

DE LA NUEVA FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO: ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE ASPECTOS POLÉMICOS O NOVEDOSOS.

GEMMA MARTÍNEZ BARBARA^()*
ZERGAK (2004-3)

El pasado 2004 nos ha dejado un “paquete”¹, no lo entiendan en sentido peyorativo, de disposiciones normativas de carácter tributario aprobadas por las distintas instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia que trae nuevos aires a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos, en adelante ESFL, y a los incentivos fiscales que persiguen el fomento de la participación privada en actividades de interés general o mecenazgo.

El presente comentario intentará llamar la atención sobre aquellos aspectos que, bien por novedosos bien por polémicos, consideramos de interés, centrándonos fundamentalmente en el sistema tributario de Bizkaia con las inevitables referencias a la regulación establecida por los otros dos Territorios Históricos, cuyas diferencias con la regulación vizcaína son muy puntuales, dicho sea de antemano, y al régimen vigente en Territorio Común.

No pretende ser, por tanto, un análisis descriptivo y didáctico de esta materia como ya han hecho con gran acierto otros autores² sino una invitación a la reflexión de los lectores sobre ciertas cuestiones que tal vez, y a su juicio dejamos esta apreciación, la merezcan.

I. ENTRANDO EN MATERIA

No sería de recibo entrar directamente en el análisis de ciertos aspectos del régimen fiscal especial de las ESFL y de la incentivación fiscal al mecenazgo, sin

^(*) Jefa del Servicio de Política Fiscal en el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

¹ Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Decreto Foral 129/2004, de 20 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Decreto Foral 58/2004, de 6 de abril, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2004. Orden Foral 3046/2004, de 24 de noviembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 182, de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas.

² Gil del Campo, Miguel. “Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo” Editorial CISS. Armentia Bastera, Javier: “Comentarios al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”. Zergak. Gaceta tributaria del País Vasco 2-2004.

poner de manifiesto previamente dos cuestiones intrínsecamente relacionadas con el mismo y que añaden cierta complejidad a esta materia, tanto desde el punto de vista teórico como del de su aplicabilidad práctica. Ambas traen su causa en el reparto competencial diseñado por la Constitución, Estatutos de Autonomía y demás legislación dictada en su desarrollo, provocando que incidan en una misma materia legislaciones emanadas de las diferentes instituciones competentes.

Así, 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, potenciales beneficiarias del régimen fiscal especial. Dicha regulación está establecida por la Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco, y por la Ley 3/1988, de 12 de febrero, de Asociaciones, 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, dictada por el Parlamento español en desarrollo del derecho fundamental de asociación recogido en el artículo 22 de la Constitución.

Por otra parte y por todos conocido, son los Territorios Históricos del País Vasco los que ostentan la competencia para la regulación de sus propios sistemas tributarios en los términos establecidos en el Concierto Económico; competencia que en lo que a las ESFL se refiere se ha ejercitado por las Juntas Generales de cada Territorio Histórico al alumbrar en el 2004 sendas Normas Forales³, que vienen a derogar los regímenes establecidos desde 1995.⁴

Así las cosas, el legislador fiscal foral a la hora de plantear la reforma del régimen fiscal especial de las ESFL en el 2004 se ha enfrentado a una regulación sustantiva de estas figuras, que data de 1994 y de 1988, cuya competencia para reformar no ostenta. Situación que no se produce en relación a los otros dos sistemas tributarios con los que cohabitan los de los Territorios Históricos, el de Territorio Común y el de la Comunidad Foral Navarra, en los que el ejercicio de la competencia sustantiva y fiscal corresponde a un único órgano parlamentario.

³ Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Bizkaia). Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Gipuzkoa). Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Álava).

⁴ Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (Bizkaia). Norma Foral 5/1995, de 24 de marzo, de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en actividades de Interés General (Gipuzkoa). Norma Foral 13/1996, de 24 de abril, de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (Álava).

Vayamos con la segunda cuestión, que al igual que la anterior se origina por el reparto competencial, en este caso, en materia tributaria, pero que no es exclusiva de la fiscalidad de las ESFL y del mecenazgo y que se pone de manifiesto continuamente en la aplicación práctica de las diferentes legislaciones tributarias. Nos referimos, como habrá adivinado el lector, a los puntos de conexión que determinan según lo dispuesto en el Concierto Económico, y en el caso navarro en su Convenio, el reparto competencial en el ámbito tributario y a los conflictos que surgen como consecuencia de las relaciones tributarias de carácter interterritorial.

Es decir, y centrándonos exclusivamente en lo que al régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y al mecenazgo se refiere, nos encontramos, por un lado, con fundaciones y asociaciones de utilidad pública a las que les puede ser de aplicación, dependiendo del hecho imponible que realicen, un régimen fiscal especial u otro, común o foral, ya que el reparto competencial entre las distintas administraciones tributarias se efectúa en relación a figuras impositivas concretas, sin que se contemplen normas de reparto en relación a regímenes fiscales especiales que incluyen diferentes impuestos, como es el caso que nos ocupa.

Seamos, por un minuto, una fundación inscrita en el Registro del Gobierno Vasco con domicilio fiscal en Bizkaia y volumen de operaciones inferior a 6 millones de euros, titular de un bien inmueble afecto a una actividad económica exenta situado en Madrid y que quiere aplicarse el régimen fiscal especial relativo al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Bien, nos encontramos ante un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades vizcaíno, que podrá aplicar el régimen fiscal especial, siempre que cumpla con los requisitos materiales y formales exigidos por la Norma Foral 1/2004, siendo, a su vez esta fundación contribuyente de Territorio Común a efectos del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y en este caso de su posible exención, regulada en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Vayamos por partes.

¿Qué debe hacer esta fundación vizcaína en relación a la tributación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles? ¿Comunicar al Ayuntamiento de Madrid la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, a los exclusivos efectos de aplicación de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con la carga que supone el cumplimiento de unas nuevas obligaciones formales que, tal y como establece el Reglamento estatal, consisten, nada más y nada menos, que en rellenar el modelo de declaración censal 036, ejemplo

paradigmático, a mi humilde entender, de exceso de carga en el cumplimiento de las obligaciones tributarias?

Y aún hay más: ¿qué requisitos materiales debe cumplir para que le sea de aplicación el régimen fiscal especial: los de los artículos 4 y 5 de la NF 1/2004 de Bizkaia, los de la Ley 49/2002 estatal o ambos?

Y el mas difícil todavía: ¿se va a entender que el bien inmueble está afecto a una actividad económica exenta por aplicación de la Ley 49/2002, exigiéndose que la misma sea una de las recogidas en la relación “numerus clausus” del artículo 7?. Y así, ¿podría suceder que la misma explotación económica, que no está contenida en dicha relación y que ha dado derecho a la aplicación del régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades, en virtud de una configuración más abierta de lo que se entiende por explotación económica exenta en el artículo 9 de la Norma Foral 1/2004, impidiera la aplicación del régimen especial a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles?

Parece que al menos desde un planteamiento teórico la respuesta sería afirmativa, sin perjuicio de lo criticables y no deseados que nos puedan resultar sus efectos. Bien, pues téngase en cuenta que, aunque lo parezca, éste no ha sido un ejercicio teórico sino un sencillo supuesto extraído de una realidad mucho más compleja de estas entidades.

Pasemos a la participación privada en actividades de interés general o mecenazgo, ámbito en el que también surgen ciertos conflictos originados por las diferentes regulaciones tributarias que pueden afectar a cada uno de los contribuyentes participantes en las relaciones de mecenazgo.

En este ámbito, nos encontramos ante contribuyentes del Territorio Histórico de Bizkaia que, en virtud de los puntos de conexión vigentes, tributan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y que, concienciados del papel primordial que la sociedad civil ejerce en la consecución de fines de interés general, deciden contribuir mediante sus aportaciones a su logro.

Los poderes públicos, en nuestro caso las Juntas Generales de Bizkaia, conscientes del menor gasto público que supone para el Territorio Histórico que desde el sector privado se lleven a cabo tareas para la consecución de fines de interés general, prima estas actuaciones estableciendo una serie de deducciones en la base imponible o en la cuota de los impuestos citados, que en la normativa vizcaína quedan recogidos en el Título III de la Norma Foral 1/2004.

Pero las aportaciones de estos contribuyentes sólo podrán beneficiarse de este tratamiento si se realizan, además de cumpliendo con los requisitos establecidos a tal efecto, a favor de las entidades a las que la propia normativa tributaria denomina y define en su artículo 18, y sus homónimos en el resto de legislaciones, como “Entidades beneficiarias de mecenazgo”.

Y aquí es donde de nuevo se pueden producir choques entre las diversas legislaciones tributarias a las que están sometidos los contribuyentes.

Un par de ejemplos sencillos y sin demasiada trascendencia para centrarnos.

- Contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en Bizkaia que decide realizar una aportación al consorcio Casa de América. Este consorcio aparece expresamente considerado como entidad beneficiaria del mecenazgo en la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 pero no así en la Norma Foral 1/2004, por lo tanto sus aportaciones no darían derecho a deducción en la cuota de su impuesto personal. Y viceversa,
- Contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en Madrid con fuertes lazos personales con Bizkaia que decide realizar una aportación al Instituto Labayru, entidad de las recogidas en el artículo 18 de la Norma Foral 1/2004 pero no en la Ley 49/2002.

Compliquémoslo un poco más.

- Contribuyente vizcaíno a efectos del Impuesto sobre Sociedades que, en virtud de la nueva posibilidad recogida en el artículo 19 de la Norma Foral 1/2004, efectúa una prestación de servicios de carácter gratuito a la Cruz Roja Española, entidad que aplica el régimen especial de ESFL de Territorio Común, en virtud de la disposición adicional quinta de la Ley 49/2002.

La Cruz Roja Española está reconocida como entidad beneficiaria de mecenazgo en el artículo 18 de la Norma Foral expresamente, por lo tanto la entidad vizcaína podría aplicar como gasto en la base imponible del impuesto el valor del coste de dicha prestación gratuita, como disponen los artículos 20 y 22 de la Norma Foral 1/2004. La Cruz Roja Española recibiría una prestación gratuita de servicios en concepto de aportación, figura no recogida expresamente como renta exenta del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 49/2002 a pesar de ser una forma de efectuar un donativo o donación, los cuales sí que se declaran exentos en su artículo 6,

¿Entendería la administración tributaria de Territorio Común que estamos ante una renta exenta para la entidad?

Y pasemos a lo que verdaderamente puede dar importantes problemas. Nos referimos a la literalidad de la letra a) artículo 18 de la Norma Foral 1/2004 y de sus paralelos en las legislaciones de los otros dos Territorios Históricos y de Territorio Común, que dispone:

“Los incentivos fiscales previstos en el presente Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan a favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial establecido en el Título II de esta Norma Foral.”

¿Quiere decir este precepto que los contribuyentes vizcaínos solamente pueden efectuar donativos incentivados a favor de las entidades que efectivamente apliquen el régimen fiscal, que recordamos es opcional, o que también cabría su incentivación si a pesar de cumplir los requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial tributasen por el régimen general? Entendemos que el precepto pretende que la entidad cumpla una serie de requisitos que garanticen la persecución de fines de interés general y no tanto que efectivamente tribute al amparo del régimen especial.

Y lo que consideramos más preocupante, ¿impide la literalidad de este precepto la aplicación de incentivos fiscales a las aportaciones efectuadas por vizcaínos a fundaciones y asociaciones de utilidad pública a las que sea de aplicación cualquiera de los regímenes fiscales contenidos en la legislación de los territorios de Álava, Gipuzkoa, Navarra o Común?

En un intento de acercarnos a la *“mens legislatoris”* y con una interpretación finalista de este precepto, a la luz de la propia exposición de motivos de la Norma Foral que establece como objetivo de la reforma: *“.....mejorar el tratamiento fiscal aplicable a las aportaciones sociales destinadas la realización de actividades de interés general”*, nos atreveríamos a negar la posibilidad de contestar afirmativamente a esta cuestión.

En consecuencia, y si esto fuera así, animamos a los legisladores forales y al estatal a adoptar una solución de *“lege ferenda”*, reconociendo la aplicabilidad de los incentivos fiscales al mecenazgo para las aportaciones que se efectúen a las ESFL, a las que sea de aplicación cualquiera de los regímenes fiscales especiales vigentes, garantizando en consecuencia la seguridad jurídica de los contribuyentes y no dejando al albur de las administraciones tributarias la

interpretación de dicho precepto, aunque en el caso de las forales nos consta que este es el criterio que se ha adoptado.

Esbozadas estas dos cuestiones preliminares, a pesar de no ser nuestra pretensión establecer soluciones a las mismas ya que probablemente éstas excedan del ámbito estrictamente técnico, creemos que la clave puede estar en la coordinación, que entendemos medio imprescindible para dotar de coherencia y efectividad a la regulación normativa que afecta a éstas entidades; coordinación entre las instituciones implicadas, tanto aquellas que ejercen competencias legislativas, desde aspectos diferentes, sustantivo o fiscal, relativas a las ESFL en la Comunidad Autónoma del País Vasco, como entre las distintas instituciones con competencias normativas en materia tributaria, ámbito en el que se encuentran perfectamente determinados los cauces para llevarla a cabo tanto en las relaciones entre Territorio Común y País Vasco, Concierto Económico, como entre los Territorios Históricos, Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, echándose de menos, una vez más, el foro de encuentro con la Comunidad Foral Navarra

II. DE CIERTOS REQUISITOS MATERIALES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL Y SU CONFIGURACIÓN EN LA NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

A efectos fiscales, el artículo 4 de las Normas Forales reguladoras de los regímenes fiscales de las ESFL y de los incentivos fiscales al mecenazgo de cada Territorio Histórico, define las entidades sin fines lucrativos como aquellas fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública y las federaciones u asociaciones de las mismas, que persigan fines de interés general, se encuentren inscritas en el registro correspondiente y además cumplan una serie de requisitos exigidos por la propia legislación fiscal, siendo el artículo 5 de las Normas Forales el que los establece.

Observamos como el legislador foral, al igual que el estatal, opta por configurar estos requisitos tomando como referencia los exigidos en la legislación sustantiva que afecta a estas entidades, lo cual, en una primera aproximación, no constituye gran novedad en relación a la legislación anterior.

Sin embargo, si atendemos más despacio al contenido de los requisitos exigidos encontraremos una novedad reseñable. Y es que en la configuración de los mismos aparecen ciertos elementos que no están recogidos en la legislación sustantiva que afecta a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública cuyo

ámbito de actuación sea principalmente la Comunidad Autónoma del País Vasco.⁵

¿Cuáles pueden ser las razones que han llevado al legislador foral a tal postura en ejercicio de su absoluta libertad para establecer los requisitos fiscales de acceso al régimen?

El análisis de estos requisitos nos hace concluir que el legislador foral ha introducido ciertos aspectos recogidos en la recientemente aprobada legislación sustantiva de ámbito estatal⁶ con un aparente denominador común que es el facilitar o flexibilizar el cumplimiento de los mismos.

Las razones para adoptar esta postura de política fiscal parecen evidentes y las encontramos en la posibilidad real de que ciertas ESFL debiendo aplicar el régimen fiscal especial de alguno de los Territorios Históricos, en virtud del juego de los puntos de conexión en el ámbito tributario, se vean sometidas a la normativa sustantiva de territorio común, por superar su ámbito de actuación territorial el del País Vasco. Esta normativa sustantiva, más adecuada a la realidad actual de estas entidades, ha introducido ciertas mejoras con el objeto de facilitar el cumplimiento de los requisitos por ella exigidos.

Mejoras que han sido incorporadas por el legislador foral al ámbito tributario, de tal manera que dichas entidades puedan aprovechar al máximo las posibilidades que les brinda su regulación sustantiva sin por ello perder la posibilidad de optar por el régimen fiscal foral que les afecte.

Pongamos algún ejemplo de lo comentado.

La letra b) del número 1º del artículo 5 de la Norma Foral 1/2004 exige a las ESFL:

“1.º Que destinen a la realización de los fines de interés general al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.”

⁵ Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco, y Ley 3/1988, de 12 de febrero, de Asociaciones.

⁶ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

La exclusión del porcentaje del 70 por 100 de las rentas procedentes de las ventas de bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad exenta siempre que se reinvierta en otros bienes o derechos exentos no aparece contemplada en el artículo 30 de la Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco, sino que procede de la regulación estatal contenida en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

Idéntica situación se nos presenta en el mismo requisito cuando establece:

“El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio...”

Siendo el plazo de destino de la renta establecido por la Ley de Fundaciones del País Vasco de tres años y no de cuatro.

¿Qué efectos prácticos se derivan de lo anterior?

Resulta evidente que aquellas fundaciones de mayor peso del País Vasco, que en el ámbito tributario aplican normativa fiscal de los Territorios Históricos pero que por su ámbito de actuación les corresponde normativa sustantiva estatal, van a encontrar grandes ventajas en la coordinación existente entre ambas legislaciones.

¿Qué ocurre con el resto?, es decir, ¿con aquellas que siendo contribuyentes vascas aplican legislación sustantiva del País Vasco por ser su ámbito de actuación principalmente el de la Comunidad Autónoma?.

Pues que ese resto de entidades sufrirá, en su caso, las distorsiones que se producen entre una nueva legislación fiscal flexible y permisiva en ciertos aspectos y una legislación sustantiva que no lo es tanto.

A este respecto, será la ESFL la que decida entre adoptar una postura mas audaz no incluyendo en el 70 por 100 de las rentas la plusvalía de inmuebles mencionada o aplicando el plazo de cuatro años, lo que tal vez le genere problemas en el ámbito sustantivo, o una más conservadora que le lleve al cumplimiento de los requisitos fiscales sin salirse del dictado de la legislación sustantiva.

Se nos ocurre pensar que, quizás, el legislador foral ha tenido una ulterior pretensión con la aprobación de la legislación tributaria en estos términos: lanzar

un guiño al legislador sustantivo del País Vasco para que se adapte a las nuevas realidades y revise la legislación sustantiva vigente.

Un breve apunte para terminar este comentario. No podemos dejar de alabar la simplicidad con la que la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio en Navarra, evita la problemática anterior, remitiéndose al cumplimiento de los requisitos de la normativa sustantiva, cualquiera que sea, de la ESFL como llave de acceso a la aplicación del régimen fiscal foral navarro.

Opción de política fiscal⁷ que aporta simplicidad y pone de manifiesto el máximo respeto del legislador foral por las legislaciones de las otras Comunidades Autónomas competentes pero que priva a la administración tributaria de los instrumentos necesarios para efectuar el control de la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del régimen fiscal especial, confiando plenamente en el control y buen hacer de la administración competente en materia sustantiva, que incluso puede no pertenecer a la Comunidad Foral Navarra, y disminuyendo la presión fiscal indirecta que puede producirse a las ESFL por tener una menor gestión administrativa, tal y como ha reclamado parte de la doctrina.⁸

Continuemos con alguna otra peculiaridad en la configuración de los requisitos materiales aprobada por los Territorios Históricos. Así, el mismo número 1º del artículo 5 de las diferentes Normas Forales establece una salvedad al comentado plazo de cuatros años:

“...salvo que se trate de rentas obtenidas en la transmisión onerosa de valores cuya antigüedad supere los tres años en cuyo caso el plazo será de diez años.”

¿De qué legislación sustantiva procede esta salvedad...de la del País Vasco, de la estatal, de la de alguna Comunidad Autónoma?⁹

⁷ Disposición Adicional Segunda: “El régimen tributario regulado en esta Ley Foral será aplicable: 1º. A las fundaciones que reuniendo los requisitos y condiciones en ella establecidos se hayan constituido conforme a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, o a la normativa propia de las comunidades autónomas con competencia en la materia. 2º A las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos y condiciones de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre o de las leyes de las Comunidades autónomas sobre esta materia.”

⁸ Pedreira Menéndez. J: “Régimen tributario de las fundaciones: condiciones para su obtención.” Aranzadi 1998

⁹ El artículo 9 de la Ley Foral 10/1996 prevé excepciones rogadas a la inclusión en el porcentaje del 70 por 100 de ciertas rentas así como ampliación rogada del plazo de 3 años.

Pues no, no procede de ninguna de ellas, sino que es cosecha propia del legislador foral a fin de dar respuesta a la problemática padecida por las fundaciones en las que las estructuras de sus patrimonios descansan en la titularidad de importantes carteras de valores antiguos y grandes plusvalías latentes. Al impedirse, tanto desde el punto de vista sustantivo como fiscal, una gestión financiera adecuada de las mismas por ser obligatorio el destino del 70 por 100 de las rentas, que en estos casos suponen importantes resultados extraordinarios por venta de valores, a los fines fundacionales, se les obligaba a inmovilizar las carteras ya que estimaban que el plazo de 3 años era insuficiente, dificultando la obtención de un óptimo resultado en sus recursos ordinarios procedentes fundamentalmente de los dividendos que redundaría en el mejor cumplimiento de los fines de la entidad.

¿Qué consecuencias prácticas va a producir esta medida que posibilitará la aplicación del régimen fiscal pero carece de respaldo sustantivo para cualquier fundación? La respuesta tardará en llegar unos años.

Para acabar con nuestras reflexiones en torno a las distorsiones existentes entre los requisitos fiscales y los sustantivos, pasemos al número 3 del artículo 5 de la Norma Foral 1/2004, que establece:

“3.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado Uno, en sus números 8º y 13º, respectivamente, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Vasco o del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias, respectivamente, de la Ley 7/1990, de 3 de julio, del Patrimonio Cultural Vasco o de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación.”

Similar excepción al cumplimiento de este requisito se encuentra recogida en el número 4º del artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Pues bien, este requisito que viene a trasladar al ámbito fiscal una de las características sustantivas fundamentales de las ESFL cual es la de que beneficien a una colectividad, solamente está excepcionado en la regulación

sustantiva estatal en lo que se refiere a la finalidad relativa a la conservación y restauración de bienes ¹⁰ y sin excepción en la legislación vasca.

Sorprendentemente también el legislador estatal ha aportado mejoras a los requisitos de acceso al régimen tributario especial al margen de las exigencias sustantivas impuestas por él mismo con tres días de diferencia.

III. DE LA PERSECUCIÓN DE FINES DE INTERÉS GENERAL Y DE LA REALIZACIÓN DE EXPLOTACIONES ECONÓMICAS EXENTAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Los artículos 4 de las Normas Forales de los Territorios Históricos exigen a las fundaciones y a las asociaciones de utilidad pública como presupuesto constitutivo de la categoría de ESFL, junto a la inscripción en el registro correspondiente, la persecución de fines de interés general para, en el artículo siguiente, establecer los requisitos de acceso al régimen fiscal especial, siendo, como ya se ha apuntado, la realización de dichos fines la que justifica el establecimiento de un régimen fiscal especial para dichas entidades.

Exigencia que de ninguna manera se puede entender como exclusiva del ámbito fiscal sino que es consustancial a la propia naturaleza de estas entidades tal y como establecen el artículo 34 de la Constitución, el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco: “1. *La finalidad de la fundación debe ser lícita, servir a un interés general y beneficiar a personas no individualmente determinadas.*” y apartado 1 del artículo 22 de la Ley 3/1988, de 12 de febrero, de Asociaciones: “1. *Podrán ser reconocidas como de “utilidad pública” las Asociaciones inscritas que contribuyan a la promoción del interés general de Euskadi mediante el desarrollo de sus funciones.*”

¿Cuáles son estos fines de interés general? Como se observará, la normativa sustantiva del País Vasco no contiene una concreción de los mismos, por lo que será el órgano administrativo competente para la inscripción, protectorado u otro, el que efectúe dicha valoración, en la que consideramos que no puede perderse de vista la relación directa o indirecta entre la realización de actividades que pretendan fines de interés general y el menor gasto público que la administración efectúa para la consecución de los mismos o, ante la concurrencia de fines generales y fines particulares en la realización de las actividades, la clara prevalencia de los primeros frente a los segundos.

¹⁰ Artículo 3 de la Ley 50/2002.

Es la determinación de qué fines se pueden entender como de interés general a efectos tributarios una de las pocas cuestiones que se aborda en la nueva legislación de manera diferente entre los Territorios Históricos.

Así, el Territorio Histórico de Álava, adoptando idéntica solución que el legislador estatal, establece una enumeración abierta, indicando “*entre otros*”, de aquellos fines de muy diversa naturaleza que considera de interés general, siguiendo una técnica normativa similar a la utilizada en las legislaciones anteriores de los tres Territorios Históricos y de Territorio Común.

Entendemos, aunque no compartimos, la postura adoptada por el legislador estatal a este respecto, ya que, a diferencia de la normativa sustantiva vasca, tanto la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, en su artículo 3, como la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, en su artículo 32, hacen una enumeración ejemplificativa de lo que entienden por fines de interés general que ha podido impulsar al legislador tributario a imitar esta postura.

Por su parte, los legisladores forales vizcaíno y guipuzcoano, creemos que con mayor acierto, han optado por no identificar qué fines consideran de interés general, ni tan siquiera a modo de ejemplo, suponemos que por considerar innecesaria dicha enumeración que además puede originar cierta confusión principalmente si se pone en relación con la determinación de las explotaciones económicas exentas, como veremos a continuación.

Hay que decir a favor del legislador alavés, frente al estatal, que debido a como ha conceptualizado las explotaciones económicas exentas evita las distorsiones que se pueden producir en el ámbito de Territorio Común, careciendo prácticamente de efectos la inclusión de la enumeración abierta de fines de interés general, salvo el meramente divulgativo.

A estos efectos, es por todos conocido, que una de las grandes novedades de la reforma tributaria, tanto común como foral, de estas entidades reside en la configuración de la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas de las explotaciones económicas que realizan las mismas, abandonando el sistema de exención rogada con reconocimiento expreso para las rentas de la explotación que coincidan con el objeto y finalidad específica de la entidad, entendiéndose que esto era así cuando perseguía fines de interés general, cuando no se producían distorsiones en la competencia y sus destinatarios eran colectividades genéricas de personas. No obstante, los legisladores forales y el de territorio común han utilizado técnicas legislativas distintas, en parte, para establecer dicha exención.

En este sentido, el número 1º del artículo 9 de cada una de las Normas Forales establece que: *“Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan del ejercicio de las siguientes explotaciones económicas: 1º. Las que procedan de las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.”*

Paralelamente el artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, establece una lista “*numerus clausus*” de explotaciones económicas que considera exentas, siempre que las mismas sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.

Partiendo de que el objeto o la finalidad específica de la entidad es en todo caso la consecución de fines de interés general, ¿Qué ocurre en Territorio Común con aquellas actividades económicas que se realizan para el logro de un fin de interés general y no se encuentran en la lista cerrada que contiene el artículo 7?. Máxime cuando en el artículo 3 se recogen ciertos fines como la defensa de los derechos humanos, cívicos, laborales, o de fortalecimiento institucional, entre otros, sin una clara correspondencia con ninguna de las actividades económicas objeto de exención, pareciendo claro, a nuestro juicio, que en cualquier caso lo relevante es que la actividad económica se desarrolle en cumplimiento del logro de dicho fin y no la explotación económica de que se trate.

Valoramos positivamente, en consecuencia, por su claridad y coherencia la regulación establecida en los regímenes forales en la que no se enumera *ad exemplum* los fines de interés general, salvo el caso alavés, ni se establece ninguna lista taxativa de actividades económicas exentas sino que se vincula la exención a que la explotación económica se realice en cumplimiento de dichos fines.

Para cerrar el concepto de explotaciones económicas exentas un par de apuntes comunes a las legislaciones común y foral.

Por un lado, una crítica al límite introducido a las explotaciones que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. Ya que si esto es así, resulta difícil compartir que hasta un porcentaje determinado, 20 ó 25 por 100, según estemos en territorio común o en alguno de los forales, estas actividades auxiliares para la consecución de un fin de interés general esten exentas y cuando superan el mismo tributen en el Impuesto sobre Sociedades, a diferencia del tratamiento unitario que de las actividades auxiliares se recoge en el número 8º del apartado uno del artículo 20 de la legislación del IVA.

Por otro, un elogio para el establecimiento de un umbral de 20.000 € Territorio Común, ó 30.000 € Territorios Forales, para determinar la exención de las explotaciones económicas que no lleguen al mismo, a pesar de no estar relacionadas con los fines de la ESFL, por considerarlas de escasa relevancia, liberando a las ESFL de la onerosidad que supondría el cumplimiento de las obligaciones formales y de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

IV. DE LA ACTIVIDAD DE MECENAZGO: LAS PRESTACIONES GRATUITAS DE SERVICIOS Y LOS GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL.

La letra f) del artículo 19 de la Norma Foral 1/2004, y el paralelo en las legislaciones alavesa y guipuzcoana, establece que darán derecho a practicar las deducciones previstas en el artículo 22 y en el apartado 2 del artículo 23 de la Norma Foral las prestaciones gratuitas de servicios realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, que actúen con establecimiento permanente, en el ejercicio de su actividad, siempre que se hagan a favor de las Entidades que el artículo 18 califica como beneficiarias del mecenazgo.

Es decir, por primera vez se contempla la posibilidad por las legislaciones tributarias forales, a diferencia de la legislación estatal que no la recoge, de que sean susceptibles de aplicarse los beneficios fiscales del mecenazgo a las prestaciones gratuitas de servicios.

Cabe indicar, a modo de consideración previa, que estamos ante prestaciones gratuitas y no sería admisible la deducibilidad de una prestación a un precio inferior al de mercado, ni aunque fuese inferior al de coste, ya que en ningún caso puede haber un elemento de onerosidad en el mecenazgo por mínimo que sea.

Esta indudable innovación viene a establecer una vía directa de deducibilidad en aquellos supuestos en los que ante la imposibilidad de deducir las prestaciones de servicios por no estar expresamente establecidos en la legislación anterior,¹¹ ni estatal ni foral, se facturaban dichos servicios para donar, a continuación, a la ESFL el importe de la factura.

¹¹ Así lo ha establecido la DGT en consulta de 6 de octubre de 1999 que niega la deducibilidad de una donación en concepto de prestación de servicios que se hace a favor de una ONG acogida a la Ley 30/1994.

Sin embargo, y sin perjuicio de la valoración positiva que hacemos de esta novedad, consideramos que el legislador foral no ha sido todo lo valiente que debiera ya que, sin una razón aparente, salvo tal vez un mayor y mejor control, lo que denotaría cierto recelo hacía la correcta aplicación de la figura, ha limitado doblemente su campo de actuación.

Así, la posibilidad de deducibilidad de las prestaciones gratuitas de servicios se establece exclusivamente para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes que actúen con establecimiento permanente, impidiendo su aplicación a todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, incluso a los que realizan actividades económicas y determinan su rendimiento mediante el método de estimación directa. Además, se residencia su deducibilidad en el marco del régimen general de incentivos al mecenazgo, eliminando su validez en el ámbito de las actividades prioritarias y otras formas de mecenazgo.

Ya hemos indicado como el legislador estatal no establece ninguna previsión en relación a la posible deducibilidad de dichas prestaciones y como la Dirección General de Tributos reiteradamente ha negado la misma.

No obstante, recientemente se ha producido un cambio notable a este respecto.

Nos referimos a la consulta vinculante emitida por la Dirección General de Tributos el 13 de octubre de 2004 en contestación a una asociación sin ánimo de lucro que asocia a más de 450 fundaciones de ámbito estatal o autonómico, las cuales han concertado con ciertas empresas convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

La consultante desea conocer si cabe entender que las aportaciones no dinerarias o en especie, entre las que se encuentran las prestaciones de servicios, realizadas de forma gratuita por las empresas colaboradoras se entienden comprendidas en el concepto de “gastos realizados” a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002.

El artículo 25 de la Ley, y en paralelo los artículos 26 de las Normas Forales, dispone:

“Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en la presente Ley, aquél por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las

actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.”

Tras analizar dicho artículo, la Dirección General de Tributos establece que en el ámbito del convenio de colaboración empresarial, la ayuda económica puede instrumentarse, no sólo monetariamente o mediante la entrega de bienes, sino que también admite las prestaciones de servicios gratuitas, no recogidas con carácter general como modalidad de donación, siempre que se lleven a cabo, tal y como exige el precepto, “*para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad*” exigiéndose expresamente la valoración en cada supuesto concreto de en que medida las prestaciones de servicios gratuitas contribuyen a la realización de las actividades que la ESFL efectúa en cumplimiento de sus fines.

Si esto es así, la consulta concluye admitiendo la deducibilidad de los gastos en que efectivamente haya incurrido la entidad colaboradora para la prestación de los servicios gratuitos, tal y como recoge el apartado 2 del artículo 25, sin que tengan la consideración de tales una disminución en los ingresos o en el margen de beneficios.

En consecuencia, observamos como en Territorio Común se rompe una lanza a favor de las prestaciones de servicios aunque limitada al ámbito de formas muy específicas de la actividad de mecenazgo como son los convenios de colaboración.

Nos queda la duda de cual va a ser la interpretación de las administraciones tributarias forales a este respecto, ya que como hemos apuntado admiten expresamente en la letra f) del artículo 19 de las Normas Forales, la deducibilidad de las prestaciones gratuitas de servicios a los exclusivos efectos

de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes con establecimiento permanente, según lo dispuesto en los artículos 22 y 23 de la Norma Foral.

Nos inclinamos a pensar que la finalidad de esta mención expresa por parte del legislador foral, pretende la no aplicación a las prestaciones gratuitas de servicios del régimen cualificado de incentivación de las actividades prioritarias. Sin embargo, estimamos que, ya patente su beneplácito en relación a este tipo de prestaciones y con una redacción idéntica de la figura del convenio de colaboración a la analizada en territorio común, sería difícil llegar a conclusiones interpretativas diferentes a las de la consulta estatal. Si es éste el criterio admitido, nótese que también los contribuyentes acogidos al método de estimación directa para la determinación del rendimiento de sus actividades económicas podrían computar como gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el coste de las prestaciones de servicios gratuitas efectuadas.

Pasemos a comentar la otra cuestión relacionada con la actividad de mecenazgo que da título al presente apartado.

Dentro del capítulo de las Normas Forales de los Territorios Históricos relativo al régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, nos encontramos el artículo 27 titulado “*Gastos en actividades de interés general*” con la siguiente redacción:

“1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general.

2. La deducción de los gastos en actividades de interés general a que se refiere el apartado anterior será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Norma Foral.”

No puede dejar de llamarnos la atención la ausencia de requisitos para admitir la deducibilidad de estos gastos con la única exigencia de que se destinen a fines de interés general, teniendo en cuenta que son las propias personas físicas o jurídicas las que directamente realizan alguna actividad que supone la realización de tales fines sin que intermedie una ESFL entre las empresas y la realización de los fines, con el plus de control y garantía que esto supone. Recordemos, asimismo, los comentarios efectuados en cuanto a la dificultad en la

determinación de los fines que se consideran de interés general que se ve claramente minimizada cuando es una ESFL la que realiza los mismos por ser dicha realización nota característica de estas entidades. Idéntica regulación nos encontramos en el artículo 26 de la Ley 49/2002.

Centrándonos en los antecedentes legislativos de la figura, se observa que ésta no constituye una novedad sino que ya se encontraba regulada en términos similares en las legislaciones tanto de los Territorios Forales como de Territorio Común, si bien es cierto que al menos la legislación anterior¹² contenía una serie de actividades consideradas de interés general que podían servir de pauta para determinar su deducibilidad como gasto y, lo que es más importante, remitía a desarrollo reglamentario la regulación de las condiciones para hacer posible dicha deducibilidad.

Pues bien, las nuevas regulaciones suprimen dicha habilitación reglamentaria, con poco acierto a nuestro entender, de tal manera que ninguno de los desarrollos reglamentarios ya en vigor establece ningún tipo de condiciones ni siquiera obligaciones de información a la administración tributaria¹³, a diferencia de los reglamentos anteriores que establecían obligaciones de comunicación por escrito a la administración tributaria de la realización de dichas actividades, su carácter, el importe del gasto así como una memoria en la que se describía y justificaba la contribución a los fines de interés general.¹⁴

Tal vez haya sido un olvido de los distintos legisladores que podría ser subsanado mediante el establecimiento de algún mecanismo de información al respecto de estas actividades que aportaría un cierto control sobre las mismas y dotaría de mayor coherencia a esta figura en relación al resto de formas de mecenazgo contenidas en las Normas Forales.

¹² Véase artículo 32 de la Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General

¹³ Decreto Foral 129/2004, de 20 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (Bizkaia) Decreto Foral 87/2004, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento para aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (Gipuzkoa) Decreto Foral 60/2004, de 19 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (Alava)

¹⁴ Véase artículos 5, 6 y 7 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Artículos 5, 6 y 7 del Decreto Foral 121/1995, de 27 de diciembre, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. (Gipuzkoa) En Alava y Bizkaia no se aprobaron desarrollos reglamentarios de sus respectivas Normas Forales.

V. DE LAS ACTIVIDADES PRIORITARIAS, DE LOS PROGRAMAS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO Y DE LA RECIPROCIDAD.

No podemos terminar las presentes reflexiones sin hacer una mención a la figura “estrella” de los incentivos fiscales al mecenazgo en los Territorios Históricos del País Vasco o la regulación de las actividades prioritarias de mecenazgo.

En relación a la misma, solamente destacaremos que se profundiza en la incentivación de la realización de actividades prioritarias mediante un sistema continuista con la legislación de 1995, en el que se incluyen ciertas mejoras y se perpetúan las diferencias existentes con el régimen general de incentivación, dotando a esta formula de mecenazgo de un mayor atractivo frente al resto.

Entre las novedades, destacamos el incremento de los porcentajes de deducibilidad, la eliminación de los límites de base imponible contenidos en la legislación anterior o la habilitación a las Diputaciones Forales de Gipuzkoa y Álava para la declaración anual de las actividades que se consideren prioritarias, como tradicionalmente viene haciéndose en Bizkaia.

Regulados en el mismo capítulo que éstas, aparecen por primera vez en las legislaciones de los Territorios Históricos los denominados “Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”, figura importada de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Como ya indicamos en la presentación de estas líneas no es nuestra pretensión hacer un estudio descriptivo de esta materia por lo tanto, dando por conocido el contenido de esta nueva figura, hacemos un par de consideraciones.

La primera es en relación a la conveniencia de establecer una regulación marco jurídico-tributaria aplicable a estos programas en los Territorios Históricos, tal y como se recoge en el artículo 30 de las Normas Forales.

Estimamos que esta regulación marco adquiere su verdadera dimensión en el ámbito del Territorio Común donde en los últimos 10 años han proliferado los grandes acontecimientos culturales ligados normalmente a un evento o ciudad, de tal manera que con ella se pretende que en lo sucesivo dichos acontecimientos de excepcional interés público se adapten al marco jurídico-tributario regulado en el artículo 27 de la Ley 49/2002. Loable pretensión que, sin embargo, consideramos totalmente desvirtuada desde el momento que en dicho artículo se exige que el establecimiento de dichos acontecimientos se efectuó asimismo por Ley, disposición normativa que siendo de idéntico rango a la que establece su marco

jurídico-tributario podrá, en su caso, establecer lo que el legislador de ese momento considere oportuno derogando incluso el contenido del artículo 27.

A nuestro juicio, el encaje de esta figura en el ámbito de los Territorios Históricos es más discutible debido a la propia magnitud de los acontecimientos que regula. Piénsese que en los últimos años el único acontecimiento que podría asimilarse a los declarados de excepcional interés público ha sido la celebración del 700 aniversario de Bilbao, ocasión en la que las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron una Norma Foral “ad hoc” estableciendo el marco-jurídico tributario de dicho acontecimiento¹⁵. Solución que bien podría repetirse ante cualquier otro acontecimiento futuro.

No obstante, los legisladores forales han optado por incorporar una regulación general para dichos acontecimientos que, en caso de que se vuelva a presentar la ocasión, sí que establece un verdadero marco jurídico-tributario imperativo para el futuro legislador foral, ya que, a diferencia del Territorio Común, la aprobación de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público corresponde a la Diputación Foral y no a las Juntas Generales de Bizkaia.

En cuanto a la segunda consideración, nótese que los legisladores forales, conscientes, tal vez, de la escasa aplicación práctica de estos programas en los Territorios Históricos, han omitido en los Decretos Forales aprobados en desarrollo de las Normas Forales de mecenazgo cualquier desarrollo general de esta materia, a diferencia del legislador estatal que dedica un capítulo entero del Reglamento¹⁶ a la misma.

Directamente relacionada con las dos figuras que acabamos de comentar y para concluir estas líneas, analizamos la novedosa cláusula de reciprocidad contenida en el artículo 31 de la Norma Foral vizcaína, y su paralelo guipuzcoano, que establece:

“Artículo 31. Reciprocidad.

Los beneficios fiscales reconocidos en los dos artículos anteriores para las actividades prioritarias y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, serán de aplicación a aquellas actividades y programas que así sean declarados por los órganos competentes del Estado y de los Territorios Forales,

¹⁵ Norma Foral 10/2000, de 31 de octubre, por la que se establecen determinados beneficios fiscales aplicables a las actividades y programas relacionados con el 700 aniversario de Bilbao - III Milenium.

¹⁶ Véase el Capítulo III del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

siempre que, en la normativa aprobada por los mismos, se reconozcan de forma recíproca, las actividades y programas aprobados por la Diputación Foral de Bizkaia.”

Si bien esta cláusula no aparece contemplada en la Norma Foral alavesa, lo que en un principio nos llevaría a negar la existencia de reciprocidad con este Territorio Histórico, la letra q) del Decreto Foral 72/2004, de 30 de diciembre, por el que se determinan las actividades prioritarias para el ejercicio 2005, reconoce la reciprocidad al establecer como prioritarias: *“Las actividades prioritarias declaradas por los órganos competentes del Estado y de los Territorios Forales, siempre que, en la normativa aprobada por los mismos, se reconozcan de forma recíproca las actividades aprobadas por la Diputación Foral de Álava”*.

En consecuencia, nos encontramos con el siguiente escenario:

- Reciprocidad para actividades prioritarias y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público entre Bizkaia y Gipuzkoa.
- Reciprocidad para actividades prioritarias entre Bizkaia, Álava y Gipuzkoa.
- Ausencia de reciprocidad con la Comunidad Foral de Navarra.
- Ausencia de reciprocidad con Territorio Común.

Si bien es cierto el carácter novedoso de esta cláusula tanto por el rango de su regulación como por la amplitud con la que está redactada, incluyendo el reconocimiento de los 5 espacios fiscales existentes, no lo es menos que la reciprocidad en el ámbito de las actividades prioritarias es ya tradición entre Bizkaia y Gipuzkoa, regulándose desde 1998 en los Decretos Forales aprobados con carácter anual.

A la vez que animamos al resto de legisladores a adoptarla, aplaudimos la inclusión de esta cláusula que favorece una mayor participación de la sociedad civil en la realización de actividades de interés general, fin primordial de la incentivación fiscal al mecenazgo, posibilitando que un mayor número de contribuyentes colaboren en la realización de dichas actividades, con independencia del ámbito territorial donde éstas se desarrollen.