que las entidades de la economía social suelen encontrar dificultades para acceder a fuentes de financiación externas, habida cuenta de la fragilidad financiera que impone su régimen jurídico en determinadas ocasiones, entre otros factores. De hecho, tanto las sociedades laborales como las cooperativas cuentan con reservas específicas en su régimen jurídico que incentivan la financiación propia. Estas dificultades inciden claramente en su proliferación y supervivencia, por lo que encontrar mecanismos adecuados para superarlas se convierte en una tarea de primera necesidad<sup>2</sup>.

En el mecenazgo y en la financiación participativa, como formas de colaboración social, se han encontrado fórmulas atractivas para complementar la financiación de estas entidades, siendo internet y las plataformas digitales poderosos aliados a estos efectos<sup>3</sup>. Estas iniciativas tienen como aspiración apoyar proyectos, personas o entidades; permitiendo rebasar la barrera de lo económico mediante la valorización de modelos socialmente innovadores y responsables. En resumen, se trata de financiación colectiva, que va más allá de motivaciones puramente económicas y que entronca con los valores y principios que atesoran y siguen las entidades de la economía social.

Sentado lo anterior, es evidente que un tratamiento fiscal atento a este tipo de fenómenos es un elemento indispensable<sup>4</sup>. En particular, existen incentivos fiscales al

2012, pp. 90-98; y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo: “La economía colaborativa y presencia digital. Conflictos derivados de la sujeción a tributación de la actividad online”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 15, 2017, pp. 37-41.

2. Las dificultades que enfrentan las entidades de la economía social para obtener financiación, así como la urgencia de encontrar soluciones efectivas, han sido puestas de relieve por instancias europeas. En este sentido, véase a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, Bruselas, 2021; así como la Recomendación del Consejo, de 27 de noviembre de 2023, sobre el desarrollo de condiciones marco para la economía social (C/2023/1344). A nivel nacional también se han evidenciado estas circunstancias. Al respecto, se puede consultar el artículo tercero del Anteproyecto de Ley Integral de Impulso de la Economía Social, así como el preámbulo de la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, relativa al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo.

3. Sobre el crowdfunding como alternativa a la financiación tradicional, puede leerse, entre otros, MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “El tratamiento fiscal del Crowdfunding”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 14, 2015, pp. 1-6 y 12-20 (recurso electrónico); así como MILLA IBÁÑEZ, Jorge Juan: “Análisis de la tributación y contabilidad de los promotores en las iniciativas de crowdfunding en España. Estudio comparativo del marco legal en China, Reino Unido, Estados Unidos y Australia”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2021, pp. 1-31 (recurso electrónico). Igualmente, puede consultarse la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Liberar el potencial de la microfinanciación colectiva en la Unión Europea*, Bruselas, 2014.

4. Los autores coinciden en la necesidad de una fiscalidad apropiada. Véase, por ejemplo, MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “Enfoque general”. En: *Fiscalidad del mecenazgo* (AA.VV.), Fundación Impuestos y Competiti-

mecenazgo que se realiza en favor de determinadas entidades de la economía social, como son las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública que llevan a cabo actividad económica. Estos beneficios tributarios se regulan en 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, LRFESFL), y están justificados en atención a la persecución de fines de interés general<sup>5</sup>. Por otra parte, se han establecido incentivos fiscales a la microfinanciación con la finalidad de promocionar tales fenómenos, si bien no se regulan únicamente para favorecer a las entidades de la economía social.

Con todo, pese a los avances en la materia, los incentivos fiscales en estos ámbitos continúan siendo insuficientes, máxime si se tiene en cuenta el potencial que tienen para apoyar social, financiera y jurídicamente a las entidades de la economía social. Por lo tanto, debe continuar el trabajo en la materia<sup>6</sup>.

## 2. Principales cambios y tendencias de reforma en la fiscalidad del mecenazgo y de la microfinanciación

Siguiendo la estela de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, los incentivos fiscales al mecenazgo que se regularon inicialmente en la LRFESFL supusieron la consolidación del fomento público a la intervención de los particulares en actuaciones que se consideran de interés general. Sin embargo, el sector no lucrativo

Madrid, 2017, p. 19; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “El tratamiento fiscal del Crowdfunding”... ob. cit., pp. 6,8-10.

5. Según se ha puesto de relieve en determinados medios, el gasto de las entidades no lucrativas en actividades de interés general alcanza casi los 17.000 millones de euros y, en el caso de las fundaciones, en los últimos 12 años, se ha multiplicado por 2,45 el número de beneficiarios finales y directos de sus actividades de interés general. Además, se estima que el total del sector fundacional en España generó más de 27.000 millones de euros de valor añadido en 2020 (2,4% PIB) y más de 550.000 puestos de trabajo, lo que representa el 3,4% del total de puestos de trabajo de jornada completa de la economía española. Disponible en: <https://www.fundaciones.org/es/notas-prensa/enl-exigen-gobierno-tramitacion-reforma-mecenazgo-decreto-ley#:~:text=S%C3%B3lo%20el%20gasto%20de%20las,sus%20actividades%20de%20inter%C3%A9s%20general>

6. Los autores han señalado la insuficiencia de los incentivos fiscales en estos ámbitos. *Vide*, entre otros, AA. VV.: *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la Universidad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 15; y SOTO MOYA, María del Mar: “Incentivos fiscales al micromecenazgo digital como fórmula de colaboración social”. En: *Fiscalidad de la colaboración social* (dir. José Pedreira Menéndez), Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2018. Desde instancias europeas, por su parte, también se ha puesto de manifiesto el importante papel que puede desempeñar la fiscalidad en el fomento de la economía social. *Vide* el apartado 19 de la Recomendación del Consejo, de 27 de noviembre de 2023, sobre el desarrollo de condiciones marco para la economía social (C/2023/1344).

de nuestro país y algunos autores continuaron reclamando cambios en la normativa que adaptaran la fiscalidad del mecenazgo a la realidad del momento<sup>7</sup>.

Algo parecido puede decirse de la fiscalidad de la financiación colectiva, habida cuenta de que se trata de un fenómeno que se ha desarrollado de forma muy significativa en los últimos años<sup>8</sup>. Así pues, aunque se ha avanzado en la materia, conviene continuar reflexionando sobre esta cuestión, especialmente en lo que concierne a las entidades de la economía social y a su necesidad de financiación.

Una oportunidad ideal para estudiar eventuales modificaciones normativas en ambas parcelas, junto con los razonamientos que las respaldan, se presentó con la publicación del *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* en el año 2022. Este trabajo estudia nuestro sistema tributario para abordar con propiedad su futura reforma, que deberá adecuarse a la realidad económica del siglo XXI y garantizar un sistema tributario “más equitativo, progresivo, justo y que incorpore la fiscalidad medioambiental, digital y la perspectiva de género”.

Ahora bien, la oportunidad solamente se aprovechó de forma parcial, puesto que el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* únicamente aborda la fiscalidad del mecenazgo y de la microfinanciación de manera fragmentada, encontrándose algunos aspectos de interés que no han sido tratados en este estudio.

7. Son muchos los autores que han abogado por una reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo. Al respecto, puede consultarse, por ejemplo, PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos Manuel: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 17, 2016, p. 31 (recurso electrónico); CORCUERA TORRES, Amable: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte: visión crítica”. En: *Régimen Tributario del Deporte* (dir. Pablo Chico de la Cámara y coord. Mercedes Ruiz Garijo), Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2013, p. 349; y BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro & MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo”, *Crónica Tributaria*, nº 145, 2012, pp. 9-10. Por otra parte, en lo que respecta a la posición del sector no lucrativo sobre este particular, puede verse la nota de prensa citada en la nota a pie nº 5 de este trabajo.

8. En cuanto a los factores que propiciaron la microfinanciación, CALDERÓN PATIER señala la crisis económica, el avance tecnológico y la globalización. CALDERÓN PATIER, Carmen: “La fiscalidad del crowdfunding no financiero”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, 2019, pp. 7-8 (recurso electrónico). En un sentido parecido puede consultarse CASANELLAS CHUECOS, Montserrat: “Donación con recompensa: naturaleza jurídica y efectos tributarios para aportante y receptor”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2022, pp. 1-2 (recurso electrónico).

9. La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 12 de abril de 2021, por la que se crea el Comité de personas expertas para elaborar el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, expresa que el objetivo primordial es obtener un análisis del sistema tributario de cara a su futura reforma. En cuanto a su sistemática, el trabajo se divide en dos bloques. En el primero se realiza un análisis general del sistema tributario español, efectuando al respecto genéricas recomendaciones. En el segundo, se analizan de forma más concreta aquellos aspectos que requieren, a juicio del Comité de Expertos, una atención preferente, como es el caso de la fiscalidad medioambiental, la imposición societaria, la economía digital y la imposición patrimonial. Como en el primer bloque, aunque con mayor concreción, se realizan recomendaciones que afectan a los impuestos estatales, así como a la tributación autonómica y local.



Al margen de lo anterior, no puede obviarse que la principal tendencia de modificación legislativa sobre la fiscalidad del mecenazgo la encontrábamos en la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL (Expediente: 122/000117), que suponía un importante avance en la materia tras varios intentos previos. Sin embargo, la disolución de las Cortes Generales supuso la caducidad de prácticamente la totalidad de las iniciativas parlamentarias de la XIV Legislatura, de modo que la reforma de la LRFESFL no cristalizó en ese momento por no poder continuar su tramitación parlamentaria<sup>10</sup>.

Esta importante reforma era, sobre todo, consensuada, pues contaba con el respaldo de la mayoría de los grupos parlamentarios. Por ello, es lógico que el ejecutivo se haya afanado en llevarla a cabo en términos similares a través del Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo<sup>11</sup>.

A pesar de lo discutible del instrumento empleado, pues el Real Decreto-ley debe restringirse a genuinos supuestos de extraordinaria y urgente necesidad, la reforma de la LRFESFL era necesaria y, además, debía llevarse a cabo con cierta premura<sup>12</sup>. Así, como acertadamente se pone de relieve en el preámbulo del mencionado Real Decreto-ley, urge complementar el gasto público destinado a las actividades de interés general con la potenciación del incentivo fiscal al mecenazgo<sup>13</sup>. Por tanto, el objetivo principal de la reforma que finalmente se ha llevado a cabo es apuntalar la

10. Puede consultarse la tramitación parlamentaria de la mencionada Proposición de Ley en el siguiente enlace: [https://www.congreso.es/es/busqueda-de-iniciativas?p\\_p\\_id=iniciativas&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&\\_iniciativas\\_mode=mostrarDetalle&\\_iniciativas\\_legislatura=XIV&\\_iniciativas\\_id=122/000117](https://www.congreso.es/es/busqueda-de-iniciativas?p_p_id=iniciativas&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&_iniciativas_mode=mostrarDetalle&_iniciativas_legislatura=XIV&_iniciativas_id=122/000117)

11. El Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, ha sido convalidado por Acuerdo del Congreso de los Diputados, publicado por Resolución de 10 de enero de 2024.

12. Sobre la extraordinaria y urgente necesidad como circunstancia imprescindible en este ámbito, puede consultarse por su carácter didáctico AA.VV.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 28ª edición, Madrid, 2017, pp. 148-149.

13. En el preámbulo de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL se señaló que resulta bien elocuente la información estadística que incorporan los diferentes proyectos de ley de presupuestos generales del Estado: *“En 2010 los beneficios fiscales correspondientes a actividades de mecenazgo se elevaron a 215 millones de euros, siete años después, en 2018, se habían incrementado hasta alcanzar los 347 millones de euros y hasta los 644 millones de euros en los presupuestos para 2021. El avance es claramente positivo, pero es mínimo comparado con la drástica reducción de gasto que ha aplicado el Estado a algunas de las áreas de destino de los recursos que estimula el mecenazgo, como por ejemplo la cultura o la investigación. Concretamente, el presupuesto del Estado en Cultura el año 2010 fue de 1.284 M.€ y en el año 2018 de 868 M.€, es decir, disminuyó en 416M.€; mayor fue la reducción en el presupuesto destinado a investigación civil: en el año 2010 el presupuesto era de 8.203 M.€ y en el año 2018 de 6.371 M.€, con una disminución de 1.832 M.€, disminuciones que en algunos de los años intermedios aún fueron más elevadas.”.*

financiación de las entidades sin fines lucrativos mediante la mejora de la fiscalidad del mecenazgo, en la medida en que se asume la capacidad de estas entidades para cubrir parcelas de nuestro Estado del bienestar que las Administraciones públicas no alcanzan a cubrir o que solo pueden llegar a cubrir con costes muy superiores.

Las principales novedades que se han introducido en la materia representan, en mayor o menor medida, demandas típicas del sector y pueden resumirse, *grosso modo*, en la estimulación del micromecenazgo, en el incremento de los porcentajes de deducción que pueden aplicar los mecenas, en la admisión de contraprestaciones simbólicas, y en la ampliación del espectro aplicativo del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, permitiendo que la colaboración se instrumente a través de las prestaciones de servicios.

Estas medidas son necesarias para avanzar hacia una sociedad civil más madura y responsable, pero no puede obviarse que existen más aspectos que deberían haber sido incluidos en la actual reforma y otros tantos sobre los que, al menos, cabe continuar la reflexión, valorando su idoneidad para cumplir los objetivos pretendidos, así como la forma de articularlos debidamente en el ordenamiento jurídico español.

### **3. El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria: análisis de las medidas propuestas sobre la materia**

En el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, como hemos afirmado, se realizan algunas propuestas de mejora para la fiscalidad del mecenazgo y de las formas alternativas de financiación. *Prima facie*, estas propuestas pueden tener una incidencia positiva en las entidades de la economía social, por lo que las identificamos y procedemos a su análisis. Para ello, advertimos al lector que no existe ningún epígrafe en el Libro Blanco que se dedique única y exclusivamente a estas cuestiones, lo que exige tener en cuenta los distintos capítulos a los efectos de determinar qué propuestas son relevantes.

#### **3.1. Donativos y acontecimientos de excepcional interés público**

Es preciso resaltar la Propuesta 34<sup>a</sup>, que se inserta en el capítulo del Libro Blanco donde se trata la imposición societaria y, de forma más concreta, en el apartado relativo a los beneficios fiscales y a los regímenes fiscales especiales del Impuesto sobre Sociedades (En lo sucesivo, IS).

### **Propuesta 34<sup>a</sup>**

#### **Donativos y Acontecimientos de excepcional interés público**

- a. *Se recomienda el mantenimiento de la deducción por donativos, si bien se plantea una nueva evaluación de esta medida para verificar su efectividad, así como el análisis de su diseño y su comparación con esquemas existentes en otras economías donde estos incentivos tienen mayor impacto.*
- b. *Se considera la posibilidad de permitir que las empresas que desarrollen actuaciones de mecenazgo pudieran obtener un retorno de sus donaciones.*
- c. *Se considera necesario evaluar el incentivo fiscal asociado a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público para revisar la eficiencia en su diseño y el grado de consecución de los objetivos perseguidos con su introducción.*

En puridad, esta Propuesta se escinde en tres recomendaciones o proposiciones: Mantenimiento de la deducción por donativos, permitir el retorno en las actuaciones de mecenazgo y evaluación del incentivo fiscal asociado a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Por lo tanto, es preciso proceder a su análisis de forma individual, teniendo en cuenta que las recomendaciones se hicieron antes de la reciente reforma de la LRFESFL.

**a) Mantenimiento de la deducción por donativos:** el análisis del Comité se circunscribe a un incentivo fiscal concreto, en el marco de los establecidos a los donativos y donaciones que se efectúan en favor de las entidades sin fines lucrativos, lo que sistemáticamente resulta lógico por tratarse en el Capítulo relativo a la imposición societaria. Concretamente, se refiere al beneficio fiscal regulado en el artículo 20 LRFESFL, relativo a la deducción por donativos en la cuota del IS, incluyendo en la reflexión la elevación del porcentaje en caso de fidelización. Por lo tanto, aunque hubiera sido recomendable su estudio, se obvia cualquier consideración a la deducción por donativos en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (En adelante, IRPF), por ejemplo. No obstante, el Comité también incluye en el estudio, como una modalidad de la deducción por donativos en la cuota del IS, la deducción asociada a donativos, donaciones y aportaciones que se aplica en el caso de las actividades prioritarias de mecenazgo, aunque ésta también resulta de aplicación a las deducciones en cuota del IRPF e IRNR, tal y como se establece en el artículo 22 de la ley anteriormente citada<sup>14</sup>.

14. La renta que obtienen las entidades sin fines lucrativos por estas aportaciones estará exenta de gravamen en el IS por mor del artículo 6. 1º a) LRFESFL, que establece que estarán exentas las rentas derivadas de los

Como señala el Comité, la deducción por donativos realizados en favor de las entidades sin fines lucrativos, la cual pueden aplicar en la cuota del IS las empresas, propicia que se realicen este tipo de aportaciones, lo que refuerza, por extensión, la responsabilidad social corporativa<sup>15</sup>. Estos incentivos, siguiendo los razonamientos del Comité, quedan justificados por el ahorro de costes que supone para la Administración, en la medida en que deja de destinar recursos para satisfacer intereses generales; y por una mejor agregación de las preferencias de los contribuyentes sobre la relevancia de distintas actividades de interés general, permitiendo a la sociedad civil adquirir un papel más relevante. No obstante, en línea con la Propuesta 31<sup>a</sup>, que recomienda la evaluación permanente de los incentivos fiscales, se propone una valoración periódica para constatar su efectividad, así como el estudio de alternativas para su configuración, en atención a esquemas existentes en otras economías donde estos incentivos tienen mayor impacto<sup>16</sup>.

Las reflexiones del Comité sobre este particular se apoyan convenientemente en los datos actualizados y proporcionados por la AEAT sobre este beneficio fiscal, que indican que el impacto recaudatorio de este incentivo fiscal alcanzaría los 200 millones de euros en 2019. Asimismo, la argumentación también se sostiene con base en el trabajo de la AIREF, en el marco de la segunda fase del Spending Review, cuya evaluación revela el incremento progresivo de beneficiarios de la deducción desde el año 2005; una relevancia cuantitativa modesta, cifrada alrededor de 0,01 pp. de PIB desde 2005 a 2017; amén de unos cambios en las cuantías relativas, que obedecerían más a variaciones en el nivel de actividad económica que a los cambios normativos que se han producido en la regulación del incentivo. La mayor parte de los donativos son de escasa cuantía, siendo un 75% de los mismos inferiores a los 1.000 euros y situándose el donativo medio en unos 250 euros<sup>17</sup>.

siguientes ingresos: “...donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior...”. Por consiguiente, tanto el mecenas como el perceptor tienen reconocido algún tipo de beneficio fiscal.

15. Respecto al término “responsabilidad social corporativa”, debe tenerse en cuenta, como señala AYALA DEL PINO, que no existe consenso sobre una única definición. No obstante, la autora la define como aquel conjunto de obligaciones y compromisos, legales y éticos, nacionales e internacionales, con los grupos de interés, que se derivan de los impactos que la actividad empresarial de las organizaciones produce en el ámbito social, laboral, medioambiental y de los Derechos Humanos. AYALA DEL PINO, Cristina: “La Responsabilidad Social Corporativa: concepto, ámbito de aplicación, grupos de interés y objetivos”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2021, pp. 178 y 181.

16. AA.VV.: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Ministerio de Hacienda y de Función Pública, Madrid, 2022, pp. 441-444.

17. Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF): *Evaluación del gasto público 2019*, Estudio: Beneficios fiscales, Madrid, 2020, pp. 251-260.

Por otra parte, el Comité, siguiendo la evaluación de la AIREF, tiene en cuenta el amplio uso de estos incentivos fiscales en las economías avanzadas, aunque cuentan con distintas denominaciones, configuraciones (ej., reducción en base o en cuota) e importes. Un importante dato que se pone de manifiesto, en relación con el IS, es que el volumen de donativos en España no alcanza el 0,05% del PIB, frente a una cifra que se situaría en el 0,4% del PIB en Alemania, el 0,2% del PIB en los Países Bajos, el 0,15% del PIB en Francia o el 0,07% del PIB en Italia o en Portugal. Además, la evaluación de la AIREF ha puesto de relieve que la mayor parte del coste recaudatorio de este beneficio fiscal se concentra en las empresas con una mayor cifra neta de negocios, básicamente porque estas empresas realizan donativos en una mayor proporción, de mayor importe y porque en ese segmento de cifra neta de negocios se concentran contribuyentes con mayores bases imponibles positivas para la aplicación de estas deducciones. Esta tendencia parece replicarse a escala internacional<sup>18</sup>.

En vista del análisis del Comité, coincidimos en que debe mantenerse la deducción por donativos o donaciones, pero tanto en lo que respecta a las personas físicas como a las jurídicas. Creemos que su supresión afectaría negativamente al sector no lucrativo de nuestro país. En concreto, una medida en tal sentido afectaría en el plano económico, restringiendo fuentes de financiación alternativas a determinadas entidades no lucrativas (fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública), e implicaría también un mensaje poco favorable para las entidades sin fines lucrativos, habida cuenta de que se dejaría de promocionar fiscalmente este tipo de aportaciones.

Por otra parte, nos parece adecuado que se realicen evaluaciones de la efectividad de este incentivo fiscal, pues es importante comprobar que sirve a los fines para los cuales fue establecido. Este análisis no puede perder de vista el aspecto cuantitativo, pero tampoco el cualitativo, en la medida en que un incentivo fiscal en esta línea es una previsión normativa que muestra una predisposición para favorecer al sector no lucrativo, estimulando el comportamiento de los sujetos en tal sentido.

Finalmente, estimamos que el análisis de la deducción por donativos a la luz de los sistemas económicos y jurídicos de otros países es una medida conectada con la evaluación de la efectividad del beneficio fiscal, pero también necesaria para determinar la configuración más adecuada en España de un incentivo tributario similar.

**b) Permitir el retorno en las actuaciones de mecenazgo:** el Comité entiende que la exigencia de que las donaciones sean puras y simples es una restricción importante para el desarrollo del régimen del mecenazgo y que, quizás, debería contemplarse la

Disponible en: <https://www.airef.es/es/estudio-1-fase-dos-spending-review-beneficios-fiscales/>

18. AA.VV.: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria...* ob. cit., pp. 441-444.

posibilidad de que las empresas puedan obtener un retorno de sus donaciones. Concretamente, para concluir lo anterior toma en consideración las interpretaciones de la Dirección General de Tributos y un argumento comparativo, en relación con aquellos países donde no existe esta restricción, como es el caso de los Estados Unidos<sup>19</sup>.

La sugerencia que plantea el Comité es una demanda tradicional del sector no lucrativo, que ha sido expresamente aceptada en la actualidad gracias a la última reforma de la LRFESFL. Este cambio normativo, aunque incide sobre la condición de los donativos, donaciones y aportaciones, debe valorarse de forma positiva porque creemos que logrará incrementar el número de mecenas y su satisfacción. Además, la configuración normativa es adecuada en líneas generales, ya que se han previsto ciertos límites cuantitativos para garantizar que los retornos que se perciben en forma de bienes y servicios son simbólicos o insignificantes. En resumen, permitir la aplicación del incentivo fiscal en los casos de mecenazgo de recompensa es una medida razonable, que además está avalada por la doctrina científica y por otros países de nuestro entorno<sup>20</sup>.

**c) Evaluación del incentivo fiscal asociado a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público:** el Comité considera que los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público es un incentivo fiscal que genera elevadas tasas de retorno para los beneficiarios y que viene siendo utilizado fundamentalmente por grandes entidades, pese a que los datos disponibles indican que la merma recaudatoria a nivel agregado es menor a la cuantía de los donativos. Sin embargo, en términos de posible efecto arrastre en las actividades de interés general, el Comité señala que el beneficio fiscal presenta una justificación más endeble que la que encuentran los simples donativos, lo que es cierto y le lleva a cuestionarse su procedencia. Por ello, aboga por evaluar su efectividad y justificación, recomendación que puede insertarse también en el marco de la ya mencionada Propuesta 31<sup>a21</sup>.

Estamos de acuerdo con el Comité en lo conveniente de proceder a la evaluación del incentivo fiscal vinculado a los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, puesto que, como se pone de relieve en el Libro Blanco,

19. *Ibid.* ob. cit., p. 443. Para una aproximación al criterio de la Dirección General de Tributos, véase, entre otras, la Resolución núm. V2379-14, de 11 de septiembre de 2014.

20. Por todos, AA.VV.: *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la Universidad...* ob. cit., p. 59; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma". En: *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma*, (dir. José Pedreira Menéndez), Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 151-152.

21. AA.VV.: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria...* ob. cit., pp. 443-444.

su conexión con la satisfacción de fines de interés general languidece en ciertas ocasiones<sup>22</sup>. Ello tampoco significa que deba ser necesariamente suprimido, pues puede ser reformulado para que sea más acorde con el espíritu de la LRFESFL<sup>23</sup>.

### 3.2. Incentivos a la inversión por microfinanciación

El tratamiento tributario de la inversión a través de plataformas de crowdlending, crowdequity y crowdfunding no es específico y ha ido aclarándose con el paso del tiempo por medio de la doctrina administrativa, que ha subsumido este fenómeno de financiación alternativa en las figuras tributarias existentes<sup>24</sup>. No obstante, conti-

22. Al respecto, se expresa con meridiana claridad el profesor PEDREIRA MENÉNDEZ: “*En definitiva, se llegan a obtener retornos entre el 130 y 150 por 100 de la donación. Es decir, se donan 100 unidades monetarias y se recuperan entre 130 y 150, un auténtico negocio para el mecenas. Ante tal incentivo es imposible que las simples donaciones puedan servir para atraer a las grandes corporaciones que utilizan el mecenazgo como uno de sus elementos de responsabilidad social corporativa*”. Por consiguiente, el autor concluye: “*En definitiva, a mi juicio, este incentivo debería ser suprimido o reformado en su configuración, ya que está suponiendo una cifra importante de gasto fiscal sin que exista un verdadero altruismo por parte del donante o mecenas, como sí vimos que se exige en los donativos*”. PEDREIRA MENÉNDEZ, José: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11, 2015, pp. 12, 14 y 15 (recurso electrónico). Con un espíritu crítico también se manifiesta LÓPEZ DÍAZ. LÓPEZ DÍAZ, Antonio: “Estudio de las grandes donaciones”. En: *Fiscalidad del mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 171-172 y 175-178.

23. La aplicación de los incentivos fiscales asociados a los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público no ha sido una cuestión pacífica. En lo que respecta al incentivo relativo a la deducción de los gastos de publicidad, los Tribunales Económico-Administrativos respaldaron el criterio inicial de la Agencia Tributaria, pero la Audiencia Nacional sentenció que no se debía supeditar el reconocimiento de la deducción a la prueba del valor o coste añadido de la rotulación de los logos de los eventos en bolsas, cajas o envases (*Vid.* Sentencias de la Audiencia Nacional 60/2016, de 18 de febrero, y 108/2016, de 10 de marzo). La aplicación de este criterio se mantuvo hasta la Sentencia del Tribunal Supremo 2978/2017, de 13 de julio, que supuso la adopción de una interpretación restrictiva sobre este particular. Sobre el desatino que supuso esta doctrina, puede consultarse FALCÓN Y TELLA, Ramón: “La deducción del 15% de los gastos en envases y embalajes en que se incluye el logo de acontecimientos de excepcional interés público: el discutible criterio de la STS de 13 de julio de 2017, aplicado acriticamente en la san de 2 de noviembre de 2017”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2018, pp. 1-6 (recurso electrónico). Finalmente, el Tribunal Supremo modificó el mencionado criterio y adoptó una postura más razonable en esta cuestión. Concretamente, el alto Tribunal declara que la base para calcular la deducción de gastos de propaganda y publicidad, para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, incluye el coste total de los envases en los que las compañías insertan el logo publicitario del acontecimiento. Entre otras, *vide* las Sentencias del Tribunal Supremo 1057/2021, 1058/2021, ambas de 20 de julio; y 1629/2023, de 18 de abril.

24. En este sentido, puede consultarse CALDERÓN PATIER, Carmen: “La fiscalidad del crowdfunding no financiero”... *ob. cit.*, p. 14; y MILLA IBÁÑEZ, Jorge Juan: “Análisis de la tributación y contabilidad de los promotores...” *ob. cit.*, p. 29. Asimismo, puede verse, entre otras, la Resolución de la Dirección General de Tributos núm. V2831-13, de 26 de septiembre de 2013.

núa avanzándose en ello, habiéndose puesto de relieve la necesidad de brindar apoyo financiero a la creación y crecimiento empresarial<sup>25</sup>.

De este modo, además de las medidas de incentivo fiscal a favor de la inversión privada en startups, contenidas, actualmente, en la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, el Comité entiende que otra posible forma de estímulo fiscal a valorar, atendiendo a experiencias de derecho comparado, consiste en incentivar el crowdlending en favor de pequeñas y medianas empresas que inician su actividad. En concreto, el Comité pone a Bélgica como ejemplo por la exención de los intereses sobre préstamos concedidos a empresas emergentes y concertados a través de plataformas de crowdfunding reguladas.

Por otra parte, respecto a la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación contemplada en el artículo 68.1 LIRPF, además de las modificaciones previstas en la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, se sugiere la ampliación de este beneficio fiscal a la inversión en empresas de nueva creación a través de plataformas de financiación participativa reguladas u otros vehículos de financiación que permitan la consecución del mismo objetivo de forma indirecta<sup>26</sup>.

En suma, como forma de fomentar la inversión en pequeñas y medianas empresas, el Comité defiende, en la Propuesta 79<sup>a</sup>, analizar e implementar ciertos incentivos fiscales aparejados a la microfinanciación<sup>27</sup>.

### ***Propuesta 79<sup>a</sup>***

*Analizar e implantar medidas de incentivo fiscal de la microfinanciación de pequeñas y medianas empresas emergentes, en línea con la experiencia comparada.*

Esta propuesta puede afectar positivamente a las entidades de la economía social, aunque no se les mencione expresamente. Como hemos señalado anteriormente, estas entidades tienen la necesidad de acudir a fuentes de financiación externas por sus singularidades. De este modo, si se decide promocionar fiscalmente formas de financiación alternativas, se lograría estimular el comportamiento de los sujetos para que participen en este tipo de iniciativas, facilitando así la obtención de recursos a las entidades de la economía social, siempre que no quedasen excluidas por razones ligadas

25. Vid. SOTO MOYA, María del Mar: "Incentivos fiscales al micromezenazgo digital como fórmula de colaboración social"... ob. cit.

26. En relación con el incentivo fiscal mencionado, véase MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: "El tratamiento fiscal del Crowdfunding"... ob. cit., pp. 22-28.

27. AA.VV.: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*... ob. cit., pp. 581-582.



a la forma jurídica. Además, la canalización de la microfinanciación a través de plataformas participativas reguladas puede suponer una opción interesante al respecto<sup>28</sup>.

En resumen, se recomienda profundizar en el desarrollo de esta propuesta, tomando en consideración a las entidades de la economía social, ya que determinados beneficios fiscales pueden mitigar o solventar en algunos casos los problemas de financiación que enfrentan.

#### **4. El Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo: análisis de las medidas implementadas en la reforma de la fiscalidad del mecenazgo**

La reforma de la LRFESFL en materia de incentivos fiscales al mecenazgo, como hemos afirmado, ha sido bien recibida por el sector no lucrativo de nuestro país, ya que se considera que la normativa anterior tenía una eficacia limitada para cumplir objetivos de índole promocional<sup>29</sup>.

Esta reforma contiene importantes modificaciones que benefician sensiblemente a ciertas entidades de la economía social; esto es, a las entidades sin fines lucrativos. Por ello, consideramos de suma relevancia estudiar las medidas que se han implantado recientemente, las cuales, dicho sea de paso, son muy similares a las que estuvieron cerca de aprobarse con la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL.

28. Tal y como se conciben en el Preámbulo de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas, las plataformas de financiación participativa son empresas cuya actividad consiste en poner en contacto, de manera profesional y a través de pinas web u otros medios electrónicos, a una pluralidad de personas físicas o jurídicas que ofrecen financiación con otras personas físicas o jurídicas que la solicitan en nombre propio para destinarlo a un proyecto concreto. Su régimen jurídico se encuentra en el Título V de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, y fue introducido por el Capítulo V de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, debido a la necesidad de adecuar la legislación española al régimen jurídico establecido a nivel europeo; esto es, el Reglamento (UE) 2020/1503 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los proveedores europeos de servicios de financiación participativa para empresas, y por el que se modifican el Reglamento (UE) 2017/1129 y la Directiva (UE) 2019/1937.

29. Son numerosos los autores que abogan por una legislación fiscal que promueva debidamente la actividad de los mecenas. Por ejemplo, véase SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "El apoyo fiscal al mecenazgo cultural", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 910, 2015, pp. 1-3 (recurso electrónico).

#### 4.1. Incremento en los porcentajes de deducción por los donativos, donaciones y aportaciones

Una de las principales medidas que se han adoptado con la reforma de la LRFESFL, en aras de dinamizar la participación de la sociedad civil en las actividades de interés general, estriba en el incremento del importe de las deducciones a las que tienen derecho los mecenas, alcanzando así porcentajes similares a los existentes en los países de Europa<sup>30</sup>.

En el caso de personas físicas, se ha elevado de 150€ a 250€ la base sobre la que se puede deducir el 80% de la donación en la cuota íntegra del IRPF, ampliando claramente los beneficios fiscales asociados al denominado micromecenazgo, ya que existe mayor margen para beneficiarse del 80% de deducción. Por el resto, se ha aumentado un 5% el porcentaje de deducción aplicable con carácter general, pasando del 35% al 40%.

En cuanto a las personas jurídicas, las deducciones aplicables en la cuota íntegra del IS también se han mejorado, pasando del 35% al 40%. Además, se ha flexibilizado ligeramente la restricción que opera respecto a la base de la deducción, elevando un 5% el límite máximo. En pocas palabras, mientras que anteriormente la base de la deducción no podía exceder del 10% de la base imponible del periodo impositivo, con la reforma se aumenta dicho límite hasta el 15%.

En ambos supuestos, para premiar la fidelización, se incrementa la deducción al 45% en el caso de personas físicas y al 50% para las personas jurídicas (ambos al 40% antes de la modificación de la LRFESFL), siempre que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hayan realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad y, al menos, por el mismo importe. Como puede comprobarse, con la reforma se busca reducir de 4 a 3 años el número de ejercicios en los que se deben hacer donativos a una misma entidad, por importe igual o superior a los del ejercicio anterior, para acceder al incremento del porcentaje de deducción por el mecenazgo sostenido. En resumidas cuentas, la mejo-

30. Las condiciones de la deducción de los donativos, donaciones y aportaciones fueron variando a lo largo de la tramitación parlamentaria de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL, siendo la versión inicial la más beneficiosa. Por ejemplo, en relación con el micromecenazgo efectuado por personas físicas, en la versión inicial se preveía el aumento del porcentaje de deducción a un 90%. En el caso de personas jurídicas ocurría algo similar, pues se pretendía establecer que los sujetos pasivos del IS tuvieran derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos correspondientes, el 50% de la base de la deducción. Para mayor información sobre este particular, puede seguirse la tramitación parlamentaria: [https://www.congreso.es/es/busqueda-de-iniciativas?p\\_p\\_id=iniciativas&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&\\_iniciativas\\_mode=mostrarDetalle&\\_iniciativas\\_legislatura=XIV&\\_iniciativas\\_id=122/000117](https://www.congreso.es/es/busqueda-de-iniciativas?p_p_id=iniciativas&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&_iniciativas_mode=mostrarDetalle&_iniciativas_legislatura=XIV&_iniciativas_id=122/000117)

ra del incentivo fiscal persigue mayor estabilidad para la financiación de las entidades sin fines lucrativos, estimulando la realización de donaciones regulares en tiempo y en cuantía, en favor de una misma entidad beneficiaria del mecenazgo.

Por último, en lo que respecta a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, cabe tener en cuenta que, en relación con aquellos que no operan con establecimiento permanente en territorio español, se acrecienta un 5% el límite máximo de la base de la deducción por los donativos que pudieran efectuar. Así, la base de la deducción no puede exceder, frente al 10% anterior, el 15% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

A nuestro modo de ver, la elevación de los porcentajes de deducción es una medida positiva para las entidades sin fines lucrativos y para los mecenas, independientemente de que sean personas físicas o jurídicas, o de que sean residentes a efectos fiscales o no<sup>31</sup>. Al respecto, una medida en tal sentido favorece la financiación alternativa de determinadas entidades no lucrativas (fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública) e implica también un llamamiento a la sociedad civil para participar en actividades de interés general. Ahora bien, consideramos que no deben existir diferencias en tales porcentajes en función de la condición subjetiva. Desde un punto de vista objetivo, no existen razones lógicas que avalen un tratamiento fiscal más favorable a este respecto para las personas jurídicas o para las personas físicas, pues el mecenazgo presenta las mismas virtudes<sup>32</sup>.

Por otra parte, cabe señalar que la ampliación de la base de la deducción hasta los 250 €, para beneficiarse de un porcentaje de deducción sensiblemente superior, es todo un acierto, puesto que permite ampliar el ámbito de aplicación del potente incentivo fiscal asociado al micromecenazgo. Esto supondrá que un mayor número de ciudadanos se involucren en la persecución de fines de interés general e incrementará, seguramente, los recursos de las entidades beneficiarias.

Finalmente, es preciso poner de manifiesto que, *prima facie*, nos parece adecuado que se flexibilicen ligeramente las limitaciones existentes en la normativa actual para que se apliquen con mayor efectividad los incentivos fiscales descritos, como ocurre, por ejemplo, con el número de periodos impositivos en los que debe llevarse

31. Son muchos los autores que han defendido la necesidad de mejorar el incentivo fiscal asociado a las donaciones que efectúan los mecenas. Algunos de ellos entienden que el beneficio fiscal debería operar sobre la base imponible y no sobre la cuota. Por todos, PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos Manuel: "La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo..." ob. cit., pp. 22-28 y 31; y LÓPEZ DÍAZ, Antonio: "Estudio de las grandes donaciones" ..., ob. cit., p. 178.

32. En relación con la improcedencia de diferenciar el alcance del beneficio fiscal por la condición subjetiva, véase PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos Manuel: "La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo..." ob. cit., pp. 22, 23 y 31.

a cabo el mecenazgo sostenido. Así pues, esta modificación normativa puede incrementar la participación privada en actividades de interés general sin desvirtuar la *ratio legis* de la LRFESFL, siempre que, claro está, la flexibilización se realice en su justa medida.

#### 4.2. Mejora del concepto de donación fiscalmente deducible

La determinación de las donaciones, donativos y aportaciones que son fiscalmente deducibles ha generado dudas a lo largo de los años y no siempre se han resuelto de forma satisfactoria por parte de la doctrina administrativa<sup>33</sup>. Por ello, en aras de solventar los problemas que se planteaban, es lógico que se haya modificado la LRFESFL<sup>34</sup>.

En primer lugar, se incluye en el concepto de donación fiscalmente deducible la cesión de uso, sin contraprestación y por tiempo determinado, de todo tipo de bienes muebles e inmuebles. Al respecto, aunque podía considerarse encuadrada dentro de las donaciones de derechos conforme a la normativa anteriormente vigente, lo cierto es que la mención expresa otorga seguridad jurídica en lo que respecta a este tipo específico de donativos. En este caso, la base de la deducción corresponde con el importe de los gastos soportados por el cedente, en relación con tales bienes y durante el periodo de cesión, siempre que tengan la consideración de fiscalmente deducibles en caso de haberse cedido de forma onerosa, sean distintos de tributos y de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación, y estén debidamente contabilizados cuando el cedente esté obligado a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente. En suma, en ningún caso forman parte de la base de la deducción los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien ni los demás gastos de financiación.

En segundo lugar, se admite el denominado mecenazgo de reconocimiento o recompensa; una medida que ha sido tradicionalmente reclamada por el sector no lu-

33. En relación con la interpretación de la Administración tributaria, pueden consultarse diversas resoluciones. *Vide, verbigratia*, la Resoluciones de la Dirección General de Tributos núm. V2379-14, de 11 de septiembre de 2014; y núm. V1056-13, de 2 de abril de 2013.

34. Para más información sobre la cuestión objeto de estudio, véase el siguiente trabajo del profesor MARTÍN DÉGANO, que destaca por su exhaustividad y claridad: MARTÍN DÉGANO, Isidoro: "El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo". En: *Fiscalidad del mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 123-147.

crativo de nuestro país y respaldada por la doctrina científica<sup>35</sup>. En particular, los donantes ahora pueden recibir contraprestaciones simbólicas o insignificantes en forma de bienes o servicios y no pierden el derecho a aplicar el incentivo fiscal, siempre que dichas contraprestaciones no representen más del 15% del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no se supere la cantidad de 25.000 €<sup>36</sup>. Estos límites son razonables en líneas generales, especialmente apropiados en el marco de las cuotas de afiliación satisfechas por los asociados, y tienen como finalidad evitar que el incentivo fiscal sea aplicable a negocios jurídicos onerosos.

En lo que a nuestra opinión se refiere, valoramos positivamente la modificación de la LRFESFL en estos aspectos. Por un lado, pensamos que las cesiones de uso de bienes muebles e inmuebles deben tener el mismo tratamiento que las donaciones, aportaciones y donativos dinerarios, pues carece de sentido hacer una distinción al respecto y encorseta de forma irracional las posibilidades de promoción fiscal. Por otro lado, como hemos expuesto anteriormente, creemos que era preciso admitir la posibilidad de que pueda existir un cierto retorno en los donativos, donaciones y aportaciones. Este tipo de medidas están implementadas en países de nuestro entorno<sup>37</sup>, incrementan el número de mecenas o su satisfacción y, además, no presentan peligros desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria, siempre que se configuren debidamente. Con todo, recomendamos que se estudien con mayor detenimiento los límites establecidos, pues es una cuestión importante que, si no se regula como es debido, puede dar pábulo a actuaciones interesadas.

35. Son muchos los autores que han entendido que la percepción de contraprestaciones simbólicas o de escaso valor no debería impedir la aplicación del incentivo fiscal. *Vide*, por ejemplo, CASANELLAS CHUECOS, Montserrat: "Donación con recompensa...", ob. cit., pp. 5-8, 12-13 y 35-37; PEDREIRA MENÉNDEZ, José: "Propuestas para la reforma del sector no lucrativo...", ob. cit., p. 7; AA.VV.: *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la Universidad...* ob. cit., p. 59; y PEDREIRA MENÉNDEZ, José: "El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo...", ob. cit., pp. 151-152.

36. Esta posibilidad no se contempló en la versión inicial de la Proposición de modificación de la LRFESFL y se incluyó finalmente a raíz de diversas enmiendas que se plantearon. En este sentido, cabe destacar la enmienda nº 11, cuya configuración compatibilizaba mejor, a nuestro juicio, con la exigencia de que las donaciones, donativos y aportaciones sean puros, simples e irrevocables. Concretamente, se señalaba lo siguiente: "*Artículo (nueva). Contraprestaciones en especie. 1. La percepción por el mecenas de contraprestaciones en especie de valor igual o inferior al 10 por ciento de la valoración de la aportación, cuando esta sea de valor igual o inferior a los 1.000 euros, y de valor igual o inferior al 5 por ciento cuando la aportación supere los 1.000 euros, será compatible con la obtención de los incentivos fiscales descritos en este título. 2. A estos efectos, no tendrán la consideración de contraprestación los reconocimientos contemplados en el Capítulo I del Título III de esta Ley.*". En definitiva, el margen para percibir la contraprestación era más ajustado.

37. En relación con los Estados Unidos, por ejemplo, véase la Sección 6115 (b) del Internal Revenue Code (§6115. Disclosure related to *quid pro quo* contributions).

### 4.3. Ampliación del ámbito de aplicación del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general

La fiscalidad que se asocia al convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general se perfila como una poderosa aliada para incentivar el mecenazgo, especialmente en aquellos casos donde la buena reputación del mecenas es un elemento crucial. Sin embargo, la Dirección General de Tributos ha adoptado a lo largo del tiempo posturas restrictivas en relación con esta figura jurídica, lo que ha lastrado su potencial de utilización, influyendo tanto en los mecenas como en las entidades sin fines lucrativos. Varios aspectos deben señalarse al respecto:

- La Dirección General de Tributos ha entendido que es necesario que en el propio convenio se especifique tanto el importe de la ayuda económica como el proyecto concreto para el que se entrega<sup>38</sup>. Con esta interpretación, se está exigiendo algo que no se establece *ex lege*, de modo que la Administración tributaria se extralimita en atención a los términos gramaticales empleados por el legislador en la LRFESFL.
- La Dirección General de Tributos no permitía la prestación de un servicio de forma gratuita como una forma de instrumentar la ayuda económica. Esta interpretación era excesivamente restrictiva, puesto que, no explicitando la anterior redacción del artículo 25 LRFESFL el tipo de ayuda económica, deberían haberse admitido todas aquellas que se reputaran idóneas para la realización de las actividades en cumplimiento de fines de interés general<sup>39</sup>.
- La Dirección General de Tributos debería aceptar sin ningún tipo de óbice que la ayuda económica pueda consistir en una participación en el porcentaje de ventas o de beneficios de la entidad colaboradora, máxime si se tiene en cuenta que una restricción en tal sentido fue expresamente eliminada del tenor literal que se contenía en el derogado artículo 68 Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.
- La Dirección General de Tributos, antes de la reforma que entró en vigor el 1 de enero de 2024, consideraba que la difusión de la participación del colaborador podía realizarse por cualquier medio. No obstante, dicha difusión debía hacerla la entidad sin fines lucrativos, sin perjuicio de que el colaborador pudiera mencio-

38. Vid. las Resoluciones de la Dirección General de Tributos núm. V0779-14, de 20 de marzo de 2014; núm. V0085-15, de 14 de enero de 2015; y núm. V1448-15, de 11 de mayo de 2015.

39. Sobre este particular, pueden consultarse diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos, como la núm. V0997-15, de 27 de marzo de 2015.

nar su condición de forma ajena al convenio<sup>40</sup>. En nuestra opinión, siguiendo el tenor literal vigente hasta la mencionada reforma, la normativa no impedía que la difusión de la participación se realizara tanto por la entidad sin fines lucrativos como por la propia entidad colaboradora, por ejemplo, mediante la cesión de uso del nombre y logotipo para incorporarlos en sus campañas publicitarias.

Expuesto lo anterior, aunque pensamos que era posible realizar interpretaciones más flexibles a la luz de la redacción previa, nos parece que la reciente modificación legislativa ha sido la opción más acertada. Esta reforma ha introducido mejoras significativas en la tributación de los mencionados convenios de colaboración, solventando algunos de los problemas principales que presentaba esta forma de mecenazgo empresarial.

Concretamente, con el fin de evitar limitaciones irracionales y preservar la seguridad jurídica, se ha ampliado el ámbito de aplicación del citado convenio<sup>41</sup>. Ahora se permite la prestación gratuita de servicios como forma de ayuda económica, aunque se exige que tales prestaciones se realicen en el marco de la actividad que usualmente desarrolla el colaborador, lo que es lógico porque, en estos casos, es cuando se cuenta con la pericia y con los medios necesarios para ello. En tales supuestos, son deducibles los gastos en los que se incurra por la prestación gratuita de servicios, incluida la amortización de los elementos utilizados en la misma<sup>42</sup>.

40. Entre otras, véanse, verbigracia, las Resoluciones de la DGT núm. V0779-14, de 20 de marzo de 2014; núm. V0990-15, de 27 de marzo de 2015; núm. V0085-15, de 14 de enero de 2015; y núm. V1448-15, de 11 de mayo de 2015.

41. En lo que respecta a las aportaciones en especie, cabe señalar que la doctrina administrativa ya las aceptaba antes de la modificación de la LRFESFL. *Vid.*, por ejemplo, la resolución de la Dirección General de Tributos núm. V0997-15, de 27 de marzo de 2015. En consecuencia, la mención explícita en el artículo 25 de la citada ley no supone una ampliación del ámbito de aplicación del convenio de colaboración, aunque proporciona mayor seguridad jurídica y claridad normativa.

42. Pese a que las prestaciones de servicios ahora resultan incentivadas fiscalmente por la vía del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, el texto inicial de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL era mucho más ambicioso en este aspecto, pues se consideraban tales prestaciones como un donativo, donación o aportación deducible. De esta manera, el incentivo fiscal anudado a la prestación de servicios no se enmarcaba en el citado convenio, permitiéndose, además, que las personas físicas pudieran aplicar este incentivo fiscal en todo caso. En particular, se consideraban tales servicios los asesoramientos, consultorías o espacios de publicidad en medios de comunicación, pero no se trataba de una lista cerrada. La base de la deducción, como es lógico, correspondía con el valor de mercado de las prestaciones de servicios. A este respecto, puede consultarse [https://www.congreso.es/es/busqueda-de-iniciativas?p\\_p\\_id=iniciativas&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&\\_iniciativas\\_mode=mostrarDetalle&\\_iniciativas\\_legislatura=XIV&\\_iniciativas\\_id=122/000117](https://www.congreso.es/es/busqueda-de-iniciativas?p_p_id=iniciativas&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&_iniciativas_mode=mostrarDetalle&_iniciativas_legislatura=XIV&_iniciativas_id=122/000117)

Además, se aclara un aspecto relevante, el cual que generó problemas de interpretación en el pasado. Concretamente, se señala de forma expresa que la difusión de la colaboración también puede realizarse por el colaborador. De esta forma, tal difusión puede realizarse, indistintamente, por el colaborador o por las entidades beneficiarias de mecenazgo, puesto que uno de los objetivos buscados por la reforma de la Ley, en lo que respecta a los convenios de colaboración, es lograr la difusión eficaz de los esfuerzos privados que se realizan para participar en actividades de interés general.

Finalmente, es importante no olvidar que, en este tipo de actuaciones, puede generarse una renta en sede del colaborador con la ayuda en especie, en el momento de su entrega, que podría tributar en la correspondiente imposición sobre la renta. Pues bien, la reforma clarifica convenientemente que estas posibles rentas quedan eximidas de tributar.

Como puede comprobarse, la modificación de la LRFESFL resuelve algunas de las cuestiones que más controversia han suscitado en este ámbito y que más han limitado la aplicación de los incentivos fiscales aparejados al convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general. No obstante, la reforma no contempla otros aspectos que sería interesante tener en cuenta para incrementar la utilidad de esta figura jurídica, como ocurre, por ejemplo, con la compatibilidad con otros incentivos fiscales<sup>43</sup>. Por consiguiente, abogamos por continuar con el estudio de todo lo relacionado con la figura jurídica objeto de análisis, en aras de verificar si es apropiado acometer modificaciones normativas más profundas<sup>44</sup>.

## 5. Enumeración de las medidas que hubieran podido proponerse

El *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* no aborda cuestiones relevantes para las entidades de la economía social, que están relacionadas con la fiscalidad del mecenazgo y de otras formas de financiación alternativas. Por ello, sin perjuicio de lo estu-

43. En la tramitación parlamentaria de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL se contemplan algunos de los mencionados aspectos en las enmiendas nº 44, nº 71 y nº 82. [https://www.congreso.es/es/busqueda-de-iniciativas?p\\_p\\_id=iniciativas&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&iniciativas\\_mode=mostrarDetalle&\\_iniciativas\\_legislatura=XIV&\\_iniciativas\\_id=122/000117](https://www.congreso.es/es/busqueda-de-iniciativas?p_p_id=iniciativas&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&iniciativas_mode=mostrarDetalle&_iniciativas_legislatura=XIV&_iniciativas_id=122/000117)

44. Para más información sobre los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general y los problemas que planteaba la configuración normativa anterior, véase, por todos, MARTÍN DÉGANO, Isidoro: *Los convenios de colaboración empresarial*, Dykinson, Madrid, 2021; y BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: “La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 7, 2022 (recurso electrónico).



diado anteriormente, creemos que existen otros aspectos en este ámbito que deberían haber sido objeto de estudio, habiéndose perdido, en consecuencia, una valiosa oportunidad para destacar otros problemas y proponer posibles soluciones.

Una valoración similar puede hacerse de la reforma de la LRFESFL. Como referencia más próxima a una mejora en la fiscalidad del mecenazgo, la modificación normativa es positiva, pues intensifica el reconocimiento a la imprescindible labor que las entidades sin fines lucrativos llevan a cabo en España para cumplir los fines de interés general. Sin embargo, pese a las virtudes de las medidas que se han implementado, creemos que podrían haberse considerado otros aspectos que no han sido tratados, especialmente en lo que concierne a la economía social en su conjunto.

Sentado lo anterior, expondremos a continuación aquellas medidas que son más necesarias y que requieren una acción temprana, sin perjuicio de recordar que existen otras tantas que también sería conveniente abordar en futuras reformas y de la posible incompatibilidad entre algunas de ellas por resultar excesivo el efecto de su implantación combinada<sup>45</sup>:

**1ª. Ampliación de las entidades beneficiarias del mecenazgo:** de acuerdo con el artículo 16 LRFESFL, solamente un pequeño grupo de entidades de la economía social pueden ser beneficiarias de los incentivos fiscales anudados al mecenazgo (fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública)<sup>46</sup>. Ello implica la exclusión de muchas entidades de la economía social y que, por tanto, se pierdan posibilidades de financiación y de participación de los ciudadanos en actividades de interés general.

Así pues, abogamos por estudiar de modo exhaustivo el incremento de sujetos que, en un sentido amplio, pueden recibir aportaciones de los mecenas y generar el

45. Entre las medidas que no mencionamos, podemos citar, a título ejemplificativo, la obligación de atender adecuadamente las necesidades del mecenazgo transfronterizo, amén del deber de equiparar el tratamiento fiscal que se dispensa a las donaciones, independientemente de que éstas sean realizadas por personas físicas o jurídicas. Sobre estas cuestiones, véase MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel: “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 19, 2015, pp. 28-42 (recurso electrónico); y PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos Manuel: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., pp. 22 y 31.

46. Es importante tener en cuenta que, de conformidad con el artículo 68.3 LIRPF, las personas físicas pueden aplicar una deducción en la cuota del IRPF, cifrada en el 10% de las cuantías dinerarias donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre que, en ambos casos, no cumplan los requisitos establecidos en la LRFESFL, o aun cumpliéndolos no se hayan acogido al régimen fiscal especial establecido en la misma. En relación con este incentivo fiscal, CASANELLAS CHUECOS entiende que el tenor literal da cabida a las donaciones modales y también a las aportaciones en especie, acudiendo para lograr este último razonamiento a una interpretación conjunta y teleológica de los artículos 68.3 y 33.4 LIRPF. CASANELLAS CHUECOS, Montserrat: “Donación con recompensa... ob. cit., pp. 35 y 36.

derecho a aplicar beneficios fiscales, incluyendo a algunas familias de la economía social si las actividades desarrolladas pueden considerarse de interés general. Concretamente, sería conveniente reflexionar sobre la inclusión de las asociaciones que no cuentan con la declaración de utilidad pública, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, y las cooperativas sin ánimo de lucro de iniciativa o integración social<sup>47</sup>. En todo caso, la simplificación del procedimiento para la obtención de la declaración de utilidad pública sería la solución más apropiada para las entidades de base asociativa<sup>48</sup>.

**2ª. Pérdida de la condición de entidad sin fines lucrativos y efectos en los mecenazgos:** la pérdida de la condición de entidad sin fines lucrativos a los efectos de la LRFESFL produce unos efectos negativos en los mecenazgos que no son justos ni lógicos cuando actúan de buena fe<sup>49</sup>. Si la Administración Tributaria, con posterioridad a la aportación de un mecenazgo e incluso después de haber practicado la correspondiente deducción, determina que la entidad no lucrativa incumple los requisitos impuestos para ser considerada sin fines lucrativos a los efectos de la LRFESFL, el donante no

47. En la versión inicial de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL se pretendía incluir los consorcios administrativos como entidades sin fines lucrativos, siempre y cuando estuvieran controlados por la Administración pública. No obstante, esta previsión normativa no se incluyó en la versión definitiva, seguramente porque el Tribunal Supremo ha considerado que pueden llegar a ser entidades totalmente exentas de gravamen si tienen una naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado. *Vide* la STS 1481/2022, de 15 de noviembre de 2022. Por otra parte, durante la tramitación parlamentaria se observaron enmiendas, como la nº 25, que abogaba por la supresión del listado de entidades sin fines lucrativos, que es una de las categorías de entidades beneficiarias del mecenazgo. En cambio, había otras enmiendas, como la nº 96, en la que se sostenía que no había que cambiar el listado de entidades sin fines lucrativos. PEDREIRA MENÉNDEZ, por su parte, manifiesta lo siguiente en relación con las entidades beneficiarias del mecenazgo: *“Ahora bien, el tratamiento que se le ha dado al mecenazgo parece algo aislado e independiente, desde el momento en el que las entidades beneficiarias del mismo se amplían y no se limita a las ESFL a las que les es aplicable el régimen especial. A mi juicio, este planteamiento es erróneo porque distorsiona el sentido y la unidad de la norma. Las entidades beneficiarias del mecenazgo que se introducen suelen ser dependientes de Administraciones públicas, y disfrutan, como veremos, de unos incentivos incrementados que hacen competir a las entidades de la sociedad civil en una situación de desventaja a la hora de captar recursos de los donantes”*. PEDREIRA MENÉNDEZ, José: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo... ob. cit., p. 5.

48. En las enmiendas nº 49, nº 74 y nº 85 efectuadas a la versión inicial de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL se propuso el establecimiento de un nuevo mecanismo de concesión de la declaración de utilidad pública, habida cuenta de la incertidumbre que trae consigo el actual sistema. Esto, pese a que no implica modificar el listado de entidades beneficiarias del mecenazgo, permitiría a un mayor número de asociaciones conseguir la mencionada declaración y, en consecuencia, beneficiarse de los incentivos fiscales al mecenazgo de forma indirecta, en la medida en que se estimularía la participación privada en actividades de interés general.

49. En este sentido, véase la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de febrero de 2015 (1975/2013/00/00).

debería perder el derecho a aplicar el incentivo fiscal previsto en la normativa. De lo contrario se corre el riesgo de desincentivar el mecenazgo, puesto que el mecenas puede percibir más problemas que beneficios en sus aportaciones.

De esta forma, sin perjuicio de las acciones que asisten al mecenas para resarcirse por el perjuicio ocasionado, entendemos que el incumplimiento en estos casos solamente debería afectar a la entidad no lucrativa, por lo que debería hacerse cargo del “*fragmento*” de la deuda tributaria del donante, que se ha generado única y exclusivamente por su culpa<sup>50</sup>.

En suma, recomendamos que se revise esta situación y que se trabaje en una modificación legislativa para evitar que los mecenas soporten una regularización tributaria injusta, esto es, cuando ésta sea imputable solamente a la entidad no lucrativa. Se trata, en definitiva, de introducir mayor seguridad jurídica en este ámbito y de eliminar aquellas rémoras que impiden que el mecenazgo adquiera mayor relevancia en nuestro país. Con todo, la corrección de esta situación no justificaría la implantación de un régimen tributario rogado, siendo una posible solución la creación de un registro público de entidades beneficiarias del mecenazgo o la introducción de una previsión normativa en la que se declarase a la entidad no lucrativa sustituta del contribuyente, impidiendo, como es lógico, que pueda exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas<sup>51</sup>.

**3ª. Incentivos fiscales asociados a la financiación colectiva de las entidades de la economía social:** la aparición de ciertas plataformas, las cuales amplifican los resultados de la financiación participativa, invita a pensar que este tipo de iniciativas pueden convertirse en una interesante fuente de ingresos para muchas entidades de la economía social, siempre y cuando exista una legislación fiscal acertada<sup>52</sup>.

Por ello, en la normativa estatal, recomendamos continuar estudiando la posibilidad de mejorar o incorporar beneficios fiscales asociados a formas de financiación colectiva, ya que podría ayudar a paliar las dificultades que padecen algunas de las en-

50. Vid. CORRECHER MATO, Carlos Javier: *La tributación de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades*, Reus, Madrid, 2021, pp. 154-155; y PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos Manuel: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo... ob. cit., pp. 19-20.

51. En la tramitación parlamentaria de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL se observaron enmiendas que se preocupaban por solventar el mencionado dislate, siempre y cuando se probase la realidad y la cuantía de la aportación. En este sentido, pueden consultarse las enmiendas nº 10 y nº 39.

52. El papel canalizador de las plataformas es sobradamente conocido en este ámbito y ha sido puesto de relieve por los autores. En este sentido, puede verse, por ejemplo, CASANELLAS CHUECOS, Montserrat: “Donación con recompensa...”, ob. cit., p. 2.

tidades de la economía social en este ámbito<sup>53</sup>. Al respecto, las plataformas que tienen por objeto captar financiación participativa son especialmente útiles para fomentar la participación ciudadana en proyectos con relevancia social, por lo que el Derecho tributario debe prestar especial atención a esta situación, valorando los incentivos fiscales que cabe establecer y su alcance<sup>54</sup>.

**4ª. Introducción de beneficios fiscales de ámbito autonómico para el mecenazgo y para la microfinanciación de las entidades de la economía social:** en el tramo autonómico del IRPF se han regulado incentivos fiscales aplicables al mecenazgo y a la inversión en entidades de la economía social. Sin embargo, pensamos que todavía pueden lograrse avances relevantes en este sentido, especialmente en lo que respecta a este último ámbito<sup>55</sup>.

En particular, creemos que la legislación autonómica debería promocionar con mayor equilibrio el mecenazgo por razones sociales, dándole la misma consideración que al realizado por razones culturales, científicas o deportivas<sup>56</sup>. No encontramos motivos que avalen la preferencia de unos fines de interés general sobre otros, por lo que el legislador autonómico debería nivelar esta situación<sup>57</sup>. Asimismo, conside-

53. En relación con la promoción de formas alternativas de financiación, algunos autores han puesto de manifiesto la carencia de incentivos fiscales en la normativa estatal. *Vid.* MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “El tratamiento fiscal del Crowdfunding”... *ob. cit.*, pp. 16 y 29.

54. La versión original de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL reconocía el importante papel que pueden desempeñar las plataformas en la captación de recursos para las entidades sin fines lucrativos. Al respecto, se contemplaba que las donaciones que se realizasen en favor de estas entidades, a través de las mencionadas plataformas, gozarían de los incentivos fiscales al mecenazgo. No obstante, existen enmiendas, como la nº 115, en la que se puso de manifiesto que esto era inapropiado, por lo que finalmente no se incorporó en la versión definitiva. En particular, se adujo que la concesión de beneficios fiscales a las mencionadas donaciones conllevaría dificultades significativas para su valoración o cuantificación, así como para la gestión y control por parte de la Administración tributaria.

55. En Cantabria, como caso ejemplar, se regula una deducción en el tramo autonómico del IRPF por inversiones o donaciones a entidades de la economía social. Véase el artículo 2.12 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

56. En relación con las mejoras que se pueden hacer en la fiscalidad del mecenazgo a nivel autonómico, pueden consultarse diversos trabajos. Véase, por ejemplo, MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel: “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural...” *ob. cit.*, pp. 1-48.

57. El interés general, a nuestro juicio, es un concepto abstracto, pero susceptible de ser precisado en cada caso. Concretamente, entendemos que el interés general se identifica con los intereses de los ciudadanos globalmente considerados y se aproxima al concepto de bien común, que debe inferirse de la Constitución Española y no tiene por qué coincidir con el interés de las Administraciones Públicas ni con el de otros grupos de interés. *Vid.* CORRECHER MATO, Carlos Javier: “Promoción fiscal del deporte e interés general: una re-

ramos que la introducción de deducciones en el tramo autonómico del IRPF por inversiones o donaciones a entidades de la Economía Social debería ampliarse, pues estamos convencidos de que este tipo de medidas ayudaría a consolidar su actuación en el territorio.

**5ª. Estudio de mecanismos jurídicos alternativos para promocionar fiscalmente el mecenazgo y la financiación colectiva de las entidades de la economía social:** a pesar de la diversidad de incentivos fiscales que se aprecian en el ordenamiento jurídico para incentivar estas actuaciones, existen métodos distintos para ello y podrían dar un buen resultado<sup>58</sup>.

Es el caso, verbigracia, de las denominadas aportaciones a fondos patrimoniales indisponibles, que se regulaban en la versión inicial de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL y que pretendían garantizar una financiación más estable a las entidades sin fines lucrativos<sup>59</sup>.

De conformidad con dicha versión de la Proposición de Ley, se trataría de facilitar la constitución de fondos indisponibles, de forma que la entidad beneficiaria únicamente podría disponer de los rendimientos financieros que los mismos generasen. Pese a la novedad que supondría en España, en otros ordenamientos jurídicos, como el francés, esta forma de financiación ha adquirido gran relevancia y ha significado un avance especial en la colaboración entre los sectores público y privado. Con todo, la regulación que se proponía era bastante difusa, por lo que era lógico que no se

lación insustituible". En: *Marco legal y retos de la gestión deportiva* (coord. Antonio Millán Garrido & Eduardo Blanco Pereira), Reus, Madrid, 2022, pp. 170-175.

58. La prestación de garantías reales y personales sin contraprestación, así como la asistencia financiera, incluyendo préstamos sin interés o con un interés notoriamente inferior al de mercado, son actuaciones que podrían contemplarse y, por tanto, generar el incentivo fiscal correspondiente. En relación con el mecenazgo, así se puso de relieve en diversas enmiendas efectuadas al texto original de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL, como es el caso de la nº 70 y de la nº 40. En el supuesto de los préstamos, además de tener un coste elevado, hay que tener en cuenta que el acceso a la financiación ajena es complicado para las entidades sin fines de lucro. Quizá sea esta la razón que ha llevado al legislador autonómico a admitir esta posibilidad en determinados casos. En este sentido, véase el artículo 3 de la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias, de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. Concretamente, se contemplan los préstamos de uso y los comodatos como modalidades de mecenazgo deportivo.

59. Un incentivo fiscal similar propone CENCERRADO MILLÁN para las asociaciones que tributan de conformidad con el Régimen de las Entidades Parcialmente Exentas en el IS, denominándolo "*fondo asociativo para fines de interés general*". CENCERRADO MILLÁN, Emilio: "La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones", *Nueva fiscalidad*, nº 4, 2022, pp. 73-74.

incorporase finalmente. Se requiere, en definitiva, un estudio más profundo sobre su viabilidad en España<sup>60</sup>.

En consecuencia, abogamos por continuar estudiando nuevos beneficios fiscales para el mecenazgo y para la financiación colectiva de las entidades de la economía social. En numerosas ocasiones, estas entidades presentan un claro interés público y, por tanto, debería garantizarse una financiación más estable y con mayor autonomía respecto a la que procede de la esfera pública. Este es el caso, por ejemplo, de las empresas de inserción y de los centros especiales de empleo, puesto que, de conformidad con el artículo 5.4 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, se trata de entidades prestadoras de servicios de interés económico general.

**6ª. Intensificación en el reconocimiento al mecenaz:** en puridad, aunque se trata de medidas de fomento honorífico, el reconocimiento a la labor ejemplar de los mecenas, y su difusión a través de diferentes medios, suponen claros alicientes para que éstos continúen realizando aportaciones a ciertas entidades de la economía social, como ocurre con las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública. Este tipo de medidas, además, son especialmente interesantes para las empresas, ya que refuerzan la consideración del mecenazgo empresarial como una expresión de la denominada responsabilidad social corporativa<sup>61</sup>.

En particular, la consolidación de un “*sello público*” o “*tarjeta oficial de reconocimiento*”, la creación de un registro público y voluntario, la celebración del día del mecenazgo o convocar un premio nacional de carácter anual sobre esta temática, son algunas iniciativas de índole no fiscal que ayudarían a incrementar y consolidar el mecenazgo en nuestro país, multiplicando los efectos que pueden lograr los incentivos tributarios en este ámbito<sup>62</sup>.

Por consiguiente, consideramos que deben continuar explorándose diferentes medidas que contribuyan a generar un mayor reconocimiento público a la figura de los mecenas y a la labor que realizan. De hecho, estamos convencidos de que

60. En un sentido parecido, pueden consultarse las enmiendas nº 66 y nº 105 efectuadas al texto original de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL.

61. La responsabilidad social corporativa es, en definitiva, compromiso de nuestras empresas con la sostenibilidad y con cuestiones de interés general. En esta línea, aunque sin éxito, la mencionada responsabilidad se quiso introducir como una forma de mecenazgo, tal y como se pone de manifiesto en la enmienda nº 34, efectuada al texto inicial de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL. Sobre esta responsabilidad y su conexión con el mecenazgo en el plano fiscal, puede consultarse BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro y MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002... ob. cit., pp. 8-10.

62. Estas medidas fueron puestas de relieve durante la tramitación de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL. En concreto, pueden consultarse las enmiendas nº 18, nº 89 y nº 34.

la combinación de un beneficio fiscal adecuado con medidas de este tipo aumenta exponencialmente las actuaciones de mecenazgo, facilitando la financiación de las entidades sin fines lucrativos y la participación de los ciudadanos y de las empresas en actividades de interés general. Obviamente, si pretendemos que otras entidades de la economía social se incluyan como beneficiarias del mecenazgo, esta medida también redundaría en su beneficio.

**7ª. Seguimiento periódico y continuo estudio sobre la materia:** la determinación de las medidas fiscales que se adoptan para estimular el mecenazgo y la financiación participativa de las entidades de la economía social debe ser fruto de un análisis de la realidad en la que la normativa va a proyectar sus efectos. Esta realidad es cambiante, de forma que los incentivos fiscales deben ser reevaluados periódicamente, con la finalidad de comprobar si siguen ofreciendo resultados positivos después de un determinado periodo de tiempo. Si siguen siendo apropiados, deben mantenerse. En cambio, si esto no es así, deben suprimirse, modificarse o sustituirse por otros distintos<sup>63</sup>.

En resumen, aconsejamos imponer en la legislación una obligación de seguimiento regular de los incentivos fiscales que se establecen al mecenazgo y a las iniciativas de financiación participativa que benefician a las entidades de la economía social. Una disposición en esta línea permitiría conocer si se va en la dirección correcta y, en caso contrario, adoptar las medidas oportunas para remediarlo.

## 6. Valoración global

Las entidades de la economía social generan efectos positivos en la sociedad gracias a su funcionamiento particular y a los loables principios que las rigen. Pese a ello, estas entidades encuentran algunos problemas para financiarse debidamente. Esta circunstancia, que deriva de su propio régimen jurídico y también de sus singularidades, compromete su estabilidad, abocándolas en ocasiones a depender en exceso de los recursos que provienen de la esfera pública.

El mecenazgo y la financiación colectiva, además de ayudar a construir una sociedad más madura y responsable, se postulan como prácticas que pueden paliar los mencionados problemas de financiación. Sin embargo, el potencial que tienen al respecto tales fenómenos se ve limitado por el tratamiento fiscal que se dispensa

63. Diferentes tipos de iniciativas, como es la creación del Observatorio del Mecenazgo o la redacción del Libro Blanco sobre el Mecenazgo, fueron propuestas durante el procedimiento de tramitación parlamentaria de la Proposición de Ley de modificación de la LRFESFL. *Vide* las enmiendas nº 19 y nº 89.

actualmente, que está lejos de ser idóneo en algunas ocasiones por las diversas razones que hemos expuesto.

En los últimos años, aunque se han logrado avances importantes, las reformas llevadas a cabo y las propuestas formuladas por los expertos todavía no han cristalizado en un tratamiento fiscal que promocióne adecuadamente el mecenazgo y la financiación participativa de las entidades de la economía social.

Respecto a las medidas contenidas en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, cabe tener en cuenta que, a pesar de haberse puesto de manifiesto la necesidad de realizar una importante reforma en el sistema tributario, el Comité no reflexiona de forma completa, en relación con las entidades de la economía social, sobre las deficiencias existentes en la fiscalidad del mecenazgo y de la microfinanciación. Así, aunque se tratan apropiadamente cuestiones importantes sobre la materia, como ocurre con los donativos o los acontecimientos de excepcional interés público, el análisis obvia otros aspectos que deberían haber sido abordados. Por consiguiente, puede decirse que se perdió una gran ocasión para tratar los restantes problemas existentes, ligados a las dificultades de financiación que encuentran ciertas entidades que generan un valor social añadido y a la necesidad de articular una fiscalidad favorable para el mecenazgo.

La reforma de la LRFESFL, por su parte, ha supuesto una mejora sustancial en la batería de beneficios fiscales que se regulan para estimular el mecenazgo, reconociendo de forma más intensa el impacto que tienen los filántropos en la sociedad, tanto por sus aportaciones como por el ejemplo que suponen para otras personas y entidades. No obstante, creemos que existen aspectos que deberían haberse abordado en la actual reforma y otros tantos sobre los que, al menos, cabe continuar la reflexión, valorando la idoneidad para cumplir los objetivos pretendidos y la compatibilidad con nuestro ordenamiento jurídico. Este es el caso, por ejemplo, de las aportaciones a fondos patrimoniales indisponibles.

Si se realiza una valoración conjunta de ambas iniciativas, es probable que una de las principales críticas que puedan hacerse estriba en el hecho de que la mayoría de las entidades de la economía social quedan descartadas automáticamente para ser beneficiarias de la fiscalidad favorable asociada al mecenazgo, como ocurre con las asociaciones que no cuentan con la declaración de utilidad pública. En algunos casos, el argumento ligado a la forma jurídica puede ser lógico, pero en otros no tanto; habiendo prescindido el legislador de verificar si se persiguen fines de interés general de forma efectiva, en función de las concretas actividades que se realizan. Así pensamos que ocurre con las empresas de inserción y con los centros especiales de empleo.

Asimismo, en cuanto a la captación alternativa de recursos para las entidades de la economía social, consideramos que debe resaltarse el amplio margen de mejora



que existe desde el punto de vista fiscal, debiendo prestarse una especial consideración a las distintas familias de la economía social por las virtudes que derivan de sus actuaciones.

Por todas estas razones, nos parece que todavía se requieren modificaciones normativas, que terminen de adecuar la tributación de este tipo de prácticas a la realidad actual y, en particular, a las necesidades de las entidades de la economía social. Ciertamente, este tipo de medidas supondrían un reconocimiento al importante papel que desempeñan estas entidades y les permitiría desvincularse en mayor medida de la financiación pública, que es insuficiente en líneas generales. Además, no debería ignorarse que unas reformas en tal sentido fomentarían la corresponsabilidad de la sociedad civil, suponiendo, en resumidas cuentas, una forma de desarrollo de las libertades individuales.

Con todo, cualquier reflexión sobre la ampliación de los beneficios fiscales en estos ámbitos debe efectuarse teniendo en cuenta el gasto público que repercute positivamente en las entidades de la economía social. Lo lógico es que exista un equilibrio entre la financiación pública y la privada, por lo que conciliar estos dos extremos será crucial para mantener y mejorar nuestro Estado del bienestar, así como para construir una sociedad más madura, comprometida y responsable.

Todo lo anterior demuestra que todavía queda un largo camino por recorrer, pero también que estamos en un momento propicio para conseguir unos resultados excelentes. Si se reflexiona pausadamente, entendemos que se logrará una legislación más acorde con nuestra realidad social, reconociendo debidamente la participación de los particulares en aquellos campos de actuación en los que se vislumbra un interés general, en el que debería entenderse incluido el fomento de la economía social.

## Bibliografía

- AA.VV.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 28ª edición, Madrid, 2017.
- AA.VV.: *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la Universidad*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- AA.VV.: *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Ministerio de Hacienda y de Función Pública, Madrid, 2022.
- Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF): *Evaluación del gasto público 2019. Estudio: Beneficios fiscales*, Madrid, 2020, pp. 251-260. Disponible en:  
<https://www.airef.es/es/estudio-1-fase-dos-spending-review-beneficios-fiscales/>
- AYALA DEL PINO, Cristina: “La Responsabilidad Social Corporativa: concepto, ámbito de aplicación, grupos de interés y objetivos”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2021, pp. 173-198.
- BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro & MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo”, *Crónica Tributaria*, nº 145, 2012, pp. 7-38.
- CALDERÓN PATIER, Carmen: “La fiscalidad del crowdfunding no financiero”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, 2019, pp. 1-32 (recurso electrónico).
- CASANELLAS CHUECOS, Montserrat: “Donación con recompensa: naturaleza jurídica y efectos tributarios para aportante y receptor”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2022, pp. 1-45 (recurso electrónico).
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio: “La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones”, *Nueva fiscalidad*, nº 4, 2022, pp. 35-77.
- CHAVES ÁVILA, Rafael & MONZÓN CAMPOS, José Luis: *La economía social en la Unión Europea*, Informe elaborado para el Comité Económico y Social Europeo, por el Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC), Bruselas, 2012.
- CORCUERA TORRES, Amable: “Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte: visión crítica”. En: *Régimen Tributario del Deporte* (dir. Pablo Chico de la Cámara & coord. Mercedes Ruiz Garijo), Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2013, pp. 311-374.

- CORRECHER MATO, Carlos Javier: *La tributación de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades*, Reus, Madrid, 2021.
- CORRECHER MATO, Carlos Javier: “Promoción fiscal del deporte e interés general: una relación insustituible”. En: *Marco legal y retos de la gestión deportiva* (coord. Antonio Millán Garrido & Eduardo Blanco Pereira), Reus, Madrid, 2022, pp. 159-186.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón: “La deducción del 15% de los gastos en envases y embalajes en que se incluye el logo de acontecimientos de excepcional interés público: el discutible criterio de la STS de 13 de julio de 2017, aplicado acriticamente en la san de 2 de noviembre de 2017”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2018, pp. 1-6 (recurso electrónico).
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio: “Estudio de las grandes donaciones”. En: *Fiscalidad del mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 165-189.
- MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo”. En: *Fiscalidad del mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 123-147.
- MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “Enfoque general”. En: *Fiscalidad del mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 17-25.
- MARTÍN DÉGANO, Isidoro: *Los convenios de colaboración empresarial*, Dykinson, Madrid, 2021.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel: “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 19, 2015, pp. 1-48 (recurso electrónico).
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “El tratamiento fiscal del Crowdfunding”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 14, 2015, pp. 1-32 (recurso electrónico).
- MILLA IBAÑEZ, Jorge Juan: “Análisis de la tributación y contabilidad de los promotores en las iniciativas de crowdfunding en España. Estudio comparativo del marco legal en China, Reino Unido, Estados Unidos y Australia”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2021, pp. 1-31 (recurso electrónico).
- PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos Manuel: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 17, 2016, pp. 1-33 (recurso electrónico).
- PEDREIRA MENÉNDEZ, José: “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”. En: *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma*, (dir. José Pedreira Menéndez), Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 139-169.

- PEDREIRA MENÉNDEZ, José: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11, 2015, pp. 1-18 (recurso electrónico).
- PÉREZ ZÚÑIGA, José María: “El donativo del emigrante: una propuesta de financiación para la España vacía”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 22, 2022, pp. 1-24 (recurso electrónico).
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo: “La economía colaborativa y presencia digital. Conflictos derivados de la sujeción a tributación de la actividad online”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 15, 2017, pp. 37-50.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio: “El apoyo fiscal al mecenazgo cultural”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 910, 2015, pp. 1-3 (recurso electrónico).
- SOTO MOYA, María del Mar: “Incentivos fiscales al micromecenas digital como fórmula de colaboración social”. En: *Fiscalidad de la colaboración social* (dir. José Pedreira Menéndez), Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2018.