



***The Neverending Story*: la reforma inacabada de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo**

Gemma Martínez Bárbara

Jefa del Servicio de Política Fiscal.
Hacienda Foral de Bizkaia

Este trabajo ha obtenido un accésit del **Premio «Estudios Financieros» 2019** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

En el siglo XXI nadie niega el papel que las entidades sin fines lucrativos desempeñan en la consecución de fines de interés general a nivel global, ni el peso económico que representan en la economía mundial. Cuando la crisis de 2008 nos hizo dudar de la capacidad del *establishment* para sacarnos de ella, muchos nos sentimos reconfortados por su existencia. Los gobiernos a través de sus diferentes políticas públicas reconocen su papel relevante en las sociedades. Una de ellas es la política fiscal. Es por ello que estas entidades y el sector privado que participa en su financiación son merecedoras de un régimen fiscal especial y de beneficios fiscales en la mayoría de los sistemas tributarios del mundo.

En el Estado español, este régimen fiscal se aprobó en 2002 y ha sido objeto de pocas y puntuales reformas en sus diecisiete años de vigencia. Su reforma forma parte permanentemente de la agenda política de los gobiernos, pero nunca llega a culminarse. La presente contribución efectúa un análisis de algunos elementos de este régimen fiscal que deben ser objeto de modificación sin mayor dilación, por diversas razones, y realiza una serie de propuestas de *lege ferenda*, a la luz de pronunciamientos jurisprudenciales de orden interno y comunitario, de doctrina administrativa consolidada, así como de las lecciones extraídas de la experiencia de otros Estados miembros de la Unión Europea.

Palabras clave: entidades sin fines lucrativos; fiscalidad española; jurisprudencia comunitaria; libertades fundamentales UE; propuestas de reforma legislativa.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 11-11-2019

Cómo citar: Martínez Bárbara, G. (2019). *The Neverending Story*: la reforma inacabada de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 441, 5-40.



The Neverending Story: the unfinished tax reform for not-for-profit organisations and tax incentives to philanthropy

Gemma Martínez Bárbara

Abstract

The role not-for-profit organisations play globally in the achievement of public interests, and their relevance in the economy worldwide is undeniable in the 21st century. When the 2008 economic crisis challenged governments and the establishment to keep citizens safe, many of us felt reassured by that role. Governments encourage their activity through the implementation of their public policies. One of them is taxation. This is the reason why not-for-profit organisations enjoy internationally a particular tax regimen and tax incentives in most of tax systems.

In Spain, the specific tax regime for not-for-profit entities was enacted in 2002 and it has been seldom amended in the seventeen years of effect. Its reform is a permanent issue in the political agenda of Spanish governments, but it has not been passed by so far. The present contribution offers a study of some of the elements of this tax regime which, for various reasons, should be urgently reformed, and makes several legislative reform proposals, in the light of the domestic and European court sentences, of the settled administrative doctrine, and of the lessons learned from other Member States in the European Union.

Keywords: not-for-profit organisations; Spanish tax system; EU fundamental freedoms; EU court cases; legislative reform proposals.

Citation: Martínez Bárbara, G. (2019). *The Neverending Story: la reforma inacabada de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 441, 5-40.



Sumario

1. *The Neverending Story*
 2. El enfoque europeo: mecenazgo transfronterizo
 - 2.1. Sobre el contexto comunitario
 - 2.2. Sobre el marco jurídico vigente en el Estado español
 - 2.3. Claves de reforma
 - 2.3.1. Ampliación del ámbito de aplicación del régimen fiscal: ¿hasta dónde?
 - 2.3.2. Instrumentos de control y test de comparabilidad: un enfoque pragmático
 3. El enfoque doméstico: mecenazgo interterritorial
 - 3.1. Sobre el procedimiento para la aplicación del régimen fiscal de las ESFL: claves de reforma
 - 3.2. Sobre la reciprocidad fiscal interterritorial y el test de comparabilidad doméstico: claves de reforma
 4. Reflexión final
- Referencias bibliográficas

1. *The Neverending Story*

En contadas ocasiones una reforma fiscal se ha hecho tanto de rogar y ha sufrido tantas vicisitudes; y no me refiero a la aprobación de un nuevo marco legal para la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro (en adelante, ESFL) pretendidamente rompedor, en la línea de novedosas normativas de mecenazgo en el estado español que discriminan fiscalmente a favor las actividades culturales, como la vigente en la Comunidad Foral de Navarra¹ o la recientemente aprobada por el Territorio Histórico de Guipúzcoa². Ni tampoco a una reforma integral de dicho régimen. Me refiero a una modificación legal con un objetivo mucho menos ambicioso, pero a mi juicio más urgente y necesario, que se centraría en realizar una revisión de ciertas cuestiones fundamentales, algunas tan nucleares como su ámbito de aplicación, de la vigente Ley 49/2002, de 23 de diciembre, reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002). En sus diecisiete años de vigencia, esta ley ha sido modificada solamente en nueve ocasiones, con la finalidad, en la mayor parte de los casos, de realizar meros ajustes técnicos o de adaptación a las diferentes modificaciones del régimen general de tributación directa de las personas físicas o jurídicas a las que afecta. Incluso en ocasiones en las que su finalidad ha sido más amplia, como la última reforma, aprobada con efectos desde el 1 de enero de 2015 y operada por la disposición final quinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, su alcance ha resultado excesivamente limitado, centrándose exclusivamente en la intensidad y configuración de los incentivos fiscales al mecenazgo. Tanto es así que algunos autores la han denominado la «no reforma» (Blázquez Lidoy, 2015, p. 198) por sus carencias a la hora de dar respuesta a cuestiones de diversa naturaleza, que afectan al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y vienen demandando una solución normativa desde hace varios ejercicios. Entre las vicisitudes de la Ley 49/2002, encontramos también un intento frustrado de reforma, articulado mediante la proposición de ley presentada en el Congreso el 27 de febrero de 2018, que da título al presente este estudio y cuyo contenido ocupa parte del mismo.

Son diversos los factores que deberían incitar a los gobiernos a abordar una reflexión seria sobre la configuración de la fiscalidad que desde 2002 es de aplicación a las entida-

¹ Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra (BON de 26 de mayo de 2014).

² Norma Foral 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG de 20 de febrero de 2019).

des sin fines lucrativos y a sus mecenas. De hecho, la cuestión de la reforma de este régimen fiscal ha estado en las agendas políticas de los diferentes partidos que han ocupado el gobierno desde hace más de una década³. Prueba de ello es la creación, el 26 de abril de 2013, por el Consejo de Ministros, presidido por Mariano Rajoy, de un grupo de trabajo interministerial sobre la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y los incentivos fiscales al mecenazgo, adscrito al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, con el objetivo de elaborar, antes del 31 de diciembre de 2013, propuestas de reforma normativa sobre la fiscalidad en estas materias, así como de aquellas cuestiones que incidan directa o indirectamente en las mismas⁴. El 23 de diciembre de 2013 fue emitido el *Informe relativo a las conclusiones del grupo de trabajo interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo*, que carece de carácter público⁵, con las consiguientes consideraciones negativas que este hecho ha producido en parte de la doctrina (Blázquez Lidoy, 2015, p. 200). La prueba del interés de los gobiernos más cercana en el tiempo la encontramos bajo el mandato de Pedro Sánchez con el impulso y aprobación por parte de la Comisión Delegada de Asuntos Culturales de la constitución de una comisión técnica formada por los Ministerios de Hacienda y Función Pública y por el de Cultura y Deporte para el estudio de una nueva Ley de Mecenazgo Cultural⁶.

Las reflexiones contenidas en estas líneas no tienen por objeto poner de manifiesto las importantes funciones sociales de las ESFL, ni cómo la política fiscal contribuye, junto con otras políticas públicas normalmente desde el gasto, a la consecución de las mismas, a lo cual se han dedicado prolijamente algunos autores⁷. Tampoco tiene por objeto proponer una revolución en la configuración de la fiscalidad de estas entidades en el Estado español que la aleje de los principios y fundamentos que la han inspirado a lo largo de estos años, cuestión reivindicada con rotundidad por otros⁸. Su finalidad es establecer una serie de claves para la actualización y mejora de elementos nucleares de su régimen fiscal, tomando en consideración algunos de los pronunciamientos jurisprudenciales de orden interno y comunitario con incidencia en la materia, así como los criterios administrativos acuñados para dar solución a algunas de las cuestiones que han ido surgiendo a lo largo de todos estos años de vigencia y aplicación de la ley. El reflejo de todos ellos en la legislación vigente incrementaría, sin duda alguna, la transparencia y la seguridad jurídica para la administración

³ El *Programa legislativo prioritario Diciembre 2010-Junio 2011* del gobierno del PSOE, siendo presidente José Luis Rodríguez Zapatero ya preveía la aprobación de una nueva Ley de mecenazgo.

⁴ <<http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/paginas/2013/refc20130426.aspx#Mecenazgo>>.

⁵ Blázquez Lidoy (2015, pp. 197-229) hace referencia a las conclusiones contenidas en el informe.

⁶ <<http://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/mpresidencia/paginas/2018/180918comisioncultura.aspx>>.

⁷ Entre otros, Jiménez Escobar (2017, pp. 95-122).

⁸ Entre otros, Pascual González (2016).

tributaria y los contribuyentes en la aplicación del régimen fiscal especial de estas entidades y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La dimensión comunitaria de alguna de las cuestiones a abordar aconseja, asimismo, tener en cuenta las experiencias que nos ofrecen otros Estados miembros. Por otra parte, como el artículo 1.3 de la Ley 49/2002 indica, «[...] lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra...». Por ello, los sistemas tributarios forales con capacidad normativa para regular la mayor parte de los impuestos que configuran este régimen fiscal especial –impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) con establecimiento permanente y tributos locales⁹– cuentan con regulaciones propias¹⁰ que, en ocasiones, pueden aportar nuevos enfoques a situaciones comunes a las que se enfrentan las entidades sin fines lucrativos, sus aportantes y las administraciones tributarias en el Estado español.

Del estudio de las fuentes mencionadas se extrae una serie de conclusiones, que bien podrían constituir las claves de una futura, y espero que cercana, reforma de la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. El enfoque europeo: mecenazgo transfronterizo

2.1. Sobre el contexto comunitario

La proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, contenía en su disposición final tercera una modificación 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, con la finalidad, tal y como se establece de manera escueta y genérica en su exposición de motivos, «de adaptar la normativa interna al

⁹ Véanse los artículos 6, 14, 21 y 39 a 42 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y artículos 9, 18, 28 y 48 a 50 del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

¹⁰ Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio (BON de 17 de diciembre de 1996); Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOTH de 21 de julio de 2004); Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOB de 4 de abril de 2019); Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (BOG de 19 de abril de 2004).

ordenamiento comunitario, asimilando a las entidades sin fines lucrativos nacionales determinadas entidades no residentes análogas a ellas». Esta proposición fue presentada por el Grupo Popular en el Congreso el 27 de febrero de 2018 y, como consecuencia de la disolución de la Cámara, la Mesa de la Diputación Permanente, en su reunión del día 13 de marzo de 2019, acordó su caducidad.

Nos encontramos con una reforma, en este caso nonata, de la Ley 49/2002 que pretende una finalidad muy concreta, limitada a su adaptación al ordenamiento jurídico comunitario, y que presenta una articulación jurídica que puede resultar insuficiente en ciertos aspectos para la correcta consecución del objetivo perseguido, como más adelante se expondrá. Sin embargo, entiendo que la reforma puntual proyectada, a pesar de su parquedad, resulta adecuada en la medida en que pretende dar respuesta satisfactoria al informe motivado dictado el 19 de noviembre de 2015 por la Comisión Europea, en virtud del artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE)¹¹, en el procedimiento de infracción abierto contra el Reino de España el 28 de marzo de 2014¹², cuya aceptación impediría la interposición de recurso por parte de la Comisión ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

El crecimiento constante y gradual del sector de las entidades sin fines lucrativos en la Unión Europea hace que su importancia desde un punto de vista económico sea más que significativa y que su contribución al bienestar público europeo sea indiscutible en la actualidad. Son los propios poderes públicos de los Estados miembros los promotores principales del relevante crecimiento que el sector ha experimentado en estas últimas décadas, ya que, conscientes de su dificultad para atender plenamente la diversidad de fines de interés general de la sociedad actual, así como del menor gasto público que origina la participación del sector privado en la consecución de dichos fines, han utilizado las políticas públicas, entre ellas la fiscal, para dar un tratamiento diferenciado a este tipo de entidades e incentivador de su financiación. La crisis financiera de 2008 reforzó aún más su papel en nuestras sociedades como sujetos activos y con recursos económicos suficientes para la superación de los retos a los que aquella nos enfrentaba.

El estudio de viabilidad (Max Planck Institute for Comparative and International Private Law and The Centre for Social Investment of the University of Heidelberg, 2009) encargado por la Comisión Europea sobre la propuesta del Estatuto de la Fundación Europea, que

¹¹ Artículo 258 del TFUE:

Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, esta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

¹² Caso n.º 2013-4086: <http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions>.

fue finalmente retirada¹³, pone de manifiesto el peso económico del sector de las entidades sin fines lucrativos en la Unión Europea. Según los datos aportados (Max Planck Institute for Comparative and International Private Law and The Centre for Social Investment of the University of Heidelberg, 2009 pp. 45-46), dicho sector está compuesto aproximadamente por 110.000 entidades con un presupuesto de gasto de entre 83 mil millones de euros y 150 mil millones de euros cada año, más del doble que el peso de este sector, compuesto por 71.000 entidades, en Estados Unidos. Asimismo, genera empleo directo a tiempo completo para un colectivo de entre 750.000 personas y 1.000.000 en Europa.

A nivel mundial, la globalización provoca que las ESFL y sus aportantes cada vez se encuentren más interconectadas en su operativa, topándose, sin embargo, con barreras legales de diferente naturaleza que impiden su óptimo funcionamiento. Y es que hoy por hoy podríamos afirmar que las ESFL no circunscriben su actuación al ámbito nacional o doméstico de los estados a los que pertenecen, ni tan siquiera al espacio europeo, sino que su actividad y la obtención de sus fondos no conocen fronteras territoriales, distinguiendo en su carácter global dos aspectos bien diferenciados. Por un lado, nos encontramos con el que podríamos denominar mecenazgo transfronterizo o inexistencia de fronteras en las decisiones que adoptan las empresas o los ciudadanos a la hora de contribuir con sus aportaciones al logro de los intereses generales que las ESFL persiguen. Por otro, la globalización provoca que las actividades que las propias ESFL desarrollan no conozcan límites territoriales en la actualidad. Así, estas entidades o bien están ampliando su ámbito de actuación, superando las fronteras del territorio del país al que pertenecen, para realizar acciones fuera de las mismas, o bien son entidades que nacen con vocación internacional y que, en consecuencia, operan a nivel mundial.

Desgraciadamente, la creciente internacionalización del funcionamiento de las ESFL, así como la inexistencia de barreras territoriales dentro de la Unión Europea, no ha ido acompañada de un proceso paralelo de desaparición de las barreras fiscales, económicas o jurídicas impuestas por los Estados miembros que la componen, a pesar de intentos frustrados en este sentido como la regulación de la Fundación Europea. Pues bien, como ocurre en muchos otros aspectos de la realidad económica y social de la Unión Europea, y las ESFL no constituyen una excepción, dicha realidad evoluciona a un ritmo más rápido que la legislación que la rige, que sigue manteniendo ciertas barreras legales que imposibilitan el óptimo funcionamiento del libre mercado y sus libertades fundamentales.

Una mirada retrospectiva a la primera década de este siglo nos presenta, en la mayor parte de las legislaciones fiscales de los Estados miembros, incentivos fiscales al mecenazgo restringidos en su aplicación exclusivamente a donantes que aportaban a ESFL de carácter doméstico. La otra cara de la moneda nos ofrecía la negativa de los Estados a aplicar

¹³ Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE). COM (2012)35 final, de 8 de febrero de 2012, retirada el 7 de marzo de 2015.

los beneficios fiscales propios de las ESFL constituidas en su jurisdicción, a aquellas otras que, con sede en otro Estado miembro, realizasen idénticas actividades en su territorio sin contar con un establecimiento permanente en el mismo, de tal manera que la obtención de renta por obligación real por parte de una ESFL carecía de un tratamiento fiscal privilegiado en la mayor parte de los Estados de la Unión Europea.

Como reacción, el TJUE, mediante una serie de sentencias¹⁴ que versan específicamente sobre el tratamiento fiscal de las ESFL y sus donantes en situaciones transfronterizas, ha construido un «principio general de no discriminación» que debe ser respetado por los sistemas fiscales de los Estados miembros. Este principio de no discriminación se sustenta en la necesidad de garantizar, también en el ámbito de la filantropía, el respeto a las libertades fundamentales del TFUE. A estos efectos, el artículo 63 del TFUE prohíbe todas las restricciones de movimientos de capitales entre Estados miembros. Adicionalmente, dicha prohibición se encuentra contemplada en el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. Por su parte, la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio, en su anexo I, califica las donaciones como una de las formas de movimiento del capital. En virtud del citado principio, el TJUE ha establecido que la aplicación por parte de un Estado miembro de un tratamiento fiscal diferenciado entre las donaciones a ESFL domésticas y las que se hacen a entidades análogas de los otros Estados miembros vulneraría dicha libertad. Incluso podríamos pensar, tal y como ha alegado la Comisión Europea en los diversos procedimientos, que se vulnera asimismo la libertad de movimiento de las personas, reconocida en el artículo 45 del TFUE, ya que se impide que un residente en un Estado miembro que cambia su residencia a otro Estado continúe beneficiándose de los incentivos fiscales en las donaciones que realice a las ESFL sitas en su primer Estado de residencia. Finalmente, cabría también plantearse si la obligación de que una entidad de otro Estado miembro tenga que abrir una sucursal para poder beneficiarse del régimen fiscal especial no vulnera la libertad de establecimiento, reconocida en el artículo 49 del TFUE. A este respecto, el TJUE claramente ha concluido que la libertad vulnerada en primer término es la libre circulación de capitales en el espacio comunitario.

En virtud de lo anterior, las ESFL y sus mecenas que se encuentren en situaciones transnacionales en el ámbito de la Unión Europea deben poder aplicar idéntico régimen fiscal e idénticos incentivos fiscales, que los que son de aplicación en situaciones domésticas de los Estados miembros, a condición de que la entidad no residente cumpla los requisitos exigibles para que pueda ser considerada análoga a la entidad residente en la jurisdicción fiscal de que se trate, o dicho de otra manera, siempre que supere el denominado test de equivalencia o comparabilidad. De las sentencias que componen el acervo jurisprudencial citado, los casos de referencia en la materia objeto de nuestro estudio son los asuntos C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften* (NFJ024303); de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07, *Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheid 07* (NFJ031286); de 10 de febrero de 2011, asunto C-25/10, *Missionswerk Werner HeukelbacheV/Belgien* (NFJ041405); de 10 de marzo de 2005, asunto C-39/04, *Laboratoires Fournier* (NFJ062357); de 16 de junio de 2011, asunto C-10/10, *Commission/Austria* (NFJ042973).

¹⁴ SSTJUE 14 de septiembre de 2006, asunto C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften* (NFJ024303); de 27 de enero de 2009, asunto C-318/07, *Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheid 07* (NFJ031286); de 10 de febrero de 2011, asunto C-25/10, *Missionswerk Werner HeukelbacheV/Belgien* (NFJ041405); de 10 de marzo de 2005, asunto C-39/04, *Laboratoires Fournier* (NFJ062357); de 16 de junio de 2011, asunto C-10/10, *Commission/Austria* (NFJ042973).

sicología Walter Stauffer, y C-318/07, *Persche*¹⁵. En el primero de ellos, que supuso un punto de inflexión en el enfoque de la fiscalidad directa de los Estados miembros en esta materia, el TJUE concluyó que las ESFL no residentes no podían ser tratadas de manera diferente a las residentes, por el mero hecho de que su residencia fiscal estuviese situada en otro Estado miembro. En consecuencia, si la renta percibida por una ESFL está exenta de su imposición personal, idéntico tratamiento debe aplicarse a la obtenida por la ESFL no residente, siempre que cumpla las mismas características que la residente¹⁶. En el segundo procedimiento, complementario al anterior, el abogado general, Paolo Mengozzi, en sus conclusiones el 14 de octubre de 2008, a pesar de las observaciones que en apoyo de la tesis alemana, demandada en el procedimiento, presentaron Francia, Grecia, Reino Unido, Irlanda y España, no se desvió de la doctrina establecida por el TJUE en la decisión *Stauffer*. Mediante la sentencia de este caso, el TJUE concluyó que el artículo 63 del TFUE se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en lo que se refiere a las donaciones efectuadas en favor de ESFL, solo se concede la deducción fiscal para las donaciones efectuadas en favor de las entidades establecidas en el territorio nacional, sin posibilidad alguna de que el contribuyente demuestre que las donaciones entregadas a un organismo establecido en otro Estado miembro cumplen los requisitos establecidos en dicha normativa para la concesión de tal beneficio. Nos parece especialmente relevante el análisis jurídico que el TJUE realiza para dar respuesta a cómo se garantiza la eficacia de los controles fiscales, que analizaremos en relación con las propuestas de *lege ferenda* para España, por la repercusión práctica y la preocupación que para los Estados miembros y sus administraciones tributarias suscita este aspecto¹⁷.

Desde la perspectiva de los Estados miembros y su soberanía fiscal, las razones para la defensa y mantenimiento de estas barreras en las legislaciones fiscales domésticas son múltiples y de naturaleza muy variada. Sin embargo, resulta obvio que las mismas constituyen un obstáculo en la práctica para la existencia de donaciones transnacionales dentro de la Unión Europea, ya que los donantes se inclinarán por realizar aportaciones a entidades situadas en su Estado miembro de residencia y las entidades sin ánimo de lucro solamente recibirán aportaciones de los residentes del Estado miembro en que se hayan constituido. Asimismo, entidades cuya actividad se desarrolla en más de una jurisdicción fiscal se ven obligadas a constituirse en cada uno de los países en los que están presentes para verse beneficiadas de una fiscalidad más ventajosa, incluso aunque les resulte gravoso e innecesario desde un punto de vista organizativo (Max Planck Institute for Comparative and International Private Law and The Centre for Social Investment of the University of Heidelberg, 2009, pp. 165-175).

¹⁵ A pesar de su relevancia para otros Estados miembros, el asunto C-25/10, *Missionswerk Werner HeukelbacheV/Belgien*, relacionado con la discriminación derivada de la imposición por las herencias y legados soportada por las ESFL no residentes, no es objeto de comentario por carecer de incidencia en el Estado español al no encontrarse las ESFL sujetas a dichos impuestos.

¹⁶ Parágrafos 39-40 de la sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer* y parágrafo 94 de las conclusiones de la abogada general Stix-Hackl en el procedimiento.

¹⁷ Véanse parágrafos 51 a 65 de la sentencia *Persche*.

La reacción de la Comisión Europea, ante lo que consideraba una vulneración del principio de no discriminación y de libertad de movimiento de capitales por parte de la legislación fiscal de los Estados miembros que afectaba a las ESFL y al mecenazgo transfronterizo, no se hizo esperar e impulsó la senda de construcción del principio jurisprudencial de no discriminación. A fecha de hoy, a pesar de que el tradicional enfoque de barreras domésticas al mecenazgo transnacional se encuentra superado, al menos teóricamente y también formalmente en la legislación de algunos Estados miembros por efecto de los criterios establecidos por la jurisprudencia comunitaria, todavía existen Estados miembros cuyos sistemas tributarios presentan barreras bien de tipo jurídico, bien de tipo práctico. Así, para finales de 2013 se habían concluido 28 procedimientos de infracción iniciados por la Comisión Europea por esta causa, aunque otros siguen abiertos en la actualidad (Heindenbauer *et al.*, 2013, p. 618). Como consecuencia de dichos procedimientos, 16 Estados miembros han modificado su legislación fiscal con el fin de introducir reglas de no discriminación (European Foundation Centre y Transnational Giving Europe, 2014, p. 33). De los procedimientos pendientes, uno de ellos concierne al Reino de España y los sistemas tributarios fiscales que lo componen, y sobre él se profundizará a continuación.

Sin embargo, no todos los Estados miembros comparten las tesis jurisprudenciales comunitarias. Hungría, por ejemplo, ha introducido nuevas limitaciones a la financiación extranjera de las ESFL, lo que ha llevado a la Comisión Europea a interponer demanda en su contra ante el TJUE en julio de 2017, como colofón al procedimiento de infracción iniciado en virtud del artículo 258 del TFUE¹⁸.

2.2. Sobre el marco jurídico vigente en el Estado español

Como se ha comentado al principio de estas líneas, la proposición de ley, presentada en febrero de 2018 y caducada en marzo de 2019, parecía ser un claro intento de eliminar los obstáculos legales que el sistema fiscal del Estado español impone al mecenazgo transfronterizo.

Dicha modificación fallida, casi con toda seguridad, venía a dar respuesta al procedimiento de infracción, abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España, cuya carta de emplazamiento fue notificada formalmente el 28 de marzo de 2013, en virtud del artículo 258 del TFUE¹⁹. Con posterioridad, el 19 de noviembre de 2015, la Comisión Europea emitió dictamen motivado solicitando a España que modifique la regulación fiscal vigente que afecta a las ESFL y a sus contribuciones²⁰. En él, la Comisión destaca que, de acuerdo

¹⁸ <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3663_EN.htm>.

¹⁹ Véase nota al pie n.º 12.

²⁰ <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-6006_EN.htm>.

con el sistema tributario español, las ESFL se benefician de ciertas exenciones fiscales o de tipos impositivos más reducidos si son residentes en España y que los contribuyentes que se implican en su financiación también cuentan con incentivación fiscal. Sin embargo, esta regulación no es aplicable a las ESFL residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que no cuenten con un establecimiento permanente en España. De tal manera que estas entidades no residentes sin establecimiento permanente no pueden beneficiarse del régimen de exención por la obtención de rentas en España, como sí lo harían las ESFL residentes que se encuentren en situación comparable. Por su parte, las personas físicas o jurídicas sometidas al sistema tributario español que realizan aportaciones a su financiación tampoco pueden aplicar los incentivos fiscales previstos para el supuesto de aportaciones a ESFL residentes. Por ello, la Comisión Europea entiende que el régimen español es discriminatorio e implica una restricción injustificada de la libertad de movimiento de capitales, tal y como ha sido interpretada por el TJUE en los asuntos *Stauffer* y *Persche* anteriormente comentados.

La reforma nonata que pretendía alinear la legislación fiscal cuestionada, contenida en la Ley 49/2002, con los postulados de la jurisprudencia comunitaria, consistía fundamentalmente en calificar por primera vez, en el artículo 2 de la misma, a ciertas entidades no residentes como ESFL elegibles para aplicar el régimen fiscal, siempre que cumplan los mismos requisitos que se les exigen a las ESFL residentes, que se encuentran establecidos en el artículo 3 de dicha ley. Estas son:

- a) Las entidades residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a alguna de las ya previstas en las letras anteriores del propio artículo 2, quedando excluidas aquellas entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.
- b) Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, en los términos establecidos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las ya previstas en las letras anteriores del propio artículo 2, quedando excluidas aquellas entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Además, se establece la sujeción de las ahora incluidas ESFL no residentes al IRNR, estableciendo idéntica regulación que la que se establece en el impuesto sobre sociedades para las ESFL residentes.

En cuanto a la aplicación de los beneficios fiscales del mecenazgo a los donativos y aportaciones que hagan las personas físicas y jurídicas sometidas a la soberanía fiscal del Estado español a las ESFL no residentes, se produce sin necesidad de realizar ninguna modificación legal adicional, como consecuencia de la inclusión efectuada de las ESFL no residentes en el artículo 2 de la Ley 49/2002, a efectos de que puedan aplicar el régimen fiscal especial, al que se remite el artículo 16 de dicha ley, dedicado a determinar quiénes son consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo.

Antes de entrar a valorar la reforma propuesta desde un punto de vista técnico, es necesario comentar el proceder de los tribunales españoles a la luz de la jurisprudencia comunitaria. Como era de esperar, los tribunales están realizando una interpretación de la Ley 49/2002 que permita su aplicación sin vulnerar el ordenamiento jurídico comunitario. A estos efectos, destacan varias sentencias que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (TSJM) ha dictado a fin de reinterpretar la aplicación de la dicción literal de la Ley 49/2002. Por todas, destacamos la relativa a las retenciones soportadas por una fundación sueca no registrada y sin establecimiento permanente en España a cuenta de los dividendos distribuidos por las sociedades españolas de las que es accionista²¹.

La entidad sueca invocó la sentencia *Stauffer* y alegó que no se le puede exigir contar con un establecimiento permanente en España porque vulneraría el principio de no discriminación y la libertad de circulación de capitales. El TSJM confirma el derecho de la fundación a acceder al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y, en consecuencia, a la exención de los dividendos, previa realización del test de comparabilidad a través del que examina los elementos de hecho y las pruebas aportadas por la recurrente a lo largo del procedimiento, para concluir que la fundación sueca cumple los requisitos exigidos para poder aplicar dicho régimen fiscal. A pesar del resultado final, los representantes de la fundación sueca ponen de manifiesto una vulneración indirecta del ejercicio de la citada libertad debido a lo dilatado del procedimiento, más de cinco años (European Foundation Centre y Transnational Giving Europe, 2017, p. 7). Volveremos sobre esta sentencia en las propuestas para la configuración del test de comparabilidad en la legislación española.

En idéntico sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional (AN) en el año 2015²², con ocasión del gravamen por el IRNR de una plusvalía obtenida por una ESFL alemana por la enajenación de un bien inmueble de su titularidad ubicado en Mallorca. Invocando el principio de igualdad de trato y considerando que la entidad alemana ha probado sobradamente en el procedimiento que cumple los requisitos de los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, concluye la AN que el hecho de no estar registrada en España o de no haber solicitado la aplicación del régimen especial no puede resultar un impedimento para que la tributación

²¹ STSJM 418/2015, de 18 de marzo (rec. núm. 1840/2012 –NFJ058990–).

²² SAN de 29 de enero de 2015 (rec. núm. 456/2011 –NFJ059853–).

derivada de esta enajenación efectuada por la entidad no residente no sea idéntica a la que le correspondería a una ESFL residente en España.

En el ámbito administrativo, la administración tributaria también ha hecho finalmente suyos los criterios jurisprudenciales comunitarios e internos en respuesta a sus consultas. Así, por ejemplo, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) invoca el caso *Stauffer* al aplicar el principio de no discriminación a una fundación registrada en Liechtenstein, que quiere donar a una entidad benéfica de Reino Unido las acciones de una sociedad constituida en las Islas Vírgenes Británicas, cuyo activo principal está constituido por un apartamento en Barcelona. A este respecto, entiende que la fundación de Liechtenstein:

[...] podría aplicar la exención de las rentas generadas en la donación de sus participaciones siempre y cuando la organización benéfica en Reino Unido, la donataria, pueda ser declarada como una entidad benéfica de mecenazgo y cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002²³.

Adicionalmente se le exige que la entidad donataria extranjera expida la certificación justificativa de la donación para el donante y remita a la administración tributaria la información sobre las certificaciones expedidas.

Sin embargo, la ausencia de un marco normativo explícito, que requiere necesariamente el análisis caso por caso, ha llevado a pronunciamientos de carácter contradictorio de la propia administración tributaria. Presentamos, a modo de ejemplo, el supuesto en el que la AN se tuvo que manifestar sobre la procedencia de la liquidación practicada a una sociedad mercantil española con ocasión de la donación efectuada en favor de la asociación diocesana de Niza (Francia), tras el rechazo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria española (AEAT) a la aplicación de la deducción correspondiente a tal donativo, pese a pertenecer la donataria a la Iglesia católica, a través de la archidiócesis de Marsella²⁴. En este caso, la AN aplicó la interpretación del TJUE en el asunto *Persche*, y concluyó que en el supuesto en cuestión no cabe rechazar, como había hecho la AEAT, la aplicación del beneficio fiscal por el mero hecho de la residencia del donatario, puesto que ello contraviene la libre circulación de capitales vulnerando el principio de no discriminación.

También en el ámbito de los sistemas tributarios de los territorios forales del País Vasco y, en particular, en los de Bizkaia y Gipuzkoa²⁵, la ampliación del ámbito de aplica-

²³ Consulta de la DGT V4637/2016, de 2 de noviembre (NFC063273).

²⁴ SAN de 16 de octubre de 2014 (rec. núm. 414/2011 –NFJ056673–).

²⁵ Con efectos a partir del 1 de enero de 2019, véase artículo 4 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo del Territorio Histórico de Bizkaia; y artículo 4 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo del Territorio Histórico de

ción del régimen fiscal especial de las ESFL y de los incentivos fiscales al mecenazgo ha sido recientemente abordada con idéntica redacción a la caducada modificación de la Ley 49/2002, anteriormente comentada. Asimismo, las administraciones tributarias forales en la resolución a sus consultas vinculantes han aplicado el principio de no discriminación. Por todas, mencionamos la aplicación de la jurisprudencia del caso *Persche* en el supuesto de un donativo a una asociación francesa sin fines lucrativos realizada por un contribuyente sometido al sistema tributario de Bizkaia, al que la Hacienda Foral de Bizkaia ha reconocido recientemente la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo contemplados en su normativa²⁶.

2.3. Claves de reforma

La necesidad de medidas legislativas expresas y concretas en el sistema impositivo español que despejen la incertidumbre de las ESFL y sus mecenas, aportando seguridad jurídica y evitando procedimientos administrativos y judiciales costosos y extremadamente dilatados, así como interpretaciones administrativas de carácter restrictivo, resulta obvia. La inclusión de las entidades no residentes en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, en los términos pretendidos por la disposición final tercera de la proposición de ley, anteriormente analizada, constituye indudablemente un avance plausible hacia la eliminación de la discriminación *ex lege* a la que se ven sometidas las ESFL no residentes en España.

Sin embargo, la modificación proyectada puede caer en el mismo error que las que han acometido otros Estados miembros, en la medida en que, a pesar de que sus legislaciones fiscales han sido formalmente modificadas, siguen apreciándose barreras de tipo práctico en su aplicación, lo que provoca que se siga produciendo la vulneración de libertades. Por ello, resulta de interés realizar una reflexión sobre el alcance de dicha modificación y sobre la necesidad de dar solución normativa a algunos aspectos adicionales y de gran relevancia práctica, a mi entender, para la correcta garantía de la libertad de circulación de capitales comunitaria.

Dos son los aspectos sobre los que me voy a centrar. El primero de ellos relacionado con la suficiencia o no de la ampliación que la reforma proyectada realiza del ámbito de aplicación del régimen especial y de los incentivos fiscales al mecenazgo. El segundo versará sobre los diferentes modelos de prueba y control del mecenazgo transfronterizo que el escenario comunitario nos ofrece, con especial incidencia en el test de comparabilidad, y cuáles podrían resultar más adecuados al caso español.

Gipuzkoa, en la redacción dada al mismo por la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019.

²⁶ Consulta vinculante de la Hacienda Foral de Bizkaia de 4 de octubre de 2017.

2.3.1. Ampliación del ámbito de aplicación del régimen fiscal: ¿hasta dónde?

Una vez constatada que la jurisprudencia comunitaria determina que, en los casos de discriminación fiscal que padecen las ESFL y sus donantes, la libertad fundamental primariamente afectada es el libre movimiento de capitales garantizado por el artículo 63 del TFUE y el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, cabe recordar que esta libertad es la única del TFUE que también se aplica a los movimientos con terceros países, con algunas limitaciones contenidas en los artículos 64, 65 y 66 del TFUE. Este hecho hace que nos planteemos la exigencia de que las donaciones realizadas por residentes en los Estados miembros a ESFL de terceros países, comparables a las de su Estado miembro, deban ser fiscalmente incentivadas.

La respuesta en principio resultaría ser afirmativa, ya que el artículo 63 del TFUE no diferencia el respeto a dicha libertad, en función de que nos encontremos en escenarios comunitarios o extracomunitarios, sino que prohíbe cualquier restricción de la libertad de movimiento de capitales, con independencia de la fuente o del destino de los mismos.

Sin embargo, la jurisprudencia comunitaria deja un cierto margen para establecer restricciones a la libertad de movimiento de capitales entre la Unión Europea y los terceros países, en la medida en que el TJUE ha determinado que:

Es preciso recordar acerca de ello que la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los terceros Estados, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto. En esas circunstancias, no cabe excluir que un Estado miembro pueda demostrar que una restricción a los movimientos de capitales, con destino a terceros Estados o procedentes de ellos, está justificada por una razón determinada, en circunstancias en las que dicha razón no supondría una justificación válida de una restricción de los movimientos de capitales entre Estados miembros²⁷.

Fundamentalmente, el contexto jurídico europeo al que se refiere el TJUE contempla, a diferencia de lo que ocurre con los terceros países, un sistema integral de cooperación administrativa, basado fundamentalmente en la Directiva de Asistencia Mutua²⁸. Por lo tanto, la justificación de la limitación de la libertad de movimientos de capitales, en aras a garantizar un efectivo control fiscal y de combatir el fraude, adquiere otra dimensión cuando nos

²⁷ Parágrafos 119 y 120 de la STJUE de 10 de febrero de 2011 en los asuntos acumulados C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH*, y C-437/08, *Österreichische Salinen AG* (NFJ041413).

²⁸ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

encontramos ante terceros países, que no hayan firmado un acuerdo de intercambio de información lo suficientemente amplio con el Estado miembro del donante, por ejemplo, con una cláusula de intercambio de información inspirada en el artículo 26 del Modelo de Convenio sobre Renta y Capital.

La sentencia *Persche*, por su parte, también aborda esta cuestión al establecer que, en relación con los organismos de utilidad pública situados en un país tercero, en principio, el Estado miembro de tributación está facultado para denegar la concesión de tal ventaja fiscal, si resulta imposible obtener la información necesaria de ese país, debido, por ejemplo, a que dicho país tercero no haya contraído ninguna obligación convencional de proporcionar información²⁹.

En consecuencia, la inexistencia de mecanismos efectivos de asistencia mutua, que imposibiliten la verificación por parte del Estado miembro de la información y prueba de que la ESFL en el tercer estado cumple todos los requisitos de la legislación doméstica, puede justificar la no aplicación del principio de no discriminación en relación con las ESFL de terceros estados.

La propuesta de modificación de la Ley 49/2002, así como las modificaciones ya aprobadas en las normativas forales de Bizkaia y Gipuzkoa, no incluyen a los terceros estados, lo cual puede generar cierta controversia que podría finalizar en los tribunales. Esto es así debido a que la exclusión es absoluta, sin que se haya contemplado la posibilidad de no restringir la libertad de movimiento de capitales para aquellas ESFL que pertenezcan a terceros países con los cuales España tenga firmados convenios con cláusulas de intercambio de información, tal y como se precisa para los del ámbito de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, que garanticen el correcto seguimiento y control para las administraciones tributarias españolas del cumplimiento de los requisitos exigibles a las ESFL. A mi parecer, su inclusión en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002 constituiría una modificación legislativa más respetuosa con el artículo 63 del TFUE y con el estado actual de la jurisprudencia comunitaria e interna en esta materia.

En este contexto y a fin de fundamentar mi propuesta, resulta, asimismo, procedente traer a colación la postura del Tribunal Supremo (TS) a este respecto. Así, la Sentencia del TS de 19 de febrero de 2018³⁰, versa sobre la vulneración de la libertad de movimiento de capitales operada por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, declarada mediante la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, así como sobre la adaptación, a fin de eliminarla, que efectuó la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con entrada en vigor

²⁹ Parágrafo 70 de la sentencia del caso *Persche*.

³⁰ STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia 550/2018, de 19 de febrero de 2018, rec. núm. 62/2017 (NFJ069781).

el 1 de enero de 2015, permitiendo que en las herencias y donaciones en las que concurra un elemento internacional se puedan aplicar las ventajas establecidas en las comunidades autónomas con las que exista algún punto de conexión. Sin embargo, dicha modificación limita la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales autonómicos a residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, excluyendo de dicha posibilidad a herencias y donaciones con residentes en países terceros, en los que resida el causante, el heredero o el donatario, o en los que se encuentren los inmuebles objeto de donación. Pues bien, esta sentencia del TS, además de constituir uno de los pocos pronunciamientos jurisprudenciales existentes que reconocen la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, dedica su fundamento de derecho segundo a argumentar la aplicabilidad a la recurrente extracomunitaria de los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, en contra de lo que ha defendido la administración tributaria española hasta hace unos meses al afirmar que dicha sentencia no resulta aplicable a los residentes en países extracomunitarios³¹.

Encontramos ejemplos en este sentido en la legislación fiscal de otros Estados miembros. En 2008, Países Bajos fue el primer Estado miembro en remover los obstáculos a las ESFL no residentes de su sistema tributario adoptando un enfoque extensivo e inclusivo en su ámbito de aplicación. A estos efectos, la modificación de su régimen para incorporar a las ESFL no residentes y a sus aportantes incluyó no solamente a ESFL de otros Estados miembros, sino también a terceros estados con los que los Países Bajos tiene acordadas cláusulas para el efectivo intercambio de información, siendo los Estados Unidos uno de los más relevantes en esta categoría (Koele, 2010, p. 413).

Además, junto con la ampliación a ESFL de terceros estados que aporten garantía de efectivo control a la administración tributaria española, la jurisprudencia comunitaria nos exige seguir perfeccionando la configuración legal del ámbito de aplicación de este régimen fiscal especial. Para ello tomamos como referencia la Sentencia del TJUE, en el asunto C-153/08³² que, también en relación con el sistema tributario español, provocó la ampliación de la exención en el IRPF a los premios de las loterías, juegos y apuestas organizados fuera de España, obtenidos por contribuyentes sometidos a su soberanía fiscal, reiterando los argumentos acuñados por el TJUE en la sentencia del asunto *Persche*. Así, el tribunal llegó a la conclusión de que una entidad de utilidad pública establecida en un Estado miembro que cumpla los requisitos impuestos por otro Estado miembro a sus propias entidades para la concesión de ventajas fiscales se encuentra en una situación comparable a la de las entidades establecidas en este último Estado, en lo que respecta a la concesión por este último de ventajas fiscales para el fomento de la realización de actividades de interés

³¹ Recientemente se ha producido un cambio de criterio en el ámbito administrativo, en línea con lo establecido en la sentencia del TS referenciada. A estos efectos, véase la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de septiembre de 2019 (RG 2652/2016 -NFJ075019-) y Consulta de la DGT V1517/2019, de 24 de junio (NFC072446).

³² STJUE de 6 de octubre de 2009, asunto C-153/08, *Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de España* (NFJ035349).

general. El TJUE vuelve a aplicar el principio de no discriminación si bien, en este asunto, determina que la libertad fundamental vulnerada primariamente resultaba ser la libre prestación de servicios establecida en el artículo 49 de la Constitución española y en el artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo³³.

Teniendo en cuenta lo anterior, entendemos que la ampliación del ámbito de aplicación a las ESFL no residentes en los términos comentados debería complementarse con la modificación de la disposición adicional quinta de la Ley 49/2002, en la que se regula el régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Así, en dicha disposición habría que establecer, por una parte, que el régimen fiscal previsto para dichas organizaciones también es de aplicación a las entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que persigan idénticas finalidades a las de las dos entidades mencionadas; por otra, dichas entidades tendrían que ser expresamente consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de dicha ley. Así parece haberlo entendido también el legislador foral de Bizkaia, al establecer tales equiparaciones en los artículos 19.2³⁴ y 45³⁵ de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2.3.2. Instrumentos de control y test de comparabilidad: un enfoque pragmático

El segundo de los aspectos relacionados con las ESFL no residentes en el que me voy a centrar es el relativo a los instrumentos de control a disposición de la administración tributaria que ve reducidos sus ingresos fiscales por la aplicación de los beneficios fiscales a dichas entidades y sus aportantes. Una de las justificaciones recurrentes por parte de los

³³ Parágrafos 32, 33 y 34 de la sentencia en el asunto C-153/08.

³⁴ Artículo 19:

2. Asimismo los incentivos fiscales previstos en los capítulos II y III del presente Título serán aplicables a los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, y, en particular, lo dispuesto en el artículo 27, se hagan en favor de las siguientes entidades: [...]

b) Las entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de las contenidas en las letras b) e i) anteriores.

³⁵ Artículo 45. Cruz Roja y ONCE:

Lo previsto en el artículo 18 de la presente Norma Foral será de aplicación a la Cruz Roja Española, a la organización Nacional de Ciegos Españoles y a las entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Estados miembros para no admitir la aplicación del régimen fiscal especial a las ESFL no residentes es la carencia de instrumentos de control y de comprobación sobre las ESFL extranjeras que dificultarían la lucha contra el fraude, tal y como alegó Alemania, apoyada por el Reino Unido e Irlanda en el procedimiento del caso *Stauffer*. La alegación no fue admitida por el TJUE a pesar de que reconoce las innegables dificultades prácticas que conlleva este tipo de comprobación, apelando a la Directiva 77/799/CEE, vigente en el curso del procedimiento y derogada en la actualidad por la Directiva 2011/16/UE, de Asistencia Mutua, como instrumento idóneo para que un Estado miembro pueda verificar si se cumplen los requisitos que la respectiva normativa tributaria exige³⁶.

Considero especialmente relevante el análisis jurídico que el TJUE realiza en la sentencia *Persche* para dar respuesta a cómo se garantizan la eficacia de los controles fiscales que tanto preocupa a los Estados miembros, confirmando y completando la doctrina *Stauffer* en esta materia. En este asunto, tanto Alemania como el resto de gobiernos intervinientes entienden, en el marco del principio de proporcionalidad, que la exclusión de la deducibilidad fiscal de donaciones entregadas a ESFL de un Estado miembro que no sea el del donante se justifica por la dificultad que supone para el Estado miembro del donante verificar si tales entidades cumplen efectivamente los objetivos estatutarios a efectos de la normativa nacional, así como por la necesidad de controlar la gestión efectiva de las mismas. De idéntica manera, entienden que la solicitud de información que dirijan las autoridades fiscales de un Estado miembro en relación con un organismo establecido en otro Estado miembro, para poder determinar si una donación efectuada en favor de ese organismo puede gozar de una ventaja fiscal, se halla fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 77/799/CEE. Este segundo aspecto fue taxativamente negado por el TJUE al entender que la información solicitada para completar la que haya facilitado el contribuyente a las autoridades fiscales de un Estado miembro, con miras a la obtención de una ventaja fiscal, es necesaria para la correcta liquidación del impuesto sobre la renta por las autoridades competentes de los Estados miembros de que se trate en relación con un caso concreto.

Pues bien el TJUE rebate contundentemente las alegaciones de los Estados³⁷ y establece, como principio, que la eficacia de los controles fiscales se encuentra garantizada debido a que, nada impide, por un lado, que el contribuyente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los gastos realizados en otros Estados miembros y, por otro, que las autoridades tributarias exijan al contribuyente que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de deducibilidad de gastos previstos en la normativa y, en consecuencia, si procede practicar la deducción solicitada. Asimismo, el tribunal entiende que son admisibles los cer-

³⁶ Parágrafos 46 a 50 de la sentencia *Stauffer*.

³⁷ Véanse parágrafos 51 a 65 de la sentencia *Persche*.

tificados expedidos por una ESFL que cumple los requisitos exigidos por la legislación de su Estado miembro de residencia para la concesión de ventajas fiscales, más aún, cuando tal legislación somete a idénticos requisitos la concesión de ventajas fiscales cuya finalidad sea estimular actividades de utilidad pública, tal y como ocurre en el asunto *Persche*.

Finalmente, el TJUE indica que un Estado miembro tampoco puede excluir la concesión de ventajas fiscales por las donaciones efectuadas en favor de una ESFL establecida en otro Estado miembro, por el mero hecho de que las autoridades fiscales del Estado del donante no tengan la posibilidad de comprobar *in situ* que se cumplen las exigencias que establece su normativa fiscal, ya que, como explicó Alemania durante la vista oral, ni siquiera en relación con las ESFL residentes se requiere verificación alguna *in situ*, en la medida en que, con carácter general, el control del cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa alemana se efectúa mediante la comprobación de la información facilitada por dichas entidades.

Con estos antecedentes jurisprudenciales, y dada la relevancia de esta cuestión para los Estados miembros, resulta cuando menos sorprendente apreciar la ausencia de obligaciones específicas de información y de justificación para las ESFL no residentes o sus aportantes en la reforma de la Ley 49/2002 proyectada. A mi entender, la ampliación del ámbito de aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo a las ESFL no residentes requiere necesariamente una nueva configuración del esquema de obligaciones de información, máxime si se tiene en cuenta que el test de comparabilidad sobre el que pivota su aplicación se debe realizar fundamentalmente con base en la información obtenida. De tal manera que, si la reforma propuesta se hubiera aprobado, ante la ausencia de un marco legal específico, hubiera sido de aplicación el marco general en esta materia, tanto a las ESFL residentes como a las no residentes. Este está comprendido por el régimen de opción y comunicación por parte de la entidad que pretende aplicar el régimen fiscal, previsto en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y desarrollado por el artículo 1 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre; así como por las obligaciones de justificación en relación con las aportaciones incentivadas fiscalmente que reciban las entidades, que se encuentran establecidas en el artículo 24 de la Ley 49/2002 y desarrolladas por el artículo 6 del citado reglamento, consistentes en certificaciones expedidas por las ESFL beneficiarias de los incentivos fiscales al mecenazgo que, con posterioridad, se remitirán a la administración tributaria a través del modelo 182³⁸. La aplicación práctica de este esquema en el caso de las ESFL no residentes sobre las que recaen exclusivamente las obligaciones de información, a las que no se les da unos parámetros propios teniendo en cuenta su dimensión internacional, hubiera exigido, en muchos casos, a la administración tributaria obtener y comprobar la información necesaria acudiendo a la Directiva de

³⁸ Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, [...] (BOE de 18 de octubre de 2007).

Asistencia Mutua, antes mencionada. A la vista del modelo expuesto, nos cuestionamos cómo habrían respondido las ESFL no residentes al cumplimiento de las obligaciones de información, así como el encaje de un test de comparabilidad efectivo con un régimen de opción y comunicación como el expuesto.

Desde la perspectiva de derecho comparado comunitario podemos distinguir, en general, tres modelos diferenciados en cuanto a las obligaciones de información y carga de la prueba. Así, la efectividad de los donativos en los supuestos de mecenazgo transfronterizo puede ser probada o bien por el donante, que va a ser el que aplique el beneficio fiscal –modelo que se ha establecido, entre otros, por Bélgica–; o bien tanto por el donante, como por la entidad beneficiaria de mecenazgo –modelo francés–; o bien por la entidad beneficiaria –modelo informativo vigente en Reino Unido– (Koele, 2010, p. 415).

Volviendo al Estado español, si atendemos al esquema de obligaciones de información en relación con las ESFL no residentes que se ha introducido para 2019 en el régimen fiscal de Bizkaia, apreciamos que se regula como un sistema propio y diferenciado en el artículo 27 de la Norma Foral 4/2019, que se dedica precisamente a establecer la forma de justificar las donaciones y aportaciones deducibles realizadas a favor de las mismas. En el caso de Bizkaia, al igual que el modelo belga, se hace recaer sobre la persona donante el cumplimiento de la obligación de información que garantice que las aportaciones realizadas se efectúan a favor de una entidad que cualifica para la incentivación fiscal al mecenazgo, realizando una inversión de la carga de la prueba según el régimen general de justificación, establecido en el artículo 26 de dicha norma foral, que lo hace recaer, al igual que en la legislación estatal, en la ESFL beneficiaria del mecenazgo.

A estos efectos, el artículo 27 establece, que a fin de justificar la efectividad de los donativos y aportaciones, los donantes o aportantes, personas físicas o jurídicas sometidas a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia en su imposición personal deberán presentar, por un lado, un documento en el que deba constar la misma información, junto con la pertinente justificación, que la que consta en el modelo 182 a presentar por las entidades beneficiarias residentes, que se encuentra regulada en el citado artículo 26 y en sus disposiciones de desarrollo. Asimismo, exige de nuevo al donante que documentalmente acredite el cumplimiento por parte de las ESFL de los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la Norma Foral 4/2019, a fin de llevar a cabo lo que se conoce como test de comparabilidad. Tal y como exige el artículo 11 del proyecto de Reglamento³⁹, la referida información, así como la justificación documental exigible deberá presentarse junto con la autoliquidación del IRPF, del impuesto sobre sociedades o del IRNR, que le sea de aplicación a quien realice las donaciones o aportaciones.

³⁹ El proyecto de Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, cuya fase de audiencia pública en el procedimiento de elaboración normativa finalizó el pasado 8 de abril, se encuentra en tramitación en la Diputación Foral de Bizkaia <<http://web.bizkaia.eus/es/procesos-participativos-elaboracion-normativa/-/prozesua/1245>>. Última consulta 29 de marzo de 2019.

Si bien, en el caso de Bizkaia, el esquema específico implementado, que parece fundamentarse en el razonamiento del TJUE en el caso *Persche*, en virtud del cual una de las vías más efectivas de obtener la información sobre la entidad sin ánimo de lucro y el buen fin de las aportaciones es a través de los aportantes, resulta más adecuado que una mera exigencia a las ESFL no residentes del cumplimiento de las mismas obligaciones de información generales que a las ESFL, es necesario hacer una serie de advertencias.

Por un lado, la cantidad de información y el detalle de la misma en relación con las aportaciones al mecenazgo que se requiere al aportante, sometido en su imposición personal al sistema tributario de Bizkaia, resulta excesivo al ser idéntica, como se ha comentado, a la que se solicita a las ESFL residentes a cuyo régimen se refiere por remisión. Así, el artículo 27.1 de la norma foral exige información según: a) la fecha en la que se realizó el donativo cuando este sea dinerario; b) el documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos dinerarios; c) el destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica; d) mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones; e) en el supuesto de las prestaciones gratuitas de servicios, certificación del coste del servicio emitida por la entidad que realiza la prestación. Por otro, se exige, asimismo, al aportante, que presente documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la norma foral por parte de las ESFL no residentes beneficiarias, lo cual también resulta desmesurado, teniendo en cuenta que el artículo 5 exige a las ESFL residentes hasta trece requisitos fiscales, diseñados con un gran nivel de detalle y con una configuración ajustada al ordenamiento jurídico español. Este soporte documental será el que va a servir de base a la administración tributaria de Bizkaia para hacer el test de comparabilidad.

En conclusión, podríamos decir que el contenido de estas obligaciones de información por su extensión, naturaleza y nivel de detalle va a hacer que el cumplimiento de las mismas por parte de los donantes resulte realmente gravoso y, aunque estos logren cumplirlas, la información recabada va a resultar probablemente poco adecuada para que la administración tributaria de Bizkaia pueda realizar un test de comparabilidad razonable y de calidad. Es por ello que hubiera sido deseable que la información solicitada en relación con las ESFL no residentes se hubiera configurado teniendo en cuenta cuál es la información realmente relevante y necesaria en un escenario de mecenazgo transfronterizo, alejándose, de esta manera, de una mera réplica de la información requerida a las ESFL residentes, para facilitar tanto su cumplimiento por parte de los donantes como para que la administración tributaria de Bizkaia pueda garantizar el fin adecuado y la efectividad de las aportaciones a las ESFL no residentes y pueda realizar un buen test de comparabilidad.

Idéntica observación procede con respecto a las ESFL no residentes que obtengan rendimientos sometidos al IRNR en Bizkaia y que pretendan la aplicación del régimen fiscal especial contemplado en su normativa, en la medida en que para ello deben seguir el mismo procedimiento de solicitud de aplicación del régimen, que expondré en el siguiente aparta-

do, que las residentes, en el cual deberán demostrar el cumplimiento de todos los requisitos contenidos en el artículo 5 de la norma foral.

Otra de las carencias que se observan en la reciente reforma aprobada por Bizkaia es la ausencia de cualquier referencia o criterio sobre cómo realizar el test de comparabilidad y cómo interpretar y adaptar los requisitos exigidos a las ESFL residentes a las no residentes. Dicha ausencia puede provocar que la administración tributaria caiga en el mero automatismo en la comprobación del cumplimiento de los requisitos que, en muchos casos, desembocaría en la negativa de la aplicación del régimen fiscal a las ESFL no residentes y sus aportaciones, abriendo una senda de recursos administrativos y judiciales.

Este último es uno de los principales obstáculos prácticos que existen en la mayor parte de los sistemas tributarios de los Estados miembros para la correcta garantía de las libertades fundamentales, incluso en aquellos en los que su legislación fiscal ya ha sido adaptada a los parámetros exigidos por la jurisprudencia del TJUE. Así, la ausencia de información y de transparencia en relación con cómo llevan a cabo las jurisdicciones fiscales los test de comparabilidad es uno de los problemas comunes a los que se enfrentan las ESFL y sus aportantes en el mecenazgo transfronterizo (Breen, 2018, p. 47).

La competencia en manos de los Estados miembros para la realización del test de comparabilidad a efectos fiscales lleva en la práctica a que existan tantos requisitos y procedimientos para llevarlo a cabo como Estados miembros. La inexistencia de un enfoque comunitario común provoca falta de certeza y seguridad jurídica en los sujetos intervinientes en el mecenazgo transnacional, lo cual genera un gran número de reclamaciones a las administraciones tributarias dentro de la Unión Europea. Solamente en diez Estados miembros existen procedimientos reglados que indican cómo llevar a cabo el test, mientras que en el resto ni siquiera se han determinado criterios para su correcta ejecución, lo cual ha llevado a algunas administraciones tributarias a reconocer cierta incapacidad por falta de experiencia y de formación para abordar esta cuestión. En definitiva, en la mayor parte de las jurisdicciones fiscales las decisiones se adoptan generalmente caso por caso sin un procedimiento reglado y, a menudo, requieren periodos de ejecución absolutamente inaceptables (European Foundation Centre y Transnational Giving Europe, 2017, p.7)⁴⁰.

Los Estados miembros se resisten a implementar modelos respetuosos con el principio *home-country control*, que impliquen el reconocimiento automático de la equivalencia entre las ESFL extranjeras y las nacionales y resolverían muchos de los problemas expuestos, en la medida en que implica una cierta renuncia al ejercicio de su soberanía fiscal (European Foundation Centre y Transnational Giving Europe, 2017, p. 14). Por ello, no consideran sufi-

⁴⁰ La representante de la fundación sueca Swedish Riksbankens Jubileumsfond denuncia que las autoridades fiscales alemanas han tardado nueve años en requerirles información en el recurso interpuesto en 2007 contra la negativa al reconocimiento de los beneficios fiscales correspondientes. La misma fundación tardó cinco años en conseguir el reconocimiento mediante sentencia de los tribunales españoles.

ciente que la ESFL no residente demuestre que se le aplica el régimen fiscal especial en su Estado miembro de residencia y prefieren establecer sus propios procedimientos de comparabilidad. Ni siquiera la jurisprudencia comunitaria analizada exige dicho automatismo, sino que establece que el reconocimiento del cumplimiento de requisitos no es automático y debe ser apreciado por las autoridades nacionales del Estado miembro que deba aplicar el incentivo fiscal, mediante la realización de un test de equivalencia o comparabilidad⁴¹.

Como ocurre en el caso de Bizkaia y también en la propuesta fallida de reforma de la Ley 49/2002⁴², el punto de referencia es la legislación aplicable en el Estado miembro en el que se origina el gasto fiscal, lo cual parece totalmente razonable desde la lógica de la soberanía fiscal de los Estados miembros. La clave para diseñar un test de comparabilidad razonable y efectivo reside en establecer los criterios para que las administraciones tributarias, en aplicación de su legislación tributaria y a la vista de la información que obtengan, sean capaces de verificar que las ESFL no residentes cumplen con los principios y requisitos esenciales que para estas entidades exige su legislación nacional.

Dos son los Estados miembros –Luxemburgo y Países Bajos– que cuentan con los modelos más efectivos y que ofrecen mayor seguridad jurídica para llevar a cabo el test de comparabilidad (European Foundation Centre y Transnational Giving Europe, 2017, pp. 16-18), de los cuales podría tomar referencia el Estado español a la hora de implementar el suyo.

El modelo de Luxemburgo es el que ofrece más facilidades prácticas para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo transfronterizo, seguido aunque con pequeñas diferencias por países como Polonia o Eslovenia (Pedreira Menéndez, 2015, p. 66). Para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo, el contribuyente donante sometido a la soberanía tributaria de Luxemburgo debe manifestar en la declaración de su impuesto personal que la ESFL no residente en Luxemburgo, pero residente en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico, que recibe la donación, cumple los requisitos exigidos por la legislación fiscal de Luxemburgo. Aunque el sistema no sea de reconocimiento automático, las autoridades fiscales sí que tienen en cuenta el hecho de que la ESFL no residente sea reconocida por su estado de residencia como entidad sin fines lucrativos y que, como tal, sea beneficiaria de donativos incentivados fiscalmente para los residentes de su estado, así como que esté exenta en su imposición personal sobre la renta y sobre la riqueza.

El único requisito que se exige a la ESFL no residente beneficiaria de la donación es que presente un modelo de certificado, a modo de declaración responsable o *self-assessment*, con el siguiente contenido y requisitos, que resulta ser realmente conciso: 1) fecha de establecimiento de la organización de acuerdo con las leyes del Estado XX; 2) que la ESFL persiga directa y exclusivamente uno o más de los nueve fines de interés general que se

⁴¹ Parágrafos 39, 40 y 41 de la sentencia del caso *Stauffer*.

⁴² Recordemos que la propuesta de modificación del artículo 2 de la Ley 49/2002 exigía que las ESFL no residentes cumplieren los requisitos contenidos en el artículo 3 de la citada ley.

relacionan, entre ellos, arte, educación o asuntos sociales; 3) que según la legislación de su estado de residencia, estos fines se reconocen como de interés general y se encuentran fiscalmente incentivados; 4) que la entidad está exenta del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre la riqueza en su país de residencia, y 5) que los donantes residentes obtendrían incentivos fiscales para las donaciones a la organización⁴³. Las autoridades fiscales de Luxemburgo pueden o bien decidir directamente en función del certificado presentado, o bien solicitar cierta información adicional, por ejemplo, el justificante de la donación, los estatutos o el estado de cuentas de la ESFL no residente.

Como se observa el modelo de Luxemburgo es sencillo, presumiblemente ágil y va más allá de lo que la jurisprudencia comunitaria requiere, ya que en ocasiones se basa en el reconocimiento cuasiautomático del estatus de comparable para la ESFL no residente, aunque deja cierto margen de acción a las autoridades fiscales.

El segundo modelo del cual se podrían extraer algunas claves para el diseño del modelo español es el que ofrecen los Países Bajos (Transnational Giving Europe, 2019). Este Estado miembro presenta un esquema algo más complejo para las ESFL no residentes, pero aporta mayores garantías a la administración tributaria y a los aportantes a estas entidades. El sistema se basa en que, para poder aplicar los incentivos fiscales al mecenazgo, el donante debe indicar en la declaración de su impuesto personal que la ESFL ha recibido el estatus ANBI (entidad de utilidad pública), exigible tanto a las ESFL residentes como a las no residentes para poder ser beneficiarias de mecenazgo incentivado en los Países Bajos. El estatus ANBI se concede por la autoridad fiscal neerlandesa Oost Brabant por cumplir los requisitos de la legislación fiscal neerlandesa para las ESFL y su concesión implica que se le incluya en la lista de ESFL elegibles para ser beneficiarias de mecenazgo, elaborada por la administración tributaria. Por su parte, el donante puede verificar si la entidad beneficiaria en cuestión ya ha sido incluida en la lista en la página web del Ministerio de Hacienda.

Para solicitar el estatus ANBI, las ESFL no residentes en los Países Bajos deben cumplimentar un formulario que se encuentra en neerlandés, con el siguiente contenido: 1) los estatutos de la entidad, si no están en inglés, alemán o neerlandés, se debe proporcionar una traducción; 2) declaración de las autoridades fiscales del país de residencia y una copia de la inscripción en la Cámara de Comercio del país residente; 3) cuentas más recientes; 4) lista con los nombres y direcciones de los miembros de la junta. El procedimiento de concesión dura aproximadamente dos meses.

Una vez que una entidad ha sido registrada, solo tiene que proporcionar información adicional a las autoridades fiscales bajo solicitud, no existiendo una obligación anual de envío

⁴³ Circulaire L.I.R. n.º 112/2 of 7 April 2010 (*déductibilité des dons versés à des organismes ayant leur siège dans un autre Etat et reconnus d'intérêt général selon le droit de ce dernier*), que incluye como anexo el modelo de certificado disponible en francés, en inglés y en alemán. <https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/legislation/legi10/Circulaire_L_I_R_n__112-2_du_7_avril_2010.pdf>.

de información. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2014, las ESFL están obligadas a publicar cierta información en un sitio web y a comunicarlo a las autoridades fiscales. Cuando la ESFL obtiene el estatus ANBI, este es válido para todos los contribuyentes neerlandeses que lo invoquen en su declaración del impuesto personal y se mantiene vigente en la medida en que las autoridades fiscales no lo revoquen, como consecuencia del incumplimiento de los requisitos que fundamentaron su concesión. El donante, por su parte, tiene que proporcionar evidencia de la realidad de la donación.

El test de comparabilidad, que las autoridades fiscales neerlandesas llevan a cabo para conceder el estatus ANBI a las ESFL no residentes e incluirlas en su lista, consiste en verificar si la entidad cumple con los requisitos de la legislación fiscal neerlandesa, cuyos elementos fundamentales son los siguientes: 1) la entidad no puede tener forma jurídica de sociedad mercantil, ni de cooperativa, ni ninguna otra que le permita dividir su capital social en acciones; 2) debe perseguir un fin de interés público; 3) la institución y las personas involucradas deben cumplir una serie de requisitos de integridad; 4) la persecución del objetivo de beneficio público debe ser exclusiva: al menos el 90% de la actividad de la entidad debe centrarse en el fin de interés público; 5) existe una prohibición de distribución de beneficios y, en caso de disolución, los activos de la entidad deben ser destinados a fines de interés general; 6) la remuneración de los miembros de la junta y los costes de administración deben ser limitados y razonables; 7) la entidad debe hacer públicos sus informes anuales, sus informes de actividad, la composición de su órgano de gobierno y cualquier otra información relacionada con la organización. Como se puede apreciar, muchos de ellos recuerdan a los exigidos por el régimen fiscal especial español.

El futuro modelo español bien podría adoptar ciertos elementos del neerlandés. La lista ANBI no es otra cosa que un censo independiente de ESFL, tanto residentes como no residentes, a efectos fiscales. La legislación española ya requiere que las ESFL residentes aparezcan censadas en el censo general de contribuyentes como entidades que aplican el régimen especial. Sin embargo, la forma de acceder al censo es a través del ejercicio de una opción, que se comunica a la administración tributaria en el modelo 036, lo que impide a esta la verificación previa del cumplimiento de los requisitos fiscales por parte de dichas entidades. Un modelo de solicitud de aplicación del régimen ofrecería la posibilidad de ejercitar un control previo con carácter general, ofreciendo mayores garantías de la correcta aplicación del régimen y dificultando opciones fraudulentas, y de realizar el test de comparabilidad en el caso de ESFL no residentes. Este ha sido el proceder del legislador foral de Bizkaia que, con efectos 1 de enero de 2019, ha abandonado el modelo de comunicación y ha implementado un sistema de solicitud y concesión, como analizaré en el apartado siguiente.

En cuanto a cómo se aborda el test de comparabilidad en el Estado español, los pronunciamientos de los tribunales y de las administraciones tributarias respetuosos con la jurisprudencia comunitaria, que se han presentado con anterioridad, ponen de manifiesto que tanto los tribunales como la administración tributaria lo están aplicando de una manera pragmática y sensata en los casos concretos que conocen, lo cual indudablemente supone un gran avance en este ámbito. No obstante, quedan espacios para la incertidumbre

e inseguridad jurídica tanto para las ESFL, como para sus aportantes, en la medida en que la práctica del test pasa por un procedimiento administrativo no reglado o por uno judicial, en el que los reclamantes tienen la carga de la prueba del cumplimiento de una serie de requisitos ciertamente indeterminados en el sistema fiscal español con las consiguientes dilaciones y costes, indeseables e inoperativos, que ello supone para todas las partes.

En consecuencia, mi propuesta de *lege ferenda* sería la regulación reglamentaria del procedimiento para el test de comparabilidad, que se basaría en la cumplimentación de un formulario por parte de la ESFL no residente, tal y como se exige en Luxemburgo o en Países Bajos, que con posterioridad y en un plazo de tiempo razonable fuese visado por las autoridades fiscales españolas. El resultado positivo de dicho test de comparabilidad supondría la inclusión de la ESFL en el censo como contribuyente que aplica el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 y, por tanto, resulta beneficiaria del mecenazgo incentivado. Para el caso de los incentivos por mecenazgo, se podría diseñar incluso un modelo mixto, como el francés, de tal manera que si se trata de una entidad no residente que no opera en territorio español se diera la opción a los donantes o a los aportantes de rellenar el cuestionario para el test de comparabilidad. En todo caso, los resultados positivos del test de comparabilidad deberían ser accesibles *online* para seguridad jurídica de actuales y futuros donantes.

Cuestión más compleja es la determinación del contenido de dicho test. Tras el análisis de los cuestionarios de Luxemburgo y Países Bajos y de los pronunciamientos de los tribunales españoles, se puede concluir que el enfoque más pragmático sería establecer el test de comparabilidad haciendo cumplir a las ESFL no residentes los principios fundamentales que la legislación fiscal española requiere a las ESFL y elevarlos a la categoría de requisitos, diferenciándolos, de esta manera, de los más concretos y pegados al ordenamiento jurídico español que se exigirían a las ESFL residentes. Como hemos visto, esta no ha sido la posición que el legislador español ha manifestado, por lo menos en principio, en la nonata reforma fiscal, ni en la aprobada en los territorios forales de Bizkaia y Gipuzkoa.

Pongamos un ejemplo para ilustrar a lo que me refiero. El artículo 3.5.º de la Ley 49/2002 exige que «los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos...», como concreción de un principio mucho más amplio cual es el de que las ESFL deben limitar extremadamente o prohibir la distribución de beneficios a partes privadas. Pues bien, en la STSJM 418/2015, de 18 de marzo, anteriormente analizada⁴⁴, el tribunal concedió el estatus de comparable a la fundación sueca a pesar de que esta remuneraba a los miembros del consejo de administración, incumpliendo lo establecido por el citado artículo. Un caso similar, también en relación con la remuneración de los miembros de los consejos de administración, se ha producido en Francia⁴⁵. Por tanto, a efectos del test de comparabilidad, podría ser suficiente con que los Estados miembros exigieran el principio

⁴⁴ Véase nota al pie n.º 21.

⁴⁵ Case nos. 369819 y 369820, de 22 de mayo de 2015, Conseil d'Etat.

general de que la ESFL no residente tenga prohibida o muy limitada la facultad de distribuir beneficios, sin mayor concreción.

Carece de toda lógica pragmática, incluso jurídica, que a las ESFL que operan globalmente y que son beneficiarias de mecenazgo por aportantes de diferentes jurisdicciones fiscales se les exija el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos exigidos por las mismas a las ESFL residentes en ellas. Un diseño del test de comparabilidad con este enfoque vaciaría *de facto* el respeto a la libertad de circulación de capitales, incluso en los casos en los que la legislación doméstica haya sido modificada para incluir expresamente a las ESFL no residentes. A fin de diseñar un test de comparabilidad efectivo, respetuoso y razonable, los Estados miembros deberían determinar cuáles de los requisitos exigidos por su legislación son esenciales para las ESFL en un contexto internacional y cuáles no lo son. Así, un análisis comparativo de los regímenes legales de ESFL en los diferentes Estados miembros determina que, aunque el diseño y la configuración formal de los requisitos en los diferentes sistemas puede llegar a ser muy diferente, los principios y la funcionalidad de los mismos presentan más similitudes que diferencias. Si además nos centramos en el régimen fiscal, dejando al margen el régimen jurídico o sustantivo, el paralelismo resulta ser mucho más evidente, en particular en relación con el régimen de imposición de las rentas y beneficios de las ESFL, encontrándose las diferencias más notables en la intensidad de los incentivos al mecenazgo (Max Planck Institute for Comparative and International Private Law and The Centre for Social Investment of the University of Heidelberg, 2009, pp. 98-103).

3. El enfoque doméstico: mecenazgo interterritorial

La parte final de mis reflexiones y propuestas se va a centrar en presentar aspectos domésticos fundamentales de la Ley 49/2002, que considero que deben ser modificados sin dilación a fin de actualizar e incrementar la seguridad jurídica en la aplicación de este régimen fiscal. El propio contexto en el que debe aplicarse la ley, muy diferente al de hace casi treinta años cuando fue aprobada, la experiencia derivada de su aplicación y la reinterpretación que bien los órganos administrativos, bien los jurisdiccionales han realizado de dichos aspectos aconsejan dichas modificaciones.

3.1. Sobre el procedimiento para la aplicación del régimen fiscal de las ESFL: claves de reforma

Una de las medidas propuestas al grupo de trabajo interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo, referenciado en la parte inicial del presente trabajo, fue eliminar el carácter automático en el acceso de las ESFL al régimen fiscal especial y, en consecuencia, a los beneficios fiscales que este conlleva. El grupo de trabajo en su informe concluye que:

[...] más que supeditar el acceso a dicho régimen a un posible control, se considera más oportuno mejorar la información censal de modo que las fundaciones deban aportar información adicional al inicio de sus actividades. Se acuerda estudiar mejoras del control del acceso y permanencia en el disfrute de los beneficios fiscales que la normativa establece para las entidades sin fines lucrativos (Blázquez Lidoy, 2015, p. 209).

No puedo estar más en desacuerdo con la conclusión a la que llega el informe. En mi opinión, este es uno de los elementos clave a reformar en la Ley 49/2002 y las razones son varias, algunas de orden internacional y otras de orden interno, aunque todas ellas con la finalidad común de incrementar la seguridad jurídica en la aplicación del régimen. Como se ha comentado en el apartado anterior, la correcta configuración del test de comparabilidad a realizar a las ESFL no residentes conlleva necesariamente el establecimiento de un procedimiento de solicitud, que puede ser más o menos complejo, así como la manifestación positiva o negativa de la autoridad fiscal competente sobre el estatus de comparable de la entidad. Razones de similar naturaleza son de aplicación en el ámbito interno, ya que la existencia de diferentes regímenes fiscales dentro del estado español exige lo que podríamos denominar un test de comparabilidad doméstico, como analizaré en el apartado siguiente. En consecuencia, un régimen rogado permitiría a la administración tributaria garantizar que la aplicación del mismo se efectúa por parte de entidades que cumplen los requisitos que la normativa fiscal exige y se convertiría en un instrumento idóneo para la lucha contra el fraude. Además, y no menos importante, reforzaría la situación jurídica, ofreciendo una garantía adicional, para las personas que realizan sus aportaciones a este tipo de entidades, ya que la existencia de control previo por parte de la administración tributaria mitigaría las posibilidades de que sus aportaciones no pudieran beneficiarse de los incentivos fiscales al mecenazgo por incumplimiento por parte de la ESFL –bien inintencionado, bien doloso– de las exigencias que la fiscalidad les requiere, con la obligación de reembolsar las deducciones por mecenazgo indebidamente aplicadas más, al menos, los intereses de demora. En la actualidad, el ordenamiento jurídico español ofrece en su defensa a los donantes perjudicados exclusivamente acciones civiles de resarcimiento del daño causado⁴⁶.

La derogada Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, ya contemplaba un régimen rogado, y así lo sigue haciendo la legislación fiscal de la Comunidad Foral de Navarra. En el caso

⁴⁶ En este sentido, véase la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (RG 1975/2013 –NFJ057155–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que determina que:

[...] en aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella.

de Territorio Histórico de Bizkaia⁴⁷, el cambio de régimen de opción y comunicación al de solicitud y concesión se ha producido en este ejercicio 2019. Este cambio de procedimiento trae, en mi opinión, ciertos elementos novedosos y que pueden resultar de interés. La Norma Foral 4/2019, en su artículo 16, establece la documentación que deberá ser presentada por la entidad junto con la solicitud de aplicación del régimen especial, que comprenderá documentos tradicionales, tales como: la escritura o acta de constitución, los estatutos de la entidad, la memoria explicativa de sus fines o la acreditación de estar inscritas en el registro correspondiente. Junto con estos, la normativa exige una declaración responsable suscrita por las personas que representen legalmente a la entidad sobre el cumplimiento de los requisitos preceptivos para la aplicación del régimen, que están recogidos en el artículo 5 de la norma foral; declaración responsable que se configura como elemento esencial del procedimiento de solicitud, en la medida en que el artículo 17 de la norma foral establece que el incumplimiento de lo manifestado en dicha declaración responsable constituye infracción tributaria, que será sancionada con la pérdida del derecho a aplicar el régimen especial, sin que pueda volver a solicitar su aplicación en un plazo de cuatro años desde el momento en el que adquiera firmeza en vía administrativa la imposición de la sanción. A mi juicio, el espíritu de esta declaración responsable resulta ser una especie de formulario *self-assessment*, similar al que exige la legislación fiscal neerlandesa o la de Luxemburgo, para la aplicación del régimen fiscal a las ESFL y puede convertirse en un instrumento realmente útil para llevar a cabo el test de comparabilidad, tanto en el ámbito internacional como en el doméstico. Este régimen rogado se ve complementado por lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 4/2019, en virtud de la cual las entidades que, en el momento de entrada en vigor de la misma, estuvieran aplicando el régimen fiscal especial establecido en la normativa anterior deberán presentar la misma documentación referida, en una suerte de retrato de su situación jurídico-fiscal ante la administración tributaria foral, implicando el incumplimiento de esta obligación la imposibilidad de aplicar el régimen fiscal, sin que se pueda volver a solicitar su aplicación en el plazo de los cuatro años siguientes.

En conclusión, considero necesaria la modificación de la Ley 49/2002 a fin de abandonar el modelo de opción y comunicación en favor del de solicitud y concesión de la aplicación del régimen especial por las razones expuestas. En mi opinión, la normativa recientemente aprobada en Bizkaia, junto con elementos importados de la neerlandesa constituiría una buena base para su diseño.

3.2. Sobre la reciprocidad fiscal interterritorial y el test de comparabilidad doméstico: claves de reforma

Como se ha mencionado con anterioridad, la capacidad normativa de los territorios forales en la mayor parte de los impuestos que afectan a las ESFL y al mecenazgo establece,

⁴⁷ Esta modificación normativa no se ha producido en el régimen fiscal de Gipuzkoa.

dentro del Estado español, un escenario susceptible de generar cuestiones de mecenazgo interterritorial, en la medida en que conviven cinco regímenes fiscales con muchos elementos comunes pero independientes entre sí. La determinación de cuál es el régimen fiscal de aplicación se realiza de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con el País Vasco o en el Convenio Económico con Navarra⁴⁸. El enfoque y resolución de dichas cuestiones puede encontrar una guía en las consideraciones que se realizan para supuestos de naturaleza similar, salvando las distancias, según el mecenazgo transfronterizo.

En este sentido, sorprende la aún vigente redacción del artículo 16 a) de la Ley 49/2002, que establece que los incentivos fiscales previstos en dicha ley serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que se hagan en favor de: «a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley». De tal suerte que, en una primera aproximación, un contribuyente con residencia habitual en Madrid que realice una donación a la Fundación Guggenheim-Bizkaia no podría aplicar la deducción fiscal correspondiente, de acuerdo con la dicción literal de la Ley 49/2002, mientras que si la realizara a la Fundación Peggy Guggenheim de Venecia, sí podría aplicarla por mor de la jurisprudencia comunitaria. Idéntica redacción contenían las normativas tributarias de los tres territorios históricos vascos haciendo referencia exclusiva a las ESFL que aplicasen su régimen fiscal, hasta la reciente reforma de las de Bizkaia y Gipuzkoa. Sin embargo, esta interpretación literal que vulneraría el principio armonizador de respeto a la libertad de movimiento de capitales en el Estado español, contenido en el artículo 3 c) del Concierto Económico, fue rápidamente superada por las propias administraciones tributarias, incluso con anterioridad a que el TJUE dictase las sentencias *Stauffer* y *Persche*. Así, los primeros pasos en este sentido los dio Bizkaia, mediante la Instrucción 2/2005, de la Dirección General de Hacienda, para la campaña del IRPF 2004⁴⁹, partiendo de la premisa no cuestionada de que los incentivos fiscales aplicables son los previstos en la normativa por la que se rija el impuesto personal del donante, al establecer que:

La deducción por donativos no solo será de aplicación a aquellas cantidades destinadas a ENL a las que resulte de aplicación la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, sino también a las destinadas a entidades que reúnan los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la citada Norma Foral 1/2004 y que apliquen cualquiera de

⁴⁸ La complejidad no solamente deriva de la existencia de diferentes regímenes fiscales, sino también de las competencias de las comunidades autónomas sobre el régimen jurídico de estas entidades. Así, en el caso del País Vasco, el artículo 10.3 del Estatuto de Autonomía del País Vasco atribuye competencias a las instituciones de la comunidad autónoma para el establecimiento del régimen sustantivo que afecta tanto a las fundaciones como a las asociaciones de utilidad pública, es decir, a las ESFL. Dicha regulación está establecida por la Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco, y por la Ley 7/2007, de 22 de junio, de Asociaciones del País Vasco, y afectada, en lo que a esta última se refiere, por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, aprobada por el Congreso en desarrollo del derecho fundamental de asociación recogido en el artículo 22 de la Constitución.

⁴⁹ <<http://www.bizkaia.eus/OGASUNA/Jarraibideak>>.

los regímenes especiales de Fundaciones y Mecenazgo. Por tanto, las aportaciones realizadas a ENL de ámbito estatal serían deducibles por contribuyentes vizcaínos.

Criterio que ha sido confirmado con posterioridad en múltiples consultas de la Hacienda Foral vizcaína⁵⁰. El acuerdo y la confirmación de este criterio entre las Haciendas Forales vascas y la administración tributaria del Estado llegó en 2010, de la mano de la resolución de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, prevista en el Concierto Económico, a la consulta formulada acerca de unos donativos que una persona física con residencia habitual en Madrid, y sujeta por ello a la normativa del IRPF de territorio común, tenía intención de hacer a una fundación domiciliada en Bilbao, a la que era de aplicación la normativa vizcaína del impuesto sobre sociedades⁵¹.

Con estos antecedentes y en este contexto, sería aconsejable la modificación de la letra a) del artículo 16 de la Ley 49/2002, a fin de elevar a categoría normativa criterios interpretativos pacíficamente acordados y aplicados desde hace casi una década por la administración tributaria del Estado y por las Administraciones forales vascas. Esto ya ha sido realizado en 2019 en el Territorio Histórico de Bizkaia, mediante la incorporación en la letra a) del artículo 19.1 de la Norma Foral 4/2019, de la cláusula de reciprocidad interterritorial doméstica por la que se determina que los incentivos fiscales al mecenazgo del régimen general son aplicables a las donaciones y aportaciones que se hagan en favor de las ESFL a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido por la normativa vizcaína, así como a las que se realicen a favor de las ESFL que, reuniendo los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la Norma Foral de Bizkaia, apliquen el régimen fiscal de ESFL de otros territorios forales o de territorio común vigente en cada momento⁵².

En el ámbito doméstico, si bien resultaría un notable avance que los legisladores fiscales recojan esta cláusula de reconocimiento de los diferentes regímenes fiscales de ESFL que

⁵⁰ Sirva por todas, Hacienda Foral de Bizkaia, Consulta de 18 de febrero de 2008.

⁵¹ Véanse Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa: Consulta 294/2010 (NFC045288).

⁵² Artículo 19. Entidades beneficiarias del mecenazgo:

1. Los incentivos fiscales previstos en los capítulos II y III del presente Título serán aplicables a los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades: a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Norma Foral, así como, a las que reuniendo los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 de la presente Norma Foral, apliquen la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo del Territorio Histórico de Álava, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o aquellas que sustituyan a las anteriormente mencionadas.

conviven en el estado español, su aplicación práctica no deja de estar exenta de potenciales conflictos. Así, en la medida en que los distintos regímenes fiscales exijan requisitos diferentes a las ESFL en sus respectivas normativas tributarias, resultará más gravoso y más dificultoso el cumplimiento tanto de aquellos requisitos que su propia normativa les exige para la aplicación del régimen fiscal, como de los que la normativa fiscal aplicable al donante exige a las ESFL. Es en esta situación en la que procede la aplicación de un test de comparabilidad doméstico, aunque de una dimensión y complejidad mucho menor que en el ámbito de mecenazgo transfronterizo, debido a la gran similitud que presentan entre sí los diversos regímenes fiscales y sustantivos del Estado español. No obstante, este test de comparabilidad doméstico puede evolucionar hacia una mayor complejidad, en la medida en que los requisitos establecidos en cada uno de los regímenes fiscales se vayan configurando de diferente manera, tal y como ha ocurrido con la normativa recientemente aprobada en Bizkaia que los reformula, introduciendo algunos de nuevo cuño que no se contemplan en la normativa tributaria del resto de las jurisdicciones fiscales del territorio español. Es por ello que, al igual que en el ámbito internacional, también el ámbito doméstico debiera determinarse cuáles son los requisitos mínimos a cumplir por las ESFL residentes en España, con independencia de la normativa fiscal que les sea de aplicación y de la normativa del donante, teniendo en cuenta la existencia de diferentes regímenes jurídicos y fiscales, a fin de no introducir obstáculos innecesarios en la aplicación del mecenazgo fiscal interterritorial en el Estado español.

Una vía alternativa a la propuesta realizada, en mi opinión más pragmática y efectiva, la presenta la normativa fiscal de la Comunidad Foral de Navarra. Esta se basa en el reconocimiento de las ESFL válidamente constituidas que sean contribuyentes del resto de los sistemas tributarios del estado español, diferentes al navarro, sin necesidad de efectuar un test de comparabilidad interterritorial. Para ello, la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio prevé, en su disposición adicional segunda, que:

1. El régimen tributario regulado en esta Ley Foral será aplicable: 1.º A las fundaciones que reuniendo los requisitos y condiciones en ella establecidos se hayan constituido conforme a la normativa estatal o a la de las comunidades autónomas con competencia en la materia. 2.º A las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos y condiciones de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, y sus normas de desarrollo o de las disposiciones de las comunidades autónomas sobre esta materia. 3.º Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio competente en materia de Cooperación Internacional al Desarrollo y las que no estando inscritas hayan solicitado formalmente su inscripción en dicho Registro, tengan la forma jurídica de fundación o de asociación y cumplan los requisitos y condiciones previstos en esta Ley Foral.

Recuérdese además que, como se ha comentado con anterioridad, el régimen fiscal de las ESFL navarro es rogado, limitándose la actuación de la administración tributaria navarra a comprobar el cumplimiento de una serie de requisitos formales que acreditan su estatus

jurídico, así como que la actuación de la entidad pueda servir a las finalidades de interés general contempladas en la ley.

El enfoque navarro da un paso en dirección a la implantación del sistema *home-country control* frente al *host-country control*, vigente en la normativa fiscal del País Vasco y del Estado. El elevado grado de armonización y coordinación existente entre los diferentes sistemas tributarios del Estado español y los mecanismos legales vigentes en los regímenes de Concierto y Convenio para garantizarlo haría más que razonable promover un acuerdo entre la administración del Estado y las administraciones tributarias vascas y navarra, a fin de implementar dicho principio en el ámbito doméstico. En su virtud, el reconocimiento de una entidad como las ESFL a efectos de su régimen tributario por la administración fiscal con competencia normativa sobre ella sería aceptado por el resto de administraciones tributarias del Estado. Este cambio de planteamiento, fundamentado en el respeto y confianza mutua entre las diferentes administraciones tributarias españolas, requeriría la emisión de una certificación por parte de la administración fiscal competente sobre la ESFL, que sería aceptada por el resto de las administraciones tributarias con competencia fiscal sobre las personas físicas o jurídicas donantes. Este modelo ofrecería grandes ventajas tanto para las ESFL como para sus aportantes, a los que se les garantizaría en mayor medida el buen fin de su beneficio fiscal, como para las administraciones tributarias, que ahorrarían tiempo y esfuerzos en llevar a cabo el test de comparabilidad doméstico que, dado el grado de armonización existente entre los diferentes regímenes sustantivos y fiscales de las ESFL en el Estado español, difícilmente darían resultados negativos.

4. Reflexión final

Una de las responsabilidades de los legisladores fiscales es garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y de las administraciones tributarias en la aplicación de la ley. Uno de los medios para lograrlo es aprobar leyes fiscales, complejas por definición, con un contenido claro y actualizado que incorporen los criterios jurisprudenciales o administrativos que las complementan o interpretan. De esta manera, se facilitará a los contribuyentes enormemente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tarea compleja *per se*, y mucho más si se trata de legislación tributaria con un componente internacional. También se facilitará el trabajo de aplicación de los tributos y de lucha contra el fraude a las personas que están detrás de una administración tan poco considerada, en ocasiones, como la tributaria. No abordar dicha tarea correctamente aboca en muchas ocasiones a procedimientos administrativos y judiciales con los costes de toda clase que estos originan, sabiendo en la mayoría de ellas cuál va a ser la solución final.

Estas son las razones que me han llevado a analizar, fundamentar y elaborar las propuestas de *lege ferenda* presentadas en relación con la reforma del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Referencias bibliográficas

- Blázquez Lidoy, A. (2015). La no-revisión de la Ley del Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa. *Ius Canonicum*, 109(55), 197-229.
- Breen, O. (2018). Enlarging the space for European Philanthropy. European Foundation Centre y Donors and Foundations Networks in Europe. Recuperado el 1 de marzo de 2019 de <<https://dafne-online.eu/>>.
- El País. (19 de noviembre 2010). Rubalcaba lanza un programa con 26 leyes prioritarias hasta junio de 2011. Consultado el 30 de marzo de 2019. Recuperado de <https://elpais.com/elpais/2010/11/19/actualidad/1290158233_850215.html>.
- European Foundation Centre y Transnational Giving Europe. (2014). *Taxation of cross-border philanthropy in Europe after Persche and Stauffer: from landlock to free movement?* Recuperado el 1 de marzo de 2019 de <www.efc.be>.
- European Foundation Centre y Transnational Giving Europe. (2017). *Boosting cross-border philanthropy in Europe Report*. Recuperado el 1 de marzo de 2019 de <www.efc.be>.
- Heindenbauer, S., Hemels, S., Muehlmann, B.W., Stewart, M., Thömmes O. y Tukic, T. (2013). Cross-border charitable giving and its tax limitation. *Bulletin For International Taxation, IBFD*, 11(67), 611-625.
- Koele, A. (2010). How will international Philanthropy be freed from landlocked tax barriers. *European Taxation, IBFD*, 9(50), 409-418.
- Jiménez Escobar, J. (2017). Presupuestos, principios y medidas para la articulación de una reforma del régimen tributario del mecenazgo. *Crónica Tributaria*, 163, 95-122.
- Max Planck Institute for Comparative and International Private Law and The Centre for Social Investment of the University of Heidelberg. (2009). *Feasibility Study on a European Foundation Statute*. Recuperado el 30 de marzo de 2019 de <https://www.researchgate.net/publication/280664243_Feasibility_study_on_a_European_foundation_statute_final_report>.
- Pascual González, M. (2016). La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España. *Quincena Fiscal*, 17, 51-78.
- Pedreira Menéndez, J. (2015). Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y al mecenazgo. *Quincena Fiscal*, 11, 61-76.
- Transnational Giving Europe. (2019). *Country profiles. The Netherlands*. Recuperado el 15 de marzo de 2019 de <<http://www.transnationalgiving.eu/country-profiles>>.