

Alejandro Blázquez Lidoy*
Isabel Peñalosa Esteban**

EL RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO EN EL DERECHO COMPARADO: ALEMANIA, REINO UNIDO, FRANCIA Y ESTADOS UNIDOS

El objeto de este trabajo es hacer una breve descripción de las principales medidas del mecenazgo en algunos de los países más desarrollados. Por motivos de espacio se han elegido solo cuatro países: Estados Unidos, Alemania, Reino Unido y Francia, y dentro de los mismos se ha hecho un especial análisis del sistema americano, en tanto es el país con mayor tradición en el mecenazgo, tanto normativa como cuantitativamente.

Palabras clave: entidades no lucrativas, régimen fiscal, mecenazgo, derecho comparado.

Clasificación JEL: H24, L31.

1. El mecenazgo en Estados Unidos¹

El régimen fiscal del mecenazgo en Estados Unidos se reguló hace casi 100 años (en 1917 con la War Revenue Act) permitiéndose los incentivos al mecenazgo de las personas físicas con el objeto de conseguir mayores dona-

ciones para las Entidades no Lucrativas (en adelante ENL). Se trata de unas de las deducciones más antiguas. Desde entonces, y a pesar de que el sistema ha ido cambiando, lo que se permite es que el importe de la donación, y hasta un determinado límite, sea deducible en la base imponible del contribuyente a su tipo marginal. Es decir, una reducción en base y no una deducción en la cuota. A partir de 1935 se permitieron las deducciones para las personas jurídicas aunque con distintos límites y porcentajes. Desde entonces, podemos decir que Estados Unidos es el país que más dona tanto internamente como en ayuda internacional. Y desde el punto de vista jurídico, el régimen fiscal de las donaciones ha dado lugar a uno de los mayores desarrollos doctrinales de todo el Derecho fiscal estadounidense.

* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos.

** Doctora en Derecho. Directora Asesoría Jurídica Asociación Española de Fundaciones.

¹ Este estudio está basado en el trabajo de uno de los autores (BLÁZQUEZ LIDOY, A. «Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la Ley 49/2002?», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2012* (en prensa), y que fue el resultado de un proyecto de investigación en la Boston University, financiado por las Fundaciones Rafael del Pino y Telefónica.

En cualquier caso, la regulación del mecenazgo en Estados Unidos tiene como finalidad que los donantes puedan beneficiarse de forma íntegra de los incentivos al mecenazgo. Es la diferencia fundamental con el sistema español, en el que, al menos para las personas físicas, hay un conjunto normativo donde parece que la intención última es que solo donaciones cuantitativamente pequeñas puedan gozar de los beneficios fiscales.

Las principales características del sistema americano son las siguientes:

A) En la actualidad, se considera que los incentivos fiscales al mecenazgo tienen la naturaleza de subsidio o subvención indirecta a las ENL. Las deducciones fiscales al mecenazgo son recursos públicos que se destinan a una ENL elegida por el donante. Son transferencias de impuestos donde la Administración queda al margen de su distribución o control y se deja en manos de particulares. Cuando una persona dona 100 unidades a una ENL y tiene derecho a una deducción de 25, el contribuyente aporta 75 unidades propias y elige que otras 25, que son impuestos, vayan a parar a una determinada ENL. Esta idea de subsidio o subvención ha hecho que los fundamentos de los incentivos fiscales al mecenazgo estén sometidos a revisión en un plano estrictamente doctrinal. Así, la justificación económica del mecenazgo se basó en su primera regulación, exclusivamente, en un análisis del mecenazgo como ahorro de gastos públicos. Las donaciones a entidades no lucrativas supondrían un ahorro de costes para la Administración en tanto estas entidades prestarán servicios que en otro caso ésta debería asumir. Mediante la deducción por mecenazgo, y el coste fiscal que lleva aparejado, se compensaba ese ahorro. Ese enfoque está cuestionado en la actualidad. Los distintos análisis jurídicos se plantean hasta qué punto debe permitirse el manejo de fondos públicos por particulares, hasta qué medida las ENL cubren necesidades que deberían hacer las Administraciones Públicas o lo hacen de una manera más eficiente. En cualquier caso, políticamente el sistema de incentivos al mecenazgo no está cuestionado. Y sí está demostrado por estudios empíricos de sociólogos, economistas y de

otras disciplinas que los contribuyentes responden al beneficio fiscal (*after-tax price of giving*), de tal manera que si se incrementan las donaciones el incentivo fiscal aumenta y decrecen si éste disminuye.

B) Al igual que sucede en España, para que las donaciones realizadas por personas físicas y jurídicas den derecho al mecenazgo, el destinatario tiene que ser una entidad no lucrativa «cualificada» en el momento de la donación o una Administración Pública. En concreto, se les exige que tengan la forma jurídica de *corporation, trust, or community chest, fund or foundation*; tienen que ser ENL de Estados Unidos; deben perseguir exclusivamente uno o varios de los siguientes fines: religioso, caritativo, científico, literario, educativo, para la prevención de la crueldad en niños y animales, para el fomento nacional o internacional del deporte aficionado; se prohíbe que las rentas se destinen al beneficio privado de las personas, especialmente relacionadas con la ENL (patronos, directores, etcétera) (*private inurement*); no pueden tener como una parte sustancial de su actividad la de intentar influenciar en la normativa (*lobby*) ni participar o intervenir en ninguna campaña política (ya que la Hacienda Pública tiene que ser neutral en cuestiones políticas y no puede subvencionar las actividades políticas mediante deducciones a las donaciones). A lo anterior hay que añadir que la Administración tributaria exige que los beneficiarios de las actividades deben ser suficientemente amplios o de un clase indefinida, a no ser que los beneficiarios de clase reducida sean secundarios. Es decir, la ENL no puede operar para intereses privados salvo que sean insustanciales.

El tratamiento fiscal de las donaciones también varía en función de quién sea la ENL receptora de los fondos (*public charity* o *private foundation*). Las *private foundations* son ENL controladas por un grupo pequeño de donantes que son los que financian la entidad, mientras que el resto de entidades se denominan *public charities*. Las *private foundations* se han visto como una posible fuente de abusos y se les han impuesto una serie de condicionantes adicionales. En el caso de donaciones para el primer tipo de entidades los límites sobre la base

imponible para las personas físicas son mayores que para las segundas. Además, en el caso de donaciones en especie, la base de la deducción será el valor de mercado para las donaciones a las *public charities* mientras que normalmente para las *private foundations* (excepto los valores del mercado secundario) el valor a tomar en consideración será el del coste de adquisición.

En cualquier caso, el problema que se ha puesto de manifiesto en Estados Unidos es el poco control que se tiene sobre estas entidades. El mecenazgo se fundamenta, precisamente, en la actividad benéfica para el sistema que realizan estas entidades. Sin embargo, la falta de un control real y especial sobre las mismas hace que el sistema se pueda poner en entredicho.

C) En Estados Unidos se han planteado posibles reformas en cuanto a cuantías y límites del mecenazgo. Dichos análisis se han hecho partiendo de los efectos que pueden tener en la recaudación y en la cuantía de las donaciones una modificación de los incentivos fiscales, ya sea incrementándose o disminuyéndose. Esto, por ejemplo, se ha hecho con la propuesta Obama que pretendía, como una medida para paliar el déficit, la de restringir los beneficios fiscales al mecenazgo. En concreto, se hacen análisis desde la perspectiva de la elasticidad. Es decir, se determina cómo afectaría al volumen total de las donaciones el hecho de que se aumentaran o disminuyeran los incentivos fiscales y se analiza si esos aumentos o disminuciones tienen relación con el objeto de la reforma.

D) En Estados Unidos el mecenazgo se fundamenta en las donaciones de las personas físicas. De hecho, en los últimos 50 años, tres cuartas partes de las donaciones son realizadas por personas físicas. En el IRPF de EE UU, las personas físicas van a determinar su base imponible mediante la deducción de los ingresos de aquellos gastos que sean deducibles. Y, además, pueden elegir entre deducirse la *standard deduction*, que es una deducción a tanto alzado y que alcanza a varios conceptos que no necesitan justificación, o bien las *itemized deduction*, que son ciertos tipos de deducción cuya aplicación se hace de manera individual en función de los gastos que efectivamente justifique. Dentro de las *standard*

deduction (para 2011 la deducción estándar era de 5.800 dólares para solteros) se encuentran conceptos como donaciones, intereses de las hipotecas, tributos locales y gastos médicos que excedan de una cuantía. Por tanto, si se opta por acogerse a la deducción estándar, no podrán aplicarse la reducción por mecenazgo ya que está incluida en la base general. Con el sistema de *itemized deduction* podrá identificarse las deducciones de forma individualizada y deducir las cantidades efectivamente satisfechas.

E) En Estados Unidos el sistema de los incentivos fiscales al mecenazgo para personas físicas (como una *itemized deduction*) se ha regulado mediante una reducción en la base imponible, operando al tipo marginal del contribuyente. Esto supone que quienes estén en un tramo superior de la base tendrán mayores beneficios fiscales, pero también que se exige de tributación totalmente por la renta ganada que se dona. El fundamento de esta medida radica en la idea de que beneficiar a los contribuyentes de rentas altas incrementará las donaciones a las ENL, que es el efecto final buscado. Es decir, la atención se centra en los donantes de rentas altas que son quienes responden a los beneficios fiscales. Por tanto, frente a otros criterios, ha prevalecido la idea de que con la deducción se incentiva la respuesta de los que más donan (aquellos con rentas altas) buscándose la eficiencia de la medida sobre otras consideraciones de justicia.

Con relación a los límites sobre los que se aplica la deducción, el sistema americano distingue si la donataria es una *public charity*, en cuyo caso el donante persona física puede deducirse hasta el límite del 50 por 100 de su base imponible (o el 30 por 100 para las donaciones en especie que sean ganancias de capital), o si el destinatario es una *private foundation* en cuyo caso los límites se reducen, respectivamente, hasta el 30 y el 20 por 100. En casos excepcionales se ha permitido en Estados Unidos incluso deducir el 100 por 100 de lo donado (como en el desastre del huracán Katrina). La justificación de imponer límites a la base imponible tiene dos razones. Por un lado, si se consideran las deducciones por mecenazgo como una transferencia de fondos del Estado a una ENL, el límite puede servir como una restricción a la cantidad de

fondos públicos que se puede adjudicar de manera directa por los contribuyentes. La segunda razón es que se entienda que los donativos no pueden hacer que una persona no pague impuestos (tributación mínima), debiendo pagar al menos una determinada cantidad.

En el caso de que operen límites, las partidas pendientes se pueden compensar durante los cinco siguientes ejercicios, y se hace con anterioridad a la compensación de resultados de ejercicios anteriores.

El sistema de deducción, que opera sobre tipos marginales, unido al hecho de que los límites son muy amplios y se pueden llevar a futuro si no se ha podido aplicar la donación supone una concepción del mecenazgo tendente a incentivarlo de manera efectiva. Puede compararse esa situación con la española para el caso de las personas físicas. La deducción se limita al 25 por 100 de lo donado, lo que supone para las rentas altas que no se elimina la imposición (si dona 1.000, con un tipo marginal de 46,90 por 100, el beneficio se limita al 25 por 100, pero se tributa por la diferencia entre el 25 y el 46,90 por 100). Pero, sobre todo, el límite del 10 por 100 sobre la base liquidable unida al hecho de que el exceso no se puede compensar en años posteriores, implica una concepción del mecenazgo de mínimos, en tanto que no permite beneficiar más que una cantidad poco significativa y que opera, además, sobre la base liquidable. Es decir, la obligación de contribuir al Estado se sobrepone a cualquier otro interés de una manera que no deja lugar a dudas. Van a quedar fuera del mecenazgo las donaciones significativas, aquellas que representan un mayor compromiso.

F) Las personas jurídicas también pueden beneficiarse de los incentivos fiscales al mecenazgo. El mecenazgo se ha diseñado como una deducción en la base imponible. No se considera como gasto correlacionado con los ingresos (sección 162) sino como un gasto calificado como donación (sección 170). El límite anual sobre la base imponible para aplicar la deducción por mecenazgo es del 10 por 100. En el caso de que la cantidad donada supere dicha cantidad, estas donaciones serán deducibles en los cinco ejercicios siguientes, con el mismo límite global del 10 por 100, debiéndose practicar la deducción por orden de

ejercicios. Sí es necesario reseñar que en la actualidad se está planteando en Estados Unidos si el sistema no debería cambiarse, en tanto se entiende que cualquier donación realizada por una entidad mercantil debe tener como finalidad última incrementar el valor de la empresa para los accionistas, ya que en otro caso sería ilícita (Responsabilidad Social Corporativa). Desde esa perspectiva, todas las donaciones serían deducibles como un gasto ordinario o correlacionado sin que existiera ningún límite. Es decir, eliminar los incentivos a las donaciones por considerar que cualquier gasto de una entidad está destinada a la optimización del resultado a largo plazo.

En cualquier caso, el tratamiento del régimen del mecenazgo de las personas jurídicas en Estados Unidos es parecido al español. Es más, quizás sea más beneficioso el actual sistema de nuestro país. En Estados Unidos la finalidad de la deducción en la base es que las donaciones no tributen, mientras que en España, al ser el tipo de la deducción en la cuota (35 por 100) mayor que el tipo de gravamen en la base (30 por 100) no solo la donación no tributa sino que, además, obtiene una renta positiva adicional por la diferencia entre el tipo de gravamen y la deducción en la cuota (una diferencia del 5 por 100 para las grandes empresas).

G) En España las ENL acogidas a la Ley 49/2002 lo hacen mediante un sistema de comunicación en el que, de forma unilateral, afirman que son entidades privilegiadas, pero donde la Administración, *a posteriori*, puede determinar que no cumplían con los requisitos normativos. Esta situación deja a los donantes en una posición difícilmente sostenible, pues la Administración puede exigir, con intereses, las cantidades indebidamente deducidas a los donantes. En Estados Unidos el diseño se ha hecho protegiendo los intereses del donante. Si la ENL se ha calificado como privilegiada por parte de la Administración, las donaciones que se realicen hasta que se publique la revocación serán deducibles en todo caso. La publicidad de las ENL privilegiadas es lo que determinará la actuación diligente del contribuyente. Si han donado a una ENL que no estaba en la lista publicada por el Servicio de Rentas Internas (IRS), la responsabilidad será del

donante, pero si en el momento de la donación la ENL estaba calificada como privilegiada, dará derecho al mecenazgo. El sistema español no parece sostenible en este punto. Si el donante no ha participado ni conocía que la ENL no cumplía con los requisitos para estar acogida a la Ley 49/2002, no puede responder de la pérdida fiscal que supone que la donación no sea deducible. Es necesario dar una respuesta legislativa en este punto. Las soluciones son varias, pero el efecto final debe ser, a mi juicio, que la deducción indebidamente realizada por el contribuyente debe ser soportada por la ENL incumplidora.

H) En Estados Unidos solo se permiten las deducciones fiscales del mecenazgo para contribuciones a entidades no lucrativas de Estados Unidos. No se permite aplicar la normativa del mecenazgo en el caso de que las donaciones se realicen directamente a una ENL no residente. El origen de esta norma data de 1938 y su justificación inicial era que la deducción por mecenazgo tenía como finalidad compensar el ahorro de recursos por parte de la Hacienda, ya que la ENL realizaba las tareas que en otro caso tendría que haber hecho la Administración. Si la donación se realizaba a una ENL extranjera no se producía esa compensación de pérdida de recursos fiscales a cambio de servicios. Sin embargo, y para las personas físicas, sí pueden gozar del mecenazgo las donaciones realizadas a una ENL de EE UU cuyo destino sea para actividades en el extranjero, aunque la condición que se establece es que la ENL de Estados Unidos sea el donatario real y no un mero intermediario que actúa en nombre de un tercero no residente. En el caso de las personas jurídicas (excepto para la forma jurídica *corporation*) la solución es distinta, ya que se exige que el destino efectivo de los fondos sea dentro de Estados Unidos.

En cualquier caso, lo que se está planteando conceptualmente es si existe o no fundamento para negar la deducción por donaciones cuando el destinatario es una ENL foránea o incluso cuando una ENL de EE UU emplea sus recursos en el extranjero, teniendo en consideración que el beneficio fiscal se aplica cuando las personas físicas donan a una ENL que realiza sus actividades no

lucrativas fuera de Estados Unidos. No obstante, se reconoce que un régimen incentivado a ENL no residentes puede ocasionar abusos, en tanto la Administración tributaria no puede investigar y comprobar a las entidades no lucrativas extranjeras.

I) En Estados Unidos se permite el mecenazgo cuando existen operaciones híbridas, ya que se entiende que no sería adecuado con la finalidad de los incentivos fiscales al mecenazgo denegar una deducción cuando en una operación con contraprestación el beneficio es mucho menor que el pago realizado a la ENL. En este supuesto el negocio debe tener un «carácter dual» de pago y donación. Por tanto, en los negocios mixtos parte de la operación puede calificarse como donación (y gozar de los derechos del mecenazgo) y parte como operación sinagmática. Lo que se valora es si el precio recibido o pagado por la ENL a cambio del bien o servicio es proporcional a la cantidad entregada (*quid pro quo contribution*). Así, por ejemplo, si en una cena benéfica un contribuyente paga 100 cuando el valor de la cena es 20, se considera que ha habido una donación por 80. De la misma manera, si un bien que vale 100, se vende por 20 a una ENL, se entiende que hay donación por 80. La aplicación de este desdoblamiento exige una serie de requisitos. En concreto, si se reclama la existencia de una donación en parte del precio pagado, la carga de la prueba recae en quien solicita el beneficio fiscal. A estos efectos, el donante deberá demostrar qué parte del precio representa un exceso sobre lo recibido a cambio, para lo cual será necesario probar que excede del valor de mercado de la contraprestación. Solo aquella parte que supere el valor de mercado puede ser considerada una donación. Además, la ENL privilegiada debería realizar procedimientos tendentes a demostrar que se ha pedido una donación relacionada con dicho evento y determinar qué cuantía se ha solicitado. En este sentido, de forma previa debería estar determinado cuál es el precio real del evento o del derecho y cuál es la parte que corresponde a la donación y, además, deberían recogerse dichas realidades en los justificantes o facturas que se faciliten a los solicitantes. En cualquier caso, la división de la operación en dos partes

puede originar cierto tipo de fraudes cuando el participante es una persona física y donde lo que se cuestiona es la posibilidad de cambiar consumo personal —no deducible— por donación —sí deducible—.

J) En Estados Unidos se ha regulado el tratamiento del reconocimiento del donante cuando se hacen donaciones y hasta qué punto se considera que hay un mero reconocimiento (y por tanto no tiene valor sustancial y se asimila a una donación) y cuándo se supera ese reconocimiento y la operación pasa a ser considerada publicidad (al menos parcialmente). En el ámbito de la tributación de las ENL se determina la posibilidad de repartir las cuantías, de tal manera que si parte de la aportación se considera como un *qualified sponsorship payment* se tratará como una renta exenta de tributación, mientras que la otra parte tributará. Es decir, la parte que se satisfaga como mero reconocimiento no se computará como ingreso y sí lo hará la que se pueda calificar como publicidad. La ENL deberá mostrar de manera razonable que el pago excede de esa cantidad «del valor de mercado del beneficio sustancial obtenido». Tributariamente el problema ha pasado a ser una cuestión de valoración, donde el mero reconocimiento no es ingreso por no tener un valor sustancial, pero el resto de actividades sí, y es necesario medirlas, lo que será complejo.

K) En Estados Unidos un porcentaje significativo de las donaciones realizadas son en especie. Esto es especialmente relevante en el caso de las sociedades mercantiles, donde alcanzan hasta un tercio de las donaciones realizadas. El tratamiento tributario de este tipo de donaciones consta, tanto para las personas físicas como para entidades mercantiles, de dos partes. Por un lado, la base de la deducción. La regla general es que la base de la deducción no es el valor de adquisición o contable de los bienes o derechos, sino el valor de mercado de los bienes (en el caso de que el destinatario sea *public charities*). En el caso de los empresarios que donan existencias, la base de la deducción se limita al coste de producción o valor de adquisición (aunque para ciertas existencias la norma americana permite deducir por encima del valor de coste). Por otro lado,

cuando se produce una entrega sin contraprestación de un bien se pone de manifiesto un beneficio determinado por la diferencia entre el valor de adquisición y el que hubiera correspondido si el contribuyente hubiera enajenado el bien por su valor de mercado. En este caso, esa renta no tributa para el contribuyente. Es decir, si una persona tiene un bien que adquirió por 100 y su valor de mercado actual es de 250, en el caso de que lo done a una ENL, su reducción de la base imponible será de 250, pero sin tener que tributar por la diferencia entre 250 (valor de mercado) y 100.

El tratamiento de las donaciones en especie (tomar como base de la deducción el valor de mercado y que no tribute el beneficio por la diferencia) se ha considerado por la doctrina como muy generoso y se ha justificado en la necesidad de incentivar el mecenazgo. El beneficio aparece cuando se compara la situación en que se encontraría un donante si primero vendiera el bien a un tercero y luego donara el dinero. En dicho caso tendría que tributar por la ganancia de patrimonio, lo que no hace en el caso de que done directamente el bien.

Sin embargo, también el tratamiento ha sido objeto de crítica y es visto como un posible nicho de fraude fiscal. Uno de los problemas que aparecen en el caso de las donaciones en especie es el de la valoración de mercado, en tanto es compleja y los donantes tienden a sobrevalorar los bienes y derechos con el objeto de obtener mayores deducciones. La situación es tan relevante que la Administración tributaria hace públicos en cada ejercicio los llamados *dirty dozen tax scams* (la docena sucia de fraudes fiscales) y dentro de los mismos se incluye, de forma recurrente, una referencia a las donaciones y la sobrevaloración. Cuando se sobrevalora un bien a los efectos del mecenazgo el sistema se puede pervertir. El objetivo del mecenazgo es que el donante se beneficie fiscalmente, a costa de la Hacienda Pública, pero exige que la ENL obtenga un beneficio que sea proporcionado a la pérdida del erario y al incentivo del contribuyente. De esta manera la pérdida de recaudación se transmite a la ENL que a su vez retornará los beneficios obtenidos al sistema. Pero cuando se produce una sobrevaloración,

se beneficia al contribuyente, perjudicando los intereses de la Hacienda y de la propia ENL. Se ha señalado que si la sobrevaloración es elevada puede ser incluso mayor la pérdida recaudatoria que el beneficio que la ENL haya obtenido como consecuencia de la donación. Por otro lado, este régimen también puede incentivar a que las donaciones se hagan con la estricta finalidad de buscar un beneficio fiscal y no con intención de realizar un verdadero mecenazgo. De hecho, a los efectos de valorar las donaciones por su valor de mercado, es indiferente cuál es el uso efectivo que se le va a dar al bien donado, de tal manera que la ENL privilegiada puede transferir el mismo para obtener recursos, emplearlo en su propia actividad o no hacer nada con él. Es incluso posible que los bienes donados no sean de ayuda real para los beneficiarios y sean complicados de vender. Por último, las donaciones en especie, especialmente si los bienes están apreciados, se ven como una forma de diversificar las inversiones. Si un contribuyente tiene bienes y efectivo para donar, y dona los bienes sobrevalorados, teniendo en consideración que la deducción es un ahorro en dinero en efectivo que en otro caso tendría que pagar, lo que está consiguiendo mediante la deducción fiscal es mayor efectivo para poder reestructurar su patrimonio. Esta idea es importante en tanto permite a los donantes cambiar recursos monetarios actuales por bienes en especie.

En España, la base de la deducción de bienes en especie es algo que debería estar sometido también a revisión. En el IRPF, la norma remite al valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio [art. 18.1(b)]. Pero se trata de una normativa donde el criterio de valoración no es homogéneo y donde las opciones de su articulado radican en razones de practicabilidad administrativa y no de justicia o capacidad económica (como ocurre con las acciones no cotizadas o con los inmuebles). El impuesto sobre el patrimonio es un impuesto donde el valor de mercado opera con carácter residual y se han establecido, en general, criterios de valoración objetivos con el ánimo de buscar una automaticidad en las valoraciones que eviten conflictos entre Administración y contribuyentes. Pero esta justifi-

cación carece de sentido, por injusta y arbitraria, cuando se trasladan tales reglas de valoración al mecenazgo.

L) En Estados Unidos, quien debe acreditar el valor de mercado es el donante que se quiere aplicar el beneficio fiscal y, en su caso, quien debe afrontar las consecuencias de una incorrecta valoración. Además, se ha establecido el deber de tasar los bienes cuando su importe sea superior a 5.000 dólares, con el objeto de evitar fraudes, existiendo deberes de información con relación a esas tasaciones. La norma americana exige que se informe del resultado de la tasación y la descripción de los bienes debe acompañarse a la declaración, y si el importe es superior a 500.000 dólares se debe incorporar la tasación a la declaración. Exigir una tasación por una donación implica un doble coste que debe soportar el donante: el de la donación y el de la tasación. A esto hay que añadir que la tasación no tiene efectos vinculantes para la inspección.

Por otro lado, para evitar abusos y fraudes en las valoraciones, entre las medidas que se han implementado con este fin está la de establecer un tipo infractor específico derivado de la falta de ingreso por donaciones sobrevaloradas; y, además, se sanciona de forma independiente, y no como un supuesto de responsabilidad tributaria, la participación de un tasador en la comisión de una infracción. El tasador tiene un papel decisivo en el caso de donaciones de bienes de valor significativo, y resulta necesario establecer cortapisas especiales a los efectos de que el tasador de parte tenga interés en valorar de forma adecuada, y el sistema de infracciones personales supone avanzar en dicho sentido, a diferencia de la responsabilidad tributaria.

M) En Estados Unidos cuando se donan partes de bienes se ha establecido una serie de obligaciones con el objeto de que el donatario pueda disponer del bien y, de esta manera, aplicarlo a sus fines fundacionales. Cuando el donante transmite no la propiedad completa, sino un *interés* en dicha propiedad quedándose otra parte, esa donación puede no ser deducible. En principio, no se tiene derecho a la deducción por mecenazgo cuando el donante retiene derechos con relación a los ingresos de la propiedad, o derechos de uso, u otro tipo de derechos. Así, con carácter general, no cabe la deducción cuando el donante

se reserva el derecho a usar, poseer, o disfrutar la propiedad. Cuestión distinta es cuando lo que se dona es una parte de la propiedad en su conjunto. Es decir, no se dona un derecho específico sobre una propiedad, sino un porcentaje sobre el total de la propiedad, sobre todos y cada uno de los derechos que constituyen la misma. En dicho caso sí se permite el mecenazgo pero con la condición de que al final el 100 por 100 de la propiedad sea de la ENL (*fractional contribution*) en un plazo determinado. Esta opción, que ha sido utilizada fundamentalmente con relación a obras de arte de valor elevado, tiene una serie de requisitos y condiciones para la aplicación de la deducción. Entre otros requisitos, la ENL tiene que tener la posesión y el control del bien donado el tiempo correspondiente a su tanto por ciento de propiedad y destinar su uso a las actividades exentas de la ENL.

N) En Estados Unidos la prestación de servicios gratuitos no da derecho al mecenazgo. O mejor dicho, no da derecho a que éstos se valoren por mercado, porque sí son deducibles los gastos incurridos por los contribuyentes que se hagan en beneficio de la ENL. Esto es especialmente significativo en el caso de los voluntarios, donde se les permite deducir los gastos efectivamente pagados (viajes, comida, uniformes, etcétera) para poder realizar sus actividades con la ENL. Pero sucede lo mismo para las empresas, donde los gastos realizados para dar servicios a las ENL también se consideran «mecenazgo». Es decir, si un voluntario tiene que gastar dinero propio, que limita de su consumo personal, para dedicarlo de forma efectiva a una ENL privilegiada, el gasto tiene que considerarse como una donación, porque son gastos realizados de forma personal pero por cuenta de terceros. El elemento clave estará en controlar el fraude y los abusos, poner los límites y en este caso la ENL debe tener un papel determinante ya que en principio la ENL no tiene un interés contrapuesto en limitar la aportación de los voluntarios.

O) Para poder acceder a la deducción por mecenazgo en el caso de donaciones en dinero es necesario que el donante guarde como justificante de dicha transferencia un resguardo bancario o bien una comunicación por escrito del donante donde conste: nombre del donatario, fecha de la

donación y cuantía de la contribución. El justificante debe tenerlo el donatario, antes de la fecha de presentación de su declaración de la renta. La documentación se configura como un requisito de la deducción y la falta del mismo da lugar a la no deducción y a la posible imposición de sanciones.

En Estados Unidos el deber de emitir certificados por las entidades no lucrativas cuando se reciben donaciones en dinero se ha limitado para aportaciones superiores a 250 dólares, bastando por cantidades inferiores que el contribuyente guarde un resguardo del pago. Si la donación es de 250 dólares o superior, tomada de forma individual, no bastará con el resguardo bancario, y será necesaria la emisión de un certificado por parte de la ENL, constituyéndose como un requisito de la deducibilidad. La declaración por donaciones superiores o iguales a 250 dólares debe contener la cantidad donada en dinero y la descripción (pero no el valor) de los bienes. Es decir, la ENL no determina en su certificado el valor de los bienes donados por un tercero, pero sí los identifica. Además, el certificado debe determinar si la ENL ha entregado algún bien o servicio a cambio (y en su caso del valor del mismo) como contrapartida de la donación realizada (*quid pro quo*).

2. El régimen fiscal del mecenazgo en Europa: los casos de Francia, Alemania y Reino Unido

En prácticamente todos los países europeos existe algún tipo de tratamiento fiscal diferenciado para las ENL consideradas como de *utilidad pública*, al igual que en la mayoría de ellos están previstas deducciones fiscales para las donaciones que tengan como finalidad la financiación de entidades que persigan fines de interés general².

² Una síntesis comparada del tratamiento fiscal y de las deducciones fiscales previstas para las donaciones a fundaciones o entidades de utilidad pública puede encontrarse en la guía elaborada por el Centro Europeo de Fundaciones, *Comparative Highlights of Foundations Laws. The Operating Environment for Foundations in Europe*, 2011. Asimismo puede consultarse un informe por cada uno de los países europeos en la documentación correspondiente a la reunión anual de la European Association of Tax Law Professors que tuvo lugar en Rotterdam en mayo-junio de 2012: <http://www.eatlp.org/index.php/documents/rotterdam-2012>.

En casi todas los países, uno de los principales problemas estriba en determinar qué ha de entenderse por «utilidad pública o interés general» y qué tipo de entidades han de considerarse como susceptibles de obtener un trato fiscal privilegiado, problema que se acentúa si tratamos de hacer un análisis comparado o establecer algún tipo de equivalencia entre los distintos sistemas. Los procedimientos de obtención del reconocimiento como entidad calificada que permiten a entidades y donantes aplicar un determinado tratamiento fiscal varían también sustancialmente de un país a otro, si bien pueden trazarse dos grandes grupos: el de los países en los que es necesaria una solicitud de la entidad a la Administración fiscal o algún tipo de reconocimiento administrativo por parte de las autoridades fiscales y el de los países en los que la aplicación es más o menos automática en función del tipo o naturaleza jurídica de la entidad. El grupo mayoritario es el primero, pues a excepción de Bélgica, República Checa, Finlandia, Francia, Luxemburgo o Eslovenia, en los que, por ejemplo, la adopción de la forma fundación supone el reconocimiento de un trato fiscal diferenciado, en los restantes países se requiere algún tipo de verificación por parte de las autoridades fiscales. Solo en Rumanía no está previsto ningún tipo de trato fiscal diferenciado para las entidades sin fin de lucro.

Si se analizan los elementos esenciales del régimen jurídico, principalmente en lo que se refiere a la rendición de cuentas y al sistema de supervisión administrativa de las entidades de utilidad pública de Estados Unidos, Francia, Alemania y Reino Unido, particularmente de las fundaciones o entidades de similar naturaleza (Alli Utrillas, 2012), puede concluirse que, cuanto mayor es el control administrativo, inicial o posterior, del ejercicio del derecho de fundación, menor es el control fiscal. En sentido contrario, a mayor flexibilización o menor control teórico o *de facto* por parte de las autoridades públicas, mayor descanso de la supervisión en las autoridades fiscales. Si el modelo de Estados Unidos está muy basado en las obligaciones de transparencia en el ámbito fiscal, en el otro extremo Francia, con un sistema de supervisión administrativa más rígido y un procedimiento de obtención de

la declaración de utilidad pública en el caso de las fundaciones más proceloso, con intervención del Consejo de Estado y la supervisión del Ministerio del Interior, cuenta con un sistema de intervención de la autoridad fiscal relativamente importante. Un modelo intermedio, el de la Charity Commission, se fundamenta en un control inicial, en cuanto a la constitución y registro de las *charities*, mucho más laxo, pero con facultades reguladoras importantes en el funcionamiento de la fundación, aunque ha potenciado recientemente las funciones de asesoramiento y apoyo. En definitiva, cuanto más formal es el concepto de fundación o entidad sin ánimo de lucro y más acotado está por la legislación civil, mayor automatismo se produce en la aplicación del régimen fiscal privilegiado, reduciéndose la facultad de la autoridad fiscal para determinar si concurren los requisitos que definen a estas entidades como entidades sin fin de lucro que justifican la aplicación de un régimen fiscal especial. Por el contrario, aquellos países en los que predomina el concepto material y no formal de fundación, mayores exigencias, como resulta lógico, se imponen desde el ámbito fiscal, distinguiéndose a estos efectos los países dotados de sistema de Código Civil de aquellos que no lo están.

El tratamiento fiscal de las donaciones para fines de interés general, tanto de personas físicas como de corporaciones, varía de un país a otro. En algunos se reconoce para ambos tipos de donantes y para todo tipo de donaciones con carácter general, mientras que en otros solo está prevista la deducción para las personas jurídicas y, en muchos de ellos, las deducciones son solo aplicables si se cumplen una serie de requisitos, como pueden ser el tipo de actividad al que se destina la ayuda o la naturaleza de lo donado. En la mayoría de los países las donaciones dan lugar a una desgravación o reducción de la base imponible sujeta al correspondiente impuesto, mientras que en algunos se aplican porcentajes sobre las cantidades donadas que son deducibles en la cuota del impuesto correspondiente a cada uno de los contribuyentes. En la mayoría de los países las deducciones están sujetas a algún tipo de límite principalmente determinado en relación con la base imponible del contribuyente o con los

beneficios obtenidos en el ejercicio, si bien en algunos casos se permite aplicar en los ejercicios sucesivos e incluso anteriores las deducciones que no hayan sido efectivas en el ejercicio en que se realizaron.

Algunos de los sistemas fiscales de mecenazgo europeos presentan particularidades que pueden resultar relevantes en una perspectiva comparada, tanto respecto del tratamiento de las entidades sin fin de lucro como de sus donantes, si bien queremos destacar aquí los casos de Francia, Alemania y Reino Unido.

Francia

Desde la perspectiva española uno de los sistemas al que siempre se mira es al francés, por diversas razones. En primer lugar porque la reforma que tuvo lugar en el año 2003 a través de la *Loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations*, representó un claro impulso a las donaciones, que experimentaron un notable incremento, tal y como han puesto de relieve diversas estadísticas, si bien no tanto en el número de donantes como en el importe de las mismas (*Barometre France Generosité-CerPhi, Juin 2012*). Pero además porque la norma pretendió, en palabras del presidente de la República, establecer «una nueva regla de juego» e implicar en la vida cultural a todos los actores de la sociedad civil, «particulares, asociaciones, fundaciones, empresas», en un país en el que la iniciativa pública siempre ha estado muy presente y el peso del sector público en la financiación de actividades de interés general ha sido, y continúa siendo, relevante. Esta reforma no solo afectó al régimen de incentivos al mecenazgo modificando algunas disposiciones del *Code Général des Impôts* y de la *Loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat*, sino que introdujo otras modificaciones del régimen fiscal de las fundaciones reconocidas de utilidad pública.

En Francia, las deducciones por donaciones están previstas tanto para personas físicas como jurídicas. Conforme al artículo 200 del *Code Général des Impôts* (CDI), las primeras pueden aplicar una deducción equivalente al 66 por 100 del valor de lo donado, porcentaje

que puede elevarse al 75 por 100 en el caso de las donaciones realizadas a entidades sin fin de lucro que realicen ciertas actividades sociales de carácter asistencial, como alojamiento a personas sin recursos o comedores sociales. El límite de la deducción se fija en el 20 por 100 de la base imponible del donante, pero en caso de superarse, las cantidades no deducidas podrán aplicarse en los cinco ejercicios siguientes. Cabe la deducción tanto de las donaciones dinerarias como en especie o de derechos, incluido el derecho de reembolso por los pagos de bienes o servicios realizados por cuenta de la entidad sin fin de lucro, incluida la condonación de la deuda. En el caso de los trabajadores de una empresa es igualmente deducible la donación que realicen a la fundación de dicha empresa o del grupo, teniendo en cuenta que estas fundaciones no tienen la calificación de entidades de utilidad pública. Además, ha de tenerse en cuenta que el 75 por 100 del valor de las donaciones dinerarias y de algunos títulos valores será deducible en el denominado Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna, de acuerdo con la *Loi n° 2007-1223, du 21 août en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat*, con un límite de 50.000 euros, y siempre y cuando el contribuyente, claro está, esté sujeto a dicho tributo.

Para las personas jurídicas que realizan donaciones a ENL —*mécénat d'entreprise*— se aplica una deducción en la cuota de su impuesto que varía dependiendo del régimen de tributación de cada entidad. De acuerdo con el artículo 238 bis, del CDI, la deducción es del 60 por 100 del valor de lo donado con un límite del 0,5 por 100 de la cifra de negocios (repárese en que no se emplea como límite el beneficio sino los ingresos). En caso de exceso, o en caso de que el resultado del ejercicio fuera nulo o negativo, la empresa tendrá la posibilidad de aplicar las deducciones que correspondieran en los cinco ejercicios siguientes. Las donaciones que pueden dar lugar a deducción pueden ser dinerarias o en especie. Entre estas últimas son admitidas diversas formas, tales como la donación de bienes muebles e inmuebles o de tecnología, pero también el denominado *mécénat des compétences* que consiste en la puesta a disposición de los empleados

de una empresa, que voluntariamente quieren emplear tiempo de trabajo en beneficio de una entidad sin fin de lucro. Esta transferencia gratuita de competencias puede hacerse a través de la puesta a disposición del personal o de una prestación de servicio gratuita. En cuanto a la valoración del mecenazgo empresarial en especie debe tenerse en cuenta lo siguiente: *i)* si se trata de un bien nuevo, la valoración debe realizarse a precio de mercado de acuerdo con lo que figure en la factura de compra o del coste de reposición del bien o servicio, conforme a una factura pro forma certificada por un experto contable o auditor de cuentas; *ii)* si no se trata de un bien nuevo, la valoración será la de su valor neto contable, certificado por su experto contable o auditor de cuentas; *iii)* en el caso de las donaciones de servicios la valoración será la del coste de la prestación ofrecida, criterio que se aplica también para la puesta a disposición de la entidad sin fin de lucro del personal de la empresa, en cuyo caso el coste equivaldrá a la remuneración del trabajador más las cargas sociales.

En cuanto a las entidades consideradas elegibles y que generan derecho a deducción a sus donantes, personas físicas o jurídicas, se encuentran no solo las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, sino entre otras: las fundaciones de empresa respecto de los trabajadores de la empresa fundadora o empresas del grupo que realicen donaciones; las fundaciones universitarias; los fondos de dotación; los organismos públicos o privados cuya gestión sea no lucrativa y que tengan como actividad principal la representación de obras dramáticas, líricas, musicales, coreográficas, cinematográficas, o la organización de exposiciones de arte contemporáneo; los organismos de interés general de carácter filantrópico, educativo, científico, social, humanitario, deportivo, cultural, o cuyo objeto sea la puesta en valor del patrimonio artístico, principalmente a través de suscripciones dirigidas a financiar la adquisición de objetos u obras de arte destinadas a las colecciones de los museos de Francia abiertos al público, entre otros fines; o los establecimientos de enseñanza superior o enseñanza artística públicos o privados de interés general si ánimo de lucro.

Alemania

En este país, la regulación fiscal de las de las entidades consideradas como no lucrativas, aunque no exista una definición como tal, y de los incentivos fiscales a los donantes, se encuentra dispersa en cada una de las normas referidas a los distintos impuestos: impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, tributación local, o impuesto sobre sucesiones y donaciones, entre otros. Sin embargo, estas normas no contienen una definición de lo que ha de considerarse como actividad no lucrativa o benéfica, que ha de recibir por tanto, de acuerdo a esas normas, un diferente trato fiscal, ni de lo que ha de considerarse como entidad fiscalmente privilegiada a efectos de dichas actividades, sino que es necesario acudir a su Código Tributario —*Abgabenordnung*— y a sus artículos 51 a 68. Así, mientras el Código Tributario establece los prerequisites que han de cumplirse para la aplicación de un trato fiscal privilegiado, los concretos beneficios fiscales se regulan en cada una de las normas correspondientes a los distintos impuestos. El artículo 51 del Código Tributario se refiere a las corporaciones, entendidas en sentido amplio, e incluye por tanto entre las entidades consideradas como susceptibles de contribuir a los fines de interés general, entendidos en un sentido también amplio, a sociedades de responsabilidad limitada, personas jurídicas de Derecho privado, como asociaciones y fundaciones, y personas jurídicas de Derecho público que lleven a cabo actividades económicas. En los artículos siguientes del Código se señala en qué casos y bajo qué condiciones ha de entenderse que las corporaciones persiguen fines de utilidad pública, fines que se enumeran en el artículo 52, que fue actualizado en 2007 por la *Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements*. Seguidamente señala en qué casos persiguen fines benéficos (artículo 53) y en qué supuestos ha de entenderse que persiguen fines religiosos (artículo 54). Además, a modo de cláusula anti abuso, el artículo 55 contiene una serie de disposiciones que tratan de asegurar que solo la promoción «altruista» de los fines de interés general se encuentra fiscalmente privilegiada, lo que se concreta en: *i)* los

finances de interés general se realizan de una forma «directa», si bien se entiende que el otorgamiento de ayudas a otras entidades es una forma de realización directa siempre que exista alguna vinculación legal o formalizada de algún modo entre ambas; *ii*) la entidad ha de perseguir «exclusivamente» fines de utilidad pública o interés general, lo que no es incompatible con el desarrollo de actividades económicas, si se entienden comprendidas en la realización de dichos fines; *iii*) los fines han de realizarse de forma altruista, siendo este el requisito más discutido, en tanto se considera o no compatible con la realización de actividades económicas, si bien se entiende que el requisito de exclusividad debe garantizar que solo se realizan en cumplimiento de fines altruistas; *iv*) las rentas que se obtengan han de destinarse al cumplimiento de las actividades fiscalmente privilegiadas, si bien la entidad puede incrementar sus reservas con un límite de un tercio de las rentas anuales de su patrimonio. Aunque no existe una regla concreta, la reinversión de las rentas obtenidas debe realizarse durante el siguiente ejercicio fiscal, si bien existen numerosas excepciones. En el caso de las fundaciones de nueva creación, por ejemplo, pueden incrementar su dotación durante los tres primeros años. Incluso para estas entidades puede dedicarse un tercio de las rentas anuales a atender determinados gastos del fundador o de sus familiares, sin perder el trato fiscal privilegiado.

Las donaciones, tanto dinerarias como de bienes u otros productos de naturaleza económica, destinadas a la financiación de actividades fiscalmente privilegiadas en el sentido antes referido, conforme a los artículos 52 a 54, del Código Tributario, son deducibles para personas físicas o jurídicas en la base imponible de sus respectivos impuestos, salvo los derechos de uso y ciertos bienes. Tras la reforma que tuvo lugar en el año 2007, tanto para personas físicas como jurídicas se fijó el límite de las deducciones en el 20 por 100 de sus bases imponibles, salvo en el caso de empresas o empresarios en los que puede aplicarse alternativamente el límite del 0,4 por 100 del importe de su cifra de negocios. Adicionalmente, las donaciones realizadas por personas físicas destinadas

al incremento de la dotación de una fundación, pueden deducir hasta 1.000.000 de euros, en el ejercicio en el que se haya realizado la donación y en los nueve años siguientes. Resulta de interés destacar que, en el caso alemán, si bien la entidad sin fin de lucro debe emitir un justificante de donativo para que el donante pueda aplicar la correspondiente deducción fiscal, dicho justificante no es necesario para el caso de los donativos inferiores a 200 euros, siendo suficiente el justificante de haber hecho el ingreso o transferencia.

Reino Unido

Conforme a los datos del informe de 2012 de *UK Giving*³ la proporción de adultos que realizaron una donación a alguna *charity* en el Reino Unido alcanzó el 54 por 100 en el período 2007-2008, siendo el importe total donado en el período 2011-2012 de 9.000 millones de libras, lo que representó no obstante un ligero descenso respecto del período anterior, y la suma más baja desde que se empezó a realizar esta encuesta en los años 2004-2005. Estas cifras, significativamente superiores a las de otros países europeos, hacen que siempre se analice el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo en el Reino Unido con particular interés. Pero además este sistema resulta de interés por los mecanismos de deducción que están previstos, particularmente, para las personas físicas.

Al referirnos a la regulación de las entidades no lucrativas del Reino Unido, debe tenerse en cuenta que existen distintas regulaciones en Inglaterra, Gales, Escocia e Irlanda del Norte, contenidas esencialmente en la *Charities Act 2006*, que actualizó la regulación de estas entidades para Inglaterra y Gales, y la *Charities and Trustee Investment (Scotland) Act 2005*, que introdujo una nueva regulación en Escocia. Las *charities* en Inglaterra y Gales están reguladas por la *Charity Commission*, las de Escocia por el *Office of the Scottish Charity Regulator*. La regulación de

³ <https://www.cafonline.org/PDF/UKGiving2012Summary.pdf>.

estas entidades ha sido también modificada en Irlanda del Norte por la Northern Ireland in the Charities Act (NI) 2008, que contiene también la regulación de la nueva Charity Commission for Northern Ireland, que aún no ha sido puesta en marcha.

A diferencia de lo que sucede en Alemania, en el Reino Unido no hay una regulación desde el punto de vista fiscal de las actividades de interés general o utilidad pública, sino una regulación específica para las *charities*. Además, aunque la regulación está dispersa en distintas normas, cada una de las distintas regulaciones fiscales descansa sobre el concepto de *charity*, contenido en la *Charities Act 2006*, modificado por la *Finance Act 2010*, a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, el impuesto sobre los rendimientos sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones e incluso el IVA de acuerdo con la normativa interna, con la finalidad de adaptar el ordenamiento interno al ordenamiento comunitario, después de que la Comisión enviara al Gobierno del Reino Unido una opinión razonada, dirigida a eliminar la discriminación de las entidades sin fin de lucro extranjeras: *Commission requests the United Kingdom to end discrimination of foreign charities* (Brussels, 10 July 2006; IP/06/964).

Conforme a esta norma, una *charity* es una agrupación de personas —asociaciones, compañías u otro tipo de corporaciones— o un *trust* —siempre que tenga la consideración de *public trust*— constituida únicamente para fines benéficos, sujeta a la jurisdicción del Reino Unido o de cualquier otro Estado miembro, que cumple unos determinados requisitos en cuanto a su inscripción, y que está gobernada y gestionada por las personas adecuadas. El HMRC (*Her Majesty's Revenue and Customs*) debe publicar el nombre y la dirección de todas las corporaciones o *trust* que puedan reunir o hayan reunido los requisitos anteriores para ser consideradas como una *charity*. No obstante, además de los requisitos anteriores, son esenciales los fines de interés general o caritativos, que se definen en la sección segunda de la *Charities Act 2006*, y son aquellos que se encuentren incluidos en la lista que enumera la propia norma o sean análogos a alguno

de ellos, siempre que se realicen en beneficio público o para una generalidad de beneficiarios. El concepto de *charity* no es por tanto un concepto formal o ligado a una forma jurídica, sino un concepto material aplicable a aquellas entidades que cumplan los citados requisitos.

Por lo que se refiere a la regulación fiscal de las donaciones, tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas la deducción se aplica en su base imponible y no en la cuota, existiendo ciertas diferencias entre uno y otro tipo de contribuyentes.

Las personas físicas pueden deducir fiscalmente las donaciones dinerarias realizadas de acuerdo con el *Gift Aid* o con el *payroll giving scheme* —tanto a las *charities* del Reino Unido como a las establecidas en otros países de la Unión Europea, Islandia o Noruega— siempre que sean equiparables a las *charities* británicas. El *Gift Aid Scheme* es aplicable a las donaciones dinerarias o de bienes que realicen los contribuyentes por el impuesto sobre la renta o sobre los rendimientos de capital, considerando que dichas donaciones han tributado al tipo básico del 20 por 100. Como contrapartida, la *charity* obtendrá el importe de la donación una vez pagado el correspondiente impuesto, y podrá reclamar del HMRC el importe equivalente al impuesto que le corresponde pagar al contribuyente calculado al tipo básico del 20 por 100 sobre la donación antes de impuestos. Si el donante entrega 100 libras a la entidad, se entiende que para tener ese importe disponible de su renta habrá tenido que ingresar previamente 125 libras —de las cuales 25 correspondían a impuestos— importe total que recibirá la entidad. Además, entre abril de 2008 y abril de 2011, el Gobierno entregaba a las *charities* dos peniques por cada libra que los donantes donaban. Aquellos donantes que tributen a tipos superiores al 20 por 100, pueden reclamar la diferencia entre el tipo más alto del 40 o 45 por 100 y el 20 por 100 sobre la donación antes de impuestos. Es decir, el mismo donante que ha donado 100 libras de las cuales 25 corresponden a impuestos (20 por 100 x 125 libras) podrá reclamar 31,25 libras (25 por 100 x 125 libras).

Para aplicar este sistema los donantes deben hacer una declaración que deberán entregar a la entidad donataria

que es bastante sencilla y que incluye el nombre, la dirección, el nombre de la donataria, y los detalles de la donación que debe señalar expresamente que se trata de una *Give Aid donation*. Además, para poder aplicar las deducciones correspondientes, el contribuyente debe haber tributado en el impuesto sobre la renta o sobre los rendimientos de capital en el ejercicio en el que se realiza la donación, por un importe al menos equivalente al importe que la entidad donataria reclamará al tipo básico sobre dicha donación.

Además, desde 2006, los donantes personas físicas pueden aplicar también una deducción por el valor de mercado de las donaciones de ciertos activos. Los activos susceptibles de generar una deducción están, no obstante, limitados a determinados tipos de inmuebles o acciones, entre otros. En el caso de la donación de inmuebles el donante o personas con él relacionadas no pueden adquirir ningún título o derecho sobre el mismo en los seis años siguientes.

El *Payroll Giving scheme* es un sistema que permite a los empleados hacer donaciones regulares o extraordinarias de forma directa a las *charities* detrayéndolas directamente de sus salarios. Estas cantidades donadas se deducen por el empleador directamente de su salario antes de aplicar los correspondientes impuestos. Esto significa que el empleado aplica la deducción de forma inmediata al tipo máximo que le corresponde en su impuesto sobre la renta. No obstante, las contribuciones sociales se calculan sobre los pagos realizados, calculados antes de la deducción de las *Payroll Giving donations*. Se considera que la aplicación de este mecanismo es sencilla tanto en su gestión como en el coste que representa.

Para que la empresa pueda adoptar este sistema, debe firmar un acuerdo con una *Payroll Giving Agency* reconocida por el *HM Revenue & Customs (HMRC)* que debe incluir la lista de todas ellas en su página web. Estas agencias han de ser también *charities*. A su vez esta agencia entregará a la empresa unos impresos normalizados que aquella debe poner a disposición de sus empleados, y, una vez cumplimentados, entregan directamente a la *Payroll Giving Agency*, lo que significa que su elección

es confidencial. Incluso si el empleado lo desea, puede rellenar el impreso de forma anónima. Algunas de las agencias entregan también a los empleados que participan unos talonarios o cartas de pago de forma que si lo desean puedan donar directamente a la *charity* elegida cuando quieran. Además, si la empresa ya apoyara a alguna o algunas *charities*, los empleados pueden utilizar el *Payroll Giving Scheme* para donar a esa misma entidad. Por último y en cuanto a los costes de administración y gestión, son asumidos generalmente por las agencias, pero la mayoría suele destinar una pequeña cantidad de la donación —un 5 por 100 es habitual— a cubrir los costes administrativos.

Las donaciones dinerarias realizadas por las compañías se consideran realizadas antes de aplicar el correspondiente impuesto y son deducibles de la base imponible, y por tanto de los beneficios sujetos al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, sin que pueda aplicar el sistema de *Gift Aid* en tanto no ha sido deducido ningún impuesto. Las empresas pueden también aplicar una deducción por el valor de las donaciones de determinados tipos de inmuebles, acciones o valores, como en el caso de las personas físicas. Se trata igualmente de una lista limitada de activos de distinta naturaleza.

Referencias bibliográficas

- [1] ACKERMAN, D. y AUTEN, G. (2011): «Tax Expenditures For Noncash Charitable Contributions». *National Tax Journal*, nº 64.
- [2] ALLÍ TURRILLAS, J. C. (2012): *La fundación ¿una casa sin dueño? (gobierno, responsabilidad y control público de las fundaciones en Inglaterra, EE UU, Alemania y Francia)*, Iustel-Fundación Alfonso Martín Escudero, Madrid.
- [3] APRILL, E. P. (2000-2001): «Churches, Politics, and the Charitable Contribution Deduction», *Boston College Law Review*, nº 42.
- [4] ARCHER, C. C. (2011-2012): «Private Benefit for the Public Good: Promoting Foundation Investment in the «Fourth Sector» to Provide More Efficient and Effective Social Missions». *Temple Law Review*, nº 84.
- [5] BENSALOM, I. (2009): «The Dual Subsidy Theory of Charitable Deductions». *Indiana Law Journal*, nº 84.
- [6] BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012a): *Manual tributario de Entidades no Lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, Centro de Estudios Financieros.

- [7] BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012b): «Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo». *Crónica Tributaria*, en prensa.
- [8] BNA TAX MANAGEMENT PORTFOLIOS (2012): *Definition of Charitable Contribution*, en Westlaw,
- [9] BRUDNEY, V. y FERRELL, A. (2002): «Corporate Charitable Giving». *University of Chicago Law Review*, nº 69.
- [10] CENTER ON PHILANTHROPY AT INDIANA UNIVERSITY (2011): «Impact of The Obama Administration's Proposed Tax Policy Changes on Itemized Charitable Giving», october, en <http://www.philanthropy.iupui.edu/Research/docs/ObamaTaxChanges2011.pdf>.
- [11] COLLITON, J. W. (1980): «The Meaning of "Contribution or Gift" for Charitable Contribution Deduction Purposes». 41 Ohio St. L.J.
- [12] COLOMBO, J. D. (2001): The Marketing of Philanthropy and the Charitable Contributions Deduction: Integrating Theories for the Deduction and Tax Exemption». *Wake Forest Law Review*, nº 36.
- [13] CONGRESS BUDGET OFFICE (CONGRESS OF THE UNITED STATES) (2011): «Options for changing the Tax Treatment of Charitable Giving» mayo, en <http://www.cbo.gov/>.
- [14] CORDES, J. (2011): «Re-thinking the Deduction for Charitable Contributions: Evaluating the Effects of Deficit-reduction Proposal». *National Tax Journal*, December, 64 (4).
- [15] CORDS, D. (2007-2008): «Charitable Contributions for Disaster Relief: Rationalizing Tax Consequences and Victim Benefits». *Catholic University Law Review*, nº 87.
- [16] DEPARTMENT OF THE TREASURY (2011): «Report to Congress on Supporting Organizations and Donor Advised Funds Department», december en <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Supporting-Organizations-and-Donor-Advised-Funds-12-5-11.pdf>.
- [17] DRENNAN, W. A. (2011): «Where Generosity and Pride Abide: Charitable Naming Rights». *University of Cincinnati Law Review*, nº 80.
- [18] EISENBERG, M. A. (1998): Corporate Conduct That Does Not Maximize Shareholder Gain: Legal Conduct, Ethical Conduct, the Penumbra Effect, Reciprocity, the Prisoner's Dilemma, Sheep's Clothing, Social Conduct, and Disclosure». *Stetson Law Review*, nº 28.
- [19] ELHAUGE, E. (2005): «Sacrificing Corporate Profits in the Public Interest». *New York University Law Review*, nº 80.
- [20] EUSTICE, J. S. (2012): *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, Thomson Reuters.
- [21] EUROPEAN FOUNDATION CENTRE (2011): *Comparative Highlights of Foundations Laws. The Operating Environment for Foundations in Europe*.
- [22] FAULHABER, L. V. (2012): «The Hidden Limits of the Charitable Deduction: an Introduction to Hypersalience». *Boston University Law Review*, nº 92.
- [23] FERRIS, J. (1998): «The Role of the Nonprofit Sector in a Self-Governing Society: The View from the United States». *Voluntas*, 9 (2).
- [24] FOLLAS, E. J. (2007-2008): «It Belongs in a Museum»: Appropriate Donor Incentives for Fractional Gifts of Art». *Notre Dame Law Review*, nº 83.
- [25] GALLE, B. (2009-2010): «Keep Charity Charitable». *Texas Law Review*, nº 88.
- [26] GERGEN, M. P. (1988): «The Case for a Charitable Contributions Deduction». *Virginia Law Review*, nº 74.
- [27] GERZOG, W. C. (2008): «From the Greedy to the Needy». *Oregon Law Review*, nº 87.
- [28] GLIKSBERG, D. (1999): *Ponencia General*, 53ª Congress of the International Fiscal Association.
- [29] HALPERIN, D. (2002-2003): «A Charitable Contribution of Appreciated Property and the Realization of Built-In Gains». *Tax Law Review*, nº 56.
- [30] HALPERIN, D. (2011): «Is Income Tax Exemption for Charities a Subsidy?». *Tax Law Review*, vol. 64 (en <http://ssrn.com/abstract=1920430>).
- [31] HANSMANN, H. (1980): «The Role of the Nonprofit Enterprise». *Yale Law Journal*, nº 89.
- [32] HENDERSON, M. T. y MALANI, A. (2009): «Corporate Philanthropy and the Market for Altruism». *Columbia Law Review*, nº 109.
- [33] HOPKINS, B. R. (2010): *The Tax Law of Charitable Giving*, 4th edition, John Wiley & Sons, New Jersey.
- [34] HUSSEY, M. J. (2010) «Avoiding Misuse of Donor Advised Funds». *Cleveland State Law Review*, nº 58.
- [35] INTERNATIONAL CENTER FOR NOT-FOR-PROFIT LAW (2003): *Survey of Tax Laws Affecting Non-Governmental Organisations in Central and Eastern Europe*, second edition.
- [36] JENN, B. H. (2007-2008): «The Case for Tax Credits». *Tax Lawyer*, vol. 61, nº 2.
- [37] JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2005): *Options to improve tax compliance and reform tax expenditures*. 27 de junio.
- [38] JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2011): *Present Law and Background Relating to the Federal Tax Treatment of Charitable Contributions*, (JCX-55-11). 14 de octubre.
- [39] KARAYAN, C. A. (2010-2011): «What Artworks May Come (to a Museum Near You): The State of Fractional Charitable Giving at the Intersection of Museology and Tax Policy». *Southern California Interdisciplinary Law Journal*, nº 20.
- [40] KLEIN, E. y DU PLESSIS, J. J. (2005): «Corporate Donations, the Best Interest of the Company and the Proper Purpose Doctrine». *UASW Law Journal*, nº 28.
- [41] KNAUER, N. J. (1994): «The Paradox of Corporate Giving: Tax Expenditures, the Nature of the Corporation, and the Social Construction of Charity». *DePaul Law Review*, nº 44.
- [42] KOELE, I.A. (2007): *International Taxation of Philanthropy*. Amsterdam.

- [43] LEVMORE, S. (1998): «Taxes as Ballots». *The University of Chicago Law Review*, nº 65.
- [44] MALANI, A. y POSNER, E. A. (2007): «The Case for For-profit Charities». *Virginia Law Review*, nº 93.
- [45] MCCORMACK, S. W. (2011): «Too Close to Home: Limiting the Organizations Subsidized by the Charitable Deduction to those in Economic Need». *Florida Law Review*, nº 63.
- [46] MONTERO SIMÓ, M. (2009): «La fiscalidad de las *nonprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales», *Documentos de Trabajo del IEF*, nº 24.
- [47] NOCJAR, A. P. (2000-2001): «The 2000 Proposed Regulations on Corporate Sponsorship Payments: A Step Toward Restoring the Public's Trust in Charitable Organizations», *Tax Lawyer*, nº 359.
- [48] NOTE CHARITABLE DEDUCTIONS (1984-1985): «Does Charity Begin at Home? The Tax Status of a Payment to an Individual as a Charitable Deduction», *Michigan Law Review*, nº 83.
- [49] PRESIDENT'S ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM (2005): «Simple, Fair and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System» en <http://www.taxpolicycenter.org/taxtopics/upload/tax-panel-2.pdf>.
- [50] POZEN, D. E. (2006): «Remapping the Charitable Contribution», *Connecticut Law Review*, nº 39.
- [51] RESOR, F. R. (2012): «Benefit Corporation Legislation», *Wyoming Law Review*, nº 12.
- [52] ROSE, S. (2010-2011): «Booming Incentives to Donate Real Property in a Busting Economy». *Estate Planning and Community Property Law Journal*, nº 3.
- [53] SAMANSKY, A. J. (2004-2005): «Deductibility of Contributions to Religious Institutions», *Virginia Tax Review*, nº 24.
- [54] SCHIZER, D. M. (2008-2009): «Subsidizing Charitable Contributions: Incentives, Information, and the Private Pursuit of Public Goals». *Tax Law Review*, nº 62.
- [55] SCHOENJAHN, A. (2011-2012): «New Faces of Corporate Responsibility: Will New Entity Forms Allow Businesses to Do Good?». *The Journal of Corporation Law*, nº 37.
- [56] SHAPIRA, R. (2011-2012): «Corporate Philanthropy as Signaling and Co-optation». *Fordham Law Review*, nº 80.
- [57] STEUERLE, C. E. y SULLIVAN, M. A. (1995): «Toward More Simple and Effective Giving: Reforming the Tax Rules for Charitable Contributions and Charitable Organizations». *The American Journal of Tax Policy*, nº 12.
- [58] STONE, E. G. (2007): «Halos, Billboards, and the Taxation of Charitable Sponsorships». *Indiana Law Journal*, nº 82.
- [59] SUGIN, L. (2006-2007): «Encouraging Corporate Charity». *Virginia Tax Review*, nº 26.
- [60] TURNIER J. y KELLY, D. G. (1984): «The Economic Equivalence of Standard Tax Credits, Deductions, and Exemptions». *University of Florida Law Review*, nº 36.
- [61] ZOLT, E. M. (2012): «Tax Deductions for Charitable Contributions: Domestic Activities, Foreign Activities or None of the Above». *Hastings Law Journal*, vol. 63.