

**CONSULTA 2018.4.5.1. IRPF: IRPF, IRNR, IS, Incentivos Fiscales Mecenazgo: Aplicación de los beneficios fiscales previstos en la normativa de territorio común sobre el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en relación con determinadas operaciones (contratos de comodato y contratos de donación con reserva de usufructo de obras de arte) a favor de una fundación cultural de ámbito foral, calificada además como actividad prioritaria de mecenazgo por parte de la Hacienda Foral competente.**

**En materia de régimen fiscal de las donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias de mecenazgo, coexisten regímenes fiscales diferentes aplicables de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el Concierto. La aplicación de uno u otro dependerá de la normativa a la que quede sometida la persona o entidad que realice la donación o aportación, en relación con el impuesto al que esté vinculado el beneficio fiscal.**

### HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante es una entidad de nacionalidad española, con domicilio en territorio foral, que fue constituida en el año 2000.

Según sus estatutos, tiene por objeto la dirección, mantenimiento, conservación y promoción de un Museo que reunirá, conservará y exhibirá, con carácter universal y multidisciplinar, el arte antiguo, moderno y contemporáneo con el fin de servir de instrumento de educación artística de la sociedad.

En su escrito de consulta la fundación realiza las siguientes manifestaciones: La fundación posee su domicilio fiscal en territorio foral siendo de aplicación la normativa fiscal foral del Impuesto

sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 14. Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Tiene concedida la aplicación de la exención en el Impuesto sobre Sociedades prevista en los artículos 7 a 16 de la norma foral reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en el territorio foral correspondiente (Norma Foral de Mecenazgo).

Cumple todos los requisitos para ser considerada una entidad sin fines lucrativos según el artículo 16.a) 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. Existen determinadas cesiones temporales de obras de arte formalizadas a través de las siguientes figuras jurídicas:

- Contratos de comodato: a través de los cuales la fundación se obligaría a guardar, custodiar y conservar las obras de arte y a restituir al comodante la posesión de las obras en el momento en que éste lo solicite. En el tiempo en que se prolonga el comodato, la fundación puede exponer las obras con el fin de exhibirlas, sin que la duración de dichas exposiciones pueda durar más de lo que contractualmente se pacte con el donante. Se trata de un contrato de depósito con derecho de uso, temporal y gratuito sobre el mismo. Por último, la fundación podrá solicitar una vez al año el préstamo de la citada obra con el fin de exhibirla en el propio museo o en otras exposiciones, sin que la duración de tales cesiones pueda exceder de tres meses en cada ejercicio.
- Contratos de donación con reserva de usufructo de obras de arte: a través de los cuales el propietario de la obra

donaría pura y simplemente la nuda propiedad, reservándose para sí mismo el usufructo. Cuando falleciera la propiedad consolidaría en la fundación.

De acuerdo con el artículo 647 del Código Civil, el donante se reservaría la facultad de revocar la donación de la nuda propiedad en el supuesto de que la fundación incumpliera gravemente las obligaciones que asume a su cargo en virtud del contrato de depósito y en concepto de comodato de colección de obra de arte otorgado por ambas partes. Tales obligaciones impuestas a la fundación se podrían resumir en: restituir al donante la posesión de la obra en el momento de que este así lo solicitase y garantizar la correcta conservación, exposición y seguridad de la obra.

En estos supuestos, la fundación, al igual que con el contrato de comodato, tendrá la posesión de las obras cuya nuda propiedad se le han donado, y que se vería obligada a conservar mantener y custodiar, hasta que el donante y usufructuario lo estime conveniente.

Por otra parte, la fundación es una entidad que ha sido declarada expresamente como prioritaria según el correspondiente Decreto Foral por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2016, como lo había venido siendo en períodos impositivos anteriores.

El artículo 31 de la Norma Foral de Mecenazgo recoge un criterio de reciprocidad al establecer que *“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, siempre que, en la normativa aprobada por los mismos, se reconozcan de forma recíproca, las actividades y programas aprobados por la Diputación Foral ....”*

## CUESTIÓN PLANTEADA

1. Si una cesión temporal gratuita, proveniente de un contrato de comodato como el descrito, puede tener encaje en el artículo 17 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, y por lo tanto puede entenderse como una donación con derecho a deducción. En caso afirmativo, de qué manera debe valorarse la donación temporal gratuita.

2. Si una cesión temporal gratuita, proveniente de un contrato de donación con reserva de usufructo de obra de arte como el descrito, puede tener encaje en el artículo 17 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, y por lo tanto puede entenderse como una donación con derecho a deducción. En caso afirmativo, de qué manera debe valorarse la donación temporal gratuita.

3. Si la fundación, la cual es considerada como una actividad prioritaria del mecenazgo ante la Hacienda Foral competente y ante otras Administraciones tributarias que reconozcan la reciprocidad recogida en el artículo 31 de la Norma Foral de Mecenazgo sería considerada como tal también ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, por lo tanto, si los contribuyentes a los que le es aplicable la normativa del territorio común pueden beneficiarse de los incentivos fiscales al mecenazgo recogidos en el artículo 22 de la Ley 49/2002 para los donativos, donaciones y aportaciones hechas a entidades beneficiarias de tal calificación.

## CONTESTACIÓN

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002), tal y como establece el apartado 1 de su artículo 1, tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma así como regular los incentivos fiscales al

mecenazgo, entendiéndose por mecenazgo, a efectos de esta Ley, la participación privada en la realización de actividades de interés general. El título 111 de la Ley 49/2002 regula, en su capítulo 11, el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones a las entidades beneficiarias del mecenazgo contemplando deducciones de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como exenciones aplicables a las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

El artículo 17 de la Ley 49/2002 establece lo siguiente:

*“1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:*

*a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.*

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

*c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.*

*d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*

*e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.*

*2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el*

*período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.*

*Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.”*

La Ley 49/2002 admite en este precepto la donación de derechos por lo que la constitución o transmisión a título gratuito de derechos de aprovechamiento o disfrute quedarían incluidos si bien dichos donativos deben ser irrevocables, puros y simples. A este respecto debe tenerse en cuenta la consulta de la Dirección General de Tributos número V0180-05, de 9 de febrero de 2005, en la que se considera que el carácter irrevocable del usufructo es independiente de su carácter vitalicio o temporal, pudiendo tener carácter irrevocable un usufructo temporal.

En la medida en que de las condiciones establecidas en los contratos de comodato y de donación con reserva de usufructo de obras de arte a que se refiere el escrito de consulta pudiera concluirse que se trata de donaciones irrevocables, puras y simples, condición requerida por la Ley 49/2002, las mismas podrían acogerse a los beneficios fiscales que contempla dicha Ley siempre que se cumplieran los restantes requisitos establecidos en la misma.

No obstante, de las características de los contratos descritas en el escrito de consulta parece deducirse que no se cumpliría el requisito de irrevocabilidad en las cesiones temporales planteadas, al obligarse a restituir al cedente la posesión de las obras en el momento en que éste lo solicite.

Por lo que respecta a la valoración de la donación de derechos, el artículo 18 de la Ley 49/2002 establece lo siguiente:

*“1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor*

de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

a) En los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como

límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión."

En cuanto a la cuestión de la aplicabilidad de los incentivos fiscales al mecenazgo recogidos en el artículo 22 de la Ley 49/2002 a los contribuyentes sujetos a normativa estatal en el supuesto de donativos, donaciones y aportaciones hechas a la fundación consultante, la Ley 49/2002 establece en el apartado 3 de su artículo 1 lo siguiente:

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

Según se manifiesta en el escrito de consulta la entidad consultante es una fundación de nacionalidad española con domicilio fiscal en territorio foral a la que es de aplicación la normativa fiscal foral correspondiente del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 14 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), y que cumple todos los requisitos para ser considerada entidad sin fines lucrativos según el artículo 16.a) de la Ley 49/2002.

En consecuencia, a efectos de la resolución de esta consulta, debe tenerse en cuenta que, en materia de régimen fiscal de las donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias de mecenazgo, coexisten regímenes fiscales diferentes aplicables de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el Concierto. La aplicación de uno u otro dependerá de la normativa a la que quede sometida la persona o entidad que realice la donación o aportación, en relación con el impuesto al que esté vinculado el beneficio fiscal.

Así, la Ley 49/2002, regula el régimen fiscal de donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo que será aplicable a aquellos contribuyentes, tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a los que sea de aplicación la normativa estatal siempre que las entidades beneficiarias cumplan los requisitos en ella establecidos.

Del mismo modo, la Norma Foral reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula el régimen fiscal de donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo aplicable a contribuyentes que queden sujetos a la normativa tributaria del correspondiente Territorio Histórico reguladora de los mencionados impuestos, siempre que las entidades beneficiarias cumplan los requisitos establecidos en la normativa foral.

En consecuencia, en caso de donaciones efectuadas por parte de contribuyentes sometidos a la normativa estatal de los referidos impuestos, éstos tendrían derecho a practicar las deducciones previstas en el capítulo 11 del título 111 de la Ley 49/2002 por los donativos, donaciones y aportaciones realizados a la entidad consultante, siempre que reúnan los requisitos establecidos para ello en la Ley 49/2002.

Este criterio se recoge en la consulta número 294/2010 de 12 de julio de 2010, publicada por la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, que resuelve un supuesto similar al ahora planteado en el que se realizarían donativos, donaciones y aportaciones por un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en territorio común y al que es de aplicación la normativa estatal del impuesto, o por una entidad sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a la que es de aplicación la normativa estatal del impuesto, a una fundación de ámbito foral sometida a la normativa autónoma del Impuesto sobre Sociedades y del régimen fiscal de las entidades

sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En dicha consulta se señala lo siguiente:

*“De acuerdo con lo anterior, si una persona física residente en territorio común, y que por tanto tributa en IRPF de acuerdo con la normativa común, realiza una donación, donativo o aportación a una fundación constituida al amparo de la normativa foral que reúne todos y cada uno de los requisitos exigidos por la Ley 49/2002, a dichos donativos, donaciones y aportaciones le serán aplicables los beneficios fiscales previstos en la normativa común del IRPF, en particular, la deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por donativos o aportaciones realizadas a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo (art. 68.3.a) Ley 35/2006).*

(...)

*Asumiendo que a la persona jurídica le sea de aplicación la normativa común del Impuesto sobre Sociedades, los donativos, donaciones y aportaciones que efectúe podrán acogerse a los beneficios fiscales previstos en la normativa común que, para tal caso, son los especificados en la Ley 49/2002, siempre que la destinataria de dichos donativos, donaciones y aportaciones reúna las condiciones previstas en la citada Ley 49/2002.*

*Por consiguiente, en el caso de que los donativos, donaciones y aportaciones fueran realizados por una entidad que constituyese la consultante, sometida a normativa de territorio común, dicha entidad podrá aplicar los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, siempre que la fundación destinataria de los donativos, donaciones y aportaciones, reúna las condiciones exigidas en dicha Ley, aunque su domicilio fiscal se encuentre en territorio foral.”*

Por otra parte, la Ley 49/2002 establece en su artículo 22 un tratamiento fiscal específico para aquellas actividades y entidades que sean consideradas prioritarias de mecenazgo:

*“La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.*

*En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.”*

Según lo manifestado en el escrito de consulta, la fundación es una entidad cuya actividad ha sido declarada expresamente como prioritaria según el artículo 10 del Decreto Foral por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2016. No obstante, para la aplicación de los porcentajes y límites incrementados establecidos en el artículo 22 de la Ley 49/2002, la actividad de esta fundación tendrá que haber sido reconocida como actividad prioritaria de mecenazgo por una Ley estatal.

Este criterio se recoge en la consulta número 251/2006, de 27 de noviembre de 2006, publicada por la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. En dicha consulta, planteada por un contribuyente sujeto a la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades que realiza aportaciones a las actividades declaradas prioritarias por la Normativa Foral y que desea saber si podría aplicar las deducciones previstas en la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades, se contesta lo siguiente:

*“Dentro del Capítulo 111, el artículo 27 referente a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público establece que: “1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley*

*(...)*

*“Del artículo transcrito se deduce con claridad que la aplicación de beneficios fiscales relacionados con los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público exige en todo caso el previo reconocimiento del programa por Ley, que evidentemente habrá de ser estatal.*

*Esta Ley específica deberá además concretar los beneficios fiscales que serán de aplicación a dicho programa, dentro de los máximos de la Ley 49/2002. Por tanto, una entidad domiciliada en territorio común, que se rige en consecuencia por la normativa común del Impuesto sobre Sociedades, solo podrá disfrutar de beneficios fiscales por las actividades relacionadas con programas reconocidos expresamente por una Ley estatal. Así pues, en el caso planteado y salvo que el programa previsto en la normativa foral al que la entidad ha realizado aportaciones también haya sido reconocido por una Ley estatal, tales aportaciones no podrán beneficiarse de los incentivos de la Ley 49/2002.”*

De acuerdo con este criterio, en relación con las actividades prioritarias de mecenazgo a que se refiere el citado artículo 22, un contribuyente sometido a normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que realice donaciones o aportaciones a una fundación cuya actividad haya sido declarada como actividad prioritaria de mecenazgo por una norma foral, solo podrá disfrutar de los beneficios fiscales incrementados en el caso de que esta actividad también haya sido reconocida como tal por una Ley estatal.