



Colección



La dimensión social de la fiscalidad:  
discapacidad, tercer sector  
y mecenazgo

Estudios en homenaje  
a **Miguel Cruz Amorós**



COMITÉ ESPAÑOL  
DE REPRESENTANTES  
DE PERSONAS  
CON DISCAPACIDAD



Colección



NÚMERO: 73

DIRECTOR: Luis Cayo Pérez Bueno

Con el apoyo de:



MINISTERIO  
DE SANIDAD, SERVICIOS SOCIALES  
E IGUALDAD

SUBSEJERÍA  
DEL ESTADO  
DE SERVICIOS SOCIALES  
E IGUALDAD



PRIMERA EDICIÓN: septiembre, 2017

© DE ESTA EDICIÓN: CERMI 2017

© DEL TEXTO: Sus autores

© ILUSTRACIÓN DE CUBIERTA: David de la Fuente Coello, 2017

Reservados todos los derechos.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

La responsabilidad de las opiniones expresadas en esta obra incumbe exclusivamente a sus autores y su publicación no significa que Ediciones Cinca se identifique con las mismas.

DISEÑO DE LA COLECCIÓN:

Juan Vidaurre

PRODUCCIÓN EDITORIAL,  
COORDINACIÓN TÉCNICA  
E IMPRESIÓN:

Grupo Editorial Cinca, S.A.  
c/ General Ibáñez Ibero, 5A  
28003 Madrid  
Tel.: 91 553 22 72.  
[grupoeditorial@edicionescinca.com](mailto:grupoeditorial@edicionescinca.com)  
[www.edicacionescinca.com](http://www.edicacionescinca.com)

DEPÓSITO LEGAL: M-16404-2017

ISBN: 978-84-16668-33-5

# La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo

Estudios en homenaje  
a **Miguel Cruz Amorós**

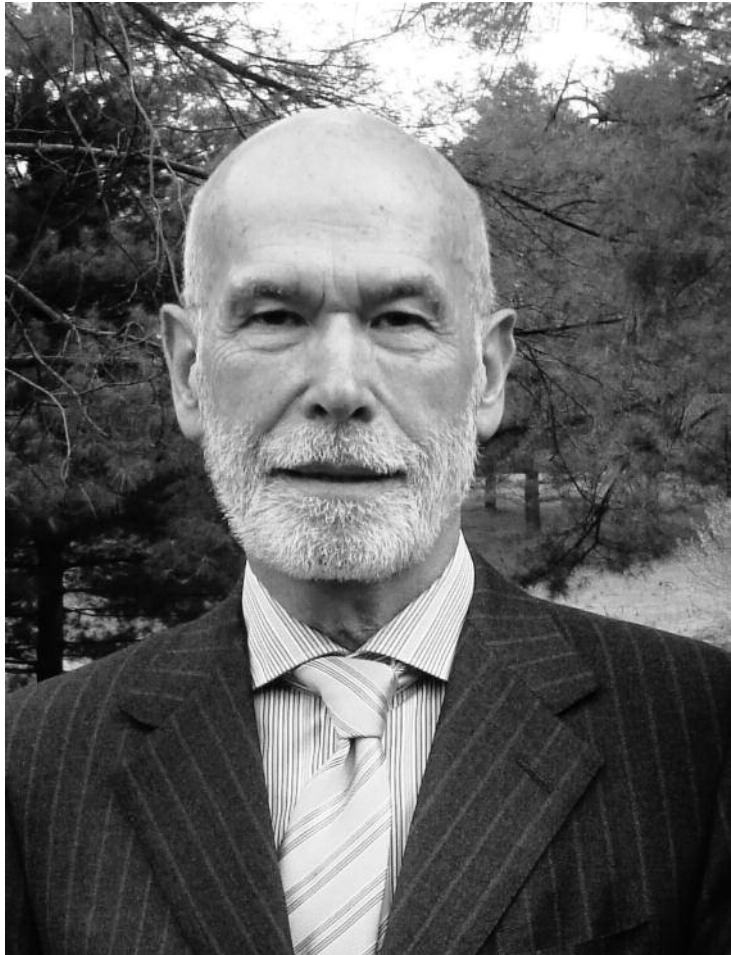
*Dirección:*  
Doctor Miguel Ángel Cabra de Luna



COMITÉ ESPAÑOL  
DE REPRESENTANTES  
DE PERSONAS  
CON DISCAPACIDAD







Miguel Cruz Amorós

RELACIÓN DE AUTORES:

*Alejandro Blázquez Lidoy  
Doctor Miguel Ángel Cabra de Luna  
Domingo Carbajo Vasco  
Almudena Castro-Girona Martínez  
Teodoro Cordón Ezquerro  
Abelardo Delgado Pacheco  
Jesús Díaz de la Hoz  
Miguel Ferre  
Cristina Jiménez Savurido  
Silvia López Ribas  
Rafael de Lorenzo García  
Lourdes Márquez de la Calleja  
Isidoro Martín Dégano  
Alberto Monreal Lasheras  
Vicente Mora González  
Carlos Palao Taboada  
Gabriel Panizo  
Isabel Peñalosa Esteban  
Luis Cayo Pérez Bueno  
Carmen Rodríguez Gil  
Teresa Sanjurjo González  
Eduardo Sanz Gadea  
José Manuel Tejerizo López  
José María Utande San Juan  
Alfonso Viejo Madrazo*

# ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN .....	13
Semblanza de Miguel Cruz Amorós <i>Jesús Díaz de la Hoz</i> .....	15
Un hombre tranquilo <i>Doctor Miguel Ángel Cabra de Luna</i> .....	17
II. DISCAPACIDAD .....	21
La fiscalidad en la agenda política y en la acción representativa del movimiento social de la discapacidad en España <i>Luis Cayo Pérez Bueno</i> .....	23
La evolución del régimen fiscal de las personas con discapacidad y sus familias: de la beneficencia a la modernidad. La impronta de Miguel Cruz Amorós <i>Doctor Miguel Ángel Cabra de Luna y Lourdes Márquez de la Calleja</i> .....	35
La última Reforma del IRPF y las personas con discapacidad y sus familias <i>Miguel Ferre</i> .....	53
Los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad en los tributos locales, sucesiones y donaciones <i>Domingo Carbajo Vasco</i> .....	73
Comentarios sobre la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad: un cambio de perspectiva jurídico-social en el Derecho Civil <i>Almudena Castro-Girona Martínez</i> .....	101
El patrimonio protegido de las personas con discapacidad. Situación actual y reflexiones a futuro <i>Carmen Rodríguez Gil</i> .....	119
Fiscalidad y empleo de personas con discapacidad <i>José Manuel Tejerizo López</i> .....	147
Fiscalidad autonómica en relación con las personas con discapacidad y sus familias <i>José María Utande San Juan</i> .....	169

III. TERCER SECTOR – FUNDACIONES – MECENAZGO .....	193
La fiscalidad de las fundaciones: evolución, situación actual y perspectivas de futuro <i>Isabel Peñalosa Esteban y Teresa Sanjurjo González</i> .....	195
La situación actual de los incentivos fiscales al mecenazgo en la legislación estatal. Reflexiones a futuro <i>Isidoro Martín Dégano</i> .....	215
La responsabilidad social corporativa y la necesaria revisión del gasto no deducible en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) (Análisis tomando en consideración el Derecho de los Estados Unidos de América) <i>Alejandro Blázquez Lidoy</i> .....	241
Fiscalidad internacional y entidades no lucrativas <i>Silvia López Ribas</i> .....	279
Reflexiones sobre el IVA y las entidades sin ánimo de lucro <i>Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo</i> .....	305
La fiscalidad del juego en España. Especial análisis del régimen aplicable a la ONCE <i>Rafael de Lorenzo García y Carmen Rodríguez Gil</i> .....	325
La fusión de Fundaciones <i>Carlos Palao Taboada</i> .....	363
Prevención del blanqueo de capitales en el tercer sector <i>Gabriel Panizo</i> .....	393
Miguel Cruz y la experiencia de Fide <i>Cristina Jiménez Savurido</i> .....	409
Tercer sector de acción social y voluntariado: el impulso de la sociedad civil <i>Vicente Mora González</i> .....	415
Un apunte sobre la fiscalidad del voluntario <i>Domingo Carbajo Vasco</i> .....	433

IV. FISCALIDAD EN GENERAL .....	447
Principio de no discriminación en la Unión Europea y operaciones no lucrativas	
Eduardo Sanz Gadea .....	449
Libertades de circulación, igualdad constitucional y capacidad normativa de las comunidades autónomas	
Abelardo Delgado Pacheco .....	477
El intercambio de información Internacional: instrumentos. OCDE. FATCA. UE	
Teodoro Cordón Ezquerro .....	497



# I. INTRODUCCIÓN



## SEMLANZA DE MIGUEL CRUZ AMORÓS

*Jesús Díaz de la Hoz,*  
Presidente de la Fundación PwC

No sé si es siempre obligado pero personalmente me siento incapaz de hacer una semblanza, incluso breve, si no es sobre alguien a quien admire. Así que vaya por delante esta premisa sobre mi modesta aproximación a Miguel Cruz Amorós. Conocí a Miguel cuando se incorporó a “la Price” mediada la década de los años 90. Yo acababa de llegar de Bilbao, sin nada reseñable para la posteridad en mi mochila, y él ya era un profesional respetado y reconocido por sus capacidades y más aún por su forma de ser, persona honesta y cabal. Juntos, bastantes años después, con otros ocho socios de PwC que me atrevo a calificar de valientes y comprometidos, constituimos ya en 2004 la Fundación PwC. Miguel fue claro desde el principio, y todos lo entendimos y compartimos, esta Fundación solo encontrará su razón de ser y su sostenibilidad, diríamos ahora, en la labor social que pueda desarrollar. Y es que Miguel sabe mucho de las Fundaciones, pero sabe aún más de la sociedad. Y así siempre nos ha guiado estos años en el debate sobre el Buen Gobierno y las mejores prácticas. Su amplia y exitosa trayectoria en la administración pública y en la empresa, culminando en PwC Jurídico y Fiscal desde 1996 y siempre en la docencia y en ámbitos editoriales de conocimiento jurídico, han terminado esculpiendo una personalidad renacentista de fino estilista y duro fajador. En PwC Jurídico y Fiscal, como me recuerda Joaquín Latorre su socio responsable (y me insiste para que lo diga) y en la Fundación PwC, solo tiene amigos y admiradores, gente toda que lo considera en lo profesional y en lo personal y gente que sabemos que siempre seguimos contando con él para orientarnos y para enseñarnos. Con todo mi afecto.



## UN HOMBRE TRANQUILO

*Doctor Miguel Ángel Cabra de Luna,*

Director de Relaciones Sociales e Internacionales y Planes Estratégicos  
de Fundación ONCE  
Patrón de la Fundación Derecho y Discapacidad

La clarividencia del hombre tranquilo que hace equipos y deja su huella con impacto social.

Es costumbre, y sana tradición, iniciar los homenajes con una semblanza de la persona a la cual se dedica la obra, la medalla, el título o la honra y, en este caso, propio de estudiosos, el libro o el trabajo.

El honor de iniciar tal tarea, no es solo de aquel a quien se destina la presentación, sino todavía más de la persona que, tímida e inmerecidamente, es la elegida para iniciar la loa.

Cúmpleme a mí tal agradable tarea y aguardo que, como en los prólogos clásicos, la *vocatio ad populum* resulte agradable para el lector y, obviamente, para el amigo (es prez, en mi caso, decirlo) al cual van destinadas estas frases, que simbolizan también el *cursus honorum* con que los antiguos romanos sustentaban los méritos.

En primer lugar, destacaré de Miguel que es un hombre hecho a sí mismo y trabajador incansable.

Los que hemos tenido el privilegio de trabajar con él, sabemos de su capacidad de dirección, coordinación, organización y disciplina, que son los ejes fundamentales de su acción; del tesón, la profesionalidad y el buen trabajo realizado por él y por los equipos a los cuales ha dirigido a lo largo de su vida profesional como señas de su identidad vital.

Tales rasgos caracterizan y hacen única su trayectoria profesional; pero también amerita destacar sus dotes de jefatura originales, tales como la utilización de la técnica japonesa como paradigma de la aproximación lateral hasta el cierre exitoso de la operación; el trabajo constante y desinteresado como vocación de servicio; su compromiso con los más vulnerables: las personas con discapacidad y sus familias y, por último, su aproximación al Tercer Sector, en especial, a las Fundaciones y a la labor del menencazo.

Asimismo, destaca Miguel por sus tareas en la elaboración de libros y en la formación en la Universidad como generación individual y colectiva de pensamiento; la innovación, que permite dar saltos cualitativos y avances en el sistema fiscal y la procura de ingresos para financiar la cobertura de las necesidades sociales.

Mis recuerdos de él van en línea con las tres reglas de San Ignacio de Loyola, cuya mención y práctica aprendí con los Jesuitas, a saber: audacia en la visión estratégica; prudencia en la adopción de decisiones y constancia en el quehacer cotidiano. Todo ello acompañado por las virtudes del corredor de maratones: resistencia, resiliencia y perseverancia, que ha aplicado a lo largo de su vida.

Volviendo a lo propio de una semblanza, expondremos seguidamente su trayectoria profesional, su *cursus honorum*:

Así, diremos que Miguel es Licenciado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, finalizando sus estudios en 1969 (es abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid desde 1996), asimismo es Diplomado en Derecho Comunitario por el Centro de Estudios Constitucionales (1985). También está inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

En 1973 ingresó en el prestigioso Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales, hoy integrado en el de Inspectores de Hacienda del Estado, del Ministerio de Hacienda, siendo destinado a la Delegación de Hacienda de Barcelona, en donde prestó servicios hasta 1979. Conoce, por lo tanto, la gestión tributaria en ambas facetas: a pie de calle y en los despachos.

En 1979 se incorpora a la Dirección General de Tributos para colaborar en la puesta en marcha de la Reforma Tributaria en el área de la imposición indirecta, siendo sucesivamente Subdirector General (1981-1986) y Director General de Tributos (1987-1993).

En esta etapa ministerial es donde despliega todo su saber hacer en el ámbito tributario, tanto en sus planteamientos más generales, la política fiscal, hasta las minucias más sutiles que deparan la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

En 1993 fue nombrado Director General del Gabinete del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente, cargo que desempeñó hasta mayo de 1996.

Asumió la Dirección de Asuntos Fiscales de la Confederación Española de Fundaciones desde julio de 1996 hasta su fusión con el Centro de Fundaciones. Fue Presidente del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones y miembro de su Junta Directiva. En la actualidad forma parte del Consejo Asesor.

También fue Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros desde 1986 a 2004 y miembro de la Asociación Española de Derecho Financiero y Consejero de la misma desde 1988 hasta 2009.

Ha sido Director Nacional de Impuestos de Price Waterhouse desde junio de 1996. Socio de Landwell, PriceWaterhouseCoopers en España, División de Asesoría Jurídica y Fiscal, desde julio de 1998.

En otro orden de cosas, fue nombrado Vicepresidente de la Fundación PriceWaterhouseCoopers.

En estas últimas etapas de su trabajo profesional (todavía no concluido), su paso a la empresa privada le supone enfocar la fiscalidad desde otras perspectivas, siendo sus aportaciones fundamentales las vinculadas a los aspectos tributarios de la discapacidad y sus familias y la tributación del Tercer Sector, incluidas las Fundaciones y el Mecenazgo, donde coadyuva e impulsa reformas y mejoras constantes, en general, para las entidades no lucrativas y para el denominado Tercer Sector desde la óptica de la igualdad y la equidad tributaria.

En la actualidad es, asimismo, *Of Counsel* de la citada firma PriceWaterhouseCoopers.

También ha sido Consejero de las siguientes empresas: Compañía Telefónica Nacional de España, S.A. (1987 a 1996); Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (1987 a 1988); Repsol Petróleo, S.A. (1988 a 1991); Ente Público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (1991 a 1996).

Aparte de su actividad profesional, ha ejercido como profesor en materias financieras y tributarias en la Universidad Complutense de Madrid, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Escuela de la Hacienda Pública, C.E.T.E., Colegio Abad Oliva de Barcelona, Escuela de Práctica Jurídica y otros centros e instituciones.

Desde la perspectiva didáctica, actúa en los momentos presentes como profesor asociado de la U.N.E.D. de Derecho Financiero y Tributario. Su actividad docente ha

dejado su impronta en multitud de alumnos y le ha servido para desarrollar investigaciones en su campo profesional.

Ha intervenido, por otra parte, en numerosos cursos, conferencias, coloquios y jornadas, dirigidos todos ellos a la difusión de las materias tributarias y es un colaborador habitual de las revistas y publicaciones especializadas existentes en el campo del Derecho Tributario.

Por último (evitando aburrir al lector con la prolífica enumeración de más actividades y trabajos), queda por señalar que Miguel ha colaborado y colabora con numerosas publicaciones, entre otras: miembro del Consejo de Redacción de Crónica Tributaria (2ª Época), hasta 1993; miembro del Consejo Asesor de la Revista Impuestos desde 1996 hasta su desaparición; miembro del Consejo Asesor de la Revista Información Fiscal desde 2008 hasta la actualidad y miembro del Consejo Asesor de la Revista Tercer Sector desde 2006 hasta la actualidad. Es también patrono de la Fundación Derecho y Discapacidad, en la actualidad.

Está en posesión de la Cruz Distinguida de primera clase de la Orden de San Ramón de Peñafort y de la Encomienda de Número de la Orden del Mérito Civil.

Desde estas trincheras del Tercer Sector, solo nos queda decirte: “Muchísimas gracias, Miguel, por tu buen hacer y por los resultados obtenidos en favor de los sectores sociales y de las personas más desfavorecidas de la sociedad española”.

Pero, también te decimos que tus obras no han terminado en este sentido y que esperamos que sigas en la brecha y podamos continuar avanzando con tus aportaciones y propuestas.

## II. DISCAPACIDAD



## **LA FISCALIDAD EN LA AGENDA POLÍTICA Y EN LA ACCIÓN REPRESENTATIVA DEL MOVIMIENTO SOCIAL DE LA DISCAPACIDAD EN ESPAÑA**

*Luis Cayo Pérez Bueno,*

Presidente del Comité Español de Representantes de Personas  
con Discapacidad (CERMI) y de la Fundación Derecho y Discapacidad

*A Miguel Cruz Amorós y Carmen Rodríguez Gil, ideadores y ejecutores  
certeros de propuestas y políticas fiscales con vocación inclusiva.*

### **1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES**

La menor tradición, intensidad y alcance del llamado Estado del Bienestar en España, a diferencia de lo ocurrido en otros países europeos con estructuras del bienestar más sólidas y extensas, ha surtido un efecto un tanto paradójico de robustecimiento, por vía invertida, de la sociedad civil, de los movimientos sociales en los que se articular la pulsión participativa de la ciudadanía activa y comprometida. Dado que los poderes públicos, o su manifestación más ostensible, el Estado, ocupan menos espacio en la provisión y garantía del ejercicio de los derechos de contenido material y del acceso a los bienes sociales básicos cuyo disfrute permite hablar de condiciones mínimas para una vida digna, es la sociedad civil la que, ante esa ausencia, orfandad incluso, de respuesta de la comunidad política organizada, la que se ve en el trance casi ineludible de convertirse, mediante articulaciones cívicas de diversa índole, en

agente de bienestar, ya como operadores políticos, que aspiran a incidir generando cambio en las decisiones públicas, ya como proveedores o gestores directos de mecanismos de acompañamiento social, en forma de recursos, apoyos, asistencia, etc., instrumentados por medio de fórmulas autogestión o de economía colaborativa.

Esto es lo que se ha producido particularmente en lo tocante al fenómeno social de la discapacidad en España, un grupo de población minoritario, históricamente discreto y aislado, invisible y invisibilizado las más de las veces, que ha permanecido y en buena medida permanece aún en el extrarradio de la atención política y de la consideración social. La centrifugación política y comunitaria de las personas con discapacidad y de sus familias, de carácter estructural y sistemático, esta excentricidad forzada en que han sido colocadas, ha desencadenado una agitación civil de contestación y de activación, acaso sin nítida conciencia en muchas ocasiones, que ha favorecido la procreación de un movimiento social producto de la agregación de múltiples concreciones articulatorias (asociativas, fundacionales, cooperativas, de economía social, etc.) de origen genuinamente cívico. Y esto en una doble dimensión<sup>1</sup>, no siempre lineal y secuenciada, sino superpuesta y entreverada, ora como actor político –la función de incidencia política, a través de la representación, la propuesta y la interlocución–, ora como promotor, proveedor y gestor de recursos y apoyos –la función prestacional– destinados a un segmento social en situación de carencia.

La primera funcionalidad, la atingente a la acción representativa y a la incidencia política, ha determinado que el movimiento social de la discapacidad español sea hoy el motor de las políticas públicas y las legislaciones en esta esfera, que los poderes públicos van asumiendo contenida, dosificada y progresivamente, así como el factor de su presupuesto, a saber, la agenda política y normativa de la discapacidad, en la que las cuestiones fiscales han tenido y tienen cabida, por cuanto la tributación puede y debe ser un instrumento al servicio de la inclusión social de las personas con discapacidad y sus familias.

## 2. LA FISCALIDAD COMO CUESTIÓN RELEVANTE PARA LA INCLUSIÓN SOCIAL DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

La agenda política de la discapacidad es abultada y esta comprobación no puede extrañar, pues la situación de exclusión y restricciones severas a la participación social

---

<sup>1</sup> Un examen de esta dualidad acumulativa y no siempre pacífica de funciones, lo efectúa PÉREZ BUENO, Luis Cayo en el artículo “El papel de las organizaciones de personas con discapacidad: ¿acción representativa o gestión de programas?”, incluido en PÉREZ BUENO, Luis Cayo: *El desmantelamiento de la discapacidad y otros escritos vacilantes*, Ediciones El Cobre, Barcelona, 2004.

que padecen quienes componen este grupo ciudadano precisa de una vigorosa y sostenida acción pública que contribuya a remover los obstáculos y a proporcionar los apoyos que las coloquen en posiciones de paulatina igualdad, tanto nominal como sobre todo material. Habida cuenta de los numerosos ámbitos en los que el ejercicio regular de los derechos y el acceso a bienes sociales, incluso los más básicos, por parte de las personas con discapacidad (y por extensión, como entorno inmediato, de sus familias), están negados o al menos harto menguados, el reportorio de medidas es forzosamente ingente<sup>2</sup>. Las políticas públicas y las legislaciones han de incorporar en la mayor parte de esferas iniciativas de no discriminación y de acción positiva favorables a los derechos, la inclusión y el bienestar de estas personas. La fiscalidad, como política pública, debe también asumir y hacer suya una, llámese, dimensión inclusiva, que en su dominio propio y con sus instrumentos característicos, ayude al propósito global de realizar los derechos de las personas con discapacidad y su completa participación comunitaria.

El que las políticas fiscales, como en el supuesto de la española, se tiñan de la nota inclusiva respecto de la discapacidad obedece a poderosas razones tanto fácticas como derivadas de mandatos políticos, legislativos y jurídicos. En cuanto a las de hecho, conectan con la realidad de partida de las condiciones de vida y ciudadanía de las personas con discapacidad y sus familias, dominada por una situación sistemática y estructural de exclusión social (algunos tratadistas llegan a hablar incluso de “la discapacidad como un factor privilegiado de pobreza y exclusión<sup>3</sup>”), con menor capacidad de generar rentas, por causas asociadas o dimanantes de la propia situación de discapacidad, que irroga perjuicios objetivos y coloca en posiciones claramente desventajosas en el plano económico, que se ve acompañada, en virtud de un efecto paradojal, por un mayor gasto originado precisamente por la discapacidad, que encarece la adquisición de los bienes, productos y servicios, generales y específicos, que resultan necesarios para llevar una vida corriente; es el denominado “agravio comparativo por razón de discapacidad”, que comienza por fortuna a estar sólidamente documentado<sup>4</sup> y que debería informar todo el diseño de políticas públicas de inclusión,

---

<sup>2</sup> Una idea de la amplitud de la agenda política que postula el movimiento social de la discapacidad, en la presente coyuntura, la ofrece la publicación: COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (CERMI): *Elecciones Generales 2016. Documento de propuestas en materia de derechos, inclusión y bienestar de personas con discapacidad y sus familias para los programas electorales de las formaciones políticas*, Madrid, CERMI, 2016.

<sup>3</sup> Por todos, PÉREZ BUENO, Luis Cayo y HUETE GARCÍA, Agustín: “Discapacidad y exclusión social”, en PÉREZ BUENO, Luis Cayo: *Discapacidad, Derecho y políticas de inclusión*, Ediciones Cinca / CERMI, Madrid, 2010, páginas 13-47.

<sup>4</sup> Véase a estos efectos la investigación más amplia y abarcadora publicada hasta ahora sobre la cuestión, debida a HUETE GARCÍA, Agustín y JIMÉNEZ LARA, Antonio: *Estudio sobre el agravio comparativo económico que origina la discapacidad*, Ministerio de Sanidad, Política Social e Igualdad y Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2010, disponible en este enlace: <http://sid.usal.es/idocs/F8/FDO26006/Estudioagravioeconomicodiscapacidad.pdf>

al menos, las que tengan un mínimo contenido o materialidad económicos, a fin de compensar o mitigar sus apreciables y devastadoras repercusiones.

Si no bastara la lacerante realidad socioeconómica de partida de las personas con discapacidad y sus familias, los promotores y responsables de las políticas públicas fiscales han de atenerse a los mandatos que el propio ordenamiento jurídico establece en lo referido a la inclusión de las personas con discapacidad. Mandatos de rango constitucional<sup>5</sup>, genéricos y expresos, y de rango legal que obligan a los titulares de estas políticas oficiales a tomar en consideración la discapacidad, con la mira puesta en favorecer el acceso a posiciones de mayor igualdad para los integrantes de este grupo social. Así, el artículo 9,2 del texto constitucional español, el 10,2 y el 14, como genéricos, y el dímanante del artículo 49, consagrado a las personas con discapacidad, como específico.

En el nivel de legislación ordinaria, en la relativa a personas con discapacidad, también existen obligaciones para los poderes públicos, incluidas las autoridades fiscales. Así, la Ley General de Derechos de las Personas con Discapacidad y de su Inclusión Social, dispone el deber de las Administraciones de adoptar medidas de acción positiva, artículos 67 y 68, entre las que entrarían de plano las de contenido fiscal. Sobre la base del principio de transversalidad de las políticas en materia de discapacidad, enunciado en la letra m) del artículo 3, como principio informador de la Ley, y definido en la letra o) del artículo 2 del mismo texto legal, surgen de igual modo obligaciones para las políticas fiscales.

### 3. LA AGENDA POLÍTICA FISCAL DE LA DISCAPACIDAD

El movimiento social español de la discapacidad ha venido confeccionando, planteando y defendiendo una agenda política en cuestiones fiscales de la discapacidad, que ha ido ampliándose, robusteciéndose y actualizándose según las circunstancias. El ordenamiento tributario acumula un nutrido, pero aún no completo, repertorio de medidas<sup>6</sup> de carácter fiscal favorables a las personas con discapacidad y sus familias, pero desde la representación cívica de este sector social se siguen desplegando estrategias de incidencia política para que estas decisiones de política fiscal sean más vastas e intensas.

---

<sup>5</sup> CRUZ AMORÓS, Miguel y RODRÍGUEZ GIL, Carmen efectúan una exposición atinada de los fundamentos constitucionales que obligan a los poderes públicos a dispensar protección a las personas con discapacidad, también en la esfera fiscal o usando los mecanismos de la misma. Véase AUTORES VARIOS: *Informe sobre la situación de las personas con discapacidad en el ámbito tributario y propuestas de mejora para el período 2010-2012*, Ediciones CINCA/CERMI, Madrid, 2010, páginas 13-16.

<sup>6</sup> Una visión sumaria pero indicativa de la posición fiscal de las personas con discapacidad y sus familias, puede encontrarse en COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (CERMI): *Principales beneficios fiscales para las personas con discapacidad y sus familias - Guía informativa*, CERMI, Madrid 2015, disponible en este enlace: <http://www.cermi.es/es-ES/Biblioteca/Lists/Publicaciones/Attachments/356/guia%20beneficios.pdf>.

El énfasis de estas demandas y formulaciones se pone en aquellas esferas de la realidad social o económica de las personas con discapacidad y sus familias, sometidas a tratamiento fiscal, más críticas o más determinantes para la inclusión, la equiparación o la participación efectivas de este grupo social. También con los tributos de mayor impacto y trascendencia en la situación económica y social de las personas, las personas y las organizaciones, buscando dotarlos con medidas de acción positiva de la mayor potencialidad posible. Resulta evidente que el nivel de exigencia en la demanda cívica, no se corresponde con el de respuesta del poder público, que rebaja las pretensiones sociales, produciéndose una tensión negociadora que obliga a un permanente replanteamiento de la agenda política, que se convierte así en dúctil y elástica.

Las demandas de la agenda política de la discapacidad en materia fiscal se orientan a la consecución de los bienes sociales más decisivos para una mejor posición de inclusión social, que en la coyuntura actual de las personas con discapacidad en España, se debaten en estos dominios:

- Capacidad de renta. Se trata de favorecer la generación de mayor cantidad de renta, con reducción de carga impositiva, o compensar la pérdida o minoración de renta como consecuencia del mayor gasto asociado a la discapacidad (“agravio económico comparativo”).
- La protección social, incluida la familiar, debida a la mayor debilidad socioeconómica de las personas con discapacidad y de las unidades familiares en las que se integran.
- La previsión social, entendiendo que desde la fiscalidad se puede promover el establecimiento de fórmulas de ahorro con tratamiento fiscal más benigno que permitan afrontar en mejores condiciones la respuesta a las necesidades vitales futuras.
- La inclusión laboral y el acceso al mercado de trabajo, con medidas dirigidas hacia los empleadores, a fin de incentivar la contratación o el surgimiento de proyectos de emprendimiento.
- La accesibilidad universal de los entornos, bienes, productos y servicios, porque el favorecimiento de la accesibilidad (en la vivienda, en el transporte y en los elementos destinados a tal fin, en el entorno laboral o en el puesto de trabajo, etc.) suprime o atenúa restricciones a la participación en la vida social y económica, que están en el origen de la exclusión o discriminación que presentan las personas con discapacidad.
- La autonomía personal, a través de bienes, productos y servicios, así como tecnologías, y en su caso apoyos y recursos, que atenúen los efectos de las situaciones de discapacidad y promuevan el libre desenvolvimiento de las personas con discapacidad y su participación comunitaria maximizando su autonomía individual y la vida independiente.

- La dimensión organizacional de la iniciativa social, a través de las entidades integradas en el tercer sector –muchas de ellas de discapacidad, pero no solo–, que pueden recibir un trato fiscal más favorable por la utilidad social que reportan.

No se trata de una relación exhaustiva ni cerrada, ni mucho menos, pudiendo ser ampliada e incluso enriquecida hacia nuevas esferas, ahora no consideradas, y que compelen al movimiento de la discapacidad, promotor de la agenda política y motor de las políticas públicas, a ser creativo e innovador en su cometido de formular y fundamentar propuestas, pues existe un recorrido de mejora y perfeccionamiento no transitado por el momento.

#### 4. EL DIÁLOGO CIVIL EN LA CONSTRUCCIÓN DE LAS POLÍTICAS FISCALES EN MATERIA DE DISCAPACIDAD

Ha sido indicado ya que una de la funciones del movimiento social de la discapacidad es la de incidencia política, la de llegar eficazmente allí donde se toman las decisiones de política pública para que la discapacidad, sus derechos, inclusión y bienestar, estén presentes y sean tenidos en consideración, de modo que la acción pública se oriente hacia la remoción de los obstáculos, a la supresión de restricciones y a la creación de oportunidades efectivas para la completa participación comunitaria de las personas con discapacidad y sus familias.

Esta función de incidencia<sup>7</sup> comprende una diversa suerte de tareas como la de la propuesta, la de la interlocución con la autoridad pública y la de la consiguiente negociación con esta, a fin de que se traduzca en decisiones políticas (disposiciones normativas o presupuestarias, programas y acciones) favorables a la discapacidad. Este cometido de la discapacidad organizada cuenta con un marco y amparo legales erigidos sobre el principio del diálogo civil, inaugurado en nuestro ordenamiento jurídico, precisamente para las políticas públicas de discapacidad, y posteriormente extendido a otras políticas sociales<sup>8</sup>, en el año 2003, con la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las de las personas con discapacidad, en la que se alza como principio inspirador (artículo 2, e) del texto legal<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Una temprana aproximación a la noción de diálogo civil en la esfera de la discapacidad puede hallarse en PÉREZ BUENO, Luis Cayo: “El diálogo civil en el ámbito de la discapacidad”, en DE LORENZO, Rafael y PÉREZ BUENO, Luis Cayo en *Tratado sobre discapacidad*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2007, páginas 1497-1515.

<sup>8</sup> En concreto, al tercer sector de acción social, según dispone la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social, bajo la formulación de “participación”, a la que esta disposición normativa dedica el artículo 5.

<sup>9</sup> El artículo 2, e) de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, definía así el diálogo civil: “(...) el principio en virtud del cual las organizaciones representativas de personas con discapacidad y de sus fa-

La práctica del diálogo civil en la esfera de la discapacidad en la construcción de las políticas y legislaciones fiscales ha sido intenso, continuado y productivo en los últimos años, y así debe mantenerse, incluso reforzarse, es de esperar, en los venideros. De ordinario, el origen del diálogo está en la acción de propuesta del movimiento social de la discapacidad<sup>10</sup>, encarnado en el CERMI, que plantea a las autoridades y la administración fiscales demandas, fundamentadas y contratadas técnicamente, es más, articuladas jurídicamente, de carácter general, o con ocasión de coyunturales reformas tributarias acometidas por el Ejecutivo o el Legislador, o como consecuencia de decisiones de la Unión Europea, en lo relativo a tributos armonizados. Esta capacidad propositiva viene seguida en muchas de las ocasiones por un proceso de diálogo exigente pero constructivo con la autoridad fiscal gubernamental, que suele tener encendida la labor de preparar el proyecto de norma o decisión, y posteriormente, si en el recorrido de la iniciativa llega al Legislativo, por tratarse de disposiciones de rango legal, con los grupos políticos con representación parlamentaria.

En fases posteriores, el diálogo y la colaboración se extienden a la materialización y puesta en práctica de la medida fiscal, una vez vigente, que puede requerir de acciones de información y difusión o de implantación efectiva entre el segmento de población que resulta principal destinatario (personas con discapacidad y sus familias), en las que ya se está en esferas propia de la administración y la gestión tributarias.

A pesar de que aún puede y debe alcanzar un mayor potencial, el diálogo civil en lo referido a la discapacidad existe en la construcción de las políticas y legislaciones fiscales, de lo cual cabe congratularse pues permitirá ahondar en la mejora del instrumento de la fiscalidad al servicio de la inclusión de las personas con discapacidad y sus familias.

---

milias participan, en los términos que establecen las leyes y demás disposiciones normativas, en la elaboración, ejecución, seguimiento y evaluación de las políticas oficiales que se desarrollan en la esfera de las personas con discapacidad, las cuales garantizarán, en todo caso, el derecho de los niños y las niñas con discapacidad a expresar su opinión libremente sobre todas las cuestiones que les afecten y a recibir asistencia apropiada con arreglo a su discapacidad y edad para poder ejercer ese derecho". Como es sabido, esta Ley fue objeto de refundición, junto con otras disposiciones legales afines, mediante el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba la Ley General de Derechos de las Personas con Discapacidad y de su Inclusión Social. En este nuevo cuerpo legal refundido, la definición legal de "diálogo civil" figura en la letra n) del artículo 2, en los mismos términos ya transcritos.

<sup>10</sup> Una muestra de la acción propositiva del movimiento social de la discapacidad en materia fiscal puede hallarse en: AUTORES VARIOS: *Informe sobre la situación de las personas con discapacidad en el ámbito tributario y propuestas de mejora para el período 2010 – 2012*, Ediciones Cinca / CERMI, Madrid, 2010 o, algún tiempo después, en AUTORES VARIOS: *Fiscalidad y Discapacidad. Propuestas para una mayor inclusión social*, Ediciones Cinca / CERMI, Madrid, 2013.

## 5. LA VARIABLE DE DISCAPACIDAD EN LAS ESTADÍSTICAS TRIBUTARIAS

Si en efecto las personas con discapacidad comienzan a ser un hecho crecientemente relevante en la políticas fiscales y en la gestión tributaria, estas situaciones debieran merecer un seguimiento expreso en las estadísticas y en la información de naturaleza fiscal que genera la propia Administración tributaria. Tanto para determinar el impacto real –en términos de esfuerzo económico– de las medidas fiscales favorables a las personas con discapacidad y a sus familias establecidas en la legislación en la materia y evaluar la eficacia y eficiencia de las mismas, así como para sobre esta base adoptar decisiones futuras de ampliación, reorientación o corrección de las políticas fiscales desplegadas, la información es crucial, fiable, exhaustiva y actual, razón por la cual desde el movimiento asociativo de la discapacidad, en su acción representativa, se ha venido insistiendo en la necesidad y conveniencia de introducir la variable de discapacidad en las estadísticas tributarias, a fin de proporcionar una masa de datos apta para ser tratada y explotada en múltiples direcciones.

Pese a la potencia de las herramientas de confección estadística a disposición de la Administración tributaria, y la relativa sencillez de su implantación, esta demanda no ha sido, pese a estar más que justificada, siempre ni tempranamente atendida, y solo en los últimos tiempos comienzan a verse realizaciones alentadoras. A las iniciativas cívicas, originadas en la propia sociedad civil, que han servido de acciones precursoras<sup>11</sup>, le han seguido, todavía de forma no sistemática ni completa, pero sí significativa por la entidad del tributo al que se refieren, el impuesto de la renta de las personas físicas, ya operaciones estadísticas oficiales, desarrolladas por la Agencia Tributaria, y que tienen vocación, por lo que parece de incorporarse a su acervo, y que es de esperar y de desear que se amplíen a todos los tributos en los que la discapacidad sea un elemento de relieve.

Así, en 2016 el CERMI saludó que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) hubiera incorporado la variable de discapacidad en la información estadística fiscal del impuesto de la renta de las personas físicas (IRPF), comenzando con el año tributario 2013. En efecto, la AEAT ha añadido a la serie de estadísticas tributarias una nueva publicación denominada “Estadística de los declarantes con discapacidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. El objetivo de dicha estadística es conocer las características personales y familiares del conjunto de declarantes en las que, o bien el titular, o bien alguna de las personas dependientes del mismo (ascen-

---

<sup>11</sup> Ejemplo de esta afirmación es el trabajo inaugural promovido por la Fundación ONCE y el CERMI y plasmado en la publicación de MARTÍN DÉGANO, Isidoro y CARBAJO VASCO, Domingo: *La discapacidad en las estadísticas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2011 (declaración 2012)*, Ediciones Cinca / CERMI, Madrid, 2016.

diente o descendiente) tienen alguna discapacidad reconocida que proporcione al declarante la posibilidad de aplicar alguna de las medidas recogidas en la normativa del impuesto para minorar la carga impositiva del grupo social afectado. Para profundizar en el conocimiento de las personas con discapacidad y sus circunstancias, en la medida en que dichas circunstancias se hayan puesto de manifiesto en las declaraciones de IRPF, en la información de la AEAT se contabilizan las distintas situaciones de discapacidad puestas de manifiesto en la declaración. Sin embargo, este recuento no debe considerarse un censo de personas con discapacidad, porque faltarían los no declarantes de IRPF, los que no hayan hecho uso de sus beneficios fiscales, así como todas las personas residentes en País Vasco y Navarra que quedan fuera del ámbito territorial del impuesto. Respecto del grupo de personas con discapacidad se presentan sus características demográficas principales, el género, la edad, tipo de dependencia (simple, simple con movilidad reducida, cualificada) y la Comunidad Autónoma declarada por el titular de la declaración. La distinta condición con la que se presentan las personas con discapacidad en la declaración de IRPF, ha permitido crear unas categorías según quiénes sean las personas con discapacidad integradas en la declaración: discapacidad en el primer titular (declarante), en las declaraciones conjuntas discapacidad en el segundo titular (cónyuge), discapacidad en los descendientes, en los ascendientes o en varias personas de forma simultánea en una declaración (múltiples situaciones de discapacidad).

De esta manera, desde la perspectiva de la declaración se presentan las categorías de situaciones de discapacidad, el porcentaje de discapacidad, la relación de parentesco con el titular principal de la declaración, etc. Adicionalmente, se presenta un bloque de información destinado a la integración del sector de estudio con el total de declarantes del IRPF (objeto de publicación en otra estadística distinta). En este sentido, la información proporcionada es común a la que se presenta en la estadística general, sin embargo, incorpora contenidos adicionales, por ejemplo, una tabla con las medidas fiscales orientadas a la protección del grupo considerado y una información sobre las rentas exentas percibidas por las personas relacionadas en la declaración, sean titulares, descendientes o ascendientes.

El CERMI, como representación de la discapacidad organizada, venía solicitando a la AEAT que recogiera específicamente en su información estadística fiscal la variable de discapacidad, comenzando por el IRPF, para extenderla a continuación al resto de tributos del sistema fiscal español.

## 6. LA DISCAPACIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN, LA GESTIÓN Y LA ATENCIÓN TRIBUTARIAS

El movimiento social español de la discapacidad no se ha limitado en la esfera de la fiscalidad, al despliegue de tareas de incidencia política, en las que sí es cierto ha

consumido sus mayores energías, sino que con buen criterio su acción representativa se ha extendido a la mejora de las condiciones de la administración, la gestión y la atención tributarias en el caso de las personas con discapacidad consideradas en su calidad de contribuyentes. En este dominio también hay necesidades y demandas – de accesibilidad, de atención más intensa o cuidada, de información, etc.– por motivos asociados a discapacidad que requieren por parte de la Administración tributaria de respuestas singulares o de un trato específico acorde a la realidad de partida.

Este y no otro fue el objeto, por ejemplo, del Convenio de colaboración de 25 de marzo de 2004 entre la AEAT, el CERMI y la Fundación ONCE, cuya vigencia llega hasta nuestros días, y que ha establecido el marco de cooperación entre la Administración tributaria y la sociedad civil española más representativa articulada en torno a la discapacidad para una gestión y una atención tributarias de progresiva mayor calidad para las personas con discapacidad en tanto que contribuyentes o sujetos (grupo de interés) que por cualquier razón se relacionan con la Administración tributaria.

Esta firme y sostenida colaboración se ha proyectado sobre planos distintos como la accesibilidad universal del entorno y los canales de interacción de la Administración tributaria estatal –sedes físicas, páginas de internet, programas y aplicaciones informáticas, soportes informativos y publicitarios, por citar tan solo los más relevantes–; la atención tributaria dispensada a los contribuyentes con discapacidad, con estrategias y acciones de mejora en la cualificación de los empleados públicos que la prestan, que han adquirido conocimientos y habilidades de trato adecuado a las personas con discapacidad; la incorporación de personas con discapacidad a las plantillas de efectivos de esa Administración, para asegurar el cumplimiento de los mandatos legales de reserva de empleo para este tipo de personas; en la generación de información y estadísticas fiscales en las que estuviese presente la variable discapacidad, a fin de evaluar las políticas públicas del ramo y servir de base a decisiones futuras; o la habilitación de programas o acciones de atención específica a estos contribuyentes, por sí misma o en cooperación colectiva con las organizaciones de personas con discapacidad y sus familias, en campañas fiscales de gran entidad, como la anual del impuesto de la renta de las personas físicas, o con ocasión de la implantación de novedades fiscales con repercusión en las personas con discapacidad, que ha precisado de acciones intensas en los momentos iniciales de despliegue para asegurar un resultado favorable.

Esta colaboración vigorosa de la Administración tributaria estatal y del movimiento social de la discapacidad ha arrojado un balance más que positivo, colocando a la Agencia Tributaria entre las administraciones más comprometidas con una atención de calidad a las personas con discapacidad, hecho visible y comprobable en indicadores objetivos como que el 96 por 100 de las sedes físicas donde se atiende al público

son accesibles, o que casi el 4 por 100 de la plantilla de empleados públicos, más de 1.000, de este Organismo está compuesta por personas con discapacidad<sup>12</sup>.

## BIBLIOGRAFÍA

AUTORES VARIOS: *Fiscalidad y Discapacidad. Propuestas para una mayor inclusión social*, Ediciones Cinca / CERMI, Madrid, 2013.

AUTORES VARIOS: *Informe sobre la situación de las personas con discapacidad en el ámbito tributario y propuestas de mejora para el período 2010 – 2012*, Ediciones Cinca / CERMI, Madrid, 2010.

COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (CERMI): *Elecciones Generales 2016. Documento de propuestas en materia de derechos, inclusión y bienestar de personas con discapacidad y sus familias para los programas electorales de las formaciones políticas*, Madrid, CERMI, 2016

COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (CERMI): *Principales beneficios fiscales para las personas con discapacidad y sus familias - Guía informativa*, CERMI, Madrid 2015, disponible en este enlace: <http://www.cermi.es/es-ES/Biblioteca/Lists/Publicaciones/Attachments/356/guia%20beneficios.pdf>

HUETE GARCÍA, Agustín y JIMÉNEZ LARA, Antonio: *Estudio sobre el agravio comparativo económico que origina la discapacidad*, Ministerio de Sanidad, Política Social e Igualdad y Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2010, disponible en este enlace: <http://sid.usal.es/idocs/F8/FDO26006/Estudioagravioeconomicodecapacidad.pdf>.

MARTÍN DÉGANO, Isidoro y CARBAJO VASCO, Domingo: *La discapacidad en las estadísticas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2011 (declaración 2012)*, Ediciones Cinca / CERMI, Madrid, 2016.

PÉREZ BUENO, Luis Cayo y HUETE GARCÍA, Agustín: “Discapacidad y exclusión social”, en PÉREZ BUENO, Luis Cayo: *Discapacidad, Derecho y políticas de inclusión*, Ediciones Cinca / CERMI, Madrid, 2010, páginas 13-47.

PÉREZ BUENO, Luis Cayo: “El diálogo civil en el ámbito de la discapacidad”, en DE LORENZO, Rafael y PÉREZ BUENO, Luis Cayo: *Tratado sobre discapacidad*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2007, páginas 1497-1515.

---

<sup>12</sup> Véanse informaciones recientes (2016) que así lo avalan: “1.007 empleados con discapacidad trabajan en la Agencia Tributaria”, en <http://www.cermi.es/es-es/noticias/paginas/inicio.aspx?TSMEIdNot=7650>; “El 96 por 100 de los edificios de atención al público de la Agencia Tributaria son accesibles”, en <http://www.cermi.es/es-ES/Noticias/Paginas/Inicio.aspx?TSMEIdNot=7652>; “La Agencia Estatal para la Administración Tributaria recibe el ‘Premio cermi.es 2016’ por su labor en materia de inclusión laboral”, en <http://www.cermi.es/es-ES/Noticias/Paginas/Inicio.aspx?TSMEIdNot=8315>.

PÉREZ BUENO, Luis Cayo: "El papel de las organizaciones de personas con discapacidad: ¿acción representativa o gestión de programas?", en PÉREZ BUENO, Luis Cayo: *El desmantelamiento de la discapacidad y otros escritos vacilantes*, Ediciones El Cobre, Barcelona, 2004, páginas 67-75.

#### PÁGINAS DE INTERNET DE REFERENCIA

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) – [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)

Centro Español de Documentación sobre Discapacidad – [www.cedd.es](http://www.cedd.es)

Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI)  
[www.cermi.es](http://www.cermi.es)

Fundación ONCE para la cooperación e inclusión social de personas con discapacidad  
[www.fundaciononce.es](http://www.fundaciononce.es)

Instituto de Estudios Fiscales – [www.ief.es](http://www.ief.es)

Real Patronato sobre Discapacidad – [www.rpd.es](http://www.rpd.es)

## **LA EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD Y SUS FAMILIAS: DE LA BENEFICENCIA A LA MODERNIDAD. LA IMPRONTA DE MIGUEL CRUZ AMORÓS**

*Doctor Miguel Ángel Cabra de Luna,*

Director de Relaciones Sociales e Internacionales y Planes Estratégicos de Fundación ONCE.

Portavoz de la Comisión de Expertos de Legislación sobre Discapacidad del Real Patronato sobre Discapacidad.

*Lourdes Márquez de la Calleja,*

Responsable del Departamento de Relaciones Sociales y Planes Estratégicos de Fundación ONCE

### **1. INTRODUCCIÓN**

El tratamiento fiscal de la discapacidad se encuentra vinculado a la transición política a la democracia, la creación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y la Constitución Española. Los beneficios o incentivos fiscales por razón de la discapacidad se empiezan a incluir en la reforma tributaria del año 1977, si bien hasta la fecha no se ha llegado a configurar un régimen fiscal específico para las personas con discapacidad.

Nuestra Constitución fundamenta dicho tratamiento protector de la discapacidad a través de varios artículos generales como el 14, que proclama que los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de naci-

miento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, y el 9.2, que atribuye a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad de individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivos, remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social. Con carácter específico, el artículo 49 establece que *los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de las personas con discapacidad a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos...*

Los derechos y principios de igualdad, no discriminación y de protección de la discapacidad deben conjugarse con los principios también constitucionales del sistema tributario establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución: *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.* La doctrina del Tribunal Constitucional relaciona el principio de igualdad en el ámbito fiscal con la capacidad económica, admitiendo tratamientos particulares dirigidos a corregir situaciones de desigualdad real que deban compensarse normativamente, como es el caso de la discapacidad. (Cruz Amorós, M., 2009). Si alguien duda de esta afirmación basta que revise los estudios sobre el llamado efecto sobrecoste de la discapacidad. Las personas con discapacidad, por otra parte, tienen el doble de posibilidades de vivir en situación de pobreza que las personas sin discapacidad, y este riesgo es mayor ahora que hace diez años. Dichas personas incurren en aproximadamente un 25% más de gastos que las personas sin discapacidad, debido al coste de sus ayudas técnicas, el transporte y la asistencia que precisan, mientras que sus oportunidades laborales son más reducidas (Parckar, G, 2008). Se ha puesto de relieve (Pérez Bueno, L. C. y Huete García, A, 2008) el estudio del Ayuntamiento de Barcelona realizado en 2006, que concluye que las prestaciones recibidas por motivos de discapacidad cubren a penas una cuarta parte del total de gastos extraordinarios asumidos y constata que el agravio comparativo en términos absolutos que soportan las personas con discapacidad oscila entre los 10.000 y 46.000 euros anuales.

En suma, una política fiscal que reconozca la menor capacidad contributiva se ha ido plasmado en las normas tributarias, pero aún queda mucho por hacer en este campo.

Pues bien, el papel de Miguel Cruz para modificar esta situación en España ha sido fundamental. Sin su esfuerzo y propuestas no estaríamos en el grado de avance fiscal del que las personas con discapacidad y sus familias hoy disfrutan. Con él y su equipo podemos decir que hemos transitado en la tributación de las personas con discapacidad de la beneficencia a la modernidad, haciendo un correlato mimético con la evolución de la política de Servicios Sociales en nuestro país.

## 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El IRPF es el impuesto sobre el que de forma más evidente se puede intervenir para corregir la desigualdad de las personas con discapacidad debida a su capacidad económica. Se ha indicado que la reforma del IRPF operada por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, en vigor a partir de 1979, así como en la Ley 18/1991, de 6 de junio, se recogieron determinados beneficios fiscales para las personas con discapacidad.

Sin embargo, este asunto toma una dirección más decidida en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Esta Ley definió un esquema liquidatorio en el cual prácticamente desaparecieron las deducciones de la cuota del impuesto, siendo sustituidas por reducciones en la base imponible, que han venido a denominarse «mínimo personal» y «mínimo familiar», y a las que no son ajenas las personas con discapacidad, pues la Ley 40/1998 les otorgó a partir de entonces un tratamiento más favorable, ya que los citados *mínimos vitales* se ven incrementados en aquellos casos en que el contribuyente, o sus ascendientes o descendientes, acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100. La consideración específica de las circunstancias de las personas con discapacidad no sólo afecta a la regulación del mínimo personal y familiar, sino que se traslada a diferentes aspectos del impuesto, desde la estructura de la determinación de los rendimientos netos del trabajo personal hasta la aparición en las disposiciones adicionales del impuesto de la figura específica de los planes y fondos de pensiones especiales para las aportaciones que, a favor de este tipo de personas, puedan realizar ellas mismas o sus parientes hasta determinado grado de parentesco. Esta etapa culmina con el RD 1732/2000, de 20 de octubre que modificó el reglamento del IRPF, en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, permitiendo que los tipos de retención de las personas con discapacidad se apliquen a partir de la fecha de reconocimiento del grado de discapacidad o del aumento de descendientes.

A partir de entonces se produce un hito yo diría que histórico y es la publicación en el año 2000 del Informe del Defensor del Pueblo *Presente y futuro de la fiscalidad del discapacitado, cuya finalidad fue dar un nuevo paso para remover los obstáculos que dificultan el disfrute de los derechos que el Título I de la Constitución otorga a todos los ciudadanos*. Hay que poner de manifiesto que sin el esfuerzo de Miguel Cruz y su equipo, este documento no hubiera tenido tanto alcance y contenido. Destacamos que gracias a la iniciativa de Fernando Álvarez de Miranda Torres, que encargó como Defensor del Pueblo dicho trabajo, a quien hay que rendir homenaje por ello. Fruto de este informe es, además de la regulación de la protección patrimonial de la persona con discapacidad, que alumbró la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, varias modificaciones que afectaron al IRPF y a otros impuestos e ideas válidas que aún no han visto la luz en nuestro Derecho positivo y que deberíamos revisar.

Es en este Impuesto en el que se ha hecho mayor hincapié a la hora de regular beneficios fiscales para las personas con discapacidad, ya que es el que refleja mejor las circunstancias personales del contribuyente. Por ello, es por el que comenzamos nuestro análisis. Al mismo tiempo, el IRPF es una fuente estadística muy potente insuficientemente explotada. En éste sentido se elaboró el estudio ‘La discapacidad en las estadísticas sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas’, (CARBAJO VASCO, D. y MARTÍN DEGANO, I: 2015) elaborado con la colaboración del Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI) y Fundación ONCE. Fruto de dicho análisis se lograba que la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) haya incorporado la variable de discapacidad en la información estadística fiscal del impuesto de la renta de las personas físicas (IRPF), comenzando con el año tributario 2013.

Aunque, sólo el 5,93% de los obligados tributarios principales del IRPF, declarantes, afirman ser personas con discapacidad, la incidencia de la discapacidad en el impuesto es muy superior, particularmente, por el hecho de que el mínimo por discapacidad supone que el 11,85% de las declaraciones afirman la existencia de un dependiente con discapacidad en la declaración, reduciendo la base imponible en 7.809 millones de euros, apareciendo en un total de 1.618.739 declaraciones y con un medio de mínimo por declarante de 6.834 euros.

Se pasa, por consiguiente, a analizar las características de la regulación de la discapacidad en el IRPF, siendo la norma vigente la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF). Dicha Ley ha tenido algunas modificaciones importantes, que también comentaremos, como es la operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en la que se regulan deducciones por descendientes o ascendientes con discapacidad, así como otra recogida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del año 2016, que afecta a gastos deducibles en las primas por seguro de enfermedad.

El IRPF da un tratamiento a la discapacidad desde los diferentes conceptos que integran el esquema del tributo:

1º **El concepto de discapacidad.** El artículo 60.3 LIRPF considera como persona con discapacidad, a los efectos de este Impuesto, los contribuyentes que acrediten en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. Igualmente, se asimila a esa situación el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapaci-

*dad permanente para el servicio o inutilidad.* Hay que decir que esta definición ya se recogía en el reglamento de la Ley del IRPF del año 1998, si bien se ha perfeccionado el texto. En definitiva, tal definición se ajusta a la que recoge el artículo 4.2 del Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social. Finalmente, en la LIRPF, y ello sí constituye un importante avance del texto legal del 2006, se *considera acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.*

**2º Las rentas exentas.** No tributando en el IRPF las siguientes rentas:

Las prestaciones económicas reconocidas por la Seguridad Social: –Consecuencia de Incapacidad Permanente Absoluta o Gran Invalidez. –Prestaciones familiares reguladas en el Capítulo I, Título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, y las pensiones y haberes pasivos de orfandad a favor de nietos y hermanos incapacitados para todo trabajo.

Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de Clases Pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de las mismas inhabilite por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio, y las pagadas igualmente por Clases Pasivas a favor de nietos y hermanos incapacitados para todo trabajo.

Las prestaciones que, en situaciones idénticas a las anteriores, hayan sido reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado. La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

Las cantidades percibidas de instituciones públicas por acogimiento de personas con discapacidad, en modalidad simple, permanente o preadoptiva o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las CCAA.

Las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65% para financiar su estancia en residencias o centros de día, si el resto de sus rentas no exceden del doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM para 2016: 7.455,14 € - LÍMITE: 7.455,14 € X 2 =14.910,28 €).

Las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único, cualquiera que sea su importe, por trabajadores con discapacidad cuando los beneficiarios pretendan incorporarse de forma estable como socios trabajadores o de trabajo en cooperativas o en sociedades laborales o pretendan constituirse como trabajadores autónomos. En caso de prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores discapacitados que se conviertan en autónomos, no se exige el requisito de mantenimiento durante 5 años del negocio, como se exige para el resto de situaciones.

Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones al sistema de previsión social especial constituido a favor de las mismas. También están exentos los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. El límite anual de esta exención es 3 veces el IPREM (2016: 7.455,14 € - LÍMITE: 7.455,14 € X 3 =22.365,42 €).

Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio para cuidados en el entorno familiar y asistencia personalizada que deriven de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Las pensiones reconocidas a personas lesionadas o mutiladas por la Guerra Civil (1936/1939) del régimen de Clases Pasivas del Estado o por legislación específica.

Las ayudas excepcionales por daños personales por incapacidad absoluta permanente por los siniestros a los que sea de aplicación el Real Decreto-ley 2/2015, de 6 de marzo y otros.

**3º Gastos deducibles para la obtención de rendimientos del trabajo** (Art. 19 LIRPF). Con carácter general, todos los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo pueden deducir de los mismos determinados gastos (cotizaciones a Seguridad Social, cuotas a sindicatos o colegios profesionales etc.) y, en concepto de otros gastos un importe de 2.000 € anuales. Pues bien, tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. Este beneficio solo se ha previsto para trabajadores por cuenta ajena, es decir en el marco de una relación laboral. Después se mencionará el régimen previsto para los trabajadores por cuenta propia no sometidos a una relación laboral.

**4º Gastos deducibles en la obtención de rendimientos de actividades económicas y medidas relativas al régimen de estimación objetiva.** La *estimación*

**directa** supone que el contribuyente va a poder aplicar una serie de medidas similares a las de los trabajadores por cuenta ajena (Art. 32 LIRPF) y, asimismo, las personas con discapacidad podrán deducirse las cuantías incrementadas antes mencionadas (3.500 €/año y 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento). En este régimen, cabe reseñar que la ley de presupuestos del año 2016 elevó el importe de gasto deducible relativo a las primas satisfechas a seguros de enfermedad (de 500 a 1.500 euros) para el caso que, bien el contribuyente o su cónyuge e hijos menores que convivan con él, sean personas con discapacidad.

Esta elevación se extendió a las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad calificada como retribución en especie en el caso de trabajadores por cuenta ajena.

En cuanto a la **estimación objetiva** cuyas normas se aprueban y publican con carácter anual mediante una Orden Ministerial, si bien es un régimen cuya aplicación se ha visto reducida, hay que destacar que también hay particularidades en relación a las personas con discapacidad, las cuales se han ido incorporando paulatinamente a la norma que las regula con carácter anual.

Así, en la citada norma, hay determinadas reglas que contemplan las situaciones de discapacidad, bien del contribuyente, bien de su personal asalariado. Según estas normas, para calcular el rendimiento neto previsto en el módulo "personal no asalariado" y en el módulo "personal asalariado" se contemplan reducciones específicas. En el primero se computará en un 75% a las personas con discapacidad y en el segundo en un 40%. De esta manera el hecho de contratar a una persona con discapacidad conducirá a un rendimiento estimado menor al de otra actividad similar.

Asimismo, la Orden que se aprueba con carácter anual contempla un índice corrector por inicio de nuevas actividades que con carácter general se cuantifica en el 0,80 para el primer año y en el 0,90 para el segundo, y que se incrementa de forma considerable en el caso de que el contribuyente que desarrolla las actividades sujetas a este régimen sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, previéndose que los índices correctores sean del 0,60 para el primer año y el 0,70 para el segundo año, y cuya implicación práctica es la reducción en la tributación para estos contribuyentes.

5º Las **ganancias y pérdidas patrimoniales** (Art. 33.4 b LIRPF): Se prevé una exención para la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual de las personas mayores de 65 años y, una medida concreta mediante la cual se declara la exención de esta ganancia obtenida por las personas en situación de de-

pendencia severa o de gran dependencia de conformidad con la *Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia*. Esto tiene un problema para las personas con discapacidad, es decir con un grado de discapacidad reconocido, pero que no tengan reconocida una dependencia de aquel nivel, incongruencia que se solucionaría si se asimilara una situación a la otra, como ha propuesto el CERMI, o si se reconociera directamente a las personas con discapacidad.

**6º Reducciones de la base imponible por aportaciones a sistemas privados de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad**, que son: planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de pensiones asegurados, planes de previsión social empresarial –constituidos todos ellos a favor de personas con discapacidad–, seguros de dependencia y patrimonios protegidos. El trato diferenciado hacia las personas con discapacidad se traduce en un aumento de los beneficios fiscales que recaen sobre las prestaciones que se reciben y las aportaciones que se realizan a los mismos. Dejando fuera a los patrimonios protegidos, las modalidades antes referidas gozan de determinados beneficios (Art. 53 LIRPF) que disfrutan los aportantes. Se consideran beneficiarias las personas con un grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado. Se ha discutido mucho sobre quién resulta ser aportante, distinto de la persona con discapacidad, por la dispersión normativa aplicable a cada modalidad de plan o seguro mencionadas. Según la LIRPF (D.A. décima) serían tanto la persona con discapacidad participe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. En cuanto a la cuantía de la reducción sobre la base imponible coincide con la aportación realizada a los sistemas de previsión social, con una serie de límites cuantitativos (24.250 €/año si el aportante es la persona con discapacidad y 10.000 € si es el familiar). Estos límites no dependen de los ingresos, por tanto resulta más ventajoso en relación al límite general del 30% de la suma de aquellos.

**7º Patrimonios protegidos** (Art. 54 LIRPF y Disposición Adicional Decimoctava). En primer lugar, el aportante, para gozar de los beneficios fiscales, no puede ser la persona con discapacidad, sino que deben ser personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. La aportación tiene el límite de 10.000 € al año, si bien puede añadirse a las que se realicen a otros sistemas de previsión social como los descritos antes (con el límite total de 24.250 €/año).

**8º Mínimo personal y familiar.** Una vez aplicadas las reducciones sobre la base imponible, hay que referirse a la adecuación del Impuesto a las circunstancias perso-

nales y familiares del contribuyente. El mínimo personal y familiar es la parte de la base liquidable que, por destinarse las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación (Art. 58 LIRPF). Se establecen mínimos por descendientes, considerados como tales a estos efectos los menores de 25 años, pero en el caso de que tenga una discapacidad sin límite de edad, conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores a 8.000 € (excluidas las exentas). La especialidad, en este caso, es que los padres o ascendientes (incluidos tutores o acogedores) de una persona con discapacidad se deducen cantidades con independencia de su edad. Por otra parte, se establecen mínimos por ascendientes. En las mismas condiciones en cuanto a convivencia y carencia de rentas, el contribuyente puede deducirse determinadas cantidades. La especialidad que nos interesa es que, cuando el ascendiente con discapacidad tiene menos de 65 años puede igualmente aplicarse la deducción.

Pues bien, el mínimo por discapacidad (Art. 60 LIRPF) se define como la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y el mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes. La cuantía del primero va de 3.000 € anuales si tiene una discapacidad del 33%, 9.000 € anuales si el grado de discapacidad es igual o superior al 65%, a lo que se añade 3.000 € año por gastos de asistencia en caso de necesitar ayuda de terceras personas, movilidad reducida o un grado de discapacidad igual o superior al 65%. A ello, en caso de convivir con ascendiente con discapacidad de cualquier edad, aunque resida en centro especializado, y, finalmente, por cada descendiente que genere el derecho, podrá deducirse las cantidades antes señaladas.

**9º Dedución por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo.** Su característica más relevante es que funciona como lo que doctrinalmente se llama un impuesto negativo, pues, al contrario que las otras deducciones o minoraciones ya comentadas prevé la posibilidad de un pago anticipado de la deducción a practicar, es decir solo si lo pide el contribuyente como alternativa a la deducción de la cuota íntegra cuando se presenta la declaración. Se regulan en el nuevo artículo 81 bis de la Ley IRPF, operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y se prevén para los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, que podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en un importe de hasta 1.200 euros anuales por descendiente y ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación de los correspondientes mínimos, así como por ser ascendiente o hermano huérfano de padre y madre que forme parte de familia numerosa. En caso de familia numerosa de categoría especial, se eleva a 2.400 euros anuales

Las deducciones se calculan de forma proporcional al número de meses en que se cumplen los requisitos y tienen como límite para cada una de ellas las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada periodo

impositivo por su importe íntegro, esto es, sin tener en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

**10º Deducciones por realización de obras e instalaciones de adecuación de las mismas.** Esta deducción fue derogada a partir de 1 de enero de 2013, habiéndose establecido un régimen transitorio aplicable para las obras e instalaciones comenzadas con anterioridad al 1 de enero de 2013 siempre que estén concluidas antes del 1 de enero de 2017. Estas obras incluyen los elementos comunes del edificio, siempre que hayan sido certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad.

Pueden aplicar esta deducción aquellos contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de su vivienda habitual por razón de su propia discapacidad, de la de su cónyuge, o un pariente en línea directa o colateral consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive siempre que convivan con él, y siempre que la vivienda sea ocupada por cualesquiera de ellos a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario siempre que cumplan con los requisitos temporales descritos con anterioridad.

La base máxima de deducción es de 12.080€, siendo independiente del límite de 9.040 € establecido con carácter general para la deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

A todo lo anterior hay que añadir que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas en virtud de las normas reguladoras de la financiación autonómica que contienen una definición de cuáles son sus competencias. Teniendo en cuenta esta habilitación competencial, los diferentes legisladores de las distintas Comunidades Autónomas han venido desarrollando e incluyendo en sus ordenamientos jurídicos medidas fiscales que han contemplado, en mayor o menor medida, las situaciones de discapacidad del propio contribuyente y sus familiares, lo que ha provocado que se produzcan diferenciaciones en cuanto a la fiscalidad de las personas con discapacidad en función de su lugar de residencia.

El CERMI y la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de Discapacidad han venido impulsando mejoras del IRPF. Como:

- Introducción de una medida con el fin de mantener indefinidamente e incrementar la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo en el caso de contribuyentes que sean personas con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por 100.

- Actualización del mínimo por descendientes y del mínimo por ascendientes.
- Actualización de las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, para evitar problemas en su aplicación práctica.
- Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa: incremento del límite en el gasto por seguro de enfermedad en el caso de personas con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento.
- Modificación para incluir un supuesto de reducción del 100 por 100 de los rendimientos obtenidos por los arrendadores en el caso de arrendamientos de bienes inmuebles por personas con discapacidad para impulsar el acceso a la vivienda a dicho colectivo.
- Introducción de un nuevo supuesto de reducción por aportaciones realizadas al amparo del Real Decreto 156/2013, de 1 de marzo, por el que se regula la suscripción de convenio especial por las personas con discapacidad que tengan especiales dificultades de inserción laboral.

También se ha venido reclamando desde el sector de la discapacidad, con el apoyo de la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de Discapacidad, dirigido por Miguel Cruz y compuesto por Expertos de la entidad de D. Domingo Carbajo Vasco; D. Teodoro Cordón Ezquerro; D. Juan Manuel López Carbajo; Dña. Lourdes Márquez de la Calleja; D. Isidoro Martín Dégano; Dña. Carmen Rodríguez Gil y yo mismo, mejoras en el tratamiento de la discapacidad de los trabajadores autónomos con discapacidad y de aquellos que ejercen actividades económicas que se hayan acogido al método de estimación objetiva o por módulos, acogiéndose algunas de ellas, pues ciertamente debe promoverse que se reduzca la elevada tasa de inactividad de las personas con discapacidad, aproximadamente dos tercios de la población en edad laboral con discapacidad, frente a solo una cuarta parte en el caso de población sin discapacidad.

Asimismo, desde el Sector de la Discapacidad se ha venido abogando por procurar un tratamiento cuanto menos uniforme en las diferentes Comunidades Autónomas de las situaciones de discapacidad, al objeto de evitar desigualdades de índole fiscal y por ende económica, si bien esta tarea es compleja por la diversidad de administraciones implicadas, no es menos cierto que estas están prestando cada vez mayor atención a las necesidades del colectivo de personas con discapacidad.

En cuanto a la figura del Patrimonio Protegido de las Personas con discapacidad y su fiscalidad, esta ha sido debatida y analizada en las reuniones mantenidas en el seno de la Subcomisión de Fiscalidad, siendo así que ha sido objeto de debate tanto su utilidad como el escaso uso que se ha hecho de ella y la influencia que la fiscalidad de la que se dotó a esta figura en el momento de su creación ha tenido en el poco éxito obtenido. Así, llegándose a la conclusión de que probablemente la fiscalidad ha sido un freno más que un estímulo para la constitución de patrimonios protegidos,

y tras haber analizado cuál sería el mejor marco fiscal para incentivar su creación, se viene propugnando una reforma total de la fiscalidad de esta figura con el fin de dotarla de un marco fiscal atractivo y menos complejo que el actual, siendo las líneas genéricas de la reforma planteada las siguientes:

- Constitución del Patrimonio Protegido: exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin límite de los rendimientos del trabajo que provengan de las aportaciones realizadas, así como la eliminación de la prohibición de aportar bienes y/o derechos afectos a actividades económicas y de la prohibición de que la propia persona con discapacidad realice aportaciones a su patrimonio protegido. Asimismo, se propuso la ampliación del ámbito de contribuyentes con derecho a practicar reducciones en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, reintroducción de la deducción que se contemplaba en el Impuesto sobre Sociedades para los empresarios que realizaran aportaciones a los patrimonios protegidos de sus trabajadores y/o familiares de estos, y exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos.
- En cuanto al funcionamiento del patrimonio protegido, se propuso declarar la exención de las rentas generadas por los patrimonios hasta tanto no se destinen a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, así como la exención en la obligación de retener sobre los rendimientos que se generen, proponiéndose la exención de los inmuebles aportados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la exención a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la transmisión de los inmuebles siempre que tengan como fin la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, o cuyos frutos tengan como destino la masa patrimonial que forma el patrimonio protegido.
- En lo que se refiere a las disposiciones de bienes y/o derechos aportados al patrimonio protegido, se propuso considerar las rentas obtenidas por las disposiciones, siempre que se destinen a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, como rendimientos del capital mobiliario con derecho a tributar dentro de la base imponible del ahorro, y con una reducción de los primeros 40.000 euros por entenderse que este importe estaría destinado a cubrir las necesidades vitales de las personas con discapacidad. En la medida en que las disposiciones no tuvieran como destino la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, se propuso que tanto los aportantes como los beneficiarios procedieran a regularizar los beneficios fiscales aprovechados.
- En cuanto a la extinción del patrimonio protegido, se propuso que las variaciones que se pusieran de manifiesto en el patrimonio de las personas con discapacidad, tuvieran la consideración de ganancia patrimonial e incluirse en la base imponible del ahorro.

### 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) los beneficios relativos a las personas con discapacidad contemplados en la LIS van dirigidos a incentivar a los sujetos pasivos del Impuesto a realizar determinadas actividades dirigidas a la mejora de la calidad de vida de las personas con discapacidad o a su contratación, estando configurados estos como deducciones en la cuota del Impuesto dentro del capítulo dedicado a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

La LIS del 2014, en relación con la anterior normativa mantiene como concepto las deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo. Hay que considerar de forma positiva que en la legislatura 2004-2008 se había realizado una profunda reforma de las deducciones que había supuesto la eliminación progresiva de la mayor parte de las mismas. Sin embargo, se salvaron las deducciones vinculadas a beneficios hacia las personas con discapacidad.

La primera (Art. 35), asimila a software avanzado el destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro, previendo la correspondiente deducción al respecto.

La segunda (Art. 38) establece la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. Se aplica sobre la cuota íntegra, por una cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. La cantidad a deducir se incrementa hasta los 12.000 euros cuando el incremento de plantilla se realiza con trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento. Hay que decir que esta medida ha tenido una evolución positiva, pues inicialmente, además de ser de un importe menor y sin distinguir grado de discapacidad (6.000 € era la deducción con carácter general), solo se aplicaba respecto a trabajadores con contrato indefinido, ampliándose a partir de 2013, en virtud de una reforma operada por la Ley 14/2013, de 27 de noviembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, a aquellos que fueran contratados temporalmente, lo que se justifica por la baja ocupación del grupo de población protegido por la medida.

Hay que decir que la mejora de la deducción por contratación de trabajadores con discapacidad había sido propuesta por el sector, representado por el CERMI y así mismo por la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad,

sin embargo, ha de lamentarse que no se incluyera una nueva deducción por la realización de obras e instalaciones destinadas a la mejora de la accesibilidad y comunicación sensorial de los trabajadores con discapacidad en los centros de trabajo.

Asimismo se demanda en lo que respecta al Impuesto de Sociedades:

- Que las entidades sin ánimo de lucro que no apliquen el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002 puedan aplicar, asimismo, el tipo impositivo del 20 por 100 al igual que lo harán las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas.
- Que respecto a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica se elimine el requisito de realización de las actividades sin ánimo de lucro.
- Que respecto a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad se elimine la incompatibilidad con la libertad de amortización con creación de empleo, teniendo en cuenta que las empresas de reducida dimensión son grandes creadores de empleo.
- Igualmente en relación con la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad se pueda aplicar sin límite sobre la cuota.
- Favorecer el mantenimiento indefinido de la deducción en gastos e inversiones realizados para habituar a los empleados en el uso de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información en caso de trabajadores con discapacidad.
- Reintroducción de la deducción por las inversiones en plataformas de acceso para personas con discapacidad o en anclajes de fijación de sillas de ruedas que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.
- Reintroducción de la deducción por aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos de los trabajadores.
- Introducción de una nueva deducción para incentivar las obras de adecuación de los puestos de trabajo a las necesidades de las personas con discapacidad.
- Introducción de libertad de amortización ligada al mantenimiento o creación de empleo de personas con discapacidad.
- Bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para empresas de Inclusión-Discapacidad.

#### 4. IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo de carácter indirecto, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) y que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial, los beneficios ligados a las personas con discapacidad se configuran básicamente en la aplicación del tipo

reducido (10%) o superreducido (4%) a determinados bienes y/o servicios ligados a la discapacidad. Así, nos encontramos que es de aplicación del tipo superreducido (4%) entre otros a los vehículos para personas con movilidad reducida, y aquellos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad, así como a las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad. Asimismo, el tipo reducido del 10% se aplica a determinados productos que podrían tener relación con la discapacidad, y a los que se refiere el tenor literal de la norma, artículo 91.Uno.6º c) de la Ley de IVA, el cual prevé la aplicación del citado tipo a *"los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales"*.

Asimismo, hay que tener presente que a diferencia de otros impuestos, el IVA es un tributo armonizado en el seno de la Unión Europea con una Directiva que cada Estado Miembro ha de trasponer a su ordenamiento jurídico, siguiendo la interpretación que al respecto prevea el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este sentido hay que mencionar la sentencia de 17 de enero de 2013 que dio lugar a una reforma de la Ley 37/1992 que previó, entre otras cuestiones, la sustitución, en relación con los productos referidos a la discapacidad, de la expresión "esencial o principal" por "uso personal y exclusivo".

La reforma, además del cambio de expresión antes mencionado en línea con el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, supuso la inclusión de un nuevo punto octavo en el Anexo de la Ley 37/1992 con un listado de productos algunos de los cuales están relacionados con la discapacidad.

A este respecto, y tras la reforma, hay que destacar los numerosos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos la cual, a través de la resolución de consultas planteadas por los contribuyentes, ha procurado aclarar las dudas surgidas en cuanto a la aplicación del tipo reducido del 10%, las cuales han sido numerosas.

En este Impuesto, se impulsa desde el Sector de la Discapacidad, especialmente desde el CERMI, que la actual aplicación de los tipos impositivos reducido y superreducido, sea mantenida e incluso mejorada, con el fin de que no sea empeorada la situación económica de un colectivo que tiene que hacer esfuerzos económicos extraordinarios.

## 5. OTROS IMPUESTOS

### 5.1 Tributación Local

Están exentos del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica los vehículos matriculados a nombre de una persona con discapacidad para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte (Art. 93.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). En relación con las otras figuras impositivas locales, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto de Actividades económicas (IAE) y el Impuesto sobre el incremento de los terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía), pueden llegar a tener una gran incidencia en el colectivo de personas con discapacidad.

A este respecto, la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad ha venido proponiendo diversas medidas que aún no han sido aprobadas, por ejemplo:

- Bonificaciones en el IBI, por ejemplo del 90% cuando el sujeto pasivo sea una persona con discapacidad o la exención total cuando la vivienda tenga una serie de características en materia de accesibilidad.
- En el Impuesto de "plusvalía", bonificaciones en el caso de enajenaciones de la vivienda habitual de personas con discapacidad, según el grado de la misma, así como de las personas mayores o dependientes.
- Exención del IAE en el caso de empresas que tengan un elevado número de trabajadores con discapacidad.
- Bonificaciones sobre las tasas municipales.

### 5.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Este tributo grava las transmisiones onerosas de bienes y/o derechos y determinados documentos mercantiles. Dado su carácter de tributo cedido a las Comunidades Autónomas, han sido estas las que han ido configurando determinados beneficios, básicamente reducción del tipo impositivo, o cuota gradual, como por ejemplo recoger un tipo reducido en la adquisición de vivienda por persona con discapacidad en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, medida que contemplan las Comunidades de Andalucía, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña y Extremadura, si bien cada una de ellas ha previsto sus propios requisitos y condiciones para la aplicación del citado tipo.

### 5.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Es un tributo cedido al igual que el anterior, a las Comunidades Autónomas. La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además de las Comunidades Autónomas, contempla un beneficio relativo a las adquisiciones *mortis causa* en caso de que el causahabiente sea una persona con discapacidad, mediante una reducción del importe de la base imponible. Asimismo, y al igual que sucede en el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas, haciendo uso de sus competencias normativas han venido incluyendo determinados beneficios relacionados con las situaciones de discapacidad de los contribuyentes, por ejemplo, mayores reducciones en el caso de adquisiciones *mortis causa* (entre otras, Andalucía, Aragón, Canarias, Cantabria) y en el caso de adquisiciones intervivos (Comunidad Valenciana, Islas Baleares, Canarias, entre otras).

Permítannos terminar el presente artículo recordando la finalidad del mismo. Por un lado, poner en valor la encomiable labor desarrollada a lo largo de los años por Miguel Cruz Amorós y que así ha quedado reflejada en la evolución que la fiscalidad de las personas con discapacidad y sus familias ha venido recogiendo nuestro Derecho tributario. Por otro lado, hacer un repaso de las principales medidas que han sido incorporadas de manera paulatina en los principales impuestos de nuestro sistema.

Nuestro propósito es seguir trabajando y elaborando propuestas que permitan, a través de esta vía, que el apoyo que reciban las personas con discapacidad y sus familias sea acorde con la propia evolución de la discapacidad así como con su realidad económica y social, dando cumplimiento al compromiso asumido tanto en la Constitución Española como en la Convención de la ONU sobre los derechos de las personas con discapacidad que establece en su artículo primero el objetivo de:

*“promover, proteger y asegurar el goce pleno y en condiciones de igualdad de todos los derechos humanos y libertades fundamentales por todas las personas con discapacidad, y promover el respeto de su dignidad inherente...”*

## BILIOGRAFÍA E INFORMES

CARBAJO VASCO, Domingo. y MARTÍN DÉGANO, Isidoro. *La discapacidad en las estadísticas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ejercicio 2011 (declaración 2012)*, CERMI y Ediciones Cinca, Madrid: 2015  
[http://www.afundacion.org/docs/socialia/discapacidad\\_estadisticas\\_irpf.pdf](http://www.afundacion.org/docs/socialia/discapacidad_estadisticas_irpf.pdf)

CRUZ AMORÓS, Miguel. *La discapacidad como factor creciente de relevancia en el derecho Tributario. Hacia un Derecho de la Discapacidad. Estudios en Homenaje al profesor Rafael de Lorenzo*, pp. 927 a 949, Madrid: Aranzadi, 2009

PARCKAR, Guy. Disability Poverty in the UK., London: Leonard Cheshire Disability, 2008.

PÉREZ BUENO, Luis Cayo y HUETE GARCÍA, Agustín. *Discapacidad y exclusión social*, Madrid, 2008.

[file:///C:/Users/autor/Downloads/publicacion\\_Cap%C3%ADtulo%203%20-%202001.%20Discapacidad%20y%20exclusión%20social.pdf](file:///C:/Users/autor/Downloads/publicacion_Cap%C3%ADtulo%203%20-%202001.%20Discapacidad%20y%20exclusión%20social.pdf)

*PRESENTE Y FUTURO DE LA FISCALIDAD DEL DISCAPACITADO*, Defensor del Pueblo, Madrid, 2000.

*DISCAPACIDAD Y FISCALIDAD. PROPUESTAS PARA UNA MAYOR INCLUSIÓN SOCIAL*, CERMI y Ediciones Cinca, Madrid, 2013.

## LA ÚLTIMA REFORMA DEL IRPF Y LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD Y SUS FAMILIAS

*Miguel Ferre,*

Senior Advisor de E&Y y Vicepresidente Global Corporation Centre IE-EY

### ANTECEDENTES

La Constitución de 1978 reconoce el principio de igualdad, o de no discriminación en su Art. 14; por otro lado en su Art. 9.2 dice que “corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo..... sean reales y efectivas.....” y el Art. 10.1 establece que “ la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social”.

De manera más específica, en el Capítulo III del Título “De los principios rectores de la política social y económica” y concretamente en el Art. 49 se recoge que “los poderes públicos realizaran una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestaran la atención especializada que requieran y ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”.

Se puede afirmar que existe una protección constitucional de la situación de la discapacidad. Esta previsión constitucional debe trasladarse al resto del ordenamiento jurídico español. Dentro del conjunto de ese ordenamiento jurídico, el Derecho Tributario se ha ocupado de la situación en la que se encuentran estas personas. Es evi-

dente que esta rama del Derecho tiene una enorme capacidad para que las conductas de los distintos operadores económicos, sean empresas o individuos, se orienten de una determinada manera y dichas conductas favorezcan una protección de las personas con discapacidad.

El tratamiento que la normativa tributaria otorga a la situación de la discapacidad consiste en dos grandes líneas de actuación sobre la realidad económica. En primer lugar, se han aprobado normas tributarias que benefician directamente a las personas con discapacidad. Este impacto directo se justifica por dos motivaciones de política económico-tributaria: por una parte, se trata de un reconocimiento de una menor capacidad económica de las personas que se encuentran en tal situación; por otra parte, se configuran medidas, que podemos calificar como sociales, con la finalidad de ayudar a dichas personas, con independencia de otras consideraciones.

En segundo lugar, se han incorporado al ordenamiento un conjunto de normas tributarias que afectan indirectamente a las personas con discapacidad, por la vía de la incentivación de la contratación de trabajadores discapacitados, sin descartar la vía de la exención de tributación a entidades sin ánimo de lucro que desarrollan su actividad a favor de tales personas.

En este momento, cabe plantearse cuál ha sido la respuesta del último legislador español a este problema social. Para ello, acudiremos al marco establecido por la reciente reforma fiscal puesta en marcha en España.

La última reforma fiscal se materializó en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

La reforma tuvo como objetivos fundamentales mejorar la equidad y favorecer el crecimiento económico, al tiempo que persigue garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia. Hay por tanto un reconocimiento expreso de la dependencia como uno de los objetivos fundamentales en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De hecho, el Título V de la Ley es el que se ocupa de valorar y cuantificar las circunstancias personales y familiares que tendrán un tratamiento favorable en el Impuesto. Así, en este Título, se regulan las diferentes circunstancias relativas al contribuyente como son el mínimo personal, con el correspondiente incremento al alcanzar

determinadas edades, el número de descendientes con referencia a los hijos menores de tres años, la convivencia con ascendientes que tendrá un incremento aplicable a partir de determinada edad y la discapacidad.

En este último caso, como ya se ha comentado, la reforma contempla tanto la del contribuyente como la de los ascendientes y descendientes a su cargo. Además, se incluyen los incrementos por asistencia a las situaciones de discapacidad de todos ellos. En particular es de destacar el importante esfuerzo llevado a cabo, con la elevación de los mínimos, para mejorar el tratamiento de las familias, especialmente de las numerosas.

Sin perjuicio de que el objetivo de este artículo sea el tratamiento que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas otorga a este tipo de personas, sí que conviene dejar constancia de que la protección tributaria no se agota en este impuesto, sino que también utiliza las figuras del Impuesto sobre el Valor Añadido, con una tributación al 4% para equipamiento específico utilizado por este colectivo de personas y del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, con supuestos de no sujeción al impuesto o de exención.

A continuación, y retomando el tratamiento del Impuesto sobre la Renta, el punto de partida debe ser el análisis del ámbito subjetivo destinatario potencial de este tratamiento beneficioso para la discapacidad.

### **Concepto de persona con discapacidad en el ámbito tributario**

A los efectos del Impuesto sobre la Renta, tienen la consideración de discapacitados aquellos contribuyentes que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

Una vez que se cuenta con una definición, surge la cuestión de cómo estas personas deben acreditar tal situación.

El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o por el órgano competente de las Comunidades Autónomas. La necesidad de ayuda de terceras personas o la movilidad reducida deberá igualmente acreditarse mediante certificado o resolución expedidos por los organismos citados, según dictamen de los Equipos de Valoración y Orientación competentes.

Se considerará acreditado un grado de discapacidad:

1. Igual o superior al 33%, a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y a los pensionistas de Clases Pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.
2. Igual o superior al 65%, cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad haya sido declarada judicialmente en el orden civil, aunque no alcancen dicho grado.

La necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, deberá acreditarse mediante certificado o resolución del IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las discapacidades, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de los mismos.

Para cerrar esta cuestión es preciso concretar cuáles son los efectos temporales del reconocimiento de la condición de persona con discapacidad. La fecha que determina esta condición es la del devengo, es decir la del nacimiento de la obligación tributaria; pero esta no coincide en todos los beneficios fiscales relacionados con la discapacidad por lo que habrá que fijarse en la normativa específica de cada impuesto.

A continuación, el concepto de persona en situación de dependencia debe ser objeto de distinción. En principio son conceptos distintos, por lo que las personas con discapacidad no tienen por qué ser personas con dependencia; pero no cabe duda de que la discapacidad junto con la edad serán unas de las principales causas de dependencia.

La Ley de Dependencia prevé una futura equiparación y en su disposición adicional novena nos dice: "Quienes tengan reconocida una pensión de gran invalidez o la necesidad de asistencia de tercera persona según el real Decreto 1971/1989, de 23 de diciembre, de Procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, tendrán reconocido el requisito de encontrarse en situación de dependencia, en el grado y nivel que se disponga en el desarrollo reglamentario de esta ley" Es decir, algunos pensionistas y las personas con discapacidad que se encuentren incluidos en el Anexo II del REAL DECRETO 1971/89 pueden ser equiparados a situaciones de dependencia y podrán aplicarse los beneficios fiscales correspondientes.

El Real Decreto 504/2007, de 20 de abril, por el que se establece el baremo de valoración de la situación de dependencia en su disposición adicional primera establece unas equiparaciones para las personas que tengan reconocidas:

- Gran Invalidez: se les reconocerá la situación de dependencia con el grado y nivel que se determine mediante la aplicación del baremo, reconociéndoles en todo caso el nivel I grado I; es decir para acceder a los beneficios fiscales deberán pasar el baremo para reconocérseles el grado y nivel correspondiente.
- Asistencia de tercera persona: serán consideradas personas en situación de dependencia.

## REGIMEN TRIBUTARIO EN IRPF

### A. Rentas que no tributan

La reforma establece que existen una serie de prestaciones o rendimientos relacionados con la discapacidad que no serán objeto de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Las prestaciones económicas reconocidas por la Seguridad Social:
    - Como consecuencia de Incapacidad Permanente Absoluta o Gran Invalidez.
    - Prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX, Título II del REAL DECRETO-Legislativo 1/1994 y las pensiones y haberes pasivos a favor de nietos y hermanos incapacitados para todo trabajo.
  - Las prestaciones que, en situaciones idénticas a las anteriores, le son reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.
- Asimismo, se tendrá en cuenta que la cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.
- Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente de los regímenes públicos de Seguridad Social y Clases Pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de las mismas, inhabilite por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio, y las pagadas igualmente por los

regímenes públicos de Seguridad Social y Clases Pasivas a favor de nietos y hermanos menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo.

- Las pensiones reconocidas a personas lesionadas o mutiladas por la Guerra Civil (1936/1939) del régimen de Clases Pasivas del Estado o por legislación específica.
- Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, en modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas.
- Las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65% para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM para 2015: 7.455,14 euros. LÍMITE: 14.910,28 euros).
- Las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único, cualquiera que sea la cuantía de éste, por trabajadores discapacitados que se conviertan en trabajadores autónomos cualquiera que sea su cuantía.
- Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones al sistema de previsión social especial constituido en favor de las mismas. También están exentos los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. El límite anual (conjunto hasta 31-12-2014) de esta exención es 3 veces el IPREM. (IPREM para 2015: 7.455,14 euros. LÍMITE: 22.365,42 euros). Desde 1 de enero de 2015 dicho límite de exención será conjunto y se aplicará de forma individual y separada para cada uno de los dos rendimientos anteriores.
- Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y asistencia personalizada que deriven de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención en situación de dependencia.
- Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesi-

dades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples.

- No tendrán la consideración de renta las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual (hipoteca inversa) por parte de las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o gran dependencia, siempre que se lleve a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes para asistir a las necesidades económicas de vejez y de la dependencia. La exención también se aplica cuando se transmite la nuda propiedad de la vivienda habitual, reservándose el titular el usufructo vitalicio de la misma.
- Las ayudas excepcionales por daños personales, en los casos de fallecimiento y los supuestos de incapacidad absoluta permanente, causados directamente por los siniestros a los que sea de aplicación el Real Decreto-ley 2/2014, de 21 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados en los dos primeros meses de 2014 por las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y la costa cantábrica (BOE del 22). También resultan exentas, en idénticos términos, las ayudas excepcionales por daños personales sufridos por las personas afectadas por otra serie de siniestros acaecidos en años anteriores.

## B. Minoración de rendimientos por discapacidad

- En relación con los rendimientos del trabajo, cabe distinguir dos situaciones temporales:
  - Hasta el 31-12-2014 las reducciones por la obtención de rendimientos netos del trabajo que, con carácter general (sea o no discapacitado el perceptor), establecía la Ley eran:
    - Reducción por rendimientos del trabajo. Oscila entre 4.080 € y 2.652 € anuales, dependiendo de la cuantía de dichos rendimientos y de la obtención de otras rentas distintas de las del trabajo.
    - Reducción por prolongación de la actividad laboral. Consiste en un incremento del 100% de la reducción anterior, cumpliéndose los requisitos específicos.
    - Reducción por movilidad geográfica. Consiste igualmente en un incremento del 100% de la reducción por rendimientos del trabajo cumpliéndose los requisitos específicos.

Los trabajadores activos discapacitados, además de las reducciones anteriores que les correspondieran, tenían derecho a la reducción por discapacidad de trabajadores activos, de 3.264 € o de 7.242 €, dependiendo del grado de discapacidad y la necesidad de ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

- o A partir del 1 de enero de 2015 se suprime dichas reducciones y se introducen nuevos gastos deducibles bajo la denominación de "Otros gastos deducibles" que incluyen:
  - o Cuantía fija: 2.000 euros anuales, aplicable con carácter general
  - o Incremento por movilidad geográfica.
  - o Incremento para trabajadores activos con discapacidad en 3.500 euros anuales, y 7.750 euros anuales, cuando acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

La reducción por discapacidad de trabajadores activos se aplica cuando en cualquier momento del periodo impositivo concurren estas dos circunstancias simultáneamente

- Tener el grado de discapacidad exigido.
- Ser trabajador activo.

Los gastos en concepto de otros gastos distintos tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles, con las precisiones que se establecen respecto a los gastos por movilidad geográfica y para trabajadores activos con discapacidad en el art. 11 del Reglamento del Impuesto.

➤ En los supuestos de rendimientos de actividades económicas

- I. Los contribuyentes que sean trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado en el ejercicio de la actividad económica en actividades en estimación directa, podrán, a su vez, adicionalmente y si son personas con discapacidad, minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.500 € anuales, o en 7.750 € si acreditan necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.
- II. En las actividades económicas que tributen en régimen de estimación objetiva, el personal no asalariado con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, se computa al 75%. A estos efectos, se tomará la situación existente a la fecha de devengo. El módulo personal asalariado, se compu-

tará al 40% cuando se trate de un discapacitado en grado igual o superior al 33%. Si se obtiene el grado de discapacidad a lo largo del periodo impositivo, el cómputo del 40% se efectuará respecto de la parte del periodo en que se cumpla dicha circunstancia. En el caso de discapacidad igual o superior al 33%, el índice corrector por nueva actividad será del 60% si se trata del primer año de inicio, o del 70% si se trata del segundo año de ejercicio de actividad.

### C. Mínimo personal, familiar y por discapacidad

La adecuación del Impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se concreta en el mínimo personal y familiar cuya función consiste en cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el Impuesto.

Éste mínimo se configura técnicamente como un tramo a tipo cero, lo cual supone aplicar la tarifa a la base liquidable general, y hallar la cuota íntegra general correspondiente, y aplicar la tarifa al importe del mínimo personal y familiar y este resultado restarlo de la operación anterior. Si el mínimo personal y familiar, fuese superior a la base liquidable general, al exceso se le aplicaría el mismo procedimiento respecto de la base liquidable del ahorro.

Este mínimo es el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

El mínimo del contribuyente se establece en 5.550 €, incrementándose en 1.150 € si tiene más de 65 años y adicionalmente en 1.400 €, si tiene más de 75 años.

En cuanto al mínimo por descendientes, éstos han de cumplir los siguientes requisitos:

- Convivir con el contribuyente que aplica el mínimo familiar. La determinación de tal circunstancia ha de realizarse atendiendo a la situación existente a fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre normalmente).

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados. Desde el 1 de enero de 2015 se asimila a la convivencia la dependencia económica, salvo que se satisfagan anualidades por alimentos a favor de dichos hijos.

- Ser menor de 25 años a la fecha de devengo del impuesto (31 diciembre o fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto de 31 diciembre) o tener un grado de discapacidad igual o superior al 33%, cualquiera que sea su edad y siempre que se cumplan el resto de requisitos exigidos.
- No tener rentas anuales superiores a 8.000 €, excluidas las exentas.
- Que el descendiente no presente declaración de IRPF con rendimientos superiores a 1.800 euros ya sea autoliquidación o borrador debidamente suscrito y confirmado.

Se asimilan a los descendientes las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19) ha otorgado a las CCAA competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el gravamen autonómico. En uso de la citada competencia normativa, las Comunidades de Castilla-La Mancha y Madrid han regulado el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo de su gravamen autonómico.

Para aplicar el mínimo por ascendientes éstos han de cumplir los requisitos siguientes:

- El ascendiente deberá tener más de 65 años o discapacidad con un grado de discapacidad igual o superior al 33% cualquiera que sea su edad.
- Que conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo. Se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.
- Que no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.
- Que el ascendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros ya sea autoliquidación o borrador debidamente suscrito y confirmado.

<b>Mínimo del contribuyente</b>	General	5.550 €
	Más de 65 años	5.550 € +1.150€
	Más de 75 años	5.550 € +1.150€+1.400€
<b>Mínimo por descendientes</b> <i>(menores de 25 años o discapacitados)</i>	1º	2.400 €
	2º	2.700 €
	3º	4.000 €
	4º y siguientes	4.500 €
	Descendientes menores 3 años: se incrementará el anterior en	2.800 €
<b>Mínimo por ascendientes</b>	Más de 65 años o discapacitado	1.150 €
	Más de 75 años	1.150 € +1.400 €

En caso de fallecimiento de un descendiente que genere derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.836€ por ese descendiente. Para calcular el mínimo correspondiente al resto de descendientes, no se tendrá en cuenta al descendiente fallecido.

El mínimo por discapacidad es la suma de los mínimos que correspondan por:

- Mínimo por discapacidad del contribuyente.
- Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes.

En función del grado de discapacidad del contribuyente, el mínimo podrá ser de las siguientes cuantías:

- 3.000 euros anuales cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- 9.000 euros anuales cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

El mínimo por discapacidad del contribuyente se incrementará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de tercera personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

En definitiva, el mínimo por discapacidad del contribuyente alcanzará las siguientes cuantías:

<b>Grado de discapacidad</b>	<b>Discapacidad</b>	<b>Gastos asistencia</b>	<b>Total</b>
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.000	----	3.000
.....			
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de tercera personas o movilidad reducida.....	3.000	3.000	6.000
.....			
- Igual o superior al 65 por 100	9.000	3.000	12.000
.....			

Tienen la consideración de personas con discapacidad, a efectos del IRPF, los contribuyentes que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

El grado de discapacidad, la necesidad de ayuda de tercera personas o la movilidad reducida deberán acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, (BOE de 26 de enero de 2000), regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

Por último, las condiciones de aplicación del mínimo por discapacidad son las que siguen:

- a) La determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para la aplicación del mínimo por discapacidad se realizará atendiendo a la situación existente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de di-

ciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

Sin perjuicio de lo anterior, el mínimo por discapacidad será aplicable en los casos en que el descendiente haya fallecido durante el período impositivo.

b) La aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes está condicionada a que cada uno de ellos genere derecho a la aplicación del respectivo mínimo, es decir, mínimo por ascendientes o mínimo por descendientes.

c) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrteará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

d) No procederá la aplicación de estos mínimos cuando los ascendientes o descendientes presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

#### **D. Planes de Pensiones y otros sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad**

En el contexto del favorable tratamiento tributario que el Impuesto da a las aportaciones a Planes de Pensiones, destaca la mejora adicional que la legislación otorga en casos de situaciones de discapacidad.

Dan derecho a reducir la base imponible, las aportaciones realizadas a Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes de Previsión Social Empresarial y a los seguros de Dependencia, éstos últimos sólo si cubren exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, a favor de:

1. Las afectadas por una discapacidad psíquica igual o superior al 33%.
2. Las afectadas por una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%.
3. Personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado.

Los límites establecidos serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

Las aportaciones pueden hacerse por:

- El propio partícipe discapacitado; reducen la base imponible general en la declaración del contribuyente discapacitado que realiza la aportación.
- Personas con relación de parentesco con el discapacitado en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o quienes le tuvieran a su cargo en régimen de tutela o acogimiento; siempre que la persona con discapacidad sea designada beneficiaria de manera única e irrevocable para cualquier contingencia, salvo la de muerte del discapacitado, en cuyo caso podrá generar prestaciones de viudedad u orfandad a favor de los aportantes. Éstas aportaciones reducen la base imponible en la declaración de la persona que las realiza.

Las aportaciones que no hubieran podido reducirse por insuficiencia de base podrán reducirse en los 5 ejercicios siguientes, siempre que así se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones del Impuesto.

	<b>Discapacitado partícipe</b>	<b>Cada una de las personas emparentadas con el discapacitado</b>
<b>Reducción anual máxima</b>	24.250 €	10.000 €
<b>Reducción anual máxima conjunta</b>	24.250 €	

La reducción de 10.000€ es independiente de la aplicable, en su caso, a las aportaciones realizadas por estos contribuyentes a sus propios Planes de Pensiones y a los otros sistemas de previsión social.

Dicha cuantía de la reducción anual máxima conjunta de 24.250 € incluye tanto las aportaciones realizadas por el propio discapacitado como las efectuadas por otras personas a su favor, teniendo prioridad en la reducción las aportaciones realizadas por el propio discapacitado, cuando concurran ambas.

Hasta aquí lo referido a las aportaciones a Planes. Coherenteamente, cabe mencionar el tratamiento tributario en el momento de percibir las prestaciones.

Estas prestaciones constituyen rendimientos del trabajo en el momento de la percepción de las mismas por las personas discapacitadas. La misma calificación procederá en caso de disposición anticipada de los derechos consolidados.

Las prestaciones en forma de renta están exentas hasta un importe máximo de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (22.365,42 € para 2015). Este límite se aplica conjuntamente con los rendimientos de trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados.

## **E. Patrimonios protegidos de personas con discapacidad**

La Ley 41/2003 regula los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Dicha regulación tiene como objetivo favorecer la constitución de estos fondos patrimoniales vinculados a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad.

En este sentido se adoptan una serie de medidas para favorecer las aportaciones a título gratuito a los patrimonios protegidos reforzando los beneficios fiscales a favor de las personas con discapacidad.

➤ Beneficiarios del patrimonio protegido.

Tendrán esta consideración, exclusivamente, las personas con discapacidad afectadas por los siguientes grados de discapacidad:

- o Las afectadas por una discapacidad psíquica igual o superior al 33%.
- o Las afectadas por una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%.

➤ Reducciones por aportaciones al patrimonio protegidos

- o Personas con derecho a la reducción
- o Las que tengan una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive con el discapacitado.
- o El cónyuge del discapacitado.
- o Aquellas que lo tuvieran a su cargo en régimen de tutela o acogimiento
- o Cuantía de la reducción

Las aportaciones realizadas, que podrán ser dinerarias o no dinerarias, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 € anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 € anuales.

En su caso, cuando concurran varias aportaciones al mismo patrimonio protegido y se supere el límite de 24.250 euros, la reducción debe hacerse de forma proporcional al importe de dichas aportaciones.

Cuando las aportaciones excedan de los límites previstos o en aquellos casos en que no proceda la reducción por insuficiencia de base imponible, se tendrá derecho a reducción en los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

En caso de concurrencia se aplicarán en primer lugar la reducción de ejercicios anteriores.

- Tratamiento fiscal para el contribuyente discapacitado de las aportaciones recibidas. En estos casos, conviene recordar que no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo.
  - o Cuando los aportantes sean personas físicas, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo hasta el importe de 10.000 € anuales por cada aportante y 24.250 € anuales en conjunto.
  - o Cuando los aportantes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con el límite de 10.000 € anuales. Este límite es independiente de los anteriores.

Cuando estas aportaciones se realicen a favor de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimientos de trabajo para el titular del patrimonio protegido. Estos rendimientos están exentos, hasta un importe máximo anual de 3 veces el IPREM. Este límite se aplica conjuntamente para las prestaciones en forma de renta derivadas de sistemas de previsión social de discapacitados. (22.365,42 € en 2015).

#### **F. Dedución por adquisición de vivienda habitual (Sólo aplicable a adquisiciones realizadas hasta 31-12-2012)**

Como regla general, los contribuyentes discapacitados aplicarán la deducción según las normas y porcentajes establecidos con carácter general, sin perjuicio de que tengan derecho adicionalmente a la deducción por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad, si reúnen los requisitos establecidos para la práctica de la misma.

Esta deducción tiene un tramo estatal y un tramo autonómico. Este último puede ser modificado al alza o a la baja, dentro de determinados límites, por las Comunidades Autónomas.

Para aquellos contribuyentes que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65%, la Comunidad Autónoma de Cataluña ha establecido el porcentaje del 9 por 100 (frente al 7,5 % aplicable con carácter general) para calcular el tramo autonómico de la deducción, siendo aplicable el 7,5 por cien el porcentaje del tramo autonómico para el resto de CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

#### **G. Dedución por adecuación de la vivienda habitual (Sólo aplicable a obras e instalaciones iniciadas antes de 1-1-2013)**

Es necesario que los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

Pueden aplicar esta deducción los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación de su vivienda habitual por razón de su propia discapacidad o de la de su cónyuge, o un pariente en línea directa o colateral consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive siempre que convivan con él, y siempre que la vivienda sea ocupada por cualesquiera de ellos a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

A estos efectos, tienen la consideración de obras o instalaciones de adecuación:

- o Aquellas que impliquen una reforma del interior de la vivienda.
- o La modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico. Las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de

comunicación sensorial o de promoción de su seguridad. Podrá aplicar esta deducción, además del contribuyente a que hemos hecho referencia, también los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que se encuentre la vivienda.

La base máxima de deducción es de 12.080 €, siendo independiente del límite de 9.040 € establecido con carácter general para la deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. El exceso de las cantidades invertidas sobre dicho importe no se podrá trasladar a ejercicios posteriores.

#### **H. Deducciones autonómicas**

Las Comunidades Autónomas, con los requisitos que se establecen en su normativa, que han aprobado deducciones sobre la cuota autonómica del Impuesto en materia de discapacidad, han sido Andalucía, Aragón, Asturias, Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla- La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid y Comunidad Valenciana.

### EVALUACIÓN DEL RÉGIMEN

En el análisis del tratamiento que la última reforma fiscal de la Ley 35/2006 ha otorgado a la discapacidad, debería hacerse una evaluación “a posteriori” del mismo.

Una vez más hay que destacar la importancia de contar con toda la información posible para poder evaluar las políticas públicas. Con los diferentes incentivos que están referidos a la discapacidad, la estimación original fue que más de un millón de personas se vieran beneficiadas por los mismos.

El conocimiento estadístico de la discapacidad y sus diferentes variables constituye un instrumento para que las autoridades públicas puedan mejorar la eficacia y eficiencia de las políticas sociales destinadas a la información, prevención, rehabilitación y solución, en su caso, de las diferentes discapacidades. Era una antigua reclamación la disponibilidad de un análisis cuantitativo de la discapacidad a partir de las estadísticas tributarias publicadas por la AEAT.

En este contexto, es reseñable el esfuerzo que se hace desde la Agencia Estatal de Administración Tributaria al enriquecer la serie de estadísticas tributarias con una nueva publicación denominada “Estadística de los declarantes con discapacidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. El objetivo de dicha estadística es conocer las características personales y familiares del conjunto de declarantes en las

que, o bien el titular, o bien alguna de las personas dependientes del mismo (ascendiente o descendiente) tienen alguna discapacidad reconocida que proporcione al declarante la posibilidad de aplicar alguna de las medidas contempladas en la normativa del impuesto para minorar la carga impositiva del colectivo afectado.

Para profundizar en el conocimiento de las personas con discapacidad y sus circunstancias, en la medida en que dichas circunstancias se hayan puesto de manifiesto en las declaraciones del Impuesto, se contabilizan las distintas situaciones de discapacidad puestas de relieve en la declaración.

Es evidente que se trata de una aproximación muy valiosa pero no abarca todo el universo potencial: faltarían los no declarantes del Impuesto, los que no hayan hecho uso de sus beneficios fiscales, así como todas las personas residentes en País Vasco y Navarra que quedan fuera del ámbito territorial.

Respecto al colectivo de personas con discapacidad se presentan sus características demográficas principales, el género, la edad, tipo de dependencia (simple, simple con movilidad reducida, cualificada) y la Comunidad Autónoma declarada por el titular de la declaración.

La distinta condición con la que se presentan las personas con discapacidad en la declaración, ha permitido crear unas categorías según quienes sean las personas con discapacidad integradas en la declaración: discapacidad en el primer titular (declarante), en las declaraciones conjuntas discapacidad en el segundo titular (cónyuge), discapacidad en los descendientes, en los ascendientes o en varias personas de forma simultánea en una declaración (múltiples situaciones de discapacidad). De esta manera, desde la perspectiva de la declaración se presentan las categorías de situaciones de discapacidad, el porcentaje de discapacidad, la relación de parentesco con el titular principal de la declaración, etc.

Adicionalmente se presenta un bloque de información destinado a la integración del colectivo de estudio con el total de declarantes. En este sentido, la información proporcionada es común a la que se presenta en la estadística general, sin embargo, incorpora contenidos adicionales, por ejemplo, una tabla con las medidas fiscales orientadas a la protección del colectivo afectado y una información sobre las rentas exentas percibidas por las personas relacionadas en la declaración, sean titulares, descendientes o ascendientes.

En resumen, constituye una iniciativa muy positiva que la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya incorporado la variable de discapacidad en la información estadística fiscal del impuesto de la renta de las personas físicas, comenzando con el periodo impositivo 2013.

Es también digno de mención la elaboración y presentación el pasado mes de julio de 2016 del estudio, denominado ‘La discapacidad en las estadísticas sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas’, que ha sido elaborado con la colaboración del Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI) y Fundación ONCE.

De toda esta información pueden sacarse algunos datos relevantes y, con seguridad, susceptibles de ser utilizados por los responsables públicos. En particular, y con datos del periodo impositivo 2011 el 5,93% de quienes fueron declarantes del Impuesto afirmaron ser personas con discapacidad, aunque la incidencia de la discapacidad en el impuesto es muy superior, particularmente por el hecho de que el 11,85% de las personas afirman en la declaración tener una persona dependiente con discapacidad a su cargo.

## CONCLUSIÓN

Para concluir esta contribución, puede afirmarse que es evidente la mejora que la reforma fiscal de 2015 ha puesto en marcha con el objetivo de que la normativa tributaria sirva para mejorar la vida y la situación de las personas con discapacidad y sus familias. Con ello, y como sociedad desarrollada, somos más justos y más equitativos en el trato a las personas con discapacidad y sus familias.

Nadie puede negar el hecho de que las personas con discapacidad tienen menos capacidad de renta y más gasto por razón de discapacidad. Por ello, la política fiscal debe cooperar para que ese grupo de personas, de conciudadanos nuestros, tengan una mayor igualdad de oportunidades.

## **LOS BENEFICIOS FISCALES RELACIONADOS CON LA DISCAPACIDAD EN LOS TRIBUTOS LOCALES, SUCESIONES Y DONACIONES**

*Domingo Carbajo Vasco,*

Economista. Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado

### **1. CONSIDERACIONES PREVIAS**

La existencia de beneficios fiscales que atentan directamente contra el principio de generalidad en el sistema tributario español, expuesto en el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE)<sup>1</sup>, viene justificada por la atención, precisamente, a otros fines constitucionales.

Ello es debido a que el sistema tributario, no sólo ha de cumplir, ni siquiera primordialmente, una función recaudatoria (principio de suficiencia), sino otras finalidades, los denominados por la doctrina como “fines extra fiscales de los tributos”, cuya legitimidad está reconocida plenamente en el artículo 2.1, segundo párrafo, de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.* (El subrayado es nuestro).

<sup>2</sup> *Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*

Pues bien, dentro del Título I de la Carta Magna española, “De los derechos y deberes fundamentales” (la rúbrica es un buen indicador de la importancia concedida por nuestro legislador a los mismos, aunque su relevancia queda capitidisminuida, al no otorgarles la garantía constitucional máxima, artículo 53.3 CE<sup>3</sup>), el artículo 49 CE, que forma parte de su Capítulo Tercero. “De los principios rectores de la política social y económica”, es contundente en su defensa constitucional de los derechos de los entonces conocidos, con terminología arcaica e inapropiada, como “minusválidos”, hoy personas con discapacidad.

De esta forma, el cumplimiento del precitado artículo 49 de la CE sustenta plenamente la existencia de beneficios fiscales en favor de las personas con discapacidad, ya que su redacción señala lo siguiente:

*Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos.*

A esto debe añadirse recientemente la firma por España de la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la cual forma parte integrante de nuestro Ordenamiento Jurídico desde el día 3 de mayo de 2008, con rango jurídico superior, al tratarse de un Tratado Internacional (artículos 10.2, 93 y 96.1 de la CE).

## 2. DISCAPACIDAD Y CAPACIDAD ECONÓMICA

De hecho, nadie niega que la discapacidad<sup>4</sup> es una situación personal del obligado tributario que produce una reducción notable de la capacidad económica sometida a

---

<sup>3</sup> *El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen.*

<sup>4</sup> Es importante señalar que, en nuestra Política Social, existen dos conceptos: el de “dependencia” y el de “discapacidad” que responden a dinámicas sociales diferentes, orígenes diferenciados y textos legales distintos, aunque pueden coincidir en muchos casos y una persona natural gozar de las dos calificaciones: la de discapacitado y la de dependiente.

En ese sentido y, sin perjuicio de un análisis posterior, cabe señalar que el art. 60.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), dispone:

gravamen<sup>5</sup> y, siendo el principio de capacidad económica uno de los fundamentales a la hora de establecer un impuesto en el sistema tributario español, su configuración permea la mayor parte de nuestros gravámenes, los cuales deberían adaptar su objeto imponible a esa menor capacidad contributiva que la discapacidad implica<sup>6</sup>.

---

*A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acreden, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.*

Por otra parte, la dependencia se define como:

*El estado de carácter permanente en que se encuentran las personas que, por razones derivadas de la edad, la enfermedad o la discapacidad, y ligadas a la falta o pérdida de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, precisan de la atención de otra u otras personas o ayudas importantes para realizar actividades básicas de la vida diaria o, en el caso de personas con discapacidad intelectual o enfermedad mental, de otros apoyos para su autonomía personal.*

Definición incorporada en el art. 2.2 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia ("Boletín Oficial del Estado"; en adelante, BOE, de 15 y Ley de Dependencia).

Esta dicotomía, conceptual y normativa, así como de especialización jurídica (la definición de "discapacidad" aparece en un texto de Derecho Tributario; la de "dependencia", en una norma de carácter social), no deja de plantear problemas a la hora de delimitar, jurídica y estadísticamente, los colectivos afectados, hecho agravado porque los criterios de evaluación y medición son diferenciados, no existiendo, sino de forma muy restringida, las denominadas popularmente "pasarelas" para pasar de determinados grados de "minusvalía" a grados de dependencia, ver *infra*.

En este sentido, puede verse: CALVO ORTEGA, Rafael, GARCÍA-CALVENTE, Yolanda (directores). *Situaciones de dependencia: regulación actual y nuevas perspectivas*, Cizur Menor, Navarra, Ed. Thomson Reuters, Aranzadi; 2007.

<sup>5</sup> Esta menor capacidad económica producida por los gastos necesarios para atender la discapacidad ha llegado a ser cuantificada en el *"Estudio del agravio comparativo económico de las personas con discapacidad en la Ciudad de Barcelona"*, AYUNTAMIENTO DE BARCELONA – INSTITUTO MUNICIPAL DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD, Barcelona, Ed. Antares Consulting, 2006.

Más recientemente, la Confederación Española de Organizaciones a favor de las Personas con Discapacidad Intelectual o del Desarrollo (en adelante, FEAPS), [www.feaps.org](http://www.feaps.org), ha publicado el informe *El sobreesfuerzo económico que la discapacidad intelectual o del desarrollo ocasiona en la familia en España 2014*.

FEAPS se ha transformado, ahora, en la entidad PLENA INCLUSIÓN, [www.plenainclusion.org](http://www.plenainclusion.org). Entre sus conclusiones más llamativas destaca que una familia con una persona con discapacidad intelectual soporta un sobreesfuerzo económico anual que excede de 24.000 euros, lo que supera al salario medio en España (fijado en 22.727 euros).

Hasta el momento solo se ha publicado el resumen ejecutivo del Informe. Se puede consultar en:

<http://www.feaps.org/component/content/article/254-noticias-2015/2225-sobreesfuerzo-feaps.html>  
y  
[file:///C:/Users/usuario/Downloads/Informe\\_Ejecutivo\\_Sobreesfuerzo.pdf](file:///C:/Users/usuario/Downloads/Informe_Ejecutivo_Sobreesfuerzo.pdf)

<sup>6</sup> *Passim*. ALONSO-OLEA GARCÍA, Belén; LUCAS DURÁN, Manuel; MARTÍN DÉGANO, Isidoro. *La Protección de las Personas con Discapacidad y en Situación de Dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, presentación: FRANCO RUBIO, Ángel; prólogo:

Así, no sólo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), impuesto de mayor importancia política, económica y social en nuestro sistema tributario, sino que, en general, todo el sistema tributario debería disponer de parámetros fiscales que, de una manera u otra, tuvieran en cuenta tanto el efecto en la capacidad económica gravada por el impuesto en particular (que, en el IRPF, es la “renta”)<sup>7</sup> como la necesidad de atender al fin constitucional de protección y promoción de las personas con discapacidad<sup>8</sup>, ver *supra*.

Por todo ello, un conocimiento de las consecuencias de la discapacidad en el sistema fiscal español, no debería limitarse al IRPF y, por la misma causa, la justificación de nuestro artículo es la de exponer y analizar, siquiera brevemente, los beneficios fiscales que para la discapacidad existen en los tributos locales y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

En cualquier caso, además de la relevancia política, económica y social de nuestro IRPF<sup>9</sup>, ha de reconocerse que ha sido en relación al IRPF donde se ha producido un mayor desarrollo de los beneficios fiscales vinculados a la discapacidad, sin duda, porque nuestro vigente IRPF incorpora en su propia naturaleza y configuración las circunstancias personales y familiares, art. 1 LIRPF, como principios que modulan la capacidad económica, la “renta”, a gravar, haciéndolo, especialmente, mediante la integración del parámetro de los mínimos exentos, jurídicamente denominados mínimo personal y familiar; por lo que la circunstancia personal y familiar de la discapacidad es parte esencial en la configuración de la renta sometida a gravamen<sup>10</sup>.

---

CALVO ORTEGA, Rafael; Cizur Menor, Navarra, Editoriales (en adelante, Eds.) Fundación Europea de Yuste, Aranzadi, Thomson Reuters; 2009.

DELGADO GARCÍA, Ana María; OLIVER CUELLO, Rafael; BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ, Ignasi. *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, Barcelona, Ed. Librería Bosch, colección Fiscalidad, 2010.

<sup>7</sup> Artículo 2 de la LIRPF:

Objeto del Impuesto.

*Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.*

<sup>8</sup> *Passim*. CARBAJO VASCO, DOMINGO. “La situación fiscal del discapacitado: algunas reflexiones”, Crónica Tributaria, nº 119, 2006.

<sup>9</sup> Vid. Al respecto nuestra obra: CARBAJO VASCO, Domingo; GÓMEZ DÉGANO, Isidoro. La discapacidad en las estadísticas del IRPF, ejercicio 2011 (declaración 2012), Madrid, Eds. CERMI, Fundación ONCE, Cinca, 2016.

<sup>10</sup> *Passim*. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (coord.), HERRERA MOLINA, Pedro M.; SÁEZ FERNÁNDEZ, Felipe; SERRANO ANTÓN, Fernando. *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, prólogo de SIMÓN ACOSTA, Eugenio, Madrid/Barcelona, Eds. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons colección; monografías jurídico-fiscales, 2000.

Es más, es común afirmar a la doctrina que el concepto y la prueba de la discapacidad del obligado tributario se ha establecido en nuestro Derecho Tributario a partir de las definiciones y métodos de prueba utilizados para definir y controlar la discapacidad en el IRPF, específicamente, lo dispuesto en el artículo 72 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo<sup>11</sup>.

De esta manera, tanto el concepto de “persona con discapacidad”, así como la prueba de la misma y de sus diferentes grados, en particular, de la denominada “discapacidad simple”, es decir, un grado de discapacidad entre el 33 y el 65% de “minusvalía” y la “discapacidad compleja”, es decir, un grado superior al 65%, junto con la interpretación de tales conceptos, giran en torno a la doctrina y jurisprudencia del IRPF y se aplican tanto en los gravámenes locales como en el ISD.

### 3. DISCAPACIDAD Y TRIBUTACIÓN LOCAL

La normativa básica de los tributos locales en España se encuentra recogida actualmente en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL).

En relación a los impuestos propios de las Haciendas Locales, las entidades territoriales locales con poder tributario, en particular, los Ayuntamientos, pueden disponer del siguiente elenco, conforme al artículo 59 del TRLRHL<sup>12</sup>:

---

<sup>11</sup> Acreditación de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.

*1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.*

*El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado...*

<sup>12</sup> Enumeración de impuestos.

*1. Los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos:*

*a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.  
b) Impuesto sobre Actividades Económicas.  
c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.*

- a) Los de carácter obligatorio que son el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles (en adelante, el IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM).
- b) Los de implantación voluntaria, es decir, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO) y el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos, vulgo Arbitrio de Plusvalía o IMIVTU.

En relación al IBI, sin ningún género de dudas, el gravamen de mayor relevancia para las arcas municipales<sup>13</sup>, nos encontramos ante un tributo clásico de las Haciendas Locales, basado en la idea de proximidad entre su hecho imponible: la titularidad de un bien inmueble en una determinada localidad, siguiendo el principio clásico *lex loci res sitae*, y la provisión de servicios públicos al titular por parte del Ayuntamiento donde tal inmueble radica.

Pues bien, de la regulación de los supuestos de no sujeción y exención del IBI (teniendo en cuenta que la delimitación de estos parámetros tributarios no es, precisamente, muy correcta en el TRLRHL, al no responder a los criterios de diferenciación recogidos en los artículos 20.2 y 22 de la LGT, respectivamente)<sup>14</sup>, modalidades prototípicas de los beneficios fiscales en cualquier impuesto y contenida en los artículos 61.5 (supuestos de no sujeción)<sup>15</sup> y 62 (exenciones) TRLRHL<sup>16</sup>, observaremos que no existe ningún

---

*2. Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollos y las respectivas ordenanzas fiscales.*

<sup>13</sup> Conforme al estudio MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, SECRETARÍA DE ESTADO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. SECRETARÍA GENERAL DE COORDINACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL. *Haciendas Locales en cifras, año 2014*, Madrid, octubre 2016, [www.mnhfp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/SGCAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL\\_en%20cifras%202014%20definitiva.pdf](http://www.mnhfp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/SGCAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL_en%20cifras%202014%20definitiva.pdf), resulta que:

*El IBI supone el 63,89% de los impuestos municipales, representando el mayor porcentaje en la Comunidad Valenciana (70,4% del total de impuestos) mientras que en las Islas Canarias es donde tiene menor peso en los ingresos impositivos (54,5%). Su eficacia recaudatoria se sitúa en un 86,2%, siendo Asturias, Aragón, Cantabria y Castilla y León los que alcanzan porcentajes de recaudación más elevados.*

<sup>14</sup> Artículo 20.2: *La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.*

Artículo 22 Exenciones.

*Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.*

<sup>15</sup> Artículo 61 *Hecho imponible y supuestos de no sujeción.*

.....

*5. No están sujetos a este impuesto:*

a) Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito para los usuarios.

b) Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados:

- o Los de dominio público afectos a uso público.
- o Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.
- o Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación.

<sup>16</sup> Exenciones.

1. Estarán exentos los siguientes inmuebles:

- a) Los que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.
- b) Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.
- c) Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.
- d) Los de la Cruz Roja Española.
- e) Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales.
- f) La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate.
- g) Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. No están exentos, por consiguiente, los establecimientos de hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, las casas destinadas a viviendas de los empleados, las oficinas de la dirección ni las instalaciones fabriles.

2. Asimismo, previa solicitud, estarán exentos:

- a) Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada.

Esta exención deberá ser compensada por la Administración competente.

- b) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.

Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

caso de aplicación de esta modalidad de beneficio fiscales a los sujetos pasivos dis-capacitados, siendo el sujeto pasivo del gravamen, el titular del inmueble, artículo 63.1, primer párrafo, TRLRHL<sup>17</sup>.

Pasando, ahora, a las bonificaciones, otro ejemplo clásico de beneficio fiscal, como indica el artículo 8,d) LGT<sup>18</sup>, la normativa del IBI diferencia, asimismo, entre las obligatorias, artículo 73<sup>19</sup> y las potestativas, artículo 74<sup>20</sup> TRLRHL, respectivamente.

---

*En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.*

*No estarán exentos los bienes inmuebles a que se refiere esta letra b) cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos 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, o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.*

c) *La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.*

3. *Las ordenanzas fiscales podrán regular una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de esta exención se establecerá en la ordenanza fiscal.*

4. *Los ayuntamientos podrán establecer, en razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal, a cuyo efecto podrá tomarse en consideración, para los primeros, la cuota agrupada que resulte de lo previsto en el apartado 2 del artículo 77 de esta ley.*

<sup>17</sup> *Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.*

<sup>18</sup> *Se regularán en todo caso por Ley:*

....

d) *El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*

En cualquier caso, en relación a las complejas delimitaciones de los conceptos de exención y no sujeción, nos remitimos a: LOZANO SERRANO, Carmelo. Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Madrid, Eds. Tecnos, 1988.

<sup>19</sup> *Artículo 73 Bonificaciones obligatorias.*

1. *Tendrán derecho a una bonificación de entre el 50 y el 90 por ciento en la cuota íntegra del impuesto, siempre que así se solicite por los interesados antes del inicio de las obras, los inmuebles*

*que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. En defecto de acuerdo municipal, se aplicará a los referidos inmuebles la bonificación máxima prevista en este artículo.*

*El plazo de aplicación de esta bonificación comprenderá desde el período impositivo siguiente a aquel en que se inicien las obras hasta el posterior a su terminación, siempre que durante ese tiempo se realicen obras de urbanización o construcción efectiva, y sin que, en ningún caso, pueda exceder de tres períodos impositivos.*

2. Tendrán derecho a una bonificación del 50 por ciento en la cuota íntegra del Impuesto, durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva, las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva comunidad autónoma. Dicha bonificación se concederá a petición del interesado, la cual podrá efectuarse en cualquier momento anterior a la terminación de los tres períodos impositivos de duración de aquella y surtirá efectos, en su caso, desde el período impositivo siguiente a aquel en que se solicite.

*Los ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta el 50 por ciento en la cuota íntegra del impuesto, aplicable a los citados inmuebles una vez transcurrido el plazo previsto en el párrafo anterior. La ordenanza fiscal determinará la duración y la cuantía anual de esta bonificación.*

3. Tendrán derecho a una bonificación del 95 por ciento de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo del impuesto a que se refiere el artículo 153 de esta ley, los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

4. Las ordenanzas fiscales especificarán los aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones indicadas en los apartados anteriores, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.

<sup>20</sup> Artículo 74 Bonificaciones potestativas.

1. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.

*Las características peculiares y ámbito de los núcleos de población, áreas o zonas, así como las tipologías de las construcciones y usos del suelo necesarios para la aplicación de esta bonificación y su duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales se especificarán en la ordenanza fiscal.*

2. Los ayuntamientos podrán acordar, para cada ejercicio, la aplicación a los bienes inmuebles de una bonificación en la cuota íntegra del impuesto equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del ejercicio y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que en aquella se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio.

*Dicha bonificación, cuya duración máxima no podrá exceder de tres períodos impositivos, tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles de una misma clase, resultantes de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de ámbito municipal. Asimismo, la ordenanza fijará las condiciones de compatibilidad de esta bonificación con las demás que beneficien a los mismos inmuebles.*

De su lectura se deduce una conclusión inmediata: la ausencia en la exacción más relevante de la imposición local de beneficios fiscales en favor de las personas con discapacidad.

---

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de que la aplicación de otra bonificación concluya en el período inmediatamente anterior a aquel en que haya de aplicarse sobre ese mismo inmueble la bonificación a que se refiere este apartado, la cuota sobre la que se aplicará, en su caso, el coeficiente de incremento máximo anual será la cuota íntegra del ejercicio anterior.*

*Cuando en alguno de los períodos impositivos en los que se aplique esta bonificación tenga efectividad un cambio en el valor catastral de los inmuebles, resultante de alteraciones susceptibles de inscripción catastral, del cambio de clase del inmueble o de un cambio de aprovechamiento determinado por la modificación del planeamiento urbanístico, para el cálculo de la bonificación se considerará como cuota líquida del ejercicio anterior la resultante de aplicar el tipo de gravamen de dicho año al valor base determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 69 de esta ley. Las liquidaciones tributarias resultantes de la aplicación de esta bonificación se regirán por lo previsto en el artículo 102.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que sea necesaria su notificación individual en los casos de establecimiento, modificación o supresión de aquella como consecuencia de la aprobación o modificación de la ordenanza fiscal.*

*2 bis) Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles de organismos públicos de investigación y los de enseñanza universitaria.*

*2 ter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles excluidos de la exención a que se refiere el último párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.*

*2 quáter. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Correspondrá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.*

*3. Los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales. La ordenanza deberá especificar la duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales relativos a esta bonificación.*

*4. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa. La ordenanza deberá especificar la clase y características de los bienes inmuebles a que afecte, duración, cuantía anual y demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales.*

*5. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación se especificarán en la ordenanza fiscal.*

Indirectamente, podría afirmarse que la bonificación para las familias numerosas, como la existente en el Ayuntamiento de Madrid<sup>21</sup>, artículo 79.4 TRLRHL, les es aplicable, pues la existencia en el núcleo familiar de un descendiente discapacitado permite la asimilación de aquél al de familia numerosa, tal y como establece el artículo 2.2, a) y b) de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas<sup>22</sup>; pero tal afirmación no es aceptable, en primer lugar, porque no es ésta la finalidad fundamental del beneficio fiscal que atiende a otro principio constitucional: el de protección a la familia, artículo 39.1 CE<sup>23</sup> y no al de la protección a los discapacitados, artículo 49 CE, ver *supra*; en segundo lugar, porque el concepto de familia numerosa, en su caso general, no se relaciona con la discapacidad, artículo 2.1 de la citada Ley 40/2003, sino con el número de integrantes de la familia y la tercera razón porque esta bonificación no beneficia a muchos discapacitados, empezando por los que viven solos o carecen de vínculos familiares.

Podría argumentarse, asimismo, para justificar la carencia de beneficios fiscales en el IBI para los titulares de inmuebles con discapacidad, que ésta es una condición subjetiva, propia de impuestos personales y no reales como es el IBI, artículo 60

---

<sup>21</sup> La bonificación se determinará en función de la categoría de familia numerosa y del valor catastral de su vivienda habitual, no pudiendo éste ser superior a 408.000 euros.

Para el año 2016 los porcentajes han sido modificados y son:

- Hasta 204.000 euros de valor catastral: 75% (categoría general) y 90% (categoría especial).
- Desde 204.000 hasta 408.000 euros de valor catastral: 30% (categoría general) y 45% (categoría especial).
- Superior a 408.000 euros de valor catastral: se suprime la bonificación para este tramo de valor catastral.

#### *Destinatarios.*

Los sujetos pasivos del impuesto que ostenten la condición de titulares de familia numerosa en el momento del devengo del impuesto.

Se aplica exclusivamente a un inmueble: el que sea vivienda habitual del titular y su familia.

Acerca del contenido, requisitos y características de esta bonificación, puede verse: [www.sede.madrid.es/portal/site/tramites/menuitem.1f3361415fda829be152e15284f1a5a0/?vgnextoid=56a86a38d1bed010VgnVCM2000000c205a0aRCRD&vgnextchannel=109d5d53be9a0210VgnVCM100000171f5a0aRCRD&vgnextfmt=default](http://www.sede.madrid.es/portal/site/tramites/menuitem.1f3361415fda829be152e15284f1a5a0/?vgnextoid=56a86a38d1bed010VgnVCM2000000c205a0aRCRD&vgnextchannel=109d5d53be9a0210VgnVCM100000171f5a0aRCRD&vgnextfmt=default).

<sup>22</sup> Concepto de familia numerosa.

1. A los efectos de esta ley, se entiende por familia numerosa la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes.

2. Se equiparan a familia numerosa, a los efectos de esta ley, las familias constituidas por:

- a) Uno o dos ascendientes con dos hijos, sean o no comunes, siempre que al menos uno de éstos sea discapacitado o esté incapacitado para trabajar.
- b) Dos ascendientes, cuando ambos fueran discapacitados, o, al menos, uno de ellos tuviera un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, o estuvieran incapacitados para trabajar, con dos hijos, sean o no comunes...

<sup>23</sup> Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.

TRLRHL<sup>24</sup>, pero entonces tampoco tendría sentido la bonificación en favor de las familias numerosas.

Asimismo, podría conducirse la cuestión a señalar que la discapacidad del titular no incide en el valor catastral de la vivienda, núcleo de la determinación de la base imponible del IBI, mas tampoco esta relación es cierta, pues muchos supuestos de discapacidad obligan a importantes reformas en los inmuebles para asegurar la accesibilidad de la persona con discapacidad y, además, razones similares para justificar los incentivos fiscales a los inmuebles equipados con energías ecológicas llevarían a apoyar beneficios fiscales para la domótica<sup>25</sup>, ciencia esencial para mejorar la vida de muchos discapacitados en sus inmuebles.

Pasando al segundo impuesto obligatorio, el IAE, si podemos afirmar la existencia de un beneficio fiscal, concretamente, una exención vinculada a la discapacidad. Nos referimos a la regulada en el artículo 86.1, f) TRLRHL<sup>26</sup>.

Sin embargo, la situación está lejos de ser óptima, por un lado, la terminología de la exención está claramente obsoleta, se habla, por ejemplo, de *disminuido físico, psíquico y sensorial*, siendo la redacción legal, incluso, contraria a lo dispuesto en la Ley de Dependencia, concretamente, a su disposición adicional octava<sup>27</sup> y, en segundo término, está exento el fenómeno asociativo en favor de la discapacidad, en cuanto puede

---

<sup>24</sup> Artículo 60 Naturaleza.

*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley.*

<sup>25</sup> Que, según la CEDOM, Asociación Española de Domótica e Inmótica, [www.cedom.es](http://www.cedom.es), es: ...el conjunto de tecnologías aplicadas al control y la automatización inteligente de la vivienda, que permite una gestión eficiente del uso de la energía, que aporta seguridad y confort, además de comunicación entre el usuario y el sistema.

<sup>26</sup> Están exentos del Impuesto:

1....

f) Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.

<sup>27</sup> Terminología.

Las referencias que en los textos normativos se efectúan a «minusválidos» y a «personas con minusvalía», se entenderán realizadas a «personas con discapacidad».

A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, las disposiciones normativas elaboradas por las Administraciones Públicas utilizarán los términos «persona con discapacidad» o «personas con discapacidad» para denominarlas.

realizar explotaciones económicas, pero no lo están ni los propios discapacitados cuando realizan el hecho imponible del tributo, el ejercicio de tal actividad o, en especial, los centros especializados de empleo y otros instrumentos de acceso del discapacitado al mundo empresarial y laboral, lo cual redunda en perjuicio de tal acceso y de la inclusión del discapacitado en el mundo empresarial y laboral<sup>28</sup>, reto esencial de un concepto moderno de discapacidad como es el recogido en la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, ver arriba, concretamente, en su artículo 27.1<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> En este sentido GALA DURÁN, Carolina. *La experiencia de los centros especiales de empleo como vía de inserción social y laboral de las personas discapacitadas*, en CALVO ORTEGA, Rafael; GARCÍA CALVENTE, Yolanda (Directores). *Situaciones de dependencia: regulación actual y nuevas perspectivas*; op. cit., páginas 445 a 491.

<sup>29</sup> Artículo 27 Trabajo y empleo.

1. Los Estados Partes reconocen el derecho de las personas con discapacidad a trabajar, en igualdad de condiciones con las demás; ello incluye el derecho a tener la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente elegido o aceptado en un mercado y un entorno laborales que sean abiertos, inclusivos y accesibles a las personas con discapacidad. Los Estados Partes salvaguardarán y promoverán el ejercicio del derecho al trabajo, incluso para las personas que adquieran una discapacidad durante el empleo, adoptando medidas pertinentes, incluida la promulgación de legislación, entre ellas:

- a) Prohibir la discriminación por motivos de discapacidad con respecto a todas las cuestiones relativas a cualquier forma de empleo, incluidas las condiciones de selección, contratación y empleo, la continuidad en el empleo, la promoción profesional y unas condiciones de trabajo seguras y saludables;
- b) Proteger los derechos de las personas con discapacidad, en igualdad de condiciones con las demás, a condiciones de trabajo justas y favorables, y en particular a igualdad de oportunidades y de remuneración por trabajo de igual valor, a condiciones de trabajo seguras y saludables, incluida la protección contra el acoso, y a la reparación por agravios sufridos;
- c) Asegurar que las personas con discapacidad puedan ejercer sus derechos laborales y sindicales, en igualdad de condiciones con las demás;
- d) Permitir que las personas con discapacidad tengan acceso efectivo a programas generales de orientación técnica y vocacional, servicios de colocación y formación profesional y continua;
- e) Alentar las oportunidades de empleo y la promoción profesional de las personas con discapacidad en el mercado laboral, y apoyarlas para la búsqueda, obtención, mantenimiento del empleo y retorno al mismo;
- f) Promover oportunidades empresariales, de empleo por cuenta propia, de constitución de cooperativas y de inicio de empresas propias;
- g) Emplear a personas con discapacidad en el sector público;
- h) Promover el empleo de personas con discapacidad en el sector privado mediante políticas y medidas pertinentes, que pueden incluir programas de acción afirmativa, incentivos y otras medidas;
- i) Velar por que se realicen ajustes razonables para las personas con discapacidad en el lugar de trabajo;
- j) Promover la adquisición por las personas con discapacidad de experiencia laboral en el mercado de trabajo abierto;
- k) Promover programas de rehabilitación vocacional y profesional, mantenimiento del empleo y reincorporación al trabajo dirigidos a personas con discapacidad...

En relación al IVTM, aquí sí nos encontramos de pleno ante una exención para los discapacitados. Si el hecho imponible del impuesto es *la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría*, artículo 92.1 TRLRHL, resulta que, entre las exenciones, tenemos la citada en el artículo 93.1, e) TRLRHL, que dice estar exentos:

*Los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.*

*Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte.*

*Las exenciones previstas en los dos párrafos anteriores no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de ellas por más de un vehículo simultáneamente.*

*A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento.*

Se trata de una exención rogada, a instancia de parte, tal y como indica el apartado 2 del mismo artículo 93 TRLRHL<sup>30</sup>.

Con independencia de la utilización del término ilegal y obsoleto de “minusvalía”, los enormes problemas que ha planteado esta exención y la gran cantidad de quejas recibidas por su aplicación derivan de la ausencia de homogeneidad por parte de los Ayuntamientos a la hora de concretar los requisitos para concederla y en la diferencia que existe entre su aplicación y la establecida para los vehículos en el artículo 66.1, d), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, reguladora de la exención para las adquisiciones de vehículos automóviles por parte de personas con

---

<sup>30</sup> Para poder aplicar las exenciones a que se refieren los párrafos e) y g) del apartado 1 de este artículo, los interesados deberán instar su concesión indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio. Declarada la exención por la Administración municipal, se expedirá un documento que acredite su concesión.

En relación con la exención prevista en el segundo párrafo del párrafo e) del apartado 1 anterior, el interesado deberá aportar el certificado de la minusvalía emitido por el órgano competente y justificar el destino del vehículo ante el ayuntamiento de la imposición, en los términos que éste establezca en la correspondiente ordenanza fiscal.

discapacidad<sup>31</sup>, en relación al denominado “Impuesto sobre la Matriculación”, cuyo tenor también es de aplicación a instancia de parte, artículo 66.2 de la precitada Ley 38/1992<sup>32</sup>.

Sería coherente y ayudaría a la simplicidad del sistema tributario que la regulación de las dos exenciones, que recaen sobre una idéntica materia imponible: el vehículo de tracción mecánica y benefician al mismo sujeto pasivo: el sujeto con discapacitado, tuvieran requisitos similares.

Entrando, ahora, en las dos exacciones voluntarias propias de las Haciendas Locales, tenemos:

a) En el campo del ICIO, sí existe una clara previsión de la importancia que, para el discapacitado, tiene el principio de accesibilidad, principio que, por otro lado, recordamos es también propio del Derecho Internacional, al encontrarse recogido, asimismo, en el artículo 9 de la mencionada Convención de la ONU sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Artículo 66. Exenciones, devoluciones y reducciones.

1. *Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los siguientes medios de transporte:*

....

- d) *Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que concurran los siguientes requisitos:*
  - o 1.º) *Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.*
  - o 2.º) *Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos «inter vivos» durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación....*

<sup>32</sup> “....

2. *La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), g), h), k), m) y ñ) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. En particular, cuando se trate de la exención a que se refiere la letra d) será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.*

<sup>33</sup> Artículo 9 Accesibilidad.

1. *A fin de que las personas con discapacidad puedan vivir en forma independiente y participar plenamente en todos los aspectos de la vida, los Estados Partes adoptarán medidas pertinentes para asegurar el acceso de las personas con discapacidad, en igualdad de condiciones con las demás, al entorno físico, el transporte, la información y las comunicaciones, incluidos los sistemas y las tecnologías de la información y las comunicaciones, y a otros servicios e instalaciones abiertos al público o de uso público, tanto en zonas urbanas como rurales.*

*Estas medidas, que incluirán la identificación y eliminación de obstáculos y barreras de acceso, se aplicarán, entre otras cosas, a:*

Nos referimos a la bonificación potestativa establecida en el artículo 103.2, e), TRLRHL<sup>34</sup>.

Las únicas críticas a la misma pueden venir por la excesiva discrecionalidad que comporta su reconocimiento o no, así como la gran capacidad, no sólo para su implantación, sino para su gestión y control, que el TRLRHL deja en manos de los Ayuntamientos y sus Ordenanzas Municipales para su regulación, lo que conlleva inevitablemente una enorme diversidad en su utilización en el territorio nacional<sup>35</sup>.

- 
- a) *Los edificios, las vías públicas, el transporte y otras instalaciones exteriores e interiores como escuelas, viviendas, instalaciones médicas y lugares de trabajo;*
  - b) *Los servicios de información, comunicaciones y de otro tipo, incluidos los servicios electrónicos y de emergencia.*

2. Los Estados Partes también adoptarán las medidas pertinentes para:

- a) *Desarrollar, promulgar y supervisar la aplicación de normas mínimas y directrices sobre la accesibilidad de las instalaciones y los servicios abiertos al público o de uso público;*
- b) *Asegurar que las entidades privadas que proporcionan instalaciones y servicios abiertos al público o de uso público tengan en cuenta todos los aspectos de su accesibilidad para las personas con discapacidad;*
- c) *Ofrecer formación a todas las personas involucradas en los problemas de accesibilidad a que se enfrentan las personas con discapacidad;*
- d) *Dotar a los edificios y otras instalaciones abiertas al público de señalización en Braille y en formatos de fácil lectura y comprensión;*
- e) *Ofrecer formas de asistencia humana o animal e intermediarios, incluidos guías, lectores e intérpretes profesionales de la lengua de señas, para facilitar el acceso a edificios y otras instalaciones abiertas al público;*
- f) *Promover otras formas adecuadas de asistencia y apoyo a las personas con discapacidad para asegurar su acceso a la información;*
- g) *Promover el acceso de las personas con discapacidad a los nuevos sistemas y tecnologías de la información y las comunicaciones, incluida Internet;*
- h) *Promover el diseño, el desarrollo, la producción y la distribución de sistemas y tecnologías de la información y las comunicaciones accesibles en una etapa temprana, a fin de que estos sistemas y tecnologías sean accesibles al menor costo.*

<sup>34</sup> “.....

e) *Una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados. La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores.*

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refiere este apartado se establecerá en la ordenanza fiscal. Entre otras materias, la ordenanza fiscal determinará si todas o algunas de las citadas bonificaciones son o no aplicables simultáneamente.

<sup>35</sup> Normalmente, los Ayuntamientos utilizan más la bonificación potestativa de la letra a) del apartado 2 del artículo 103 TRLRHL a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Dado que la bonificación para las obras de accesibilidad de los discapacitados opera después de las otras bonificaciones del impuesto, puede argumentarse, ciertamente, que esta última no es necesaria de existir la primera e implantarse la misma de forma general.

En este sentido, el Ayuntamiento de Madrid ha optado, por ejemplo, por el mecanismo de introducir una bonificación general del 95% en la cuota del ICIO para, prácticamente, todas las pequeñas obras, propias de familias y pequeños negocios. Ver al respecto, [www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Actualidad/Noticias/El-Ayuntamiento-aplicara-la-maxima-bonificacion-al-ICIO?vgnnextfmt=default&vgnextoid=d02f33ce149eb410VgnVCM1000000b205a0aRCRD&vgnextchannel=a12149fa40ec9410VgnVCM100000171f5a0aRCRD](http://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Actualidad/Noticias/El-Ayuntamiento-aplicara-la-maxima-bonificacion-al-ICIO?vgnnextfmt=default&vgnextoid=d02f33ce149eb410VgnVCM1000000b205a0aRCRD&vgnextchannel=a12149fa40ec9410VgnVCM100000171f5a0aRCRD).

De todas formas, si esta bonificación general no se aplicase, sería más necesaria que nunca (además de la visibilidad de las Políticas en favor de la discapacidad que comportaría) la introducción de la bonificación en favor de la accesibilidad.

Nuevamente, en favor del interés de conservar de manera autónoma la bonificación en favor de los discapacitados de su modalidad propia, estaría el hecho de que el propio Ayuntamiento de Madrid así lo hace, concretamente, en el artículo 13 de su Ordenanza municipal del ICIO, publicada en el "Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Madrid" número 547, de 22/11/2011, páginas 3825-3827,

[www.sede.madrid.es/FrameWork/generacionPDF/ANM2001\\_77.pdf?idNormativa=4a487b3cb0e4f010VgnVCM1000009b25680aRCRD&nombreFichero=ANM2001\\_77&cacheKey=11](http://www.sede.madrid.es/FrameWork/generacionPDF/ANM2001_77.pdf?idNormativa=4a487b3cb0e4f010VgnVCM1000009b25680aRCRD&nombreFichero=ANM2001_77&cacheKey=11) con la siguiente redacción:

*Acceso y habitabilidad de los discapacitados. 1. Gozarán de una bonificación del 90% sobre la cuota las construcciones, instalaciones u obras necesarias para el acceso y habitabilidad de las personas discapacitadas que se realicen en viviendas y edificios, siempre que se acredite la necesidad de dichas obras en los términos del apartado siguiente.*

*A los efectos de esta bonificación se entenderá por construcciones, instalaciones u obras necesarias para el acceso y habitabilidad de los discapacitados, aquellas que impliquen una reforma del interior de una vivienda para su adecuación a la discapacidad de cualesquier personas que residan habitualmente en la misma. Igualmente comprenderán la modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier elemento arquitectónico, o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.*

*La bonificación no alcanzará a las construcciones, instalaciones u obras que se realicen en inmuebles que por prescripción normativa deban estar adaptados o deban adaptarse obligatoriamente.*

*2. La acreditación de la necesidad de las construcciones, instalaciones u obras para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con discapacidad, se efectuará ante la Administración tributaria municipal.*

*3. A efectos de esta bonificación tendrán la consideración de minusválidos las personas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de la Comunidad de Madrid. No obstante, se considerará afecto de una minusvalía igual o superior al 33 por ciento a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.*

*4. Esta bonificación alcanzará exclusivamente a la parte de cuota correspondiente a las construcciones, instalaciones y obras destinadas estrictamente a dicho fin, debiéndose aportar por el interesado un desglose del presupuesto, suscrito, en su caso, por el técnico facultativo que dirija las obras, en el que se determine razonadamente el coste de las construcciones, instalaciones u obras amparadas por esta bonificación, que será compatible con la prevenida en el artículo 11, en los términos que se disponen en la Sección Tercera del capítulo IV de la presente ordenanza.*

Debería haberse establecido de manera obligatoria. Asimismo, su existencia reforza nuestro planteamiento de que no existe excusa en el IBI para explorar vías para beneficiar a los titulares discapacitados de los inmuebles, ver arriba.

Por su parte, en el supuesto del IMIVTU, no aparece ningún beneficio fiscal previsto de manera específica para las personas con discapacidad que realicen las operaciones sometidas a este gravamen, ya que el único que se aproxima, es el incluido en el artículo 105.2, c), TRLRHL<sup>36</sup>, pero no existe para los casos de personas con discapacidad.

Donde, en puridad, deberíamos encontrar un campo fértil para establecer beneficios fiscales para los discapacitados en los tributos locales es en las tasas.

Sin embargo, a pesar de que alguno de los hechos imponibles susceptibles de generar tasas locales son de especial significado para este colectivo, por ejemplo, el mencionado en el artículo 20.4, v) TRLRH, es decir, las enseñanzas especiales en establecimientos docentes de las entidades locales, lo cierto es que nada está previsto a este respecto en la normativa general para beneficiar al ciudadano discapacitado que solicita el servicio local o recibe el bien sometido a tasa municipal.

También sería importante que la normativa local reconociera expresamente el concepto de discapacitado que figura en la LIRPF y en sus disposiciones de desarrollo, ver *supra*<sup>37</sup>.

Para terminar, hay que señalar que una de las grandes reticencias de los Ayuntamientos a la hora de implantar beneficios fiscales es el incumplimiento sistemático por parte del Estado de la compensación prevista en el artículo 9,2, primer párrafo, TRLRHL, el cual señala:

*Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades Locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales.*

---

<sup>36</sup> ... 2. Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

...c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.

<sup>37</sup> VVAA. *Discapacidad y fiscalidad. Propuestas para una mayor inclusión social*, Madrid, Eds. CERMI, Cinca, 2013, páginas 37 a 40.

De cumplir el Estado Central con esta premisa legal, entendemos que no existiría resistencia alguna por parte de los Ayuntamiento a ampliar los beneficios fiscales en favor de las personas con discapacidad en sus tributos propios.

#### 4. DISCAPACIDAD E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

De acuerdo con la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), el hecho imponible de este impuesto, artículo 3, es el siguiente:

*1. Constituye el hecho imponible:*

*a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*

*b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».*

*c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.*

*2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.*

Pero lo relevante en este tributo, a la hora de exponer los beneficios fiscales que afectan a las personas con discapacidad, cuando éstas sean los sujetos pasivos del gravamen, artículo 5 LISD<sup>38</sup>, es que nos enfrentamos ante un tributo cedido a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), no sólo en lo que hace referencia a su gestión, sino que, al tratarse de un tributo totalmente cedido a las CCAA, resulta esencial conocer la legislación de cada CCAA en la cual tenga su residencia el sujeto pasivo del ISD, de acuerdo a los puntos de conexión del rendimiento cedido, para determinar el alcance de los mencionados beneficios fiscales.

---

<sup>38</sup> Sujetos pasivos.

*Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:*  
*a) En las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes.*

*b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.*

*c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.*

Todo ello, de acuerdo a lo dispuesto, entre otros, en los artículos 26.1, A, b)<sup>39</sup>, 27.1<sup>40</sup> y 32<sup>41</sup> de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

---

<sup>39</sup> Rendimiento que se cede.

1. *Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior:*

A) *El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos, en el caso de:*

a) *El Impuesto sobre el Patrimonio.*

b) *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*

<sup>40</sup> Normativa aplicable a los tributos cedidos.

1. *Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo.*

*La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

<sup>41</sup> Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. *Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.*

2. *Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:*

a) *En el caso del impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.*

b) *En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.*

*A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*

c) *En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.*

3. *Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.*

4. *Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.*

*A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.*

Pero ya en la normativa estatal, básica y aplicable en caso de no existir normativa de la CCAA específica, se graduaba adecuadamente la menor capacidad económica del adquirente, cuando éste era discapacitado.

De esta manera, en el supuesto de transmisiones “mortis causa”, incluidas las de beneficiarios de pólizas de seguros de vida, el último párrafo del artículo 20.2, a) LISD prevé una mayor reducción sobre la base liquidable del impuesto para tales casos<sup>42</sup>, además de la que al discapacitado pudiera corresponderle por su relación de parentesco con el causante.

Sin embargo, no se prevé una reducción similar en el supuesto de transmisiones lucrativas *inter vivos*.

Las CCAA, por su parte, sí han ampliado su política de beneficios fiscales a favor de la discapacidad. Sin embargo, tal extensión no se ha hecho ni de manera uniforme, ni coordinada<sup>43</sup>. Así, en algunos casos, han incorporado mejoras (mayores cuantías de reducción) sobre las reducciones a la base imponible previstas en la LISD para las transmisiones *mortis causa* y, en otros casos, han sencillamente aplicado beneficios fiscales propios.

Respecto de las transmisiones *inter vivos*, la mayoría de las medidas se han centrado (aunque su aplicación práctica sea muy hipotética)<sup>44</sup> en proteger la figura (a nues-

---

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley.

<sup>42</sup> ....Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

<sup>43</sup> La información al respecto de estos beneficios fiscales, no siempre fácil de obtener, se ha recogido de: MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. SECRETARÍA GENERAL DE COORDINACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL. SUBDIRECCIÓN GENERAL DE RELACIONES TRIBUTARIAS CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. *Tributación Autonómica. Medidas 2016*, actualizado a agosto de 2016, [www.mnhafp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20IV%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%ADmica%202016.pdf](http://www.mnhafp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20IV%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%ADmica%202016.pdf), páginas 66 a 162.

<sup>44</sup> Para comprender esta afirmación, remitimos al lector a. LUCAS DURÁN, Manuel; MARTÍN DÉGANO, Isidoro. *Los patrimonios protegidos de personas con discapacidad: régimen civil y tributario. Reflexiones al cumplirse diez años de su Ley de aprobación*, Madrid, Eds. Editorial Universitaria Ramón Areces, Fundación Aequitas; colecc. La Llave y Por más señas, Madrid, 2014.

tro entender mal regulada y sólo beneficiosa para grandes patrimonios y, en consecuencia, poco equitativa) de los patrimonios protegidos.

Sin embargo, existen también otras variantes con reducciones y bonificaciones propias e, incluso, algunas CCAA, caso de Murcia y La Rioja, no han variado la situación estatal.

Así, de una manera resumida y sin entrar en detalles, por lo que el análisis no puede calificarse como exhaustivo, tenemos:

a) Cataluña:

-En las adquisiciones *mortis causa*, se mejoran las cuantías de las reducciones estatales, estableciéndose en 275.000 euros, si el adquirente tiene un grado de minusvalía igual o superior al 33% y en 650.000 euros, si el adquirente dispone de un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

-En las adquisiciones *inter vivos*, esta CCAA ha incorporado una reducción propia del 90 %, aplicable a las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, que queden gravadas como transmisión lucrativa entre vivos.

Además, en el régimen específico que, en la CCAA, se tiene para las donaciones de viviendas a favor de los descendientes, resulta que el importe máximo de donaciones con derecho a deducción es de 18.000 euros pero si el descendiente tiene un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65 por 100, este importe máximo es de 36.000 euros.

Se entiende por vivienda habitual la misma que en el IRPF.

b) Galicia:

-Mejora en la reducción estatal aplicable a adquisiciones *mortis causa* por discapacitados:

- Grado igual o superior al 33 %: 150.000 €.
- Grado igual o superior al 65 %: 300.000 €.
- Grado igual o superior al 65 % y pertenecientes a los Grupos I y II de parentesco, siempre que el patrimonio preexistente no exceda de 3.000.000 €: reducción del 100% de la base imponible.

c) Andalucía:

-Mejora de la reducción estatal en la base imponible aplicable a las adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de seguros de vida, realizadas por personas con discapacidad en un grado igual o superior al 33 %, siempre que su base imponible no sea superior a 250.000 € (en caso de desmembración del dominio o acumulación de donaciones a la sucesión, este límite se refiere al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición).

El importe de la reducción es una cantidad variable cuya aplicación determina una base liquidable igual a cero. Cuando el sujeto pasivo esté comprendido en los Grupos III y IV de parentesco, su patrimonio preexistente no puede ser superior a 402.678,11 €.

d) Asturias:

Bonificación del 100 % de la cuota aplicable a las adquisiciones *mortis causa* realizadas por contribuyentes discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 %. Se exige que el patrimonio preexistente no supere 402.678,11 €.

e) Cantabria:

-Mejora de la reducción estatal para las adquisiciones *mortis causa* realizadas por discapacitados:

- ✓ 50.000 €, si el grado de minusvalía es mayor o igual al 33 % e inferior al 65 %.
- ✓ 200.000 €, si el grado es mayor o igual al 65 %.

-Reducción propia del 100 % aplicable en las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, que queden gravadas como transmisión lucrativa entre vivos. El importe de la reducción no puede exceder de 100.000 €.

Es preciso destacar que la normativa cántabra tiene un régimen general muy favorable para las transmisiones por causa de muerte a favor del cónyuge, ascendientes o descendientes y adoptantes o adoptado con una cuota que se calcula a unos tipos muy reducidos que van de 0,01 a 0,04 por 100 sobre la base imponible.

f) La Rioja. Nada en particular.

g) Murcia. Nada en particular.

h) Comunidad Valenciana:

-Mejora de la reducción estatal por adquisiciones *mortis causa* por personas con discapacidad:

- Si el grado de minusvalía física o sensorial es igual o superior al 33 %: 120.000 €.

Si el grado es igual o superior al 65 % o con minusvalía psíquica en grado igual o superior al 33%: 240.000 euros.

Asimismo, existe una bonificación en las adquisiciones *mortis causa* por discapacitados físicos o sensoriales en grado igual o superior al 65 % o discapacitados psíquicos en grado igual o superior al 33 %: 75 %.

-Para adquisiciones *inter vivos* por personas con discapacidad:

- Si la discapacidad es física o sensorial en grado igual o superior al 65 % o psíquica en grado igual o superior al 33 %: 240.000 €.

• Cuando la adquisición se efectúe por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %, las cuales sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante: 120.000 €. Igual reducción, con los mismos requisitos de discapacidad, resultará aplicable a los nietos, siempre que su progenitor, que fuera hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo, que fuera progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

Asimismo, se introduce un bonificación en las adquisiciones *inter vivos* por parientes del causante discapacitados físicos o sensoriales en grado igual o superior al 65 % o discapacitados psíquicos en grado igual o superior al 33 %: 75 %.

i) Aragón:

-Reducción propia de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa*.

Se suprime en la práctica el ISD para adquisiciones hereditarias que correspondan a personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, al establecer una reducción de la base imponible del 100 por 100 de ésta.

j) Castilla-La Mancha:

-Mejora de la reducción estatal aplicable a las adquisiciones realizadas por personas con discapacidad:

✓ Si el grado de discapacidad es igual o superior al 33 % e inferior al 65 %: 125.000 euros.

✓ Si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 %: 225.000 €.

-También hay una bonificación, aplicable a los sujetos pasivos discapacitados en grado igual o superior al 65 % del 95 % y una bonificación aplicable a las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre del 95 %.

k) Islas Canarias:

-Mejora de la reducción estatal aplicable a las adquisiciones realizadas por personas con discapacidad:

✓ Si el grado de minusvalía es igual o superior al 33 % e inferior al 65 %: 72.000 €.

✓ Si el grado de minusvalía es igual o superior al 65 %: 400.000 €.

-En el caso de las adquisiciones *inter vivos*: reducción propia por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad del 95 % de la parte, que por exceder del importe máximo fijado por la ley para tener la consideración de rendimientos del trabajo personal para el contribuyente con discapacidad, quede sujeta al ISD.

l) Extremadura:

-Mejora de la reducción por adquisición *mortis causa* por personas discapacitadas:

- 60.000 €, si el grado de discapacidad es igual o superior al 33 % e inferior al 50 %.
- 120.000 €, si el grado de discapacidad es igual o superior al 50 % e inferior al 65%.
- 180.000 €, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 %.

m) Islas Baleares:

-Mejora de la reducción aplicable a las adquisiciones *mortis causa* efectuadas por sujetos pasivos por obligación personal que tengan la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial:

- 48.000 €, para minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %.
- 300.000 €, para minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 65 %.
- 300.000 €, para minusvalía psíquica de grado igual o superior al 33 %.

-Reducción propia, aplicable a las donaciones efectuadas a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, en los términos regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria: 99 %.

n) Madrid:

- Mejora de la reducción estatal en adquisiciones *mortis causa* por discapacitados:
- ✓ Grado de minusvalía igual o superior al 33 %: 55.000 €.
  - ✓ Grado de minusvalía igual o superior al 65 %: 153.000 euros.

Téngase en cuenta que la CCAA de Madrid establece una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria en las adquisiciones *mortis causa* por personas del Grupo I del art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (descendientes y adoptados menores de 21 años) y una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria en las adquisiciones inter vivos por personas incluidas en los grupos I y II de la misma Ley (Grupo I descendientes y adoptados menores de 21 años y Grupo II descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes), siendo requisito que la donación se formalice en documento público.

ñ) Castilla y León:

-Mejora de la reducción estatal en las adquisiciones “*mortis causa*” por personas con discapacidad:

- Grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 33 % e inferior al 65 %: 125.000 €.
- Grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 %: 225.000 euros.

Téngase en cuenta que existe una bonificación en la cuota del 99 por 100 para todos los descendientes o adoptados del causante que sean menores de 21 años, tengan o no discapacidad.

-Reducción del 100 % del valor de adquisición, con el límite de 60.000 €, en donaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad.

-También hay un límite mayor para la cantidad exenta de donaciones, cuando lo donado es dinero, para los descendientes con ánimo de constituir una empresa individual. El importe máximo de la donación o donaciones con derecho a reducción es en ese supuesto de 100.000 euros. No obstante, en el caso de contribuyentes discapacitados con un grado de discapacidad igual o superior al 65%, este importe máximo es de 150.000 euros.

Estos límites son aplicables tanto en el caso de una única donación como en el supuesto de donaciones sucesivas ya sean provenientes del mismo o de diferentes ascendientes.

Asimismo, el importe máximo de donaciones con derecho a deducción para el caso de destinar la donación a la adquisición de una vivienda habitual es de 18.000 euros pero, si el descendiente tiene un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65 por 100, este importe máximo es de 36.000 euros.

Se entiende por vivienda habitual la misma que en el IRPF (aquella en que se viva por tres años consecutivos).

## BIBLIOGRAFÍA ESENCIAL

- ALONSO-OLEA GARCÍA, Belén; LUCAS DURÁN, Manuel; MARTÍN DÉGANO, Isidoro. *La Protección de las Personas con Discapacidad y en Situación de Dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, presentación: FRANCO RUBIO, Ángel; prólogo: CALVO ORTEGA, Rafael. Cizur Menor, Navarra, Editoriales Fundación Europea de Yuste, Aranzadi, Thomson Reuters; 2009.
- CALVO ORTEGA, Rafael, GARCÍA-CALVENTE, Yolanda (directores). *Situaciones de dependencia: regulación actual y nuevas perspectivas*, Cizur Menor, Navarra, Ed. Thomson Reuters, Aranzadi; 2007.

- CARBAJO VASCO, DOMINGO. *La situación fiscal del discapacitado: algunas reflexiones*, Crónica Tributaria, nº 119, 2006.
- CARBAJO VASCO, Domingo; GÓMEZ DÉGANO, Isidoro. *La discapacidad en las estadísticas del IRPF, ejercicio 2011 (declaración 2012)*, Madrid, Eds. CERMI, Fundación ONCE, Cinca, 2016.
- DELGADO GARCÍA, Ana María; OLIVER CUELLO, Rafael; BELTRÁN DE HEREDIA RUIZ, Ignasi. *Vejez, discapacidad y dependencia: aspectos fiscales y de protección social*, Barcelona, Ed. Librería Bosch, colección Fiscalidad, 2010.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. SECRETARÍA GENERAL DE COORDINACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL. SUBDIRECCIÓN GENERAL DE RELACIONES TRIBUTARIAS CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. *Tributación Autonómica. Medidas 2016, actualizado a agosto de 2016*, [www.mnhfp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20IV%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202016.pdf](http://www.mnhfp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20IV%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202016.pdf), páginas 66 a 162.
- VVAA. *Discapacidad y fiscalidad. Propuestas para una mayor inclusión social*, Madrid, Eds. CERMI, Cinca, 2013.

## **COMENTARIOS SOBRE LA LEY DE PROTECCIÓN PATRIMONIAL DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD: UN CAMBIO DE PERSPECTIVA JURÍDICO-SOCIAL EN EL DERECHO CIVIL**

*Almudena Castro-Girona Martínez,*

Notario. Directora de la Fundación Aequitas del Consejo General del Notariado. Presidenta de la Comisión de Derechos Humanos de la Unión Internacional del Notariado (UINL)

En el marco del Año Europeo de las Personas con Discapacidad y sobre la base de los artículos 49 y 9.2<sup>1</sup> de la Constitución Española se publica en el BOE la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

Como señala la propia Exposición de motivos "...el contenido de la ley no acaba en la regulación del patrimonio protegido de las personas con discapacidad, sino que,

---

<sup>1</sup> Art. 49 CE: "Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos."

Art. 9.2 CE: "Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social".

además se incorporan distintas modificaciones de la legislación vigente que tratan de mejorar la protección patrimonial de estas personas, aumentando las posibilidades jurídicas de afectar medios económicos a la satisfacción de las necesidades de estas personas o que, en general, mejoran el tratamiento jurídico de las personas con discapacidad".

"El objeto inmediato de esta ley es la regulación de una masa patrimonial, el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, la cual queda inmediata y directamente vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales de una persona con discapacidad, favoreciendo la constitución de este patrimonio y la aportación a título gratuito de bienes y derechos a la misma".

En este breve trabajo no voy a detenerme en un análisis profundo de este patrimonio separado pues, a mi juicio, el gran aporte de esta norma se encuentra en dos aspectos fundamentales que veremos posteriormente.

Supone, simplificando quizá en demasía, la posibilidad de afectar de modo duradero un bien o un conjunto patrimonial a la satisfacción de las necesidades de una persona con discapacidad.

En la vertiente que aquí nos ocupa es necesario resaltar que basta que el beneficiario, titular del patrimonio, sea una persona con discapacidad psíquica igual o superior al 33% o física o sensorial igual o superior al 65%.

Otra cuestión de interés es que se prevé una legitimación bastante amplia para su constitución<sup>2</sup> o para realizar aportaciones posteriores y, lo que es más importante, quedará sujeta a un régimen de administración, disposición y destino de los bienes a su extinción que, con una libertad casi absoluta, regula la persona que lo constituye.

Como únicos límites nos encontramos con que la administración y gestión no puede recaer en personas en quienes concurra causa de inhabilidad para ser tutores ni, lógicamente, en personas que no tengan capacidad para administrar sus propios bienes, que se requiere autorización judicial para todos los casos en que sería exigible al tutor obtenerla salvo que el beneficiario tenga capacidad de obrar suficiente y los consintiese, autorización cuya dispensa se puede solicitar a la autoridad judicial y que no se requiere pública subasta para la enajenación de los bienes que lo integran.

---

<sup>2</sup> Si bien se critica por parte de la doctrina que en caso de negativa de los representantes legales la única alternativa sea la constitución por vía judicial.

En cuanto al régimen de publicidad y como medios de garantía, el notario ha de comunicarlo al Registro Civil, al Ministerio fiscal, y es necesario constatar la afección de los bienes que lo integran a través del Registro de la Propiedad si son bienes inmuebles, Registro de bienes muebles e incluso a través de la entidad gestora si se trata de participaciones en fondos de inversión, instituciones de inversión colectiva, acciones o participaciones de sociedades.

Como señala Bolás Alfonso<sup>3</sup> la tónica general del Derecho Privado, hasta el siglo XX, ha sido la de buscar la protección de la persona con discapacidad. Con carácter general el derecho civil centra su normativa en este campo en la guarda y custodia de la persona y bienes del "incapacitado" a través del organismo tutelar o de la patria potestad prorrogada. Y esta protección solo se dispensa al incapacitado, es decir, no a la persona con discapacidad sino al declarado judicialmente como tal. De donde resultan dos ideas básicas:

1. La preocupación del legislador privado se centra en la protección pero no en la integración ni el desarrollo personal de la persona con discapacidad en la sociedad.

2. Y se actúa como si, en general, las personas con discapacidad formaran un colectivo homogéneo, como si todas las personas que padecen alguna discapacidad, especialmente intelectual, precisaran del mismo trato.

A partir fundamentalmente de la última década del siglo pasado, en la mayor parte de las legislaciones de nuestro entorno se denota una flexibilización progresiva del sistema de las instituciones de guarda y protección. Sin ánimo de ser exhaustivos, podemos señalar como manifestación de esa tendencia la reforma de las legislaciones civiles alemana (introducción de la figura de la asistencia o "Betreuung" para los mayores de edad que devienen incapaces o presentan alguna discapacidad respecto de los cuales desaparece la tutela, complementada con la innecesidad, a partir de 1998, de institución de protección si las necesidades del mayor están suficientemente cubiertas por un poder al efecto), francesa (regulación de la "salvaguardia de justicia" y de los "mandatos de protección futura en relación con los hijos", introducidos éstos en la reforma de 2007), italiana (que contempla la institución del "administrador del sostenido" como figura de complemento para las personas mayores de edad que gozan de limitado grado de autonomía y libertad) o de Quebec que regula, por un lado, la figura del "consejero del mayor" para complementar la actuación de quien ha sufrido merma en sus capacidades mediante su intervención de los actos relevantes para su

---

<sup>3</sup> Bolás Alfonso, J. "La integración de los discapacitados: de lo nacional a lo universal"  
[www.aequitas.org](http://www.aequitas.org)

persona o patrimonio, y por otro un mandato de protección en previsión de la futura incapacidad, con amplio respeto de las medidas de control que el ordenante quiera establecer.

Dentro de nuestra regulación nacional es posible afirmar que el 19 de noviembre de 2003 irrumpió en nuestro ordenamiento una norma jurídica que inicia un cambio profundo en el tratamiento de las personas con discapacidad desde la óptica del derecho privado.

Sin perjuicio de las críticas que ha recibido la Ley de 2003 por las imprecisiones técnico jurídicas, la no exclusión de la responsabilidad por deudas<sup>4</sup> y la cicatería del legislador en materia fiscal<sup>5</sup>, lo cierto es que comienza a atisbarse la idea de que la integración social y laboral debe ir unida a la integración jurídica: es fundamental la participación de las personas con discapacidad en las mismas condiciones que cualquier persona y sin discriminación alguna no sólo en la vida social, laboral y educativa, sino también su intervención en las decisiones de tipo patrimonial que le afectan en su vida corriente.

Este cambio profundo quedará consagrado a nivel internacional con la Convención de Naciones Unidas de los derechos de las personas con discapacidad en 2007.

---

<sup>4</sup> La enmienda número 58 del Grupo Parlamentario Catalán Convergència i Unió proponía la adición a través del artículo 12 bis, de un nuevo párrafo en el artículo 1.911 del Cc que dijera: "El patrimonio protegido de las personas incapacitadas sujetas a tutela responderá exclusivamente de las obligaciones contraídas por el administrador de dicho patrimonio". La justificación que dieron sobre la misma era clara: "excluir la masa de bienes afecta a la satisfacción de las necesidades vitales del titular del patrimonio, de la responsabilidad universal proclamada en el texto actual del artículo 1.911. De no incluirse esta salvedad, el patrimonio podría quedar totalmente desprotegido".

La enmienda número 20 del Grupo Parlamentario Socialista se refería a la modificación del art. 5 apartado 4 que señalaba: "Los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido sólo responderán de las obligaciones contraídas por su titular o sus representantes, para la satisfacción directa de las finalidades que determinaron su constitución con el carácter de patrimonio separado". La motivación de esta modificación era establecer una salvaguarda del patrimonio protegido "para evitar actos de disposición, afianzamiento o garantía simulada que pudiera hacerse con los bienes que integran el patrimonio protegido, pero que no guardan relación con dicha masa patrimonial".

Estas enmiendas no se aprobaron y por tanto no se incluyeron en el texto definitivo lamentablemente. Se desechó una gran oportunidad.

<sup>5</sup> Leña Fernández, R., "Posibilidades testamentarias y otras disposiciones en materia de sucesiones que ofrece la Ley 41/2003", *Discapacitado, patrimonio separado y legítima, Cuadernos de derecho judicial. 2005 nº 20*.

El 3 de mayo de 2008 entra en vigor en España el primer tratado de derechos humanos del siglo XXI que tiene por objeto el tratamiento de la discapacidad como una cuestión de derechos humanos y cuyo propósito es según el Artículo 1:

"Promover, proteger y asegurar el goce pleno y en condiciones de igualdad de todos los derechos humanos y libertades fundamentales a todas a las personas con discapacidad y promover el respeto de su dignidad inherente."

En su artículo tercero se consagran determinados principios que ya inspiraban a la ley del 2003, basta citar el apartado "a) El respeto de la dignidad inherente, la autonomía individual, incluida la libertad de tomar las propias decisiones, y la independencia de las personas".

Ahora bien, en el ámbito del derecho civil, que es el derecho de la persona, la piedra angular de este tratado se encuentra en el artículo 12 que consagra el ejercicio de la capacidad jurídica de las personas con discapacidad con los apoyos que sean necesarios, así señalan sus apartados tercero y cuarto:

"3. Los Estados Partes adoptarán las medidas pertinentes para proporcionar acceso a las personas con discapacidad al apoyo que puedan necesitar en el ejercicio de su capacidad jurídica.

4. Los Estados Partes asegurarán que en todas las medidas relativas al ejercicio de la capacidad jurídica se proporcionen salvaguardias adecuadas y efectivas para impedir los abusos de conformidad con el derecho internacional en materia de derechos humanos. Esas salvaguardias asegurarán que las medidas relativas al ejercicio de la capacidad jurídica respeten los derechos, la voluntad y las preferencias de la persona, que no haya conflicto de intereses ni influencia indebida, que sean proporcionales y adaptadas a las circunstancias de la persona, que se apliquen en el plazo más corto posible y que estén sujetas a exámenes periódicos, por parte de una autoridad o un órgano judicial competente, independiente e imparcial. Las salvaguardias serán proporcionales al grado en que dichas medidas afecten a los derechos e intereses de las personas"

En el párrafo tercero se reconoce la capacidad de obrar aunque sin mencionarla expresamente con esta terminología latina, pero, como sabemos, no es otra cosa que "el ejercicio de la capacidad jurídica" imponiendo a los Estados la obligación de adoptar las medidas pertinentes que proporcionen a las personas con discapacidad el necesario apoyo que les permita su ejercicio. Esa necesidad de apoyo para el ejercicio de la capacidad jurídica debe reconocerse como un DERECHO a la provisión de apoyos a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, lo que podríamos denominar capacidad reforzada.

Mención especial merece el apartado cuarto pues impone a los estados la obligación de proporcionar a las personas con discapacidad las salvaguardias adecuadas y efectivas en el ejercicio de esa capacidad jurídica, no como limitación, sino para impedir abusos, imponiendo que en todo caso esas salvaguardias o "ajustes razonables" aseguren el respeto de sus derechos y de su "autonomía" evitando el conflicto de intereses y la influencia indebida, procurando en todo momento que esas salvaguardias sean proporcionales, adaptadas a la "persona", sujetas a un control por parte de una "autoridad u órgano judicial" atendiendo siempre al "*superior interés de las personas con discapacidad*".

Si confrontamos el articulado de la ley 41/2003 y el nuevo concepto de capacidad jurídica ejercida con apoyos o "capacidad reforzada" que introduce la Convención vemos como aquélla se anticipa a la regulación de ésta consagrando un instrumento jurídico que permite el desarrollo de la personalidad de la persona con discapacidad puesto que:

a) Se regula un instrumento de protección patrimonial que se desvincula de la previa "incapacitación"<sup>6</sup>, que reconoce y consagra la participación de la persona con discapacidad quedando el control de la autoridad a un momento posterior por medio del Ministerio Fiscal.

b) El legislador reconoce la necesidad de respetar en la mayor medida posible la autonomía individual y la capacidad natural de las personas mediante la regulación de figuras como el poder preventivo o la autotutela, en relación con esta última, si bien es cierto que parte de la base de la incapacidad permite modular la misma bajo la voluntad del interesado como veremos posteriormente.

Por ello, en este trabajo me centraré en esos aspectos fundamentales:

Un instrumento de protección patrimonial sin "incapacitación" que reconoce y consagra la participación de la persona con discapacidad:

Como señala Leña Fernández<sup>7</sup> la utilidad real de la Ley se encuentra, entre otras cosas, en permitir a las familias "huir de la incapacidad, mecanismo que en nuestro

---

<sup>6</sup> Si bien hoy se denominan procedimientos de modificación de la capacidad, a lo largo de todo el trabajo utilizaremos la hoy derogada denominación de procedimiento de incapacitación.

<sup>7</sup> Leña Fernández, R., "El patrimonio protegido de las personas con discapacidad: inscripción, administración, supervisión, modificación y extinción", *Academia Sevillana del Notariado, Conferencias del Curso Académico 2004/05. Ciclo sobre la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad*, T. XVI, vol.2, Comares, Granada, 2008, págs. 36 y ss.

país no tiene una aceptación positiva. Por tanto, con la constitución del patrimonio protegido las familias en las que algún miembro de las mismas posee discapacidad, se evitará acudir a un procedimiento judicial con lo que esto conlleva para incapacitar a esa persona en concreto. "

En nuestro ordenamiento jurídico la capacidad jurídica, la aptitud para ser titular de derechos y de obligaciones, se reconoce con carácter universal y con un contenido único de plenitud para todas las personas, adolezcan o no de alguna discapacidad.

Por el contrario, en cuanto a la capacidad de obrar, la aptitud para ejercer esos derechos y para contraer obligaciones, que en la terminología del artículo 12 de la Convención viene a denominarse "ejercicio de la capacidad jurídica", sí que puede ser reconocida con diverso alcance según las circunstancias que concurren en la persona.

Así se da lugar a restricciones a la capacidad de obrar, restricciones en el ejercicio de la capacidad jurídica, que sólo pueden derivar en nuestro ordenamiento de una resolución judicial (artículo 199 del Código civil) con base en una causa suficiente (artículo 200 del Código civil), cuya enumeración para dicho texto legal es abierta.

Las instituciones tuitivas reconocidas en nuestro Código civil son fundamentalmente tres: la tutela; la curatela y el defensor judicial.

Todas ellas requieren la previa "incapacitación" y se configuran como instituciones de sustitución, con excepción de la curatela; sin embargo, esta última es una institución cuya práctica está "viciada" y que se configura en los contados casos en que se recurre a ella como una sustitución del incapacitado judicialmente limitada a determinados ámbitos de su interés, generalmente sólo patrimoniales, una tutela parcial, pero no a la función de apoyo que podría desempeñar.

En cuanto al defensor judicial, se diferencia de las demás instituciones en que es designado para una o varias operaciones o negocios concretos, pero supone claramente una institución de sustitución y no de apoyo, en cuanto el negocio o negocios jurídicos de que se trate son celebrados por el defensor y no por su representado. Además parte, según el tenor literal del Código civil, de la premisa de la previa incapacitación de la persona afectada. Sólo puede establecerse cuando previamente ha recaído o se prevea, por tanto, sentencia de incapacitación.

Con la llegada a nuestro ordenamiento del patrimonio protegido se rompen lo que podríamos denominar dos dogmas jurídicos, el primero, la posibilidad de establecer mecanismos alternativos con la debida seguridad jurídica sin la previa incapacitación, el segundo, la posibilidad de que participe en su configuración la persona con discapacidad consagrando, por tanto, en nuestro derecho el principio de autonomía de la voluntad.

Podrán ser beneficiarios de este instrumento jurídico todos aquellos que reúnan los requisitos previstos en el artículo dos<sup>8</sup> de la norma pero, además, podrán y deberán participar en su constitución pues el artículo tres señala que:

"1. Podrán constituir un patrimonio protegido:

a) La propia persona con discapacidad beneficiaria del mismo, siempre que tenga capacidad de obrar suficiente".

Este apartado consagra un cambio jurídico social en la perspectiva de la capacidad desde el punto de vista jurídico privado. No habla el precepto de plena capacidad de obrar, ni de capaces e incapaces ni de incapacitados sino que, con el término "capacidad de obrar suficiente", comienza a consagrarse en nuestro derecho la autonomía de la voluntad de la persona con discapacidad, pues siempre que tenga capacidad de obrar suficiente deberá estarse a su voluntad a la hora de constituir un patrimonio protegido sin que entren en juego las instituciones tutivas a las que antes nos hemos referido. Esta toma en consideración de su voluntad es una emanación directa del principio de autonomía de la voluntad y libre desarrollo de la personalidad<sup>9</sup>.

Ahora bien, ¿Qué entendemos por capacidad de obrar suficiente? ¿Es o no un concepto jurídico nuevo en nuestro ordenamiento? Tradicionalmente, dejando a un lado al menor de edad y al menor emancipado, nos hemos movido desde el punto de vista del derecho civil entre la capacidad de obrar plena y los incapacitados judicialmente; sin embargo, la ley 41/2003 utiliza esta expresión sin definirla ni dar ningún parámetro.

---

<sup>8</sup> C:\Users\ijimenez\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.Outlook\U351Z2FP\Comentarios sobre la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad\_(1).doc - 5196874#5196874Artículo 2.

Beneficiarios. C:\Users\ijimenez\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.Outlook\U351Z2FP\Comentarios sobre la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad\_(1).doc - 508357#508357

1. El patrimonio protegido de las personas con discapacidad tendrá como beneficiario, exclusivamente, a la persona en cuyo interés se constituya, que será su titular.

2. A los efectos de esta ley únicamente tendrán la consideración de personas con discapacidad:  
a) Las afectadas por una minusvalía psíquica igual o superior al 33 por ciento.

b) Las afectadas por una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento.

3. El grado de minusvalía se acreditará mediante certificado expedido conforme a lo establecido reglamentariamente o por resolución judicial firme.

<sup>9</sup> En la Propuesta de la Fundación Aequitas la regulación se contenía en el artículo 2 que disponía... "Tiene capacidad para su constitución toda persona con capacidad natural de querer y entender, aunque esté afectada por alguna discapacidad, salvo que esté incapacitada por sentencia judicial."

Seda Hermosín señala que la capacidad de obrar suficiente no es la capacidad de obrar plena, sino "la capacidad mínima que debe concurrir en el discapacitado para que entienda lo que se quiere hacer por él, que comprenda la información que debe facilitársele sobre las consecuencias de lo que se pretende, que se tome en consideración su opinión y, finalmente, que participe activamente en la constitución y administración del patrimonio protegido, en aras a su efectiva integración social"<sup>10</sup>.

García Pons afirma que "desde luego la capacidad de obrar de la persona con discapacidad será suficiente si tiene la llamada capacidad natural, es decir, la posibilidad o facultad de entender y querer el significado o alcance del acto concreto, lo que éste representa para él y el carácter beneficioso del mismo que le pueda resultar favorable". Pone como ejemplo el caso de las donaciones que no son condicionales ni onerosas, para las cuales se requiere la capacidad natural que sea suficiente para aceptarlas. Así el art. 625 Cc manifiesta que "Podrán aceptar donaciones todos los que no estén especialmente incapacitados por ley para ello"<sup>11</sup>.

La ley de 2003 acude a la Institución Notarial para que sea el notario quien al autorizar la constitución del patrimonio protegido, valore si existe o no en la persona con discapacidad esa capacidad de obrar suficiente, ya sea como beneficiario del mismo, ya sea como constituyente y beneficiario.

Y, en este punto, si acudimos a la legislación notarial nos encontramos con que el concepto "capacidad de obrar suficiente" no es un concepto nuevo, todo lo contrario, como señala García Pons<sup>12</sup> el concepto de capacidad de obrar suficiente no es un concepto nuevo de la ley del 2003, sino que dicho precepto ya lo recogía el Reglamento Notarial de 1944. Así recuerda que la capacidad suficiente hay que ponerla en relación con el acto o contrato que vaya a celebrarse: "la capacidad suficiente lo será para el acto o contrato a que la escritura se refiera, de modo que no para todos los otorgamientos se requiere idéntica capacidad; la capacidad civil exigible no es la misma para aceptar una donación o un legado, no sometidos a condición ni onerosos, que para otorgar un contrato de compraventa o un préstamo. De ahí la utilidad de que un funcionario especialmente cualificado, en este caso el Notario, pueda emitir un juicio de

---

<sup>10</sup> Seda Hermosín, M., *El patrimonio protegido del discapacitado*.

<sup>11</sup> García Pons, A., *Las personas con discapacidad en el ordenamiento jurídico español. La Convención internacional de 13 de diciembre de 2006*, Editorial universitaria Ramón Areces, Madrid, 2008, pág. 122

<sup>12</sup> García Pons, A., *Las personas con discapacidad en el ordenamiento jurídico español. La Convención internacional de 13 de diciembre de 2006*, Editorial universitaria Ramón Areces, Madrid, 2008, pág. 122

capacidad para el acto que pretende realizarse, pues habrá que calificar adecuadamente cada supuesto en función del caso concreto y emitir el oportuno juicio de capacidad".

Por tanto, habrá que poner en relación la capacidad natural de querer y entender de la persona con discapacidad con el acto que vaya a celebrarse ante el notario. Para el caso concreto del patrimonio protegido, el notario valorará si para cada actuación que tenga relevancia jurídica en el patrimonio protegido la persona con discapacidad ostenta esa capacidad de obrar suficiente. Podemos distinguir según se refiera a:

- a) La constitución propiamente dicha del patrimonio protegido, así como la determinación de las reglas de administración del mismo.
- b) La aceptación, bien de la solicitud de constitución de un patrimonio protegido por parte de un tercero, o de las posteriores aportaciones que se realicen una vez constituido el patrimonio protegido.
- c) Y, en último término, la administración del patrimonio protegido por parte de la propia persona con discapacidad con el concurso de los administradores, personas de apoyo o consejo asesor nombrado por aquél.

### **Juicio notarial de capacidad.**

La autoridad que debe apreciar si el posible constituyente-beneficiario del patrimonio protegido posee capacidad de obrar suficiente es el notario, de ahí que haga una breve referencia al juicio de capacidad notarial.

El "juicio de capacidad" es una de las funciones de mayor trascendencia que el notario realiza en lo que podemos llamar "*iter Notarial*" en aras a conferir seguridad jurídica al negocio que se formaliza a través del instrumento público, manifestación, además, del control de legalidad que compete al notario. Se reconoce como tal exigencia en el artículo 156. 8º del Reglamento Notarial cuando dispone:

*"La comparecencia de toda escritura expresará:..."*

*8º La afirmación de que los otorgantes, a juicio del notario, tienen la capacidad legal o civil necesaria para otorgar el acto o contrato a que la escritura se refiera, en la forma establecida en este Reglamento, así como, en su caso, el juicio expreso de suficiencia de las facultades de representación...."*

Comprende la capacidad natural, la capacidad suficiente, la capacidad de obrar o la "capacidad reforzada", y se caracteriza por:

- ser una competencia exclusiva del notario, que la ejerce bajo su responsabilidad
- ser requisito de toda escritura pública, así como de las pólizas,
- alcanza a indagar si los comparecientes, en el concepto en que intervienen, comprenden la trascendencia de su actuación y quieren los efectos derivados de ella,
- supone la verificación, en la medida de lo posible, de la ausencia de vicios del consentimiento y
- se refiere a la capacidad necesaria para el acto concreto de que se trate, no a la capacidad general o en abstracto.

Su extraordinaria trascendencia deriva de que, en base a ese juicio notarial, previo y necesario para el otorgamiento, se crea una “especial relevancia de certidumbre” que supone una “presunción *iuris tantum*”, vinculante “*erga omnes*” y que obliga a pasar por ese juicio en tanto no sea revisado judicialmente.

En el ejercicio de la capacidad jurídica de las personas, como medio de seguridad jurídica preventiva, es necesaria la presencia de una autoridad pública y profesional del derecho como es el notario, que les permita conocer el alcance del negocio jurídico que se proponen realizar. Así y como señala el artículo 167 del Reglamento Notarial:

*“El notario, en vista de la naturaleza del acto o contrato y de las prescripciones de derecho sustantivo en orden a la capacidad de las personas, hará constar que, a su juicio, los otorgantes, en el concepto en que intervienen, tiene capacidad civil suficiente para otorgar el acto o contrato de que se trate”.*

Es el notario el que comprueba que la voluntad se ha formado regularmente, que no hay vicios del consentimiento, que el compareciente está debidamente informado... todo ello son presupuestos para la validez del negocio. Por tanto, queda clara la importancia de la actuación notarial al apreciar y confirmar la capacidad de los otorgantes.

La función de imparcialidad y asesoramiento es imprescindible para asegurar que la voluntad de la persona se ha formado adecuadamente. El Reglamento Notarial en España exige así (en los artículos 156, 156.8º y 167 del RD 45/2007, de 19 enero) a esta autoridad que se asegure de que, a su juicio, los comparecientes tienen la capacidad civil suficiente para otorgar el acto o celebrar el negocio concreto, cuestión que dependerá de la naturaleza del acto o contrato y de las exigencias del Derecho sustantivo en orden a la capacidad de las personas.

Además, hemos de señalar que en el juicio notarial de capacidad influirán no solo las cualidades intelectivas del otorgante y la naturaleza del acto o contrato que pre-

tenda otorgar, sino también el principio general del derecho de mayor interés de la persona con discapacidad y cuya apreciación deberá efectuar el notario, conforme al principio de control de legalidad que preside la actuación notarial.

Como afirma Cabello de Alba, para ello goza el notario de una posición privilegiada por varios motivos: el conocimiento de la realidad social y económica de la persona de que se trate, de su situación familiar, la proximidad al caso concreto a valorar, su relación de confianza con las personas que reclaman su actuación y, lo que es más, su decisión queda limitada al caso concreto que en cada momento se plantea, rodeada de unos parámetros que le son conocidos y, por tanto, más fáciles de evaluar. Además, dicha labor se corresponde claramente con la propia naturaleza y razón de ser de la función notarial: ceñir las disposiciones legales al caso concreto y con arreglo a las circunstancias del mismo.

Ello no debe entenderse, en ningún caso, como una subversión de disposiciones legales o resoluciones judiciales que resulten de aplicación, y tampoco como menoscabo de la seguridad jurídica que debe presidir la actuación notarial, sólo como un imperativo de adecuación de éstas al caso concreto y la asunción de un criterio interpretativo que favorezca la inclusión social y el respeto a los derechos humanos de las personas con discapacidad.

Se trata, nada más y nada menos, que de asumir una labor que favorezca el adecuado desarrollo de las personas con discapacidad, promoviendo, como consagra la Convención, su inclusión en la sociedad que, en la medida posible, su voluntad tenga cauce adecuado para regir sus persona y bienes y, en definitiva, que más que objeto se conviertan, con la mayor plenitud posible, en sujetos de derecho pues el notariado está integrado dentro de lo que el artículo doce de la Convención de Nueva York denomina "autoridad", conforme a lo dispuesto por los artículos 60 y 61 del Reglamento Notarial y demás legislación europea.

Llegados a este punto, si confrontamos la regulación del patrimonio protegido con el artículo 12, vemos como esta figura cumple con las obligaciones impuestas a España por la Convención de Naciones Unidas, se adecua a las características exigidas para que el ejercicio de la capacidad jurídica con apoyos revista las salvaguardias del párrafo cuarto del citado precepto internacional, respeta los principios del artículo 3 pues será la propia persona con discapacidad quien participe en su constitución y, en su caso, la que diseñe el régimen de administración de los bienes, administración que comprende, como señala la exposición de motivos, los actos de disposición. Quedando bajo la salvaguardia de una "autoridad" como la notarial y la supervisión del Ministerio Fiscal.

## **Respeto a la autonomía individual y la capacidad natural de las personas mediante la regulación de figuras como el poder preventivo o la autotutela.**

Según la regulación anterior a la ley 41/2003 de protección patrimonial de las personas con discapacidad, el artículo 1732 del Código Civil al establecer las causas de extinción del poder, señalaba que quedaba extinguido por la declaración de incapacidad del poderdante, de modo que todos los poderes otorgados por una persona que después devenía incapaz quedaban extinguidos por declaración legal.

Tras la ley del 2003, el artículo 1732 del Código Civil dispone:

"El mandato se acaba:

1.º Por su revocación.

2.º Por renuncia o incapacitación del mandatario.

3.º Por muerte, declaración de prodigalidad o por concurso o insolvencia del mandante o del mandatario.

El mandato se extinguirá, también, por la incapacitación sobrevenida del mandante a no ser que en el mismo se hubiera dispuesto su continuación o el mandato se hubiera dado para el caso de incapacidad del mandante apreciada conforme a lo dispuesto por éste. En estos casos, el mandato podrá terminar por resolución judicial dictada al constituirse el organismo tutelar o posteriormente a instancia del tutor".

Este artículo consagra dos figuras que se basan en la autonomía de la voluntad:

### **1. - Apoderamiento con subsistencia de efectos:**

Este poder surte sus efectos desde el momento de su otorgamiento y sus efectos subsisten a pesar de la incapacidad sobrevenida del poderdante.

### **2.- Apoderamiento Preventivo en sentido estricto:**

Se caracteriza porque precisamente se otorga en previsión de incapacidad del poderdante; y dentro el término "incapacidad" al que se refiere el artículo 1.732 del Código Civil, cabe un amplio margen de posibilidades.

El poder es aquel instrumento jurídico que me permite conferir a otro la facultad de actuar en mi nombre en uno o varios asuntos. Y, el poder preventivo, ¿qué previene?

Que yo no pueda actuar por mí mismo porque en el futuro me falte o se vea mermada considerablemente mi capacidad, de modo que hoy decido quién gestionará mis asuntos el día que ya no pueda decidir.

A través de esta figura se garantiza jurídicamente el respeto de lo más íntimo de una persona: la autonomía de su voluntad.

De modo que la intervención por parte de la Administración pública pasa a guiarse por los principios que le son propios: la necesidad (actuación pública cuando las circunstancias fácticas, físicas y psíquicas, del sujeto lo demanden), subsidiariedad (adopción de medidas de protección pública cuando no sean suficientes o adecuadas las medidas adoptadas privadamente para la protección de la persona vulnerable) y proporcionalidad (adecuación de la medida a las circunstancias personales de la persona y revisión periódica de la medida para comprobar si se sigue acomodando a aquéllas).

La gran virtud de esta figura se encuentra en la posibilidad de que los asuntos personales y patrimoniales sigan funcionando con normalidad aunque uno vea mermada la posibilidad de tomar decisiones, de ahí la importancia de saber elegir bien a quién o a quiénes ha de conferirse el poder.

En el poder, además, es conveniente exponer las inquietudes personales o trayectoria de vida, manifestación de principios, valores rectores de la existencia, señalar las directrices en el uso del mismo, hacer lo que podríamos denominar una "exposición de motivos" que causalice en cierta forma el otorgamiento del poder, así podrán otorgarse las facultades que el interesado desee, ampliar o reducir los ámbitos de actuación, y decidir si esas facultades podrán ejercerse por una sola persona o por varias, que actúen por separado o conjuntamente (lo que se denominan facultades *solidarias* o *mancomunadas*), o incluso que actúen sucesivamente (es decir, en defecto de los primeramente facultados, actuarán los siguientes designados).

Puede apoderar a personas físicas o a fundaciones tutelares de su confianza, conferir unas facultades a unos y a otros, dar instrucciones y directrices sobre la forma de ejercitar esas facultades, establecer órganos consultivos o de control para evitar abusos... Como se ve, una multiplicidad de posibilidades se abren con esta figura jurídica y en su configuración de nuevo la figura del notario será la "autoridad" que permita el diseño de la autonomía de la voluntad de la persona.

La creatividad jurídica es muy variada, de modo que el notario irá confeccionando jurídicamente su voluntad, elaborando ese traje a medida que se ajusta a la persona, a su situación y a su familia.

¿Cómo se objetiviza la operatividad del poder o entrada en vigor del mismo?

¿Cómo podrán mis apoderados preventivos actuar?

Aquí, de nuevo, entra el consejo del notario y la técnica jurídica, pues la norma nos indica que se apreciará según lo dispuesto por el poderdante, de modo que, para actuar en nombre del mismo, necesitarán acreditar el cumplimiento de los requisitos que se hayan fijado para que ese poder se pueda utilizar; por ejemplo, la exigencia de dos certificados de facultativos independientes especializados en medicina legal o el propio juicio de capacidad realizado por el notario.

La eficacia del poder comenzará en el momento de discapacidad del poderdante, de modo que, asegurando una adecuada atención de sus asuntos, no será necesario llegar a una incapacitación judicial. Y si, a pesar de todos los controles que se han confeccionado en base a la autonomía de la voluntad, hay un mal uso o abuso del poder, en este caso, como en cualquier otro, entra en juego la justicia reparadora del daño, no la preventiva que es la que ejerce el notario, de modo que ese abuso podrá ser corregido por la autoridad judicial.

En cuanto a la regulación de la autotutela, si bien es cierto que su puesta en marcha exige la previa incapacitación de la persona, exigencia que es contraria a lo dispuesto en la Convención, el nuevo artículo 223 del Código Civil blinda la autonomía de la voluntad de la persona a través de otra figura jurídica al disponer su apartado segundo:

*"Cualquier persona con la capacidad de obrar suficiente, en previsión de ser incapacitada judicialmente en el futuro, podrá en documento público notarial adoptar cualquier disposición relativa a su propia persona o bienes, incluida la designación de tutor."*

De nuevo utiliza el término "capacidad suficiente" y, en mi opinión, su trascendencia jurídica radica, no en la designación de la persona del tutor o en excluir a alguien en concreto sino, fundamentalmente, en que puedo adoptar, dentro de los límites legales, cualquier disposición relativa a mi persona y a mis bienes, de modo que, con la ayuda especializada y la técnica jurídica del notario, puedo dar forma jurídica a mis deseos elaborando de nuevo ese traje a medida, blindando la autonomía de la voluntad pues la autoridad judicial deberá motivar en su resolución cualquier designación contraria a lo indicado.

A modo de conclusión, y por lo expuesto en este pequeño trabajo, lo novedoso de esta ley no son tanto las diversas y necesarias reformas llevadas a cabo en el Código

civil<sup>13</sup> o la creación del patrimonio protegido como nueva institución, que obviamente en el plano jurídico y sustancial es lo realmente importante.

A mi juicio, lo verdaderamente destacable es que en el ámbito del Derecho Civil, se inició un cambio de perspectiva jurídico-social muy importante en la rama del derecho privado, por primera vez se produce una ruptura entre las fronteras de las personas plenamente capaces, y aquellas otras que no podían actuar en el tráfico jurídico por ser consideradas incapaces.

Este cambio de perspectiva también se materializa dentro de nuestro ordenamiento jurídico con la reciente reforma del derecho foral catalán que en su exposición de motivos enumera varios principios que informan su regulación basándose directamente en la Convención:

- a) la necesidad de respetar en la mayor medida posible la autonomía de la voluntad y la capacidad de las personas.
- b) la superación definitiva del dogma de la necesidad de la incapacitación judicial para la adopción de medidas de protección para los mayores de edad.
- c) la superación del dogma de que solo pueden establecerse instituciones seguras y estables si ha mediado un previo proceso judicial contradictorio.
- d) la constatación de que la rigidez de los controles de los sistemas tutelar no siempre se acomoda a las necesidades de la persona y cuidado de los bienes.

La ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia, que en su capítulo VI, si bien mantiene los sistemas tradicionales de guarda y protección como mejoras importantes:

A ) Incluye un nuevo instrumento de protección, la asistencia, dirigido al mayor de edad que lo necesita para cuidar de su persona o de sus bienes debido a la disminución no incapacitante de sus facultades físicas o psíquicas, si bien como crítica sigue basada dicha figura en el modelo médico rehabilitador al utilizar el término no incapacitante.

---

<sup>13</sup> A este respecto sí merece crítica que determinadas figuras introducidas exijan para su aplicación la previa incapacitación de la persona con discapacidad, como es el caso del artículo 782 del Código Civil.

B) Regula los poderes preventivos, la particularidad más importante de la regulación catalana de esta figura, respecto a la que realiza el Derecho común, es que la Ley catalana la configura como una más dentro de las medidas de protección en favor de la persona con discapacidad.

C) Recoge una regulación propia del patrimonio protegido dentro de las instituciones de guarda y protección, siendo modélico el contenido del art. 227-2-2 que dice así: *“El patrimonio protegido no responde de las obligaciones del beneficiario ni tampoco de las del constituyente o de quien hizo aportaciones. Sin embargo, las aportaciones efectuadas a un patrimonio protegido después de la fecha del hecho o del acto del que nazca el crédito no perjudican a los acreedores de la persona que la efectuó, si faltan otros recursos para cobrarlo. Tampoco perjudican a los legitimarios”*.

En cada uno de estos supuestos se parte de una concepción de la protección de la persona que no se vincula, necesariamente, a los casos de falta de capacidad o incapacitación, sino que incluye instrumentos que, basándose en el libre desarrollo de la personalidad, sirven para proteger a las personas en situaciones como la vejez, la enfermedad o la discapacidad.

Durante siglos los legisladores han utilizado un mismo idioma, hipócrita e insolidario, pues no interesaba la integración sino sólo la protección de la persona y, sobre todo, de los bienes. La sociedad del siglo XXI no puede seguir utilizando el mismo lenguaje y adoptando la misma actitud.

Resulta imprescindible que nuestros legisladores continúen la senda de reformas que se inició en el 2003 ofreciendo respuestas jurídicas a la diversidad que existe dentro de la discapacidad partiendo del principio de pleno reconocimiento de la igualdad y personalidad de todos los seres humanos.

El aldabonazo lo han dado las Naciones Unidas.



## **EL PATRIMONIO PROTEGIDO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD. SITUACIÓN ACTUAL Y REFLEXIONES A FUTURO**

*Carmen Rodríguez Gil,*  
Abogado

### **1. INTRODUCCIÓN**

Desde su introducción en nuestro Ordenamiento Jurídico en virtud de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad (en adelante LPP), el patrimonio protegido de las personas con discapacidad ha sido estudiado, analizado, interpretado y cuestionado a partes iguales.

Lo que en principio se conformó como una figura novedosa en nuestro ordenamiento jurídico, ajeno a este tipo de instituciones que son más comunes en las jurisdicciones anglosajonas, y dio esperanzas a las familias españolas con personas con discapacidad en su seno de que tendrían una ayuda para configurar la asistencia económica a futuro para sus familiares con discapacidad, finalmente, y la práctica así lo demuestra, se ha convertido en un puzzle complejo de entender para las familias, (e incluso los profesionales de la materia fiscal), ya que, como se verá más adelante, las normas que lo rigen al menos desde el punto de vista fiscal, están dispersas y su interpretación es ciertamente compleja.

Hubiera sido deseable una norma única que contuviera todo el tratamiento fiscal de esta figura y que esta norma hubiera sido sencilla y fácil de interpretar, pero esto no ha sido así, y probablemente esta situación no ha ayudado a su utilización por parte de las familias, las cuales se preocupan, como no podía ser de otra manera por el futuro de sus familiares con discapacidad y por el momento en que éstos no puedan ser asistidos por sus familiares más cercanos.

Esta situación de hecho se reconoce por el legislador y se refleja en la LPP de forma constante y ya desde su Exposición de Motivos la cual señala que hoy constituye una realidad la supervivencia de muchas personas con discapacidad a sus progenitores, debido a la mejora de asistencia sanitaria y a otros factores, y nuevas formas de discapacidad como las lesiones cerebrales y medulares por accidentes de tráfico, enfermedad de Alzheimer y otras, que hacen aconsejable que la asistencia económica a la persona con discapacidad (en palabras textuales de la norma) no se haga sólo con cargo al Estado o a la familia, sino con cargo al propio patrimonio que permita garantizar su futuro en previsión de otras fuentes para costear los gastos que deben afrontarse.

Así, como ya se ha avanzado, la LPP tiene por objeto regular nuevos mecanismos de protección de la personas con discapacidad, centrados en un aspecto esencial de esta protección, cual es el patrimonial.

Continúa la Exposición de Motivos señalando que el objeto inmediato de esta ley es la regulación de una masa patrimonial, el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, la cual queda inmediata y directamente vinculada a la satisfacción de sus necesidades vitales, favoreciendo la constitución de este patrimonio y la aportación a título gratuito de bienes y derechos a la misma.

De lo anterior se colige que la finalidad del patrimonio protegido es la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, tratándose por tanto de un patrimonio de destino en cuanto que las aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de dichas necesidades.

Pues bien, la loable intención del legislador que no puede ser obviada, no se ha visto acompañada por la práctica y así, según se ha venido poniendo de manifiesto de forma reiterada por los diversos autores que han dedicado sus estudios a esta figura<sup>1</sup>, y por los datos aportados por la Administración Tributaria en las estadísticas que se elaboran de forma anual relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>2</sup>,

---

<sup>1</sup> Ver referencias Bibliográficas al final de las presentes notas.

<sup>2</sup> www.aeat.es. Estadísticas por partidas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2012, 2013, 2014 último año registrado.

IRPF, se comprueba cómo en los tres últimos años en los que hay datos publicados (2012, 2013 y 2014), la utilización de esta figura es más bien escasa.

En el año 2012, declararon haber recibido aportaciones a su patrimonio protegido un total de 5.470 declarantes, y haber realizado aportaciones 4.090 declarantes, en el año 2013, el número de contribuyentes que declararon haber obtenido rendimientos del trabajo proveniente de un patrimonio protegido ascendió a 3.242, mientras que declararon haber realizado aportaciones un total de 4.147 declarantes, mientras que en el año 2014, 3.223 declarantes incluyeron en su declaración rendimientos del trabajo provenientes de aportaciones a patrimonios protegidos y 4.564 declarantes incluyeron aportaciones a estos patrimonios.

Dejando a un lado el análisis concreto de las cifras, de aportantes y receptores y los importes declarados que podrían ser un tanto inconsistentes<sup>3</sup>, lo que podría provenir de la ya mencionada complejidad interpretativa de las normas que lo regulan, lo que no se puede obviar es el escaso número de contribuyentes que hace uso de esta figura, máxime teniendo en cuenta que tal y como se recoge en las Estadísticas ofrecidas por el Imserso relativas al número de personas con discapacidad (Base estatal de datos de personas con discapacidad en la que se recoge la información relativa al total de la gestión de valoraciones en las distintas Comunidades Autónomas que conforman el Estado español, incluidas las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla), a 31 de diciembre de 2014, había un número total de personas con una discapacidad igual o superior al 33 por cien de 2.813.592<sup>4</sup>.

A la vista de estos datos, y tomando en consideración que por mandato legal, como luego se verá, se debería haber hecho una revisión del régimen fiscal de esta figura, no cabe otra opción si lo que se quiere es fomentar el uso de esta figura, que revisar los motivos por los que su uso es tan escaso, motivos entre los que habría que incluir los de índole fiscal por cuanto no podemos olvidar que la fiscalidad es uno de los elementos decisarios en la constitución de un sistema de previsión como lo es el patrimonio protegido.

Así, a continuación se expondrá de forma breve la regulación de la fiscalidad de esta figura en su doble vertiente, esto es para el aportante, y para el beneficiario y la

---

<sup>3</sup> Por ejemplo en el año 2014 el importe de las aportaciones a patrimonios protegidos asciende a 16.285.974 euros, mientras que el importe de los rendimientos del trabajo asciende a 1.016.114 euros.

<sup>4</sup> [www.imserso.es](http://www.imserso.es). Asimismo la encuesta del Instituto Nacional de Estadística relativa al número de personas con discapacidad en 2008, las cifra en 3,8 millones de personas, esto es, el 8,5% de la población en esa fecha.

evolución normativa que ha tenido su fiscalidad, así como sus principales obligaciones formales, para posteriormente realizar un análisis separado de las consecuencias fiscales de las disposiciones de bienes y derechos de forma anticipada por ser una de las principales preocupaciones de naturaleza fiscal que han venido planteándose desde su inicio, así como un breve análisis por su interés, de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de diciembre de 2012 (Sentencia número 236/2012) y por último plantear las conclusiones y una serie de reflexiones sobre las posibles líneas de mejora para dotar a esta figura de un régimen fiscal acorde a su finalidad, incentivando así su creación<sup>5</sup>.

Antes de comenzar con el análisis técnico de la fiscalidad del patrimonio protegido, no podía dejar pasar la oportunidad de agradecer al homenajeado en este libro su dedicación, paciencia, constancia y por compartir toda su sabiduría con su equipo de trabajo. Una figura como la de Miguel Cruz es irrepetible, y haber tenido el privilegio de trabajar con él ha supuesto para mí no sólo un inmenso aprendizaje profesional, sino también personal. Gracias Miguel por todo.

## 2. ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD DEL PATRIMONIO PROTEGIDO

### 2.1. Implicaciones fiscales para los aportantes y los beneficiarios

Como ya se ha anticipado en el punto anterior, la LPP introdujo una serie de medidas de orden tributario cuyo fin era regular la fiscalidad de esta novedosa figura. Ahora bien, en lugar de conformar un régimen único en una sola norma, lo que hizo fue incluir normas en las Leyes reguladoras de los diferentes tributos que conforman nuestro ordenamiento jurídico-tributario, esto es en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, fundamentalmente.

Las normas afectadas en su origen por la LPP se encuentran derogadas a fecha de redacción de estas notas, por lo que las referencias al régimen fiscal se hacen teniendo en cuenta la normativa en vigor.

Así, comenzando por la fiscalidad que atañe a los aportantes a los patrimonios protegidos, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), esta se regula en los artículos 33.3.e.) y 54 de la citada norma.

---

<sup>5</sup> Por razones de espacio debido al carácter de esta obra, se ha creído conveniente no incluir el análisis de la tributación de esta figura en los Regímenes Forales (País Vasco y Navarra).

Según este último artículo, las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad beneficiaria, esto es, las afectadas por una minusvalía psíquica igual o superior al 33 por ciento y las afectadas por una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento<sup>6</sup>, efectuadas por las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 euros anuales.

Cuando concurran varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido, las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido pueda exceder de 24.250 euros anuales.

Las aportaciones que excedan de los límites previstos en el párrafo anterior darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

Esta previsión también resultará aplicable en los supuestos en que no proceda la reducción por insuficiencia de base imponible.

Cuando concurran en un mismo período impositivo reducciones de la base imponible por aportaciones efectuadas en el ejercicio con reducciones de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, se practicarán en primer lugar las reducciones procedentes de los ejercicios anteriores, hasta agotar los importes máximos de reducción.

La limitación cuantitativa de las aportaciones, junto con los efectos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se comentarán, ha llevado a algún autor a considerar la posibilidad de realizar aportaciones parciales y sucesivas<sup>7</sup> sobre lo que una parte de la doctrina considera que añade una cierta complejidad que bien pudiera complicar la gestión del patrimonio aportado (piénsese en una aportación sucesiva de un

---

<sup>6</sup> Artículo 2.2 de la LPP.

<sup>7</sup> Pérez Huete, Joaquín. Régimen Fiscal del Patrimonio Protegido de los Discapacitados. Instituto de Estudios Fiscales, Documento número 29/2004.

inmueble que podría producir la cotitularidad entre aportantes y beneficiario), además de que la Administración Tributaria podría plantearse que la operación planteada se entiende realizada en fraude de ley, motivo por el cual se podría aplicar el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (conflicto en aplicación de la norma tributaria) al entenderse que la artificiosidad de tales actos jurídicos sólo encuentran sentido para aminorar la carga fiscal<sup>18</sup>.

En caso de aportaciones no dinerarias se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 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, el cual contiene las reglas para cuantificar la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones que se contienen en la citada norma, y regula las normas específicas para esta cuantificación en función del tipo de activo que se esté aportando, así por ejemplo en los donativos dinerarios se tomará su importe, 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, 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, etc.

Asimismo, este artículo prevé que no generarán el derecho a reducción las aportaciones de elementos afectos a la actividad que efectúen los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas, no dando lugar a reducción tampoco las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido.

Ambas reglas son cuestionables, máxime la relativa a la imposibilidad de reducción en el caso de aportación de elementos afectos a la realización de actividades económicas, por cuanto no sería extraño la aportación de este tipo de activos susceptibles de generar rendimientos económicos de forma continuada en el tiempo, que es lo que se pretende con la figura que estamos analizando (piénsese por ejemplo en la aportación de una explotación agraria, o de una tienda, o de los activos afectos a la realización de actividades de arrendamiento). Limitar esta posibilidad, es limitar la constitución de verdaderas masas patrimoniales con capacidad de generación de rendimientos con los que atender las necesidades vitales de las personas con discapacidad.

---

<sup>18</sup> Lucas Durán, Manuel; Martín Dégano, Isidoro. Los patrimonios protegidos de personas con discapacidad y su fiscalidad. Documento número 4/2014. Instituto de Estudios Fiscales.

Además de lo anterior, y dejando para más adelante la regulación de la disposición anticipada de los bienes y derechos aportados, uno de los principales temas recurrentes planteado desde la aprobación de la LPP, la Ley de IRPF en su artículo 33.4.e), declara exentas las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la aportación de bienes y derechos a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

En lo que se refiere a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, si bien en su inicio la LPP introdujo una deducción en el citado tributo en la ya derogada Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en concreto el artículo 36 quáter, según la cual los sujetos pasivos del citado tributo podían deducir de su cuota íntegra las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad el 10 por ciento de las aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, o de sus parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, de sus cónyuges o de las personas a cargo de dichos trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, esta deducción se redujo de forma progresiva y se derogó de forma definitiva a partir de 1 de enero de 2011 (Disposición Derogatoria Segunda de la Ley de IRPF por la cual se modificó el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

La vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 del Impuesto sobre Sociedades) no incluye ninguna deducción equivalente a la ya derogada, lo que bien podría ser tenido en cuenta por el legislador en caso de realizarse una revisión de la fiscalidad de esta figura, lo que como ya hemos comentado y se verá más adelante, debería haber llevado a cabo.

La LPP no se olvidó de la tributación indirecta y puesto que nos encontramos ante una transmisión de bienes y/o derechos sujeta en principio a tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su artículo 17 incluyó un nuevo apartado en el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la cual, a partir del 1 de enero de 2004 se añadió un nuevo apartado 20 a la letra B del citado artículo 45.I según la cual se declaraban exentas de las tres modalidades del Impuesto, esto es, Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados (que configuran el ámbito objetivo del tributo según se prevé en el artículo 1.1 del citado Texto Refundido) las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad regulados en la LPP.

Vista la fiscalidad de los aportantes y dejando para más adelante las consecuencias de la disposición anticipada de los bienes y/o derechos aportados que se regulan en el artículo 54 de la Ley de IRPF, toca ahora abordar la fiscalidad del beneficiario persona con discapacidad a favor de la cual se ha constituido el patrimonio protegido.

Su fiscalidad se regula en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley de IRPF así como en el artículo 7 w) de la misma Ley, disposiciones que han de ser interpretadas de forma conjunta, lo que pone de manifiesto la dispersión comentada más arriba.

Así, según la citada Disposición, las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad cuando los aportantes sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas serán considerados como rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto<sup>9</sup>.

Esta norma ha de interpretarse de forma conjunta con lo previsto en el artículo 7 w) segundo párrafo, según el cual, estos rendimientos estarán exentos hasta un límite anual máximo de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), siendo este límite individual y no compartido con los rendimientos del trabajo provenientes de las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad que se regulan en el artículo 53 de la Ley de IRPF.

Originariamente y hasta el 1 de enero de 2015 el límite se computaba conjuntamente para los rendimientos provenientes de patrimonios protegidos y de los mencionados sistemas de previsión social, pero afortunadamente el legislador tuvo a bien considerar la opinión del sector de la discapacidad y procedió a separar el límite para la exención de los rendimientos percibidos de ambos “instrumentos de previsión”<sup>10</sup>.

Asimismo, la Disposición Adicional Decimoctava señala, si bien ya no es de aplicación por la derogación de la deducción regulada en el Impuesto sobre Sociedades, que esta misma consideración tendrían las aportaciones realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, con los mismos límites que los regulados en el IRPF.

---

<sup>9</sup> La Consulta Vinculante V2926-14, de 30 de octubre analiza la cuestión planteada en cuanto a la constitución de un patrimonio protegido a favor de una persona con discapacidad que desarrolla un rendimiento por cuenta ajena por el que percibe rendimientos del trabajo, y si los pagos que el patrimonio protegido realice a favor de la persona con discapacidad deben considerarse como pagos realizados por un segundo pagador a efectos de los supuestos de obligación de declarar que se establecen en la Ley de IRPF. Concluye la DGT, tras analizar la normativa de aplicación que de acuerdo con dicha regulación, no puede hablarse de pagos o rendimientos del trabajo satisfechos por el patrimonio protegido a la persona con discapacidad, sino de la disposición que la persona con discapacidad realiza de bienes y derechos que son suyos.

<sup>10</sup> Artículo Primero, Apartado Cinco, de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Estos rendimientos del trabajo, a diferencia de lo que sucede en el resto de rendimientos del trabajo no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta.

La Disposición Adicional Decimoctava señala además que en el caso de las aportaciones no dinerarias, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, sin que a efectos de ulteriores les resulte de aplicación lo previsto en la Disposición Transitoria Novena de la Ley de IRPF que regula los denominados “coeficientes de abatimiento” reductores de las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de determinados elementos patrimoniales. Esta norma es ciertamente injusta por cuanto no hay que olvidar que nos encontramos con unos elementos afectos a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, motivo que por sí solo debería implicar una fiscalidad favorable en las transmisiones de elementos aportados al patrimonio.

En cuanto a la fiscalidad de los rendimientos que obtenga el propio patrimonio protegido y que se atribuirían a su titular beneficiario (por ejemplo, intereses, alquileres), las normas tributarias no contienen ninguna especialidad al respecto y por tanto, tanto intereses como alquileres como cualquier otro tipo de rendimiento que se obtenga, serán gravados conforme a lo previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Continuando con lo previsto en la Disposición Adicional Decimoctava, esta regula una de las consecuencias fiscales de las aportaciones realizadas que sin duda está provocando que el uso del patrimonio protegido sea menor de lo que inicialmente podía pensarse.

*Así, señala que “no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo”,* lo que a “sensu contrario” implica que todo aquello que exceda de los importes señalados con anterioridad (10.000 euros en caso de una aportación y 24.250 euros como límite conjunto) estará sujeto a este tributo, estableciendo además que a la parte no dineraria sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará a efectos del cálculo de su valor y fecha de adquisición lo previsto en el artículo 36 de la Ley de IRPF que regula las reglas de valoración en el caso de transmisiones lucrativas, como lo son las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

Por tanto, todo exceso sobre los importes señalados estarán sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, existiendo por tanto una carga fiscal a abordar en el caso sobre todo de aportaciones de elementos patrimoniales, como por ejemplo, inmuebles.

A este respecto, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su regulación estatal (se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas las cuales pueden regular determinados aspectos en atención a la capacidad normativa que tienen otorgadas en aplicación de lo previsto en las normas reguladoras de la financiación autonómica), esto es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, no contiene menciones específicas en relación con la figura del patrimonio protegido diferente a la reducción aplicable a los contribuyentes que sean personas con discapacidad en el caso de adquisiciones mortis causa y, en el caso de configurarse como una transmisión lucrativa “inter vivos” las aportaciones no serían aptas para la aplicación de beneficios fiscales relacionados con la discapacidad, ya que no existen disposiciones a este respecto.

Dicho esto, tomando en consideración que el tributo está cedido a las Comunidades Autónomas, será en la regulación de cada una de ellas en donde, de haberlos, encontraremos beneficios fiscales en relación con las aportaciones a estos patrimonios.

Esta situación tiene un doble efecto, por un lado y no es baladí reseñarlo no hace sino aumentar la complejidad normativa y por otro crea desigualdades en función de la residencia, puesto que, como de todos es sabido, hay Comunidades Autónomas en las que el tributo es prácticamente residual en determinadas circunstancias (por ejemplo, la Comunidad de Madrid que cuenta con una bonificación del 99 por ciento de la cuota para determinados casos), mientras que en otra el gravamen supone una carga económica considerable.

Analizando la legislación tributaria de las Comunidades Autónomas, resulta que la Comunidad Autónoma de Cataluña, la Comunidad Autónoma de Cantabria y la Comunidad Autónoma de Castilla y León, la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias, la Comunidad Autónoma de Castilla - La Mancha y la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares cuentan con reducciones propias que van desde el 90% de Cataluña al 100% de Cantabria y Castilla León con el límite de 60.000 euros en el caso de Castilla y León y 100.000 euros en el caso de Cantabria.

Por su parte, la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias cuenta con una reducción propia del 95% en el caso de las donaciones que por exceder del importe considerado como rendimiento del trabajo esté sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mientras que la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha tiene una bonificación en la cuota del 95% aplicable a las aportaciones a los patrimonios protegidos ya sean inter-vivos o mortis causa, y la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares ha regulado una reducción propia del 99%<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> [www.aeat.es](http://www.aeat.es). Manual de Fiscalidad Autonómica. Medidas vigentes en 2016.

Como vemos, el galimatías se complica porque no sólo es que cada Comunidad Autónoma cuente con su propia regulación, sino que aquéllas que tienen un beneficio relacionado con las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos, difieren entre sí y lo configuran bien como reducción del valor de lo aportado, bien como bonificación en la cuota, y cada una de ellas con sus propios requisitos.

Ante esta situación, no cabe la menor duda de que una futura revisión de la fiscalidad de esta figura debería tener en cuenta además y como principio, que la fiscalidad ligada a las situaciones de discapacidad y en concreto la figura del patrimonio protegido por su importancia y relevancia, debería tender a ser lo más uniforme posible, debiendo lograrse el necesario consenso entre las diferentes Comunidades Autónomas al menos en cuanto a sus mínimos.

Por último y antes de abordar los aspectos derivados de la disposición anticipada de los bienes y derechos aportados al patrimonio protegido, cuestión ampliamente analizada, no ya sólo por la doctrina, sino también por la Administración, resta por analizar la tributación del patrimonio en el Impuesto sobre el Patrimonio y que afecta a la persona beneficiaria que se configura como el titular de esta masa de bienes y derechos que no se separa de su patrimonio ordinario.

Así, la Disposición Final segunda de la LPP señala que las Comunidades Autónomas podrán declarar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes y derechos referidos en la Ley de Patrimonio Protegido.

A este respecto, y al igual que sucede en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hay que acudir a la normativa emanada de las citadas Comunidades Autónomas para comprobar qué Comunidades han incluido algún beneficio en este sentido.

La Comunidad Autónoma de Cataluña, la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y la Comunidad Autónoma de Aragón cuentan con una bonificación en la cuota aplicable a los bienes y derechos que forman parte del patrimonio protegido del 99 por ciento, mientras que la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias y la Comunidad Autónoma de Castilla y León, han regulado una exención en este impuesto de los bienes y derechos adscritos al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

Por último, nada se menciona en la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba su Texto Refundido) en relación con los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana en las aportaciones a los patrimonios protegidos de bienes de tal naturaleza, no previéndose ningún beneficio<sup>12</sup>, como tampoco se contempla ningún beneficio en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

---

<sup>12</sup> El Tribunal Constitucional su reciente Sentencia del 16 de febrero de 2017 considera que este tributo es contrario al principio de capacidad económica, previsto en el artículo 31.1 de la Constitución Española., si bien su ámbito se ciñe a un Territorio Foral (Guipúzcoa).

## 2.2. Obligaciones formales

Después de comentar las consecuencias fiscales de la constitución de los patrimonios protegidos y aun a expensas de comentar uno de los aspectos más controvertidos de esta figura que es la disposición anticipada de los bienes y/o derechos aportados, toca abordar las obligaciones formales a cumplimentar por parte de los beneficiarios de esta figura.

En relación con esta cuestión, hay que acudir a otra norma diferente de las ya expuestas, que es el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo y en concreto al artículo 71 del citado reglamento, el cual prevé que los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos regulados por la LPP, y, en caso de incapacidad de aquellos, los administradores de dichos patrimonios, deberán remitir una declaración informativa sobre las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante cada año natural en la que, además de sus datos de identificación harán constar la siguiente información:

- o Nombre, apellidos e identificación fiscal tanto de los aportantes como de los beneficiarios de las disposiciones realizadas.
- o Tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas así como de las disposiciones realizadas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará dentro del mes de enero de cada año, en relación con las aportaciones y disposiciones realizadas en el año inmediato anterior.

La primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron así como de la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración.

Esta declaración a presentar es el Modelo 182<sup>13</sup> en el que las entidades sin fines de lucro que aplican la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y los incentivos fiscales al mecenazgo declaran las donaciones, donativos y aportaciones con derecho a aplicar los incentivos fiscales al mecenazgo, que han recibido.

---

<sup>13</sup> Regulado en la 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. Modificada en 2010, 2012, 2013, 2014 , 2015 y 2016 (Orden HFP/1923/2016, de 19 de diciembre).

Como vemos la obligación de información se incardina en un Modelo ajeno a las personas físicas y no hace sino añadir complejidad a la gestión de los patrimonios. Sin obviar en ningún caso que la Administración Tributaria ha de hacer un seguimiento riguroso de la aplicación de los beneficios fiscales relacionados con esta figura, quizás sería deseable haber aprobado un modelo específico “ad hoc” dirigido al colectivo de implicados en la gestión de un patrimonio, personas físicas beneficiarias o administradoras y no incardinarse esta obligación en un modelo totalmente ajeno a la realidad de esta figura y usado básicamente por personas jurídicas con otros fines. Sirva esta reflexión en caso de que, en un futuro próximo, se realice una revisión del régimen fiscal de esta figura.

### 3. ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DISPOSICIONES ANTICIPADAS: NORMATIVA APLICABLE Y SU EVOLUCIÓN - INTERPRETACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

El análisis de las disposiciones de los bienes y/o derechos aportados al patrimonio protegido merece epígrafe aparte por cuanto es quizás la cuestión más debatida, discutida y preguntada por los contribuyentes a la Dirección General de Tributos (DGT), así como, dejando a un lado la única modificación de naturaleza fiscal comentada más arriba (artículo 7 w) de la Ley de IRPF), la que se ha visto modificada de forma más profunda desde la aprobación de la Ley 41/2003, modificación producida en la legislación civil pero con claro impacto en la fiscalidad de esta figura, como veremos a continuación.

La regulación de las consecuencias fiscales derivadas de la disposición de los bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, se encuentra regulada en el artículo 54.5 de la Ley de IRPF.

La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes tendrá las siguientes consecuencias fiscales:

- a) Si el aportante fue un contribuyente del IRPF deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan<sup>14</sup>, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

---

<sup>14</sup> La redacción original dada por la LPP a esta regla establecía la obligación de regularizar en la declaración correspondiente al ejercicio en el que se dispuso de los bienes, mientras que la redacción actual establece una penalización adicional al establecer que la regularización se reali-

b) El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en la letra w) del artículo 7 de esta Ley, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan<sup>15</sup>, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

Este artículo contiene normas específicas en caso de que las aportaciones hubieran sido realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, y así en los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la obligación descrita en el párrafo anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

Asimismo, se establece la obligación de los titulares de los patrimonios protegidos de comunicar a los aportantes en caso de que estos sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las disposiciones realizadas, previéndose una sanción específica en caso de incumplimiento.

Quizás esta norma ha quedado un tanto vacía de contenido tras la derogación de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos de trabajadores, cónyuges y otros familiares, aunque no podría descartarse que algún contribuyente de este impuesto, con independencia de la derogación de la deducción, estuviera realizando aportaciones de este tipo. Lo que sí es claro es que el tenor literal de la norma debería ser retocado para reflejar la situación actual.

No se entenderá que se ha realizado una disposición anticipada de los bienes y derechos aportados a un patrimonio protegido en caso de fallecimiento de su titular.

Dicho esto y analizando el criterio de la Dirección General de Tributos en cuanto a la disposición de los bienes y derechos aportados, resulta que tras la entrada en vigor de la Ley 41/2003, la mayoría de las cuestiones planteadas se referían al tratamiento

---

zará mediante una declaración complementaria con intereses de demora, lo que supone una carga económica adicional, más la interrupción del plazo de prescripción por la presentación de la declaración complementaria relativa al ejercicio en el que se recibió la aportación.

<sup>15</sup> Véanse los comentarios realizados en la nota a pie de página anterior.

de las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos y su impacto en el IRPF de los aportantes o su tributación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (véase por ejemplo las Consultas Vinculantes V0131-05, de 2 de febrero, V0169-05, de 3 de febrero, V0211-05, de 11 de febrero y V0386-04 de 3 de diciembre, así como las Consultas Generales 2033-04, de 29 de noviembre y 0174-05, de 27 de abril).

Esta preocupación inicial por el régimen de las aportaciones fue evolucionando con el tiempo y así, a partir del año 2006, las cuestiones planteadas a la Dirección General de Tributos no se centran ya tanto en las aportaciones como en las disposiciones de bienes y derechos aportados a los patrimonios protegidos. Sin duda la práctica en la gestión del patrimonio protegido, hizo que los contribuyentes que en un primer momento no se plantearon la controvertida cuestión de las disposiciones de los bienes y derechos, tuvieran interés en obtener respuesta a sus inquietudes a este respecto.

Así, comenzando en el año 2006 y hasta el 2009 (como se verá más adelante en el año 2009 se introdujo una importante modificación de orden civil que tuvo su efecto en el ámbito tributario), la Dirección General de Tributos abordó el espinoso tema de las disposiciones anticipadas de bienes y derechos aportados en diversas Consultas de naturaleza Vinculante (entre otras las Consultas Vinculantes V0844-06, de 4 de mayo, V1758-06, de 4 de septiembre, V0423-08, de 25 de febrero, V1528-08, de 24 de julio, V1378-09, de 10 de junio, y V1379-09, de 10 de junio).

En todas ellas, y sirva como resumen el criterio establecido en la última Consulta Vinculante mencionada en el párrafo anterior (V1379-09), ante la pregunta realizada por el consultante, el cual era titular de un patrimonio protegido, en relación con la adquisición de parte de un inmueble con los fondos que integraban dicho patrimonio, de manera que estas actuaciones no tuvieran la consideración de disposición de un bien o derecho, la DGT señaló que la Exposición de Motivos de la LPP manifiesta la voluntad del legislador de favorecer la constitución de estos patrimonios para garantizar las necesidades de su titular a futuro y en este propósito encuentra su fundamento la norma fiscal que favorece las aportaciones a título gratuito a los patrimonios protegidos.

Continúa señalando que, una interpretación en el sentido estrictamente literal del término “disposición” utilizado en el artículo 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supone entender este como cualquier acto tendente a la enajenación, cesión o transferencia de bienes o derechos integrantes del patrimonio, y los de constitución sobre ellos de derechos reales, conduciendo semejante interpretación a entender que el artículo señalado exige una composición estática de la masa patrimonial que podría impedir ciertos actos de la administración activa con la consiguiente pérdida de valor económico del mismo.

De lo anterior, se deriva que el objeto es que en esta masa patrimonial permanezcan los bienes y derechos inicialmente aportados o aquellos que los sustituyan (y esta es la clave de la interpretación de la DGT), siempre y cuando exista una perfecta identificación entre ambos, debiendo regularizarse aquellos actos que supongan una salida de bienes o derechos de esta masa patrimonial.

Tomando en consideración por tanto el espíritu de la LPP que como no puede ser de otra manera es el que rige su fiscalidad, la DGT a modo de conclusión estableció estos tres criterios:

- o No procederá la regularización siempre que los actos que se realizan supongan una administración activa del patrimonio tendente a mantener la productividad e integridad de la masa patrimonial. A “sensu contrario” los actos que carezcan de esta finalidad conllevarán la necesidad de regularización de los beneficios aplicados por el beneficiario y el aportante.
- o Para que no proceda la regularización de las reducciones, la atención de las necesidades vitales del titular del patrimonio protegido deberán de atenderse con los frutos y rendimientos del patrimonio constituido o con las aportaciones realizadas con anterioridad al plazo previsto en el artículo 54.5 de la Ley de IRPF. En cuanto a qué se entiende por necesidades vitales, la DGT señala que esta es una cuestión de hecho que podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, y cuya valoración incumbe a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.
- o La utilización del dinero aportado para realizar algún tipo de inversión financiera o inmobiliaria no dará lugar a regularización, siempre y cuando se efectúe de conformidad con el régimen de administración regulado en el artículo 5 de la LPP y el nuevo bien adquirido sustituya al dinero inicialmente aportado en el patrimonio protegido.

Como se ve, esta opinión reiterada por la Dirección General de Tributos suponía, en principio, una aproximación coherente con la finalidad del patrimonio protegido y adecuada, con reservas, al régimen fiscal previsto.

No obstante no se solucionaba la cuestión relativa a la atención de las necesidades vitales de las personas con discapacidad. A este respecto, la DGT señala que éstas se deberán atender con los frutos y rendimientos del patrimonio, interpretación que resulta restrictiva y que olvida que en muchos casos puede haber necesidad de disponer de las aportaciones para hacer frente por ejemplo, a un agravamiento de la discapacidad del titular del patrimonio protegido. Piénsese por ejemplo y puede ser una situación muy común, que la persona con discapacidad tenga que ser ingresada en un centro especializado, que haya que hacer obras de reforma en su vivienda para adecuarla a sus nuevas necesidades, contratar ayuda para poder atenderle de forma digna en su domicilio, etc.

Con la interpretación de la DGT comentada, la disposición por ejemplo del dinero depositado en una entidad financiera para atender cualquier tipo de necesidad vital, sería considerada una disposición anticipada que conllevaría la necesidad de regulación, añadiendo un coste más a los derivados de la atención de las necesidades vitales de las personas con discapacidad.

Pues bien, ante estas situaciones, como ya se ha dicho, muy comunes en la práctica, el legislador abordó en el año 2009 una reforma de la LPP que vino a abrir en cierto modo y no todo lo que hubiera sido deseable, las posibilidades de disposición de los bienes y derechos aportados al patrimonio protegido.

Como se ha avanzado con anterioridad, esta reforma se produjo en el ámbito civil de esta figura aunque afectó a su fiscalidad.

Así, la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 28 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad<sup>16</sup>, añadió un último párrafo al apartado 2 del artículo 5 (Administración) con la siguiente redacción:

*“En todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”.*

Antes de analizar las respuestas dadas por la DGT conviene señalar que la Ley 1/2009 no define qué se entiende por necesidad vital de la persona con discapacidad, como tampoco lo hace la LPP y siguiendo la opinión doctrinal<sup>17</sup> bien podría entenderse que esto es así de forma deliberada por cuanto la consideración de necesidad vital puede variar en cada caso en concreto y en cada etapa de la vida, máxime si se tiene en cuenta que se trata de personas con distintos tipos de discapacidades (física, psíquica o sensorial), lo que implica necesidades y atenciones muy diversas.

---

<sup>16</sup> Boletín Oficial del Estado de 26 de marzo de 2009.

<sup>17</sup> Lucas Durán, Manuel, Martín Dégano Isidoro. “Los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y su fiscalidad. Instituto de Estudios Fiscales. Documento número 4/2014.

Esta modificación de índole puramente civil y que afecta sólo al consumo de bienes fungibles (fundamentalmente dinero) y no a la disposición de otro tipo de bienes, como por ejemplo inmuebles, no podía sino tener efectos en la fiscalidad de esta figura y así, a pesar de que el régimen fiscal no fue modificado, y como no podía ser de otra manera, la Dirección General de Tributos comenzó a tenerla en cuenta en las consultas que se han planteado acerca de la disposición de bienes o derechos aportados a los patrimonios protegidos.

Dicho esto y en relación con la interpretación dada por la DGT, hay diversas Consultas Vinculantes en las que se aborda esta cuestión, entre otras las Consultas Vinculantes V0873-12, de 25 de abril, V3312-13, de 11 de noviembre, V3457-13, de 27 de noviembre, V3459-13, de 27 de noviembre, V3468-13, de 27 de noviembre, V3473-13, de 28 de noviembre, V3487-13, de 2 de diciembre, V3532-13, de 5 de diciembre, V3457-13, de 9 de diciembre, V3553-13, de 9 de diciembre, V0363-14, de 12 de febrero, V0485-14, de 21 de febrero, V0605-14, de 6 de marzo, V0851-14, de 26 de marzo, V236-15, de 21 de enero, V1741-15, de 2 de junio, V2515-15, de 5 de agosto, y V5004-16, de 17 de noviembre.

En todas ellas es común la cuestión relativa al tratamiento fiscal del gasto de dinero efectuado para atender las necesidades vitales de los titulares de los patrimonios.

Así, las preguntas planteadas por los contribuyentes han ido dirigidas a obtener la opinión en relación con diversos supuestos relativos al gasto de dinero en abstracto en unos casos, y en otros casos especificando y concretando cuál iba a ser su uso, por ejemplo uso de dinero para adquisición de vivienda, pago de préstamo hipotecario, abono de gastos notariales por la constitución y posteriores aportaciones al patrimonio protegido, pago de los servicios prestados por una persona de ayuda en el colegio de la persona con discapacidad que está recogida en el convenio suscrito entre la Junta de Andalucía y la Federación de Asociaciones de Autismo y cuyo coste deben pagar los padres, y la disposición de los bienes o derechos para atender a los gastos de enfermedad del beneficiario del patrimonio.

La nota común de todas las Consultas mencionadas es que la Dirección General de Tributos, aun a pesar de que la Ley 1/2009 mencionada no es de ámbito fiscal, considera que hay necesidad de interpretar de forma integradora y conjunta la regulación fiscal de los beneficios aplicables al patrimonio protegido y la regulación del mismo establecida en la normativa civil, teniendo en cuenta la finalidad atribuida legalmente a dichos patrimonios y que justifica su especial tratamiento fiscal, y que no debe olvidarse que es la constitución de un patrimonio, y no la atención de las necesidades corrientes de la persona con discapacidad, para la cual se establecen otros beneficios fiscales en el IRPF, a través de los mínimos exentos y familiares aplicables en caso de discapacidad (a los que habría que añadir la reciente deducción por personas con discapa-

cidada a cargo prevista en el artículo 81.bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Continúa la DGT señalando que, teniendo en cuenta lo anterior, debe concluirse que el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes y derechos, y específica, lo que es relevante, que, además de la existencia de un patrimonio protegido (mención realizada en las consultas que plantean la cuestión de la disposición de forma abstracta), la concreción de las necesidades vitales del discapacitado es una cuestión de hecho que deberá ser acreditada por el contribuyente a través de los medios de prueba admitidos en Derecho según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Como vemos por tanto, esta interpretación de la DGT es un paso adelante y resulta acorde a la reforma operada en el concepto de disposición por la Ley 1/2009.

En cuanto a los casos concretos planteados y en relación con el uso de dinero para adquirir inmuebles o pagar una hipoteca, en la primera de ellas (V0873-12) y ante la pregunta realizada por el destino de las aportaciones en metálico efectuadas a un patrimonio protegido para construir una vivienda en un solar que también fue aportado a dicho patrimonio, la DGT se pronuncia señalando que en el caso consultado, la aplicación de las aportaciones en metálico no supone un gasto realizado en atención a las necesidades vitales de la persona beneficiaria de los previstos en el último párrafo del apartado 2 del artículo 5 de la Ley 41/2003, tras su modificación por la Ley 1/2009 antes señalada, lo que hace innecesario entrar en el análisis del alcance en esos supuestos, y a continuación reiteró la opinión emitida en 2009 (V1379-09) que se ha comentado más arriba, señalando que a pesar de que no se pueda considerar gasto, la utilización del dinero aportado para realizar algún tipo de inversión inmobiliaria no dará lugar a regularización siempre y cuando se efectúe de conformidad con el régimen de administración regulado en el artículo 5 de la Ley 41/2003, esto es deja claro que no es un consumo de dinero sino una sustitución de efectivo por una inversión inmobiliaria que no supone la salida de un bien del patrimonio.

Esta opinión se mantiene constante en Consultas Vinculantes en las que se pregunta por la aplicación del dinero aportado a adquisición de una vivienda (V3487-13, V3457-13, V3553-13).

En lo que se refiere a otros gastos, la Consulta Vinculante V0485-14 aborda la cuestión relativa al abono de los gastos notariales por la constitución y posteriores aportaciones al patrimonio protegido con cargo al mismo patrimonio, si así lo recoge

la escritura de constitución, concluyendo la DGT que no dará lugar a regularización los actos que supongan una administración activa del patrimonio (se remite a la opinión dada en la Consulta Vinculante V1379-09 antes mencionada), circunstancias que se cumplen en el caso que se consulta, al tratarse de gastos necesarios para la constitución del patrimonio y para la incorporación de bienes adicionales al mismo, que se realizarían con arreglo al régimen de administración previsto en la LPP. Esta misma opinión se mantiene en la Consulta Vinculante V0605-14.

En lo relativo a la aplicación de los fondos aportados para el pago de servicios relativos a la asistencia al colegio o los gastos de enfermedad (V1741-15 y V2515-15), cuestiones de vital importancia, la DGT reitera el criterio común señalado con anterioridad (interpretación integradora y conjunta y espíritu de las normas) y concluye que, el gasto de dinero y consumo de bienes fungibles, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos, siendo la cuestión relativa a la concreción de las necesidades vitales de la persona con discapacidad, una cuestión de hecho que deberá ser acreditada por el contribuyente a través de los medios de prueba admitidos en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, sin emitir una opinión acerca de si los gastos sobre los que los contribuyentes preguntan, se consideran hechos en atención a las necesidades vitales de las personas con discapacidad.

Como se ve por tanto, la DGT deja a la valoración por parte de los órganos de gestión e inspección, la interpretación de un concepto jurídico indeterminado como lo es las necesidades vitales de las personas con discapacidad. Quizás hubiera sido deseable una opinión más concluyente.

Destacan también la Consulta Vinculante V5004-16, de 17 de noviembre, sobre los efectos del fallecimiento del titular del patrimonio protegido, señalando la DGT que en primer lugar no es necesario regularizar lo beneficios fiscales aplicados, y en segundo lugar, que el fallecimiento de la persona titular del patrimonio determina que los bienes y derechos formarán parte de su herencia, a la que habrá que aplicar las normas previstas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no las del IRPF (interpretación conjunta de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Ley de IRPF) y la Consulta vinculante V1528-08, de 24 de julio en la que se consulta sobre la extinción del patrimonio protegido por perder la persona beneficiaria la condición de persona con discapacidad, en la que se señala que fuera del supuesto de fallecimiento, la extinción del patrimonio protegido implica una salida de los bienes y derechos de la masa patrimonial que ha de considerarse como una disposición y si no se cumple con el plazo previsto en el artículo 54.5 de la Ley de IRPF, considerarse como una disposición anticipada con las consecuencias fiscales que ello conlleva.

De todo lo anterior y a modo de conclusión se puede decir que ha habido un avance sustancial en cuanto a la no consideración del consumo de bienes fungibles como acto de disposición, pero sería necesario avanzar en un tratamiento más acorde con la práctica para configurar un régimen en el que no estuviera penalizada la disposición anticipada de un bien o derecho (no fungible) para atender un agravamiento de la discapacidad o por perder la persona con discapacidad esta condición.

A este respecto, el legislador debería retomar la iniciativa legislativa para configurar un régimen fiscal más favorecedor y cumplir así con lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 1/2009 (mejora del régimen fiscal de los patrimonios protegidos) en la que se señalaba que con el fin de favorecer la constitución y el mantenimiento de patrimonios protegidos en favor de personas con discapacidad, el Gobierno, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley, debía remitir a las Cortes Generales un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales, debiendo recabar con carácter previo el parecer y las propuestas de la Comisión de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y del Consejo Nacional de la Discapacidad, lo que a la fecha de redacción de las presentes notas, no ha sucedido.

#### 4. BREVE REFERENCIA A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 236/2012, DE 13 DE DICIEMBRE

Resulta interesante comentar de forma muy breve la Sentencia del Tribunal Constitucional número 236/2012, de 13 de diciembre, del Tribunal Constitucional, por cuanto si bien trata de la resolución de un conflicto competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Cataluña, tiene cierto componente tributario que es interesante a los efectos de las presentes notas y sobre todo a los efectos de la necesaria mejora de la fiscalidad de esta figura, tan compleja como controvertida.

El conflicto surge por la impugnación por parte de la citada Comunidad Autónoma (Parlamento de Cataluña) del apartado 2 del artículo 1 de la Ley 41/2003, relativo a la aplicación preferente de las normas de la Ley 41/2003, sobre las que en el Código Civil regulan la incapacidad y los cargos tutelares.

Según el recurrente, la regulación contenida en la misma obstaculiza el ejercicio de la competencia legislativa para la conservación, modificación y desarrollo del Derecho Civil propio atribuidas a la Comunidad Autónoma de Cataluña en el artículo 27.4 de su Estatuto de Autonomía, vulnerando con ello su competencia sobre legislación civil ex artículo 149.1.8 de la Constitución Española.

Interesa la Sentencia a los efectos que aquí nos ocupan, porque uno de los argumentos utilizados por el recurrente para considerar que existe obstaculización al desarrollo de tal competencia que el Estado ha regulado el patrimonio protegido desde el punto de vista civil y le ha otorgado beneficios fiscales únicamente a él, lo que ha provocado una “intrusión” en las competencias legislativas de la Comunidad Autónoma, es que los beneficios fiscales otorgados al patrimonio protegido suponen un impedimento y una dificultad al ejercicio de la competencia que corresponde a la Comunidad Autónoma, señalando el Letrado del Parlamento Catalán que *“esta regla no ha sido observada por el Estado al condicionar el ejercicio de una competencia legislativa autonómica (legislación civil) mediante la utilización de su competencia normativa en materia tributaria y la capacidad para reconocer beneficios fiscales.”*

Prosigue la argumentación del citado Letrado señalando que el legislador estatal debería haber hecho posible el uso de las ventajas fiscales sobre los impuestos estatales al legislador autonómico en materia de Derecho Civil, y de haberlo hecho así, esta actuación sería respetuosa con el sistema constitucional de distribución de competencias, evitándose tratamientos fiscales desiguales a los ciudadanos exclusivamente en función de su vecindad civil.

A este respecto, la Abogacía del Estado realiza una serie de consideraciones para argumentar que el legislador estatal ha tenido en consideración las especialidades del Derecho Civil Catalán (señalando dos párrafos de la Exposición de Motivos) recordando además que aunque el legislador autonómico llegara a dictar una Ley propia para articular la protección del patrimonio de las personas con discapacidad, nunca estaría dentro de sus competencias modificar los preceptos de las leyes estatales con el fin de conceder ventajas fiscales a quienes realicen aportaciones al patrimonio protegido.

Ante ambas posiciones y tras realizar un análisis en profundidad de las argumentaciones de las partes, el Tribunal Constitucional señala que el argumento de la demanda debe ser desestimado (no sin antes establecer que el Tribunal asume que nos encontramos ante un problema que ha de encuadrarse en el ámbito de las competencias tributarias, en las que de acuerdo con la Constitución Española ostentan competencias legislativas el Estado y las Comunidades Autónomas, en el marco de lo dispuesto en las correspondientes normas).

Señala el Tribunal Constitucional que el reconocimiento a los sujetos que constituyen un patrimonio protegido o realizan aportaciones al mismo del derecho a disfrutar de exenciones y beneficios fiscales o económicos de conformidad con la LPP se incardina dentro de la competencia exclusiva del Estado, ex artículo 149.1.14 de la Constitución Española, si bien es cierto que la imposición para los requisitos para su constitución encuentran su acomodo en otras competencias, concretamente la civil, de titularidad igualmente estatal pero también autonómica, manifestando su acuerdo

con el argumento de la Abogacía del Estado de que la posibilidad de disfrutar de los beneficios fiscales que versan sobre tributos de titularidad estatal o cuyo establecimiento corresponde al Estado representa la determinación del deber tributario de los beneficiarios, y en cuanto tal, resulta natural a su incardinación en el ámbito competencial del artículo 149.1.4 de la Constitución Española, no encontrándonos ante la definición de un sistema mixto de actuaciones yuxtapuestas sobre un sector sobre el que el Estado carece de competencias específicas, sino ante la identificación de unos sujetos que gozarán, en virtud de la creación y realización de aportaciones a un patrimonio protegido, de un régimen tributario especial.

Con estas breves notas y asumiendo que la cuestión tan controvertida que trata la Sentencia requeriría de un análisis en profundidad que excede del ámbito de este trabajo, lo que modestamente se quiere poner de manifiesto con ellas, tomando en consideración además que el propio Tribunal Constitucional señala que muchas veces el legislador fiscal, toma como punto de partida conceptos procedentes de otras áreas del Derecho (por ejemplo, compraventa, sociedad, cesión de créditos) y ello no implica que deba asumir su régimen jurídico-privado en su totalidad, sino que como de hecho es frecuente las normas tributarias introducen reglas específicas que se apartan del régimen de derecho privado, es que una cuestión tan compleja y necesitada de atención por parte de todas las instituciones, como es el marco de la atención a la discapacidad en un momento en que los recursos públicos se han visto reducidos y ha de buscarse la necesaria colaboración con los afectados por una situación tan difícil de gestionar, debería ser abordada de forma conjunta por todas la Administraciones con el ánimo de unificar y consensuar un tratamiento fiscal que, lejos de discriminar y complicar su aplicación por parte de los afectados, abogue por incentivar el uso de la figura del patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

## 5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE FUTURO

En cuanto a las principales conclusiones que pueden extraerse de lo expuesto a lo largo de las presentes notas, cabe destacar que el régimen fiscal no resulta del todo beneficioso para decantarse por la figura del patrimonio protegido en lugar de hacerlo por ejemplo por la constitución de un plan de pensiones, a favor de una persona con discapacidad, figura con una fiscalidad clara y sin obligaciones de ningún tipo, ni para aportantes, ni para los beneficiarios.

Así, como principales escollos de naturaleza fiscal cabe destacar que las aportaciones a estos patrimonios podrán estar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, generándose una carga tributaria accesoria que resta valor a los elementos aportados a la masa patrimonial. La dispersión de normativa autonómica provoca asimismo efectos indeseados en función de la residencia de los contribuyentes.

La aportación de determinados elementos (los afectos a las actividades económicas y las aportaciones realizadas por las propias personas con discapacidad), no dan derecho a aplicar los beneficios fiscales contemplados en la legislación tributaria. Esta cuestión es especialmente relevante en los casos en los que los familiares no dispongan de efectivo para aportar, sino de bienes y/o derechos.

Las disposiciones de bienes y/o derechos aportados al patrimonio protegido antes de los cuatro años previstos por la norma, provocan consecuencias de índole fiscal adversas por cuanto han de regularizarse los beneficios fiscales aplicados tanto por los aportantes como por los beneficiarios, olvidándose que el destino de esta masa patrimonial es la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, y obviando que en determinados casos (agravamiento de la discapacidad) será necesario disponer de estos bienes.

Asimismo, el sistema actual no prevé la desfiscalización de las rentas obtenidas por los patrimonios protegidos, lo cual provoca una minoración de la capacidad de generar frutos y rendimientos.

El sistema actual grava los bienes aportados a los patrimonios protegidos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, así como las transmisiones de éstos por el correspondiente Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, olvidando que para muchas familias, la inversión en inmuebles ha sido una manera de ahorrar, y que los inmuebles pueden ser una fuente generadora de rentas para satisfacer las necesidades vitales de las personas con discapacidad.

Junto con las razones de fondo anteriores, a efectos prácticos y para los contribuyentes, la fiscalidad del patrimonio protegido es excesivamente compleja, la normativa está dispersa, y no parece que sea lo suficientemente clara como para que los contribuyentes puedan adoptar decisiones bien informadas en un tema tan delicado y tan relevante, como la planificación de la situación económica de sus familiares con discapacidad, a lo que se unen las obligaciones formales que han de cumplimentar para informar a la Administración Tributaria de las aportaciones y disposiciones que se ha comentado con anterioridad.

Así, a continuación se presentan unas líneas básicas de lo que podría ser un régimen fiscal favorable para esta figura (pese a que algún autor no está de acuerdo con alguna de ellas<sup>18</sup>) y que son reflejo de los trabajos llevados a cabo en el seno de la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Los profesores Lucas Durán y Martín Dégano en su obra citada a lo largo de estas páginas señalan su desacuerdo en tención con la exención para las rentas generadas por los patrimonios protegidos por cuanto complicaría aún más la tributación en el IRPF y su gestión, así como con

Así, en la constitución del patrimonio protegido se propone lo siguiente:

- o Exención sin límite en el beneficiario persona con discapacidad de las rentas que provengan de las aportaciones realizadas a favor de los patrimonios protegidos de los que sean titulares.
- o Ampliación del ámbito de contribuyentes con derecho a aplicar las reducciones que prevé la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a todos aquellos que efectúen aportaciones a los patrimonios protegidos, tengan relación de parentesco, tutela, acogimiento, o no.
- o Reintroducción de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades por aportaciones realizadas a favor de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad que sean trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros), así como incrementarla hasta el 30%.
- o Posibilidad de que las aportaciones que realicen las personas con discapacidad a sus patrimonios protegidos puedan beneficiarse de los beneficios fiscales previstos. Lo mismo debería ser previsto para las aportaciones de elementos afectos a una actividad económica que realicen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- o Exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos.
- o Exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en las transmisiones de inmuebles que se realicen a favor de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

En el funcionamiento del patrimonio protegido:

- o Exención de las rentas generadas por los patrimonios protegidos hasta tanto no se destinen a la satisfacción de las necesidades vitales de los beneficiarios (diferimiento de tributación), en cuyo caso tributarán conforme al régimen previsto para las disposiciones que se describe más abajo.
- o Exención en la obligación de retener por parte de los pagadores de rentas que estén afectas a un patrimonio protegido.

---

la propuesta relativa a la exención parcial de las ganancias patrimoniales y tributación del resto por la base imponible del ahorro por los mismos argumentos.

<sup>19</sup> Discapacidad y Fiscalidad: Propuestas para una mayor inclusión social. Real Patronato de Discapacidad. 2013. Colección Inclusión y Diversidad. Director Luis Cayo Pérez Bueno. Cermi-Editiones Cinca.

- o Exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los inmuebles afectos a la masa patrimonial que constituye el patrimonio protegido.
- o Exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que se transmitan con el fin de que sus frutos tengan como destino la masa patrimonial del patrimonio protegido (esto es, ventas que tengan como fin la sustitución de un bien inmueble por cualquier otro tipo de bien).

En lo que se refiere a las Disposiciones de bienes y/o derechos aportados a los patrimonios protegidos se proponen las siguientes medidas:

- o Consideración de las rentas obtenidas por las disposiciones de bienes y/o derechos con el fin de destinarlas a las necesidades vitales de las personas con discapacidad, como rendimientos del capital mobiliario con derecho a tributar dentro de la base imponible del ahorro y con una reducción de los primeros 40.000 euros por entenderse que este importe estaría destinado siempre a cubrir las necesidades vitales de las personas con discapacidad.
- o Eliminación de la imposibilidad de aplicar los denominados “coeficientes de abatimiento” en el caso de disposiciones cuyo fin sea atender a las necesidades vitales de las personas con discapacidad.
- o En el caso de disposiciones de bienes y/o derechos que no tengan como destino la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad, se propone mantener la regulación actual tendente a la regularización de los incentivos fiscales aplicados.

En la extinción del patrimonio protegido se propone que las variaciones que se pongan de manifiesto por la extinción del patrimonio protegido por dejar de tener los beneficiarios la consideración de persona con discapacidad, deberían considerarse como ganancia patrimonial e incluirse en la parte de la base imponible relativa al ahorro.

Estas medidas contribuirían sin duda a dotar al patrimonio protegido de un régimen que le permitiría una mayor capacidad de generar rentas y por tanto una mayor contribución a la atención de las necesidades vitales de las personas con discapacidad.

Asimismo, como ya se ha ido comentando a lo largo de estas páginas, sería muy deseable que el legislador retomara el mandato previsto en la Ley 1/2009 antes mencionado y que a la hora de abordar la reforma fiscal tan necesaria, Administraciones e Instituciones trabajaran, con el máximo respeto a sus competencias por supuesto, en aras a lograr un tratamiento uniforme para que las personas con discapacidad, residan donde residan, tengan un tratamiento uniforme en cuanto a la fiscalidad de esta figura porque no hay que olvidar que puede convertirse en un ayuda y un apoyo de las Administraciones en su tarea de velar por las personas con discapacidad.

## BIBLIOGRAFÍA

Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Libro Electrónico de Normativa Autonómica y Foral. Libro Electrónico “Tributación Autonómica”. Medidas 2016. [www.aeat.es](http://www.aeat.es).

Director: PÉREZ BUENO, Luis Cayo. “Discapacidad y Fiscalidad: Propuestas para una mayor inclusión social”. Real Patronato de Discapacidad, 2013. Colección Inclusión y Diversidad. Cermi – Ediciones Cinca.

LUCAS DURÁN, Manuel; MARTÍN DÉGANO, Isidoro. “Los patrimonios protegidos de personas con discapacidad y su fiscalidad”. Instituto de Estudios Fiscales. Documento número 4/2014.

MARTÍN DÉGANO, Isidoro. “Los actos de disposición del patrimonio protegido y sus implicaciones tributarias” en AA.VV “Nuevas Perspectivas del tratamiento jurídico de la discapacidad y la dependencia”. Directora María del Carmen García Garnica. Coordinador: Rafael Rojo Álvarez Manzaneda. Pp 403-421.

NAVARRO GARMENDIA, Juan Antonio. “Análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido”. Instituto de Estudios Fiscales. Documento número 20/2013.

PÉREZ HUETE, Joaquín. “Régimen Fiscal del Patrimonio Protegido de los Discapacitados. Instituto de Estudios Fiscales”. Documento número 29/2004.



## FISCALIDAD Y EMPLEO DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD\*

*José Manuel Tejerizo López,*  
Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario  
UNED

### 1. INTRODUCCIÓN

En estas líneas se trata de estudiar las medidas fiscales que pueden utilizarse para que las personas que tienen algún tipo de discapacidad, física, psíquica o sensorial, se incorporen y se integren en mundo del trabajo (entendido el término en un sentido muy amplio).

Junto a medidas directas, como pueden ser reservar, por vía legal o reglamentaria, determinados puestos de trabajo a las personas con discapacidad, o minorar los costes de la seguridad social para quienes las empleen, existen otras que podríamos denominar indirectas y que tienen por objeto remover alguno de los muchos obstáculos que desgraciadamente todavía existen para las personas con discapacidad puedan

---

\* Este trabajo, que recoge y actualiza algunas cuestiones ya estudiadas por mí hace algún tiempo, constituye mi modesto homenaje a MIGUEL CRUZ AMORÓS, Abogado y Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario en la UNED. Son muchos los años que han pasado desde que nos conocimos en el Ministerio de Hacienda y muchas las ocasiones en las que hemos compartido tareas y afanes. Con estas líneas deseo poner de manifiesto mi agradecimiento por las atenciones personales y profesionales que me ha dispensado durante muchos años.

encontrar y mantener empleo en las mismas condiciones o, al menos en condiciones similares, al de las personas que no las tienen (aunque lo más correcto sería decir que tienen una discapacidad menos severa, porque el hombre perfecto no existe más que en la ficción).

Entre las medidas de carácter indirecto se encuentran, como unas de las más relevantes, las de naturaleza tributaria. A ellas vamos a dedicar nuestra atención. Sin embargo, antes de pasar revista a las medidas que existen en el ordenamiento español, o que deberían existir, resulta útil recordar algunas cosas, por más que sean típicas en el estudio del Derecho Tributario. Son las siguientes:

1) Es una afirmación comúnmente aceptada que el sistema tributario y las singulares figuras que lo conforman tiene una finalidad esencialmente instrumental. La primera y la más importante es la de obtener recursos para que los Entes públicos puedan llevar a cabo los fines, las tareas y las competencias que les han sido encomendadas. Sin necesidades de gasto público no existirían tributos porque el Estado y los demás Entes públicos no tienen la necesidad de ahorrar, como sí la tienen los particulares (en realidad, esta afirmación solo es cierta si no tenemos en cuenta el ahorro que, en forma de superávit presupuestario, debe intentar conseguirse en algún momento para pagar la deuda que los mismos Entes públicos han contraído).

Pero también los tributos pueden tener como finalidad el cumplimiento de otros objetivos, estos ya de carácter sustancial. Durante mucho tiempo se discutió la idoneidad (jurídica se entiende) de que los tributos persiguieran fines no fiscales (a pesar de que en la tributación local había ejemplos de ello desde hacia mucho tiempo), pero esto es algo que hoy día no se pone en cuestión. La legislación, la doctrina y los tribunales de justicia son unánimes al respecto.

En nuestro Derecho, ya la Ley general tributaria lo preveía (artículo 4), y la misma norma se encuentra en el artículo 2.1 de la vigente LGT de 2003.

Lo mismo cabe decir de los pronunciamientos judiciales. Por no detenernos mucho en esta cuestión, que solo tangencialmente nos interesa, podemos mencionar, entre otras muchas, la sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 74/2016, de 14 de abril, en cuyo Fundamento jurídico 2 se lee lo siguiente:

*“Con carácter general, pueden calificarse de extrafiscales aquellos tributos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio...”*

2) Es en este orden de consideraciones donde creemos que se debe incardinrar el examen de normas tributarias que deben formar parte de las políticas activas de empleo de las personas con discapacidad, que son pocas en el ordenamiento tributario español, como ya podemos adelantar.

Nuestra exposición, señaladas ya estas premisas, tiene dos partes diferenciadas. En la primera de ellas haremos unas consideraciones generales sobre el fundamento teórico de la utilización de las normas tributarias para la consecución de los fines indicados, esto es, la incorporación de las personas con discapacidad al mundo del trabajo y su permanencia en él de manera indefinida, y en la segunda pasaremos revista a las normas que pueden considerarse que persiguen esta finalidad. Para finalizar, haremos algunas consideraciones generales sobre la cuestión que nos ocupa.

## II. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA DE LA UTILIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS PARA FAVORRECER EL EMPLEO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

En principio, en la exigencia de los tributos no deben existir distingos. *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”* dice el artículo 31.1 de nuestra Constitución, dando estado de naturaleza a uno de los principios básicos de la ordenación de los tributos como es el de “generalidad”. Ahora bien, este principio, como todos los que se reconocen en la Constitución, no es absoluto, ni prevalece sobre los demás reconocidos por nuestra Carta Magna. Es necesario modularle en función de dos premisas:

1) En ocasiones, las normas, en nuestro caso tributarias, deben ser diferentes porque se proyectan o se aplican sobre personas o situaciones diferentes. El TC ha señalado en múltiples ocasiones que las diferencias y discriminaciones normativas no son constitucionalmente incorrectas si se fundamentan en criterios razonables y si se aplican a personas o en circunstancias que, aplicándose las reglas de la razón, son dispares [por todas, puede verse la STC núm. 63/2011, de 16 de mayo (RTC 2011\63)], y esta regla debe tener cabida sin duda alguna en el ámbito tributario. Desde nuestra perspectiva, esto significa que ciertas normas tributarias que se refieren o que afectan a las personas con discapacidad no deben ser consideradas como normas favorables, sino como normas que persiguen fines de equiparación. Dicho de otro modo, si las personas con discapacidad son distintas de las que no lo son, deben ser tratadas fiscalmente de forma diferente.

Utilizando este criterio a la realidad que estamos examinando, las normas a aplicar en los casos de discapacidad pueden ser diferentes de las que se aplican en la generalidad de los supuestos, porque existe aquí una diferencia basada en criterios razonables.

2) En otras ocasiones, se pretende que las normas favorezcan a ciertas personas o a ciertos comportamientos. Se trata en estos casos establecer lo que ha venido en denominarse una discriminación positiva. Para que ello sea admisible tal discriminación positiva debe encontrar su fundamento en algún precepto constitucional. Para nuestro objeto de examen tal fundamento se puede encontrar en el artículo 49 de la Constitución que, como resulta conocido, establece:

*“Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente en el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos.”*

Este último inciso resulta relevante para nuestro examen porque, como también resulta conocido, el artículo 35.1 de la Constitución establece que todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo.

Y la misma idea se encuentra, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 2002 (RJ 2002\8295), que se refiere a la exención en el Impuesto sobre bienes inmuebles de un inmueble que la ONCE tenía dedicado a la explotación del cupón pro-ciegos. En el Fundamento de derecho segundo in fine de la sentencia se puede leer lo siguiente:

*“La sentencia recurrida hace un análisis que compartimos plenamente, señalando que el art. 6 de los Estatutos de esta última entidad, al enumerar sus fines, tiene un alcance «sobradamente social», a los efectos que estamos estudiando, sin que el hecho de que los recursos de la ONCE se obtengan mediante la venta de cupones para sorteos desvirtúen lo que estamos afirmando, citando al efecto la STC de 23 de julio de 1998, que se pronunció en el sentido de que se trata de «un recurso financiero de una determinada entidad, en orden a la satisfacción de los intereses públicos que ha de atender con su actividad respecto de a un concreto colectivo de personas, los incapacitados visuales, con notables dificultades de integración, para los cuales la ONCE ha de perseguir la consecución de su autonomía personal y plena integración en la sociedad (art. 1 Real Decreto 358/1991). En otras palabras, la justificación de la concesión que históricamente se ha mantenido, de la explotación del “cupón pro-ciegos” como fuente de recursos financieros de la entidad, no reside sino en la necesidad de dotarle de los medios económicos suficientes para el cumplimiento de los relevantes fines de indudable interés público que ha sumido desde su creación y asume en la actualidad”.*

Así pues, si nos atenemos estrictamente a la distinción que acabo de hacer, unas normas (tributarias se entiende) deben perseguir únicamente la acomodación de los

supuestos generales a las características que rodean el trabajo de las personas con discapacidad, mientras que otras deben tener como finalidad facilitar su integración en el mundo laboral, fundamentalmente a través de medidas de fomento que, en el ámbito tributario se traducen casi exclusivamente en exenciones y bonificaciones (cuál quiera que sea la denominación legal que adopten tales medidas). No es fácil, en la práctica, distinguir entre ambos tipos de normas, pero resulta necesario, en muchas ocasiones, incardinárlas en una u otra categoría porque su fundamentación (y sus técnicas de aplicación) son diferentes. A lo largo de la exposición aparecerá esta distinción.

La existencia de normas tributarias específicas para las personas con discapacidad plantea algunos problemas. El más relevante, creo yo, es precisar si las peculiaridades que presentan estas personas justifica la existencia de un sistema tributario propio y específico. Esta es una tentación que pueden tener, y de hecho tienen, aquellos sectores de la vida social y económica en los que se observan diferencias más o menos relevantes respecto de lo que podríamos considerar supuestos ordinarios o comunes. De entre todos los supuestos teóricos que pueden mencionarse, sin lugar a dudas nos encontramos ante uno de los que podrían aducir mayores argumentos de carácter ético y moral. Aun así, yo creo que no puede defenderse la existencia de un sistema tributario propio de las personas con discapacidad, si por tal expresión se entiende un conjunto de tributos, o mejor dicho de normas en cada tributo, que regule su situación de manera sistemática y, lo que es más importante, de modo diferente a lo que sucede para el resto de los ciudadanos. Lo impide el mismo principio de generalidad que acepta únicamente las excepciones que se basen en diferencias ciertas y razonables, y lo impide el mismo sentido común. Así, por citar algún ejemplo, no parece razonable que deba existir ninguna diferencia en la tributación de los rendimientos del capital mobiliario o de las ganancias de patrimonio, sean o no personas con discapacidad quienes obtengan aquellos o generen estas.

A mi modo de ver, pues, las finalidades de tratamiento diferenciado de las personas con discapacidad no justifican la existencia de un sistema tributario propio. Para conseguir los fines que se persiguen (tratar de modo diferente situaciones distintas y favorecer la entrada y mantenimiento en el mundo del trabajo a las personas con discapacidad), basta con dictar, en cada tributo, las normas que fueran precisas para respetar su especificidad e incluso, si me apuran, aplicar las normas generales adaptándolas a su situación peculiar concreta mediante una utilización correcta de las reglas de la interpretación jurídica.

La existencia de normas tributarias específicas para las personas con discapacidad, sobre todo si son exenciones o bonificaciones, esto es si son expresivas de lo que he llamado discriminación positiva, no está exenta de críticas, críticas que en realidad se realizan a todas las exenciones sin excepción. Son las siguientes:

1) Existen no pocas dificultades para calcular el coste que suponen para el erario público. El artículo 134.2 CE establece la obligación de consignar en los Presupuestos Generales del Estado el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, pero este deber se resuelve en la práctica mediante la consignación de una cifra genérica que apenas tiene explicación y justificación, sobre todo porque no detalla el coste de las numerosas exenciones y bonificaciones que existen en el sistema tributario español.

En todo caso, como acabo de señalar, esta es una objeción general al sistema de exenciones y no solo atañe a las que puedan reconocerse para las personas con discapacidad.

2) Falta de flexibilidad. Se ha dicho en bastantes ocasiones que las exenciones, o muchas de ellas, continúan vigentes por una simple cuestión de inercia (o de pereza) legislativa incluso mucho tiempo después de que hayan desaparecido las circunstancias que motivaron su aparición o reconocimiento. Esto es cierto en muchos casos (por ejemplo, la bonificación por adquisición de valores mobiliarios estuvo reconocida en el IRPF durante mucho tiempo, y se mantuvo vigente en momentos en que ya no era necesario incentivar la inversión en Bolsa), pero este reproche no resulta razonable al tratar del supuesto que nos ocupa; primero, porque el reproche solo adquiere todo su sentido en las exenciones o bonificaciones objetivas y no en las de carácter subjetivo, máxime cuando las razones que sirvieron para establecerlas se perpetúan en el tiempo y, segundo, porque la Administración tiene poderes de control suficientes para poder averiguar si se siguen dando las circunstancias que justificaron, en un supuesto concreto, el reconocimiento de una exención o bonificación. Todo ello sin contar con que las circunstancias objetivas, esto es la existencia de personas con discapacidad, es incontrovertible y, a pesar de los esfuerzos realizados para evitarlo o minimizarlo, permanente.

3) Suponen una discriminación en el ámbito de la Unión Europea, en cuanto no se reconocen a los nacionales de otros países integrantes de la Unión, vulnerando con ello la libertad de circulación de personas (artículos 45 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la UE), y el derecho a la no discriminación (artículo 21, 2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el día 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo). Es cierto que, durante mucho tiempo esta objeción pudo tener sentido, porque, en general, en la imposición de los no residentes no se reconocían las exenciones y bonificaciones que existen en la imposición sobre los residentes en España, pero esto ya no puede sostenerse porque todos los residentes en un Estado miembro de la UE tienen derecho a las exenciones establecidas en el IRPF (artículo 14.1 de la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR)] y, además, porque el cálculo de los rendimientos sometidos a gravamen se realiza del mismo modo que en el IRPF (artículo 24.6 LIRNR).

En todo caso, y dejando de lado lo que acabamos de señalar, la objeción debe ser objeto de importantes matizaciones:

Una de ellas es que las discriminaciones, de existir, pueden serlo únicamente en la imposición directa, porque la imposición indirecta está casi toda ella regulada por normas comunitarias que impiden la existencia de trato diferente a los nacionales de los diversos países de la Unión Europea. Así, por ejemplo, en el IVA se reconocen para las operaciones intracomunitarias las mismas exenciones que en las operaciones interiores.

Otra es que las discriminaciones en la imposición directa se encuentran fuertemente atenuadas por la existencia de Tratados para evitar la doble imposición internacional que provocan, salvo excepciones, que las rentas sean gravadas en el lugar de residencia de quien las obtenga, cualquiera que sea el lugar físico en que hubieran sido obtenidas. Más aún, en realidad estos Tratados tratan de determinar la legislación aplicable, y una vez precisada, se aplica a nacionales o extranjeros sin ningún tipo de diferencia.

Y la última es que el Tribunal de justicia de la Unión Europea (TJUE) ha sentado una sólida doctrina sobre el trato de los residentes y no residentes (siempre dentro de la Unión) que, sin duda, debe ser aplicada a la cuestión específica que estudiamos. Aunque no es nuestro objeto de estudio específico y, además, ya ha sido examinado por nosotros en algunos trabajos, podemos señalar que tal doctrina puede resumirse del modo siguiente:

- a) No son admisibles las diferencias del régimen tributario que tengan como única razón de ser el lugar de residencia de las personas físicas (por todas, la STJUE 24 de febrero de 2015, dictada por la Gran Sala en el Asunto C-512/13, *C. G. Sopora*).
- b) La prohibición de la discriminación debe ser matizada cuando los residentes y los no residentes se encuentran en situaciones que no son comparables. De este modo, por ejemplo, el Tribunal ha aceptado que los Estados miembros puedan impedir que los no residentes se puedan acoger a determinadas ventajas fiscales que sí se conceden a los residentes (por todas, la STJUE de 14 de noviembre de 2007 (Asunto C – 513/04, *Mark Kerckhaert*).

### III. NORMAS TRIBUTARIAS QUE TIENEN EN CUENTA LA DISCAPACIDAD

Dicho lo anterior, procede que examinemos las normas que en el ordenamiento tributario español se aplican a los discapacitados.

Como acabamos de indicar, no hay un sistema tributario propio de los discapacitados, lo cual, como también hemos señalado, no debe ser objeto de crítica *per se*. Lo que sí que debe criticarse es que no existan más que unas normas deslavazadas, sin relación entre sí, que tengan que ver con la tributación de las personas con discapacidad, la mayor parte de las cuales, además, se les debe aplicar por remisión porque no se han dictado expresamente para ellas, como vamos a ver de inmediato.

Este es el aspecto más criticable de la legislación española. Si se tienen en cuenta fenómenos económicos, como por ejemplo el cooperativismo o la inversión en valoresmobiliarios (por citar solo uno de los múltiples ejemplos de que ofrece nuestro ordenamiento), para dotarles de una fiscalidad con perfiles propios (con mayor o menor acierto), no se justifica que no se haya tenido en consideración la existencia de personas con discapacidad para reconocerles unas bonificaciones y unas normas que adapten las generales a su situación concreta. Las que vamos a examinar responden más a una labor de búsqueda pormenorizada, y de algún modo voluntarista, que a la existencia de un verdadero conjunto de normas tributarias con un orden interno que contemplen la situación de las personas a las que estamos haciendo referencia de modo recurrente.

Con la finalidad de realizar un análisis lo más racional posible de lo establecido en nuestro ordenamiento, podemos distinguir convencionalmente tres tipos de normas tributarias:

- a) Las que se establecen para favorecer la formación de las personas con discapacidad.
- b) Las que favorecen la contratación de las personas con discapacidad.
- c) Las que favorecen la mejora de las condiciones de trabajo de los discapacitados.

Dedicaremos, pues, nuestra atención a cada una de estas categorías.

#### **A. Normas tributarias que favorecen la formación de las personas con discapacidad**

Si entendemos el término formación en sentido estricto, es decir como las actuaciones que tienen por finalidad la educación y la preparación de los destinatarios para el ejercicio de las correspondientes profesiones u oficios, en nuestro caso de las personas con discapacidad, debemos decir de inmediato que no existen normas en el ordenamiento tributación tendentes a favorecer o facilitar tales actividades.

Ahora bien, si ampliamos el concepto para incluir dentro de él todas las actuaciones tendentes a facilitar la vida de las personas con discapacidad y por tanto, aunque sea

de manera indirecta, su educación y formación, entonces sí podemos encontrar algunas normas tributarias que pueden ser tenidas en cuenta, aunque algunas de ellas, ya lo podemos adelantar, no se hayan aprobado específicamente con esta finalidad. Veamos cuáles son estas normas.

## 1. NORMAS FAVORABLES EN EL IRPF

### a. Exenciones

En ocasiones, las rentas monetarias obtenidas por las personas con discapacidad están exentas de tributación en el IRPF (artículo 7 de su ley reguladora). Tal sucede en los siguientes casos:

- a) Cuando la discapacidad derivase de un acto terrorista (letra a).
- b) Cuando tal condición derivase de una enfermedad provocada por el síndrome de inmunodeficiencia humana (SIDA) (letra b).
- c) Cuando la discapacidad fuera una secuela de la Guerra Civil (letra c).
- d) Cuando la renta se hubiera obtenido como una indemnización derivada de responsabilidad civil o de contratos de seguro de accidentes (letra d).
- e) Cuando proceda de una incapacidad permanente, inutilidad (expresiones que son las que utiliza la ley) o de gran invalidez (letras f y g).
- f) Cuando se trate de prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad (letra i).
- g) Cuando se trate de ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento (también letra i), con algunos límites que guardan relación con el importe del resto de las rentas que se obtengan.
- h) Cuando se trate de una beca pública percibida para cursar estudios hasta el nivel de licenciatura universitaria o equivalente (letra j).
- i) Cuando se trate de ayudas concedidas a personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hubieran desarrollado la hepatitis C como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público.

Puede parecer que existen numerosas exenciones que benefician a las personas con discapacidad (hemos mencionado nueve) y que, por lo que nos interesa, favorecen su enseñanza o formación, pero esta afirmación requiere ciertas matizaciones:

La primera de ellas es que solamente dando al término formación un sentido muy amplio, como hemos señalado antes, es posible considerar que las exenciones mencionadas favorecen la inserción laboral de las personas con discapacidad.

La segunda es que, en realidad, solo hay tres exenciones que afectan directamente a las personas con discapacidad, y una de ellas incluso de forma parcial. En este último caso se encuentran las becas públicas para el estudio, a que acabamos de aludir, porque, si bien es cierto que en general las personas a las que nos referimos pueden acceder a ellas, solo algunas les están específicamente destinadas. Para averiguarlo no hay otra manera que examinar en cada caso concreto las condiciones y requisitos exigidos para su concesión.

Las otras dos exenciones son las siguientes:

1) La que se reconoce en los casos de incapacidad permanente, inutilidad o gran invalidez porque impide precisamente que los afectados se incorporen, si no lo estaban ya, al mundo laboral, pues se otorga precisamente para apartarlos del mundo laboral y la exención se declara incompatible con el ejercicio de cualquier actividad productiva.

La compatibilidad o incompatibilidad entre las pensiones y los salarios plantea una serie de problemas en los que no podemos detenernos por alejarse del objeto de estas líneas, aunque sí resulta útil señalar dos cuestiones: (a) la incompatibilidad absoluta que establece el precepto debería tener excepciones, sobre todo en los casos en que la discapacidad no inhabilita para la práctica del ejercicio de alguna actividad productiva, posiblemente distinta de la que se ejercía hasta que se produjo la contingencia cubierta por la exención y (b) la incompatibilidad que establece el precepto es exclusivamente tributaria, como no podía ser de otro modo dada la naturaleza de la norma; es decir, lo que dice la norma es que si una persona que recibe una pensión por incapacidad permanente realiza otra actividad pierde la exención que tenía reconocida la pensión, no que pierda la pensión. Esto, en su caso, lo establecen las normas de carácter laboral, pero no las tributarias.

2) La exención que se reconoce a las personas con un grado de discapacidad superior al 65 por ciento. En este caso la exención no está condicionada al abandono total de una actividad productiva, como lo pone de relieve los límites que se refieren al resto de las rentas percibidas, sin que la ley establezca diferencias entre sus distintas clases.

La tercera es señalar que, como es de sobra conocido, desde 2013 ya no existe la exención de los premios obtenidos en los sorteos de la ONCE y de la Cruz Roja. Las necesidades de incrementar la recaudación tributaria (en este caso concreto, con una cierta dosis de lo que llamaría PUVIANI “ilusión tributaria”), hizo que se suprimiera esta exención junto a la que disfrutaban los premios de los sorteos organizados por los Entes públicos. No cabe duda de que con esta medida se ha limitado la labor de inserción en la sociedad (y en el trabajo, en particular) de las personas con discapacidad que llevan a cabo las Entidades a las que me he referido, aunque es cierto que, al des-

conocer las cantidades en las que se ha incrementado la recaudación, no es posible realizar una crítica de la medida con fundamento, sea este favorable o desfavorable. Por tanto, dejemos solo constancia del hecho.

Y la cuarta y última es que, como hemos señalado de forma reiterada, las personas con discapacidad no tienen un tratamiento diferente del resto de los ciudadanos a la hora de determinar las rentas exentas en el IRPF. Solo haciendo un esfuerzo de interpretación es posible encontrar en las normas que hemos citado una finalidad formativa para este colectivo. En nuestra opinión, sería necesario algo más para favorecer a las personas con discapacidad. Por ejemplo, y sin perjuicio de que se pudieran establecer otros incentivos, podría ampliarse la exención a las indemnizaciones o ayudas obtenidas por cualquier enfermedad contraída como consecuencia de la asistencia recibida en el sistema público de salud, a las prestaciones reconocidas por razón de parentesco (viudedad u orfandad) cuando el titular fuera una persona con discapacidad, y a las becas concedidas a estas personas, cualquiera que fuera el tipo de enseñanza para las que se concediera. Con la normativa actual, las rentas obtenidas en los casos apuntados se encuentran sometidas a gravamen (por ejemplo, una beca concedida para realizar un curso de postgrado), aunque hay que reconocer que dadas las cuantías que normalmente alcanzan, probablemente no se llegará a los mínimos de tributación en el IRPF.

En algunas ocasiones, las utilidades que se obtienen en especie no tienen la consideración de renta si se perciben por personas con discapacidad y, por ende, no se tienen en cuenta en el cómputo global de la renta personal. Tal sucede con las cantidades destinadas por las empresas para la actualización, capacitación o reciclaje de los empleados (art. 42.2.b de la Ley del IRPF).

Para el reconocimiento de esta exención, porque tal es su naturaleza en la práctica, es necesario que se cumplan ciertos requisitos:

a) La formación debe venir exigida por el desarrollo de las actividades de los empleados o por las características de sus puestos de trabajo. En estos objetivos tan amplios se puede incluir, por ejemplo, el aprendizaje para la utilización de maquinaria o equipos acomodados a las discapacidades de los empleados.

b) La prestación efectiva de los estudios de formación puede efectuarse por personas o entidades especializadas, distintas de la empresa.

Podemos indicar respecto de esta exención lo que acabamos de señalar de las rentas exentas. Esto, es, solo dando a los términos que empleamos un sentido muy amplio se puede entender que con esta medida se está favoreciendo la integración laboral de las personas con discapacidad. Pero sí podemos afirmar que sin la existen-

cia de estas normas se entorpecería aún más tal integración. En todo caso no estaría de más alguna alusión expresa en las normas a la especificidad que supone el empleo de las personas que nos ocupa.

### b. Rendimientos de trabajo personal

Las personas con discapacidad tienen reconocida algunas normas propias a la hora de determinar los rendimientos netos del trabajo personal.

Resulta evidente que las rentas objeto de gravamen en el IRPF deben ser netas, es decir deben ser gravadas después de depuradas de los gastos en que se ha incurrido para obtenerlas. Por lo que respecta a las rentas de trabajo personal, la Ley del IRPF de 1978 establecía la regla, a mí entender correcta, de deducir de las rentas del trabajo todos los gastos necesarios para su obtención. Diversas consideraciones teóricas, unas acertadas (como puede ser la dificultad para determinar en la inmensa mayoría de los casos estos gastos, o al menos buena parte de ellos), y otras incorrectas (la idea de que los trabajadores y empleados no necesitan incurrir en ningún tipo de gastos para obtener sus rentas), impuso la limitación de los gastos al poco de aprobarse aquella Ley, y esta limitación continua.

Así, la Ley vigente insiste en admitir únicamente unos gastos tasados, bien *nomi-natim* (cotizaciones a la seguridad social, deducciones por derechos pasivos, etc.), bien mediante cantidades a tanto alzado. La Ley actual, por otra parte, ha complicado la cuestión pues ha mezclado deducciones (reducciones las denomina) de diverso origen y justificación (por el carácter irregular de las rentas, para evitar la doble tributación de las rentas o por la existencia de ciertos gastos). De todas ellas es posible extraer algunas normas que se aplican a las personas con discapacidad, normas que, en ocasiones, se explicitan en la ley y que en otras, sin embargo, solo pueden aplicarse como consecuencia de una deducción lógica de lo prevenido en los preceptos legales. Tales normas se pueden sintetizar del modo siguiente:

1) Se deduce el 30 por 100 de las cantidades recibidas por pensiones de invalidez (es el término que utiliza la ley) si se reciben en forma de capital, y sin que sea necesario que hayan transcurrido dos años desde la primera aportación, como se exige con carácter general.

c) Se deducen 3.500 euros de la renta de los trabajadores activos con un grado de discapacidad entre el 33 y el 65 por 100.

d) Se deducen 7.750 euros cuando, con el grado de discapacidad antes señalada, el trabajador necesite la ayuda de terceras personas o tenga movilidad reducida.

e) La misma deducción de 7.500 euros se aplica en los casos en que el trabajador tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Estas deducciones que, en algunos casos, son complementadas con algunas disposiciones reglamentarias que no tiene sentido detallar, nos sugieren también algunas reflexiones:

La primera es que solo las deducciones a tanto alzado que acabamos de ver deben ser consideradas en sentido estricto medidas que favorecen la inserción de las personas con discapacidad en el mercado de trabajo. Aunque puedan parecer modestas, estas medidas son de las escasas que pueden encontrarse con esta finalidad primordial en el ordenamiento tributario español.

La segunda es que la deducción porcentual que hemos citado en primer lugar, desarrollada por disposiciones contenidas en el Reglamento del IRPF, aunque pueden tener incidencia en el tratamiento de la renta de las personas con discapacidad, persiguen en realidad otros objetivos, como pueden ser atenuar la incidencia de la progresividad del impuesto en rentas que se consideran obtenidas en períodos superiores al año. Por tanto, solo de una manera lata y extensiva es posible observar en estas normas la finalidad de favorecer el trabajo de las personas discapacitadas.

Y la tercera, que todas las normas que acabamos de sintetizar no persiguen la exención de todas o algunas de las rentas obtenidas por las personas que dedicamos nuestra atención. Podrían incluirse entonces en la categoría de las que pretenden acomodar las reglas generales a sus condiciones particulares. Por ello, no existe ninguna limitación a su aplicación, como la existente en los casos de exención a que hemos hecho alusión con anterioridad. En este sentido, pueden tener un significado incentivador del empleo de las personas con discapacidad mucho más elevado.

### c. Mínimos personal y familiar

Entre las finalidades de la Ley del IRPF que se aprobó en 1998 se encontraba, según aparece recogido expresamente en su Exposición de motivos, el objetivo de gravar solamente la renta disponible de los contribuyentes, excluyendo por tanto aquella parte de la renta que el sujeto pasivo debía dedicar a atender sus necesidades vitales y las de los sujetos que de él dependen. Nació así el concepto de mínimo personal y familiar que, inicialmente, se plasmó en unas cantidades que se deducían de la base imponible y que, en la actualidad, aunque formalmente siguen teniendo la misma configuración (cantidades deducibles de la base imponible), en realidad se articula a través de unas deducciones de la cuota al tipo más bajo de la tarifa del tributo.

Sobre este aspecto capital del IRPF se han hecho ya múltiples estudios, que lo han analizado desde diversas perspectivas. Su enjuiciamiento en muchas ocasiones, lejos de ser científico, ha sido de carácter político, motivado en última instancia por el hecho de que la aprobación misma de la Ley de 1998 fue en su día una decisión política sobre el que no existió un consenso generalizado, como sí había sucedido otras veces en el pasado.

Es evidente que no nos interesa examinar las reglas por las que se rige el mínimo personal y familiar más que en aquellos aspectos que tengan que ver con el fomento de la incorporación de las personas con discapacidad al mundo laboral. Desde esta perspectiva, hay que señalar que el legislador ha tenido en cuenta, a la hora de fijar el montante de tales mínimos personal y familiar, la existencia de alguna discapacidad en los contribuyentes o en alguno de sus familiares dependientes. Las reglas que nos interesa destacar (artículo 60 de la ley del tributo) son las siguientes:

- a) El mínimo será de 3.000 euros cuando el sujeto pasivo sea una persona con un grado de discapacidad entre el 33 y el 65 por 100.
- b) El mínimo personal será de 9.000 euros pesetas cuando el sujeto pasivo sea una persona que acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- c) Las mismas deducciones se aplicarán cuando los familiares a cargo del contribuyente (ascendientes o descendientes menores de 25 años que convivan con él) sean personas con discapacidad.

Como ya he señalado, no es momento de enjuiciar con detalle el instituto del mínimo personal y familiar, pero sí que debemos hacer alguna indicación que tiene que ver con nuestro objeto de examen:

La primera es que el reconocimiento de unas cuantías más elevadas para las personas con discapacidad favorece, sin lugar a dudas, el desarrollo de sus actividades vitales y de alguna manera, aunque sea mediata, fomenta su inserción en el mundo del trabajo.

Y la segunda es que, dadas las condiciones de la vida económica actual, no tiene justificación la limitación a 25 años de las deducciones de los descendientes, máxime cuando en las leyes del IRPF anteriores a 1998 la deducción operaba hasta los 30 años.

#### **d. Deducciones de la cuota**

Aunque, como acabamos de señalar, en la Ley del IRPF de 1998 se optó por tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes a la hora

de determinar la base imponible, en vez de hacerlo bajo la forma de deducciones de la cuota como había ocurrido hasta entonces, la modificación del sistema nunca ha sido absoluta en modo tal que, todavía, subsisten algunas deducciones en la cuota que sirven para terminar de subjetivizar el IRPF.

Una de estas deducciones tiene importancia para nosotros, porque debe incluirse en las escasas medidas de fomento establecidas expresamente en nuestro ordenamiento tributario que tienen como destinatarios directos las personas con discapacidad. También puede decirse que persiguen favorecer su formación, tomando el término en el sentido amplio que estamos utilizando.

Así, se admite como deducción en la cuota diferencial (artículo 88 bis de la Ley del tributo):

- a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, hasta 1.200 euros anuales.
- b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, hasta 1.200 euros anuales.

La deducción en la cuota diferencial en vez de realizarse sobre la cuota íntegra, que parecería lo correcto, quizás tiene que ver con la posibilidad de obtener estas cantidades solicitando su abono a la Administración tributaria, pero lo cierto es que con ello se desvirtúa el concepto de cuota diferencial que, aplicando lo prevenido en la LGT (artículo 56.6), es el resultado de deducir de la cuota líquida las cantidades del IRPF que ya ha sido satisfechas con anterioridad. Aunque debemos señalar, como pa- liativo, que peores errores de concepto y de sistemática se pueden observar en las normas tributarias.

Sin embargo, en la Ley del IRPF de 2006 desapareció una deducción que sí tenía importancia para nosotros, porque se trataba de una de las escasas medidas de fomento establecidas expresamente en nuestro ordenamiento tributario que tenían como destinatarios directos las personas con discapacidad y que, por tanto, también puede decirse que perseguían favorecer su formación, siempre tomando el término en el sentido amplio que estamos utilizando.

Se trataba de la deducción en la cuota (artículo 54, 1, 4º1 del texto refundido de 2004) de las cantidades que las personas con discapacidad dedicasen a efectuar obras e instalaciones en sus viviendas con el fin de facilitar su accesibilidad y comunicación sensorial. Se trataba en definitiva de fomentar la eliminación de las barreras arquitectónicas.

Esta deducción desapareció con la aplicable a la adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual, sin que el legislador tuviera en cuenta que precisamente es este tipo de medidas las que cabe esperar del ordenamiento tributario para fomentar la incorporación de los discapacitados al mundo laboral y, en definitiva, a la vida social.

## 2. OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS FAVORABLES

Hasta aquí, solo en el IRPF hemos encontrado normas tributarias que, directa o indirectamente, puedan considerarse que persiguen el fomento de la inserción social de las personas con discapacidad.

Pocas más existen, pero hay algunas desperdigadas por el ordenamiento tributario estatal, a las que conviene realizar siguiera sea una mención.

La primera se encuentra en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Las normas vigentes establecen, en el caso de las adquisiciones “mortis causa”, unas deducciones a tanto alzado de la base imponible que varía en función del parentesco entre el causante y el adquirente, y, en ocasiones, por razón de la edad de éste último (cuando se trate de descendientes de menos de 21 años). Pues bien, además de estas deducciones, la Ley [artículo 20.2.a), último párrafo] ordena la aplicación de unas deducciones especiales cuando el adquirente sea una persona con discapacidad física, psíquica o sensorial:

- 1) Algo más de 47.800 euros cuando el grado de discapacidad se encuentre entre el 33% y el 65%.
- 2) Algo más de 150.000 euros cuando el grado de discapacidad exceda del 65%.

Y la segunda norma a la que se debe aludir es a la exención en el Impuesto especial sobre determinados elementos de transporte para los vehículos matriculados a nombre de las personas con discapacidad para su uso exclusivo. Esta exención se rige por unas normas que se pueden sintetizar del modo siguiente [artículo 66, 1 d) de la Ley reguladora de los Impuestos especiales]:

- a) Se trata de una exención cuyo reconocimiento expreso se debe solicitar a la Administración tributaria con anterioridad a la matriculación definitiva del vehículo.
- b) Es necesario acreditar la discapacidad mediante certificación de los órganos competentes para evaluar las minusvalías.

c) Para obtener la exención se exige que haya transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones, salvo que se haya producido el siniestro total del vehículo.

d) El vehículo cuya adquisición se ha declarado exenta no puede ser objeto de transmisión “*inter vivos*” durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de matriculación.

## **B. Normas tributarias que favorecen la contratación de las personas con discapacidad**

Todas las normas tributarias que hemos mencionado hasta aquí favorecen de una u otra manera la contratación de trabajadores con discapacidad, o por lo menos no la obstaculizan.

Sin embargo, hay dos normas específicas en el Impuesto sobre sociedades establecidas expresamente para fomentar esta contratación.

La primera es una deducción en la cuota que las sociedades (y las empresas individuales, por la remisión que hace al respecto la Ley del IRPF) pueden tener por la contratación de trabajadores con discapacidad (artículo 42 de la ley reguladora). Las reglas de esta deducción se pueden resumir del modo siguiente:

1) Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada trabajador con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento. La deducción será de 12.000 euros por cada trabajador con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento.

2) Para que la deducción pueda aplicarse es necesario que haya producido un incremento del promedio de plantilla de trabajadores con el grado de discapacidad indicado respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

En definitiva, lo que se tiene en cuenta, como requisito para aplicar la bonificación, es el incremento de la plantilla media de trabajadores discapacitados sobre la existente en el ejercicio anterior.

3) Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo que se aplica a las empresas con reducida dimensión, normas a que nos referiremos enseguida.

Para la aplicación de esta bonificación de la cuota hay que tener en cuenta unas reglas que, en general, se aplican a todas las que reconoce la ley del tributo para favorecer ciertas actividades. En resumen, son las siguientes:

- a) La parte del gasto en este tipo de contratación que se halle subvencionada, no dará derecho a la deducción.
- b) Existe un límite conjunto para las deducciones del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y las bonificaciones.
- c) Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando el límite señalado en el apartado anterior, en los períodos impositivos de los 15 años inmediatos y sucesivos.
- d) El cómputo de los plazos podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de la prescripción, se produzcan resultados positivos, cuando se trate de entidades de nueva creación que hubieran saneado las pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos.

Y la segunda que, en realidad, solo de manera muy amplia puede considerarse una medida de fomento del empleo de las personas con discapacidad, es la libertad de amortización con incremento de plantilla, que se aplica a las empresas de reducida dimensión (aquellas cuyo volumen de negocios anual es inferior a 10 millones de euros, que constituyen nada menos que el 78.9% de los sujetos pasivos del IS). Las reglas a destacar para este supuesto son las siguientes:

- 1) Es necesario que en los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en el que entren en funcionamiento los bienes con derecho a la medida, la plantilla media de la empresa aumente respecto a la media de los 12 meses anteriores y, además, que se mantenga el aumento durante otros 24 meses
- 2) La libertad de amortización se aplicará para los elementos del inmovilizado material nuevos y de las inversiones inmobiliarias.
- 3) El límite de inversión al que resultaría aplicable la libertad de amortización será el que resulte de multiplicar el incremento de plantilla, con dos decimales, por 120.000 euros.

La incompatibilidad entre las dos normas de fomento del IS que hemos resumido, ya señalada, hace que solo siendo generosos podamos decir que las empresas que empleen personas con discapacidad están realmente mejor tratadas que el resto. Lo normal es que las empresas elijan entre la bonificación de la cuota aplicable a todos

los sujetos pasivos o la libertad de amortización de activos, si son empresas de reducida dimensión, y apliquen la que mejor les convenga, con lo que se puede diluir el objetivo de favorecer la contratación de personas con discapacidad.

### C. Normas tributarias que favorecen las condiciones de trabajo de las personas con discapacidad

No existen normas en el ordenamiento tributario español que tengan como finalidad directa fomentar la adaptación de las empresas a las condiciones de trabajo de las personas con discapacidad. Algunas hay que también pueden servir para esta finalidad, y las citaremos enseguida.

No es difícil imaginar qué tipo de medidas, estrictamente tributarias, podrían tomarse en cuenta para potenciar la presencia de los trabajadores mencionados en nuestras empresas. Este tipo de medidas deberían tener como marco de manera primordial, aunque no exclusivo, el Impuesto sobre sociedades y deberían consistir bien en exenciones o bonificaciones, bien en mejores condiciones para los gastos e inversiones realizadas.

Podemos hacer una indicación más precisa de los incentivos fiscales que podrían existir mediante un ejemplo. Imaginemos una empresa que desea incorporar un grupo de personas con discapacidad a su plantilla y realiza para ello unas inversiones con el fin de adecuar sus instalaciones y sus equipos a los nuevos empleados, a los que, por otro lado, se les da unos cursos de formación. Estas actividades podrían incentivarse, por ejemplo, del modo siguiente:

- a) La actividad en cuestión podría tener alguna bonificación en el IAE (evidentemente, en el caso de que no estuviera ya incluida dentro de las numerosas exenciones de este tributo).
- b) Las obras de adaptación de las instalaciones podrían disfrutar de alguna bonificación en las tasas e impuestos municipales, sobre todo en el Impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras.
- c) Las inversiones realizadas podrían tener un régimen favorable de amortización, con independencia del tamaño de la empresa.
- d) Los cursos de formación podrían considerarse inversión y disfrutar de los beneficios tributarios inherentes a esta calificación.

Hemos dejado aparte, de manera deliberada, los posibles tratamientos favorables en el Impuesto sobre el valor añadido, por dos razones fundamentales. La primera,

porque este es un tributo de normativa comunitaria, de tal manera que España tiene muy pocas posibilidades de actuación independiente y, la segunda, porque la forma peculiar de exacción del IVA, que se fundamenta en el juego simultáneo de la repercusión de las cuotas devengadas y la deducción de las soportadas hace que, por paradójico que parezca, una exención pueda colocar a las empresas en peor situación que si las operaciones en cuestión estuvieran sujetas.

Esto se puede observar en la única medida que, con enormes limitaciones, puede citarse en este apartado. En efecto, la Ley del IVA (art. 20.1.8º) declara exentas las prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social que tengan por objeto la educación especial y la asistencia a personas con minusvalía (expresión que emplea la ley).

Sin negar la importancia que pueden tener estas actividades, hay que reconocer que poco pueden hacer para favorecer la inserción de las personas con discapacidad en el mundo laboral. En todo caso las limitaciones para los objetivos a cumplir son tan graves que superan en mucho sus ventajas:

- a) Solo están exentos los servicios de Entidades públicas o privadas de carácter social, pero no las realizadas por empresas con ánimo de lucro, que son el auténtico motor de la economía.
- b) Solo están exentos los servicios, pero no el resto de las actividades gravadas en el tributo, como la entrega de bienes.
- c) Nos encontramos ante una exención ordinaria o relativa. Esto significa que las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios destinados a las operaciones exentas no pueden ser objeto de deducción.

Todo ello hace que, aunque es evidente que todo tipo de actividad que se realice con las personas con discapacidad colabora a su inserción social, las operaciones exentas en el IVA a que acabamos de aludir tengan una importancia marginal. Solo si se superasen las limitaciones indicadas (esto es, si se incluyera en la exención a las empresas, si se ampliara a todas las operaciones gravadas en el IVA y se convirtiera en una exención total), podrían tener verdadera importancia. No se me oculta que, de aceptarse, quebraría alguno de los principios esenciales del IVA, por ejemplo, su neutralidad económica, pero convendría preguntarse sobre si no podría ser utilizada, en este caso concreto, la discriminación positiva, cuando existen otros supuestos en los que sí se utiliza este principio, aunque quizás bajo otro ropaje o denominación.

#### IV. A GUIA DE CONCLUSIÓN

Hasta aquí he pasado revista a las normas que, en nuestro ordenamiento tributario, toman en consideración a las personas con discapacidad. Como hemos podido ver no se puede hablar, en sentido estricto, de un sistema fiscal aplicable a estas personas, lo cual no es censurable.

Otra cosa es que las normas a las que he prestado atención debieran estar coordinadas y revelaran una intención del legislador de regular de modo coherente la tributación que guarda relación con la discapacidad. No es así, y podemos decir sin temor a equivocarnos que las medidas que conoce la legislación española son incoherentes y no permiten ni siquiera atisbar un tratamiento unitario del fenómeno estudiado.

Del examen de la legislación vigente que hemos realizado hasta aquí (ordenada de un modo convencional, elegido entre los múltiples que podrían utilizarse), se pueden deducir algunas conclusiones:

La primera es que efectivamente existen normas en nuestro ordenamiento tributario que pretenden fomentar la formación de las personas con discapacidad (utilizando la expresión de manera amplia), aunque la mayor parte de ellas lo hacen de manera indirecta e incluso tangencial.

La segunda es que, en la práctica, apenas pueden adivinarse normas que tengan como finalidad fomentar las mejoras de las condiciones de las empresas para que las personas con discapacidad puedan desarrollar, del mejor modo posible, su actividad.

Y la tercera, que las normas de fomento de la contratación, consistentes en deducciones de la cuota en el Impuesto sobre sociedades, tienen un corte clásico (han permanecido iguales desde 1978), y no tienen el éxito garantizado, si atendemos a los antecedentes análogos.

En todo caso hay que relativizar la eficacia de las normas fiscales de fomento económico. Siempre ha existido la sospecha de que los agentes sociales utilizan los beneficios tributarios existentes para aplicarlos a decisiones empresariales tomadas con anterioridad, en función de consideraciones de otro tipo. Nos parece cuando menos aventurada la afirmación contraria, esto es, que las decisiones económicas se toman en función de los incentivos fiscales. Naturalmente, esta no es más que una opinión de valor relativo por cuanto no se basa en un examen detallado del efecto que, en la práctica, pueden tener tales incentivos.

Debemos finalizar estas líneas señalando que hoy día es un lugar común defender la utilización finalista de las normas tributarias (el ejemplo del empleo de la tributación en la defensa del medio ambiente es paradigmático). Pues bien, pocos objetivos son tan nobles como el fomento, también a través de los tributos, de la incorporación de las personas con discapacidad al mundo del trabajo, lo que no supone en definitiva sino defender su incorporación plena a la sociedad de la que forman parte.

## **FISCALIDAD AUTONÓMICA EN RELACIÓN CON LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD Y SUS FAMILIAS**

*José María Utande San Juan,*  
Letrado del Tribunal Constitucional

### **I. LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD**

#### **1. Introducción**

Como acertadamente ha puesto de relieve la doctrina (CABRA DE LUNA, 2006), el desarrollo del Estado de las Autonomías instaurado por la Constitución de 1978 ha dado lugar a crecientes márgenes de decisión para los poderes autonómicos, lo que se ha proyectado, entre otros ámbitos, en la normativa que concierne a las personas con discapacidad, sus familias y las organizaciones que las representan.

La fiscalidad no ha sido una excepción, de tal suerte que la atribución a las Comunidades Autónomas (CCAA) de la potestad de aprobar normas sobre algunos tributos cedidos (junto con la posibilidad de crear tributos propios, de acuerdo con el art. 133.2 CE) ha supuesto que el análisis del régimen fiscal de la discapacidad, para ser completo, deba incluir el nivel autonómico. Las CCAA también están sujetas al principio rector contenido en el art. 49 de la Constitución referido a los discapacitados<sup>1</sup>, en cum-

---

<sup>1</sup> El art. 49 CE dispone que: “Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título [Tít. I: De los derechos y deberes fundamentales] otorga a todos los ciudadanos”.

plimiento del cual han aprobado numerosas disposiciones tributarias que alcanzan de forma directa o indirecta a este colectivo, acreedor de una protección especial, también por el legislador autonómico.

Esto lleva implícito que la normativa de los impuestos que afectan a las personas con discapacidad ya no será la misma en todo el territorio nacional, sino que variará en función de las decisiones que adopten los órganos legislativos de las CCAA. Tanto el Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI) como la Subcomisión de Fiscalidad del Real Patronato de la Discapacidad (CERMI, 2010 y 2013) han venido reclamando un trato homogéneo de la discapacidad, al considerar discriminatoria la existencia de distintos beneficios fiscales según el territorio. Sin embargo, con independencia del juicio que merezca el resultado a que se ha llegado, no podemos olvidar que “la diversidad normativa propia del Estado de las autonomías” (STC 319/1993, de 27 de octubre, FJ 5) es una consecuencia inevitable de un Estado compuesto como el español y “deriva directamente de la Constitución (arts. 2 y 149.3), dentro de ciertos límites (fundamentalmente, los derivados del art. 149.1.1 CE para el ejercicio de los derechos y deberes constitucionales y del art. 139.1 CE, en su alcance general)” (STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4).

Así pues, sin negar la complejidad a que puede abocar una excesiva diversidad, y reconociendo que en ciertos aspectos una actividad armonizadora por parte del Estado puede estar justificada, es innegable que el capítulo de beneficios fiscales para la discapacidad se ha ensanchado gracias a la actividad normativa de las CCAA y que el “efecto imitación” que en ocasiones se ha producido entre ellas ha contribuido a mejorar el tratamiento fiscal de estas personas, aunque a costa de introducir diferencias territoriales.

## **2. Breve referencia al marco de competencias normativas tributarias de las Comunidades Autónomas**

El vigente marco de las competencias autonómicas en materia tributaria viene dado por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que desarrolla, junto con los aspectos financieros del sistema, el sistema de cesión de tributos a las CCAA.

El régimen competencial acordado en 2009 (como parte del modelo de financiación aprobado en tal año) significó un incremento de la autonomía de las CCAA en relación con el contenido en las Leyes 21/2001, de 27 de diciembre, 14/1996, de 30 de diciembre, y 30/1983, de 28 de diciembre, que habían disciplinado la cesión de tributos en los modelos anteriores. En concreto, la posibilidad que se otorga a las CCAA de mo-

dificar la regulación de algunos tributos cedidos arranca de la Ley 14/1996, norma a partir de la cual se ha ido ampliando progresivamente.

Hoy en día, y a pesar de algunas críticas que cabe formular al actual esquema competencial en materia tributaria, sus líneas principales se pueden considerar consolidadas. No obstante, conviene apuntar que el proceso para la modificación del sistema de financiación autonómica parece abierto, al haberse constituido por *Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017* una Comisión de Expertos con el encargo de elaborar un informe para la revisión del mismo, lo que puede acarrear cambios en el margen de actuación de las CCAA. En este sentido, algunas voces han reclamado que se acoten las diferencias territoriales en tributos como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mediante el establecimiento de un mínimo a nivel estatal que las CCAA no podrían rebajar<sup>2</sup>.

Expondremos a continuación, de forma sintética debido a lo prolífico de la normativa autonómica sobre esta materia, cuáles son las principales disposiciones tributarias introducidas por las Comunidades Autónomas. Nos ceñiremos al territorio común, puesto que los territorios forales tienen un ámbito competencial distinto, que alcanza a figuras tributarias como el Impuesto sobre Sociedades, que en el resto del territorio se regula de forma exclusiva por el Estado. Y dentro del territorio común indicaremos tan solo las medidas referidas a los *tributos cedidos*, puesto que en materia de tributos propios apenas se pueden detectar disposiciones específicas referidas a los discapacitados.

## II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Puede considerarse que el IRPF es el impuesto que, por gravar el conjunto de rentas que obtiene una persona física, afecta más directamente a las personas discapacitadas. La normativa estatal del tributo (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) debe completarse con un amplio elenco de normas autonómicas, sobre todo deducciones que toman en consideración las situaciones de discapacidad.

Las competencias normativas de las CCAA en el IRPF (art. 46 de la Ley 22/2009) alcanzan a: i) regular la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, que deberá ser progresiva (potestad que no ha dado lugar a normas específicas para dis-

---

<sup>2</sup> Entre otras muchas, se puede citar el “Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español”, págs. 252, 253 y 420, en las que propone la fijación de unas normas comunes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para todo el territorio nacional. En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, la propuesta de dicha comisión es la supresión de esta figura.

capacitados); ii) aprobar el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, estableciendo incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad, con el límite del 10 por ciento para cada una de las cuantías (solo algunas CCAA, a las que luego nos referiremos, han utilizado esta posibilidad); y iii) la que, con diferencia, es la potestad más empleada, aprobar deducciones por: a) circunstancias personales y familiares; b) inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan directa o indirectamente una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta; y c) subvenciones o ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

## 1. Deducciones en la cuota autonómica

En este ámbito las CCAA han ejercido de forma muy intensa sus competencias normativas. En total, para 2017 se encuentran vigentes aproximadamente 200 deducciones autonómicas<sup>3</sup> de las que unas 40<sup>4</sup>, es decir, un 20% del total, están relacionadas con la discapacidad. No obstante, el impacto en la cuota del impuesto es bastante limitado<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> De forma más precisa, siguiendo la publicación “Libro Electrónico de Tributación Autonómica” de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda (disponible en:

<http://www.mnhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx> se pueden contar 201 deducciones vigentes en 2017. La Comunidad Valenciana destaca con el mayor número (27), mientras que La Rioja, con 6, y Cantabria, con 7, son las que menos figuras tienen en vigor. No obstante, el número de deducciones no significa que sea mayor el gasto fiscal derivado de ellas, pues lo determinante es el importe global que se descuenta de la cuota íntegra autonómica.

<sup>4</sup> El número depende de cómo se articulen normativamente, sea como modalidades de una deducción común, o como deducciones independientes.

<sup>5</sup> De acuerdo con los datos sobre liquidación del sistema de financiación autonómica disponibles en: [http://www.mnhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionCCAA/Cuadros\\_liquidacion\\_2014.pdf](http://www.mnhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionCCAA/Cuadros_liquidacion_2014.pdf) el impacto recaudatorio de las medidas autonómicas en el IRPF en 2014 ascendió a unos 700 millones de euros, que representa en torno a un 2% de la recaudación autonómica por el IRPF que sumó en dicho año aproximadamente 34.936 millones de euros. Aunque somos conscientes de que la cantidad indicada no está solo debida al impacto de las deducciones autonómicas, sino que refleja también el impacto recaudatorio de la tarifa autonómica (el impacto del mínimo personal y familiar es insignificante, pues muy pocas CCAA han ejercido su competencia sobre el mismo), dado que en unos territorios la tarifa se ha modificado al alza y en otros a la baja, si consideramos neutro el impacto global de la misma, la importancia recaudatoria de las deducciones autonómicas no superaría el indicado porcentaje del 2%.

Dentro de las deducciones que toman en cuenta la discapacidad se puede diferenciar entre las que se aplican directamente a la persona discapacitada o a personas de su núcleo familiar; y las que se prevén para actuaciones concretas, por ejemplo, la adquisición o el arrendamiento de la vivienda habitual, pero conectadas con la discapacidad o mejoradas en cuanto atañen a una persona discapacitada. En nuestra exposición dejaremos a un lado las deducciones por donativos a entidades sin fines lucrativos que han aprobado algunas CCAA, puesto que, si bien tienen indudable interés para las fundaciones y asociaciones que se dedican a la discapacidad, no son medidas específicamente dirigidas a las entidades que tengan este objeto, sino al menencazo considerado en su conjunto.

### **1.1. Deducciones aplicables en atención a la discapacidad del contribuyente o de personas de su entorno**

Las principales deducciones autonómicas para *contribuyentes* discapacitados, o para personas de entorno, vigentes a la fecha de elaboración de este trabajo son las siguientes:

*Andalucía*: deducción para *contribuyentes* con grado de discapacidad igual o superior al 33% de 100 €, con los requisitos que se establecen. Esta Comunidad también aplica dicha deducción a: i) contribuyentes cuyos cónyuges o parejas de hecho tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65% y ii) contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de descendientes o ascendientes conforme a la normativa estatal<sup>6</sup>.

*Aragón*: no regula una deducción directa para el contribuyente discapacitado, pero sí una deducción por *nacimiento o adopción* de un hijo con discapacidad de 200 € cuando el grado de discapacidad sea igual o superior al 33%<sup>7</sup>, deducción que se añade a la prevista en general por nacimiento o adopción. Esta Comunidad también prevé una deducción por *cuidado de personas dependientes* que convivan con el contribuyente al menos la mitad del período impositivo de 150 € (ascendientes o descendientes con un grado de discapacidad igual o superior al 65%, cualquiera que sea su edad)<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Arts. 12, 12bis y 14.1 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

<sup>7</sup> Art. 110-3 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

<sup>8</sup> Art. 110-5 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

*Asturias:* deducción para familias monoparentales de 303 € para contribuyentes que tengan a su cargo descendientes, con ciertos requisitos de convivencia o dependencia económica. Se consideran descendientes los hijos menores de edad y también los mayores de edad si son discapacitados<sup>9</sup>.

*Illes Balears:* deducción para los *contribuyentes* con discapacidad física, psíquica o sensorial o con descendientes con esta condición y, en su caso, por cada miembro de la unidad familiar residente en las Illes Balears que tenga la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial por importes crecientes con el grado de discapacidad: 80 € para discapacidad física o sensorial de grado igual o superior a 33%; 150 € para discapacidad física o sensorial de grado igual o superior a 65%; y 150 € para discapacidad psíquica igual o superior al 33%<sup>10</sup>.

*Canarias:* deducción por *contribuyentes* con discapacidad superior al 33%: 300 €<sup>11</sup>. Asimismo, se prevé: i) una deducción general por nacimiento o adopción de hijos, a la que se añade una específica si el hijo nacido o adoptado tiene una discapacidad igual o superior al 65% de 400 € cuando se trate del primer o segundo hijo que padezca dicha discapacidad y de 800 € cuando se trate del tercero o posterior hijo que padezca dicha discapacidad, siempre que sobrevivan los anteriores discapacitados<sup>12</sup>; y ii) cuando los contribuyentes posean el título de *familia numerosa*, podrán practicar una deducción, cuya cuantía se incrementa cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto tenga un grado de discapacidad física, psíquica o sensorial igual o superior al 65%; la deducción será de 500 € (familia numerosa de categoría general) y 1.000 € (categoría especial) respectivamente<sup>13</sup>.

*Cantabria:* deducción por el cuidado de *ascendientes o descendientes* discapacitados en grado igual o superior al 65% de 100 €, exigiéndose la convivencia durante más de la mitad del periodo<sup>14</sup>.

---

<sup>9</sup> Art. 12 TR aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>10</sup> Art. 6 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>11</sup> Art. 11 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

<sup>12</sup> Art. 10 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

<sup>13</sup> Art. 13 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

<sup>14</sup> Art. 2.2 TR aprobado por el Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

*Castilla-La Mancha:* deducción por discapacidad del *contribuyente* en grado igual o superior al 65% de 300 €, siempre que el contribuyente tenga derecho a aplicar el mínimo por discapacidad<sup>15</sup>. A esta se añaden: i) una deducción por discapacidad de *descendientes o ascendientes* en grado igual o superior al 65% de 300 €, siempre que generen el derecho a aplicar el mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes<sup>16</sup>; ii) otra por *acogimiento* no remunerado de discapacitados en grado igual o superior al 33% de 600 €, exigiéndose la convivencia durante más de la mitad del año con el contribuyente y no haber recibido ayudas de la Administración vinculadas con el acogimiento<sup>17</sup>.

*Castilla y León:* deducción para los *contribuyentes* discapacitados, distinguiendo si su edad es igual o superior a 65 años, en cuyo caso la deducción será de 300 € cuando el grado de discapacidad es igual o superior al 33% y de 656 € cuando el grado de discapacidad sea igual o superior al 65%; mientras que si la edad del contribuyente es inferior a 65 años, podrán darse 300 € si su grado de discapacidad es igual o superior al 65%<sup>18</sup>. A la anterior deducción, que atiende a la persona del contribuyente, se suman otras dos que consideran a los familiares discapacitados: i) por familia numerosa se prevé una deducción<sup>19</sup> cuya cuantía se incrementa si alguno de los miembros de la familia tiene discapacidad en grado igual o superior al 65 %, siendo en tal caso de 492 €. La deducción se incrementa en 410 € por cada descendiente, a partir del cuarto inclusive, al que sea de aplicación el mínimo por descendiente; y ii) por nacimiento o adopción de hijos están vigentes unas deducciones (según el número de hijos) cuyo importe se duplica en caso de una discapacidad igual o superior al 33%<sup>20</sup>.

*Extremadura:* deducción para el contribuyente que conviva con *familiares* discapacitados en grado igual o superior al 65% de 150 € con carácter general y 220 € para aquellos contribuyentes que tuviesen reconocido el derecho a percibir prestaciones por dependencia sin que, a 31 de diciembre, las hayan empezado a recibir<sup>21</sup>.

---

<sup>15</sup> Art. 4 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

<sup>16</sup> Art. 5 Ley 8/2013, de 21 de noviembre.

<sup>17</sup> Art. 8 Ley 8/2013, de 21 de noviembre.

<sup>18</sup> Art. 6 TR, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

<sup>19</sup> Art. 3 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

<sup>20</sup> Art. 4.1 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre. Si el reconocimiento de la discapacidad fuera realizado con posterioridad al período impositivo correspondiente al nacimiento o adopción y antes de que el menor cumpla cinco años, la deducción se practicará por los importes establecidos en el período impositivo en que se realice dicho reconocimiento.

<sup>21</sup> Art. 7 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

*Galicia:* deducción para contribuyentes de edad igual o superior a 65 años que sean discapacitados en grado igual o superior al 65% y que necesiten ayuda de terceras personas del 10% de las cantidades satisfechas a las tercera personas que presten dicha ayuda, con el límite de 600 €<sup>22</sup>. Esta Comunidad también prevé: i) una deducción por familia numerosa que se incrementa cuando existe en ella existe una persona con una discapacidad igual o superior al 65% (500/800 € según la familia sea de categoría general o especial)<sup>23</sup>; y ii) una deducción de 300 € por *nacimiento y adopción de hijos* que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto cuyos importes se duplican en caso de que el nacido o adoptado tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%<sup>24</sup>.

*Comunidad Valenciana:* deducción para *contribuyentes* de 65 o más años que sean discapacitados en grado igual o superior al 33%: un máximo de 179 €, en función de la base liquidable<sup>25</sup>. A esta se suman otras ligadas a personas discapacitadas en el entorno del contribuyente: i) por *nacimiento* o adopción de un hijo discapacitado físico o sensorial con grado igual o superior al 65% o psíquico, con un grado igual o superior al 33%, siempre que el hijo otorgue derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por un máximo de 224 € para el primer hijo y de 275 € cuando se trate de segundo, disminuyendo el importe a medida en que aumenta la renta, hasta desaparecer cuando se alcanza el umbral máximo previsto<sup>26</sup>; y ii) por ascendientes mayores de 65 años que sean discapacitados por los que se procede una deducción máxima de 179 € por cada ascendiente en línea directa mayor de 65 años que sea discapacitado físico o sensorial en grado igual o superior al 65% o discapacitados psíquicos en grado igual o superior al 33%, siempre que, en ambos casos, convivan con el contribuyente. Como en el supuesto anterior, el importe indicado es el máximo, disminuyendo a medida en que aumenta la renta, hasta desaparecer cuando se alcanza el límite de renta previsto<sup>27</sup>.

Es muy importante advertir que en todos los casos mencionados se establecen determinados requisitos de renta máxima (distintos según Comunidades y según se trate de tributación individual o conjunta), de forma que las deducciones indicadas solo son aplicables cuando no se superen.

---

<sup>22</sup> Art. 5.Seis TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>23</sup> Art. 5.Tres TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

<sup>24</sup> Art. 5.Dos TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

<sup>25</sup> Art. 4.Uno.g) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

<sup>26</sup> Art. 4.Uno.c) Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

<sup>27</sup> Art. 4.Uno.h) Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

## 1.2. Deducciones por actuaciones concretas que tienen en cuenta la discapacidad

Junto a las anteriores deducciones, que solo tienen en cuenta la condición de discapacitado del contribuyente o de personas de su ámbito familiar, también se prevén deducciones ligadas a la compra, adquisición o arrendamiento de vivienda por una persona discapacitada o bien para ciertos gastos en que incurren estas personas, según señalamos a renglón seguido:

### 1.2.1. Relacionadas con la vivienda de las personas discapacitadas

*Asturias:* deducciones por *adquisición o adecuación* de vivienda habitual para el contribuyente discapacitado con grado de discapacidad igual o superior al 65% del 3% de cantidades satisfechas, con excepción de los intereses, con una base máxima de deducción. Esta deducción se aplica también a la adquisición o adecuación de vivienda habitual *por contribuyentes con los que convivan* durante más de 183 días cónyuges, ascendientes o descendientes que sean discapacitados en grado igual o superior al 65%, siempre que estos últimos no tengan rentas anuales<sup>28</sup>.

*Illes Balears:* deducción por arrendamiento de vivienda habitual que pueden aplicar, entre otros colectivos, los discapacitados físicos o sensoriales en un grado igual o superior al 65% y los discapacitados psíquicos en grado igual o superior al 33%, siendo el importe del 15% de las cantidades satisfechas, con un máximo de 300€. Esta deducción es una novedad para 2017<sup>29</sup>.

*Canarias:* la deducción por donaciones efectuadas en metálico a favor de descendientes o adoptados menores de 35 años para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda habitual<sup>30</sup> se aplica con importes incrementados cuando el donatario es discapacitado. Lo mismo sucede con la deducción por adquisición de la vivienda habitual<sup>31</sup> y con la deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual<sup>32</sup>.

*Cantabria:* deducción por *arrendamiento* de vivienda habitual que pueden aplicar, entre otros colectivos, los discapacitados en un grado igual o superior al 65%, siendo el importe del 10% de las cantidades satisfechas, con máximo de 300 €<sup>33</sup>. De igual

---

<sup>28</sup> Art. 4 TR aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

<sup>29</sup> Art. 3 bis TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, modificado con efectos 1.1.2017

<sup>30</sup> Art. 9 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

<sup>31</sup> Art. 14 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

<sup>32</sup> Art. 14 ter TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

<sup>33</sup> Art. 2.1 TR aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

forma, la deducción por obras de mejora en la vivienda presenta límites superiores cuando el contribuyente tiene una discapacidad en grado igual o superior al 65%<sup>34</sup>.

*Castilla y León:* deducción por inversión en instalaciones de adaptación a discapacitados en la vivienda habitual: 10% de las cantidades invertidas en la rehabilitación de viviendas situadas en la Comunidad que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente<sup>35</sup>.

*Cataluña:* deducción por alquiler de vivienda habitual para las personas con discapacidad igual o superior al 65%, entre otros colectivos. Con carácter general la deducción será del 10% de las cantidades satisfechas, con un máximo de deducción de 300 €<sup>36</sup>.

*Extremadura:* deducción por arrendamiento de vivienda habitual para ciertos colectivos de contribuyentes, entre ellos los que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65%. La deducción asciende al 5% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo en concepto de alquiler de su vivienda habitual, con un límite para la deducción de 300 € anuales, que se aplica de forma mejorada si la vivienda habitual está situada en pequeños municipios<sup>37</sup>.

*Galicia:* deducción por arrendamiento de vivienda habitual por contribuyente menor de 35 años, de un 10% de las cantidades satisfechas, con un límite de 300 euros, y del 20 % con un límite de 600 euros si tiene dos o más hijos menores de edad, cuantías que se duplicarán en el caso de que el arrendatario tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 %<sup>38</sup>.

*Comunidad Valenciana:* deducción por adquisición de vivienda habitual por discapacitados físicos o sensoriales en grado igual o superior al 65% o psíquicos en grado igual o superior al 33% del 5% de las cantidades satisfechas, con excepción de los intereses<sup>39</sup>. Esta Comunidad también aplica una deducción por *arrendamiento* de vi-

---

<sup>34</sup> Art. 2.3 TR aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

<sup>35</sup> Art. 7.2 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

<sup>36</sup> Art. 1 Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de Cataluña. Asimismo, esta Comunidad regula el tramo autonómico de la deducción estatal por vivienda habitual (que, como es sabido, solo se mantiene con carácter transitorio para quien adquirió su vivienda antes de 1 de enero de 2013), tramo en el que se prevé un porcentaje incrementado de deducción para las obras de adecuación de la vivienda habitual para personas con discapacidad.

<sup>37</sup> Art. 3 Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

<sup>38</sup> Art. 5 Siete TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

<sup>39</sup> Art. 4.Uno.I) Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

vienda habitual que asciende a un 20% de las cantidades satisfechas con el límite para la deducción de 612 € cuando el arrendatario sea discapacitado físico o sensorial en un grado igual o superior al 65% o psíquico con grado igual o superior al 33%; y de un 25% de dichas cantidades, con el límite de 765 €, cuando el arrendatario tenga una edad igual o menor de 35 años y, además, sea discapacitado físico o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65%, o psíquico, con un grado de discapacidad igual o superior al 33%. Al igual que en otras deducciones de esta Comunidad, los importes anteriores son máximos, reduciéndose conforme aumenta la renta de contribuyente<sup>40</sup>.

Según hemos indicado para las deducciones del apartado 1.1, en las que acabamos de citar es frecuente encontrar límites máximos de renta para su aplicación.

### **1.2.2. Relacionadas con ciertos gastos de las personas discapacitadas**

*Andalucía:* deducción del 15% del importe de la cuota fija satisfecha a la Seguridad Social por el empleador, en el régimen especial de empleados del hogar, para atender a personas con discapacidad que necesiten ayuda, con el límite de 500 € anuales<sup>41</sup>.

*Cantabria:* deducción por gastos de enfermedad de un 10% de los gastos y honorarios profesionales abonados por la prestación de servicios sanitarios y del 5% de las cantidades pagadas en concepto de cuotas a mutualidades de seguros médicos no obligatorios, con determinados límites, que se incrementan cuando el contribuyente es discapacitado con grado igual o superior al 65%<sup>42</sup>.

## **2. Mínimo personal y familiar**

Como ya hemos anticipado, las CCAA pueden modificar el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, estableciendo incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes, entre otros, al mínimo por discapacidad, con el límite del 10% sobre la cuantía fijada en la Ley del IRPF (art. 60.1)<sup>43</sup>.

<sup>40</sup> Art. 4.Uno.n Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

<sup>41</sup> Art. 14.2 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

<sup>42</sup> Art. 2.7 TR aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

<sup>43</sup> Mínimo que actualmente asciende a 3.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 9.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento; mínimo que se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales cuando acrelide necesitar ayuda de tercera personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. Por su parte, el mínimo por discapacidad de ascendentes o descendientes será también de 3.000 euros o 9.000 euros anuales

Pues bien, hasta el momento solo la Comunidad de Illes Baleares ha modificado el mínimo por discapacidad, elevándolo hasta el máximo permitido, es decir, un 10%<sup>44</sup>. Aunque la Comunidad de Madrid también ha regulado esta materia, solo ha incidido en el mínimo por descendientes, que es aplicable también a los descendientes discapacitados, pero no por la condición específica de discapacitados.

### III. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

De acuerdo con el artículo 19.dos.b) de la LOFCA y el artículo 47 de la Ley 22/2009, las CCAA tienen, en relación con este tributo, competencias para regular: i) el mínimo exento; ii) el tipo de gravamen; y iii) deducciones y bonificaciones en la cuota, que se aplicarán con posterioridad a las establecidas por el Estado y no podrán suponer una modificación de las mismas. Además, con arreglo a la disposición adicional segunda de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, las CCAA podrán declarar la exención en este impuesto de los bienes y derechos afectos al patrimonio protegido de los discapacitados.

En este tributo cedido se han adoptado dos tipos de normas: por un lado, las dirigidas a fijar un mínimo exento<sup>45</sup> para estos contribuyentes más alto que para el resto y, por otro, las relacionadas con el régimen fiscal de su patrimonio especialmente protegido.

Entre las primeras solo nos consta el caso de la Comunidad Valenciana que, frente al *mínimo exento* que ha regulado en general (600.000 euros), establece un mínimo de 1 millón de euros para contribuyentes con discapacidad psíquica, en un grado igual o superior al 33%, y para contribuyentes con discapacidad física o sensorial, en grado igual o superior al 65%<sup>46</sup>; y el de Extremadura, que sitúa el mínimo exento general en 500.000 euros, que se elevan a 600.000, 700.000 y 800.000 euros para contribuyentes discapacitados, según el grado supere el 33%, el 50%<sup>47</sup> o el 65%, respectivamente.

---

por cada uno de los descendientes o ascendientes que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad, en función de que el grado de discapacidad esté por debajo o no del 65 por ciento, aumentándose en concepto de gastos de asistencia, en los mismos términos que el mínimo por contribuyente discapacitado.

<sup>44</sup> Art. 2 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

<sup>45</sup> Que la norma estatal fija en 700.000 euros (art. 28 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).

<sup>46</sup> Art. 8 Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

<sup>47</sup> Se trata de uno de los pocos casos en los que la normativa autonómica incorpora otro umbral específico de discapacidad, como es el del 50%.

En cuanto al tratamiento del patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, cuyo examen y propuestas de reforma se aborda en profundidad en otros capítulos esta obra, mientras que algunas CCAA, haciendo uso de la habilitación que hemos reseñado, han establecido la exención de este patrimonio, como es el caso de Canarias<sup>48</sup> y Castilla y León<sup>49</sup>; otras han introducido una *bonificación del 99%* en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes o derechos del patrimonio especialmente protegido del contribuyente. Esta bonificación está vigente en las CCAA de Asturias<sup>50</sup>, Cataluña<sup>51</sup> y Aragón<sup>52</sup>, aunque en esta última con un límite de 300.000 €. La principal diferencia, más allá de que con la bonificación del 99% puede generarse una pequeña tributación, es que con la exención no hay obligación de declarar esa parte del patrimonio<sup>53</sup>, mientras que con la bonificación, sí.

#### IV. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es la figura sobre la que las CCAA disponen de mayores competencias normativas, que han ejercido ampliamente. Así, de acuerdo con el artículo 19.dos.c) de la LOFCA y el artículo 48 de la Ley 22/2009, las CCAA, pueden asumir competencias normativas sobre: i) la tarifa del impuesto; ii) las cuantías y los coeficientes de patrimonio preexistente que determinan la progresividad del impuesto; iii) las reducciones en la base imponible (estableciendo nuevas reducciones que respondan a circunstancias económicas o sociales de la Comunidad Autónoma o regulando las existentes en la normativa estatal, bien sea para mantenerlas en condiciones análogas o para mejorarlas); iv) deducciones y bonificaciones de la cuota; y v) por último, pueden regular ciertos aspectos de la gestión y liquidación.

Las principales medidas adoptadas respecto a los discapacitados se pueden agrupar en: i) beneficios fiscales basados en la condición de discapacitado del adquirente; ii) beneficios para determinadas adquisiciones cuyos requisitos se flexibilizan si el adquirente es una persona con discapacidad; y iii) beneficios para aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

##### 1. Beneficios fiscales basados en la condición de discapacitado del adquirente

La normativa estatal establece una reducción en adquisiciones *mortis causa*, cuyo importe, sin perjuicio de la que corresponda por el grado de parentesco, es 47.858,59

<sup>48</sup> Art. 29-bis TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

<sup>49</sup> Art. 11 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

<sup>50</sup> Art. 16 TR aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

<sup>51</sup> Art. 2 de la Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas.

<sup>52</sup> Art. 150-1 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

<sup>53</sup> Consulta de la DGT nº 234/2000 de 16 febrero 2000.

o de 150.253,03 €, según que el grado de discapacidad supere el 33% o el 65%, respectivamente. En su mayoría, las CCAA han mejorado esta reducción, según se recoge en el siguiente cuadro:

Reducción en la base imponible para causahabientes con discapacidad		
Comunidad Autónoma	Grado de discapacidad	
	≥ 33%	≥ 65%
Andalucía <sup>54</sup>	100% <sup>55</sup>	
Aragón <sup>56</sup>	-	100%
Illes Balears <sup>57</sup>	48.000	300.000 <sup>58</sup>
Canarias <sup>59</sup>	72.000	400.000
Cantabria <sup>60</sup>	50.000	200.000
Castilla-La Mancha <sup>61</sup>	125.000	250.000
Castilla y León <sup>62</sup>	125.000	225.000
Cataluña <sup>63</sup>	275.000	650.000
Extremadura <sup>64</sup>	60.000/120.000 <sup>65</sup>	180.000
Galicia <sup>66</sup>	150.000	300.000 <sup>67</sup>
Madrid <sup>68</sup>	55.000	153.000
C. Valenciana <sup>69</sup>	120.000	240.000 <sup>70</sup>

Importes en euros, salvo porcentajes

<sup>54</sup> Art. 20 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

<sup>55</sup> La base imponible no debe superar los 250.000 €. El importe de la reducción es una cantidad variable cuya aplicación determina una base liquidable igual a cero. Se aplican ciertos límites de patrimonio preexistente.

<sup>56</sup> Art. 131-2 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

<sup>57</sup> Art. 22 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

<sup>58</sup> En el caso de discapacidad psíquica la reducción será también de 300.000 euros a partir de un grado igual o superior al 33%.

<sup>59</sup> Art. 20-bis TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

<sup>60</sup> Art. 5.1 TR aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

<sup>61</sup> Art. 15 Ley 8/2013, de 21 de noviembre.

<sup>62</sup> Art. 12 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

<sup>63</sup> Art. 3 Ley 19/2010, de 7 de junio.

<sup>64</sup> Art. 17 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo.

<sup>65</sup> Según esté por debajo o encima del 50%.

<sup>66</sup> Art. 6.Tres TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

<sup>67</sup> Si el causahabiente tiene un grado de discapacidad igual o superior al 65% y es perteneciente a los Grupos I y II de parentesco, siempre que el patrimonio preexistente no exceda de 3.000.000 €, la reducción es del 100% de la base imponible.

<sup>68</sup> Art. 2.1. TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

<sup>69</sup> Art. 10.Uno.b) Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

<sup>70</sup> Esta reducción se aplica también a adquisiciones inter vivos por personas con discapacidad física o sensorial, en un grado igual o superior al 65 por 100, y con discapacidad psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento (art. 10bis.2º Ley 13/1997, de 23 de diciembre).

Junto a lo anterior, algunas CCAA han aprobado bonificaciones en la cuota específicas para personas con discapacidad en transmisiones *mortis causa*. Es el caso de Asturias<sup>71</sup>, Comunidad Valenciana<sup>72</sup> y Castilla-La Mancha<sup>73</sup> (en estas dos últimas Comunidades la bonificación se añade a la mejora de la reducción estatal). Asimismo, la Comunidad de Castilla-La Mancha aplica la bonificación también a transmisiones *inter vivos*, al igual que hacía la Comunidad Valenciana que, sin embargo, ha suprimido esta medida con efectos 1 de enero de 2017<sup>74</sup>.

Por último, las CCAA de La Rioja y Murcia no han aprobado disposiciones específicas en relación con las reducciones en la base imponible ni bonificaciones para discapacitados.

## **2. Beneficios fiscales para determinadas adquisiciones cuyos requisitos se flexibilizan si el adquirente es una persona con discapacidad**

En ocasiones la normativa autonómica establece beneficios fiscales que no van dirigidos expresamente a los discapacitados, pero cuyas reglas (fundamentalmente, los límites cuantitativos del beneficio fiscal) se flexibilizan cuando los adquirentes tienen esta condición. Así sucede en los beneficios fiscales por donaciones con finalidad específica (vivienda habitual o dinero para la adquisición de la misma o para la creación de empresas) que tienen en vigor las CCAA de Andalucía<sup>75</sup>, Asturias<sup>76</sup>, Illes Balears<sup>77</sup>, Castilla y León<sup>78</sup>, Cataluña<sup>79</sup>, Extremadura<sup>80</sup>, Galicia<sup>81</sup> y La Rioja<sup>82</sup>.

---

<sup>71</sup> Bonificación en la cuota del 100% de la cuota aplicable a las adquisiciones *mortis causa* realizadas por contribuyentes discapacitados con un grado de discapacidad igual o superior al 65%. Se exige que el patrimonio preexistente no supere los 402.678,11€. Regulada en el art. 23.2 TR aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

<sup>72</sup> Bonificación del 75% para las adquisiciones *mortis causa* por discapacitados físicos o sensoriales en un grado igual o superior al 65 por 100 o por discapacitados psíquicos con un grado igual o superior al 33 por 100 [art. 12 bis.1.c) Ley 13/1997, de 23 de diciembre].

<sup>73</sup> Bonificación del 95% aplicable a los sujetos pasivos discapacitados en grado igual o superior al 65% (art. 17.2 Ley 8/2013, de 21 de noviembre).

<sup>74</sup> Art. 15 de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, que suprime la letra d) del art. 12bis.1 Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

<sup>75</sup> Andalucía prevé una reducción propia del 99 % en las cantidades donadas a descendientes destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual o para la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional, hasta un límite máximo de 120.000 € que, en el caso de contribuyentes discapacitados en un grado igual o superior al 33%, es de 180.000 € (art. 22 y 22bis TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre).

<sup>76</sup> Asturias establece una reducción del 95% para donaciones de dinero realizadas a favor de descendientes menores de 35 años o discapacitados con grado igual o superior al 65% con la finalidad de adquirir la primera vivienda, siempre que sea protegida y esté en Asturias (art. 20 TR aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre). El límite es mayor para discapacitados (120.000 €) que para los menores de 35 años (60.000 €).

<sup>77</sup> Illes Balears establece una reducción propia por donación de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de un 57% del valor del inmueble a favor de hijos o descendientes del donante

Por otra parte, ciertos beneficios fiscales autonómicos, como los aplicables a percepciones de seguros de vida y algunas *indemnizaciones* no tienen como destinatarios específicos a personas con discapacidad pero estas, por sus circunstancias, serán frecuentemente beneficiarias de las mismas. Tal es el caso de las mejoras autonómicas de la reducción por percepción de seguros de vida prevista a nivel estatal<sup>83</sup> que han

---

que sean menores de 36 años o discapacitados físicos o sensoriales en un grado igual o superior al 65 % o psíquicos de grado igual o superior al 33%. La reducción se aplica también a la donación de dinero con tales fines, con un límite cuantitativo de 60.000€, que se eleva a los 90.000€ cuando el adquirente es discapacitado en grado igual o superior al 33% (art. 48 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio).

<sup>78</sup> Castilla y León prevé una reducción propia por donación de cantidades de dinero para la adquisición de la primera vivienda habitual del 99% del importe de la donación. El importe máximo de la donación con derecho a reducción será de 120.000 €, con carácter general y 180.000 €, en el caso de donatarios que tengan la consideración legal de personas con discapacidad en grado igual o superior al 65% (art. 19 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre).

<sup>79</sup> Cataluña establece una reducción propia del 95% para las cantidades donadas a favor de descendientes para la constitución o adquisición de su primera empresa individual o primer negocio profesional, o para la adquisición de sus primeras participaciones en entidades siempre y cuando la empresa, el negocio o la entidad tengan su domicilio fiscal y social en la Comunidad, siendo la reducción máxima de 125.000 €, que se sitúan en 250.000 € si el donatario es discapacitado en grado igual o superior al 33% (arts. 47-49 Ley 19/2010, de 7 de junio); así como una reducción propia del 95% para las donaciones de inmuebles que vayan a constituir la primera vivienda habitual del descendiente o en donaciones de cantidades destinadas a la adquisición de esta primera vivienda, hasta un importe máximo de 60.000 €, que se incrementa hasta 120.000 € en el caso de contribuyentes discapacitados en un grado igual o superior al 65 % (arts. 54 y 55 Ley 19/2010).

<sup>80</sup> Extremadura establece una reducción propia del 99% por donación de dinero para la constitución o ampliación de capital de una empresa individual o negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, cuya base máxima es de 300.000 € con carácter general y de 450.000 € cuando el donatario es discapacitado (art. 25 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo).

<sup>81</sup> Galicia establece una reducción propia del 95% en la adquisición por hijos y descendientes de cualquier tipo de bien destinado a la constitución o adquisición de una empresa o negocio profesional en Galicia con un límite de 118.750 € que se eleva en caso de persona con grado de discapacidad igual o superior al 33 % hasta los 237.500 € (art. 7.Ocho TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio).

<sup>82</sup> La Rioja prevé una deducción del 100 % de la cuota aplicable a las donaciones de dinero de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual o para cancelar o amortizar parcialmente el préstamo o crédito hipotecario suscrito para la adquisición de la vivienda habitual (art. 14 Ley 6/2015, de 29 de diciembre). El límite de la donación que se puede beneficiar de esta deducción es de 200.000€, que se incrementan hasta 300.000€ para donatarios discapacitados en un grado superior al 65%. De igual forma, la deducción del 100 % de la cuota aplicable a las donaciones de dinero de padres a hijos para la creación de una empresa individual, negocio profesional o entidad societaria en la que se produzca autoempleo y/o creación de empleo por cuenta ajena tiene una base máxima de 200.000€ que aumenta hasta 250.000€ en el caso de discapacitados en un grado igual o superior al 65%.

<sup>83</sup> Art. 20.2.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece una reducción del 100% con un límite de 9.195,49 €.

aprobado las CCAA de Canarias<sup>84</sup>, Cantabria<sup>85</sup>, Cataluña<sup>86</sup>, Illes Balears<sup>87</sup> y Madrid<sup>88</sup> y de las reducciones específicas para ciertas indemnizaciones, como las percibidas por los afectados por el síndrome tóxico y por víctimas del terrorismo: Galicia<sup>89</sup>, Madrid<sup>90</sup> y Castilla y León<sup>91</sup>.

### **3. Beneficios para aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad**

Varias CCAA han introducido beneficios fiscales para aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad constituido al amparo de la Ley 41/2003. En concreto, son las Comunidades de Illes Balears<sup>92</sup>, Canarias<sup>93</sup>, Cantabria<sup>94</sup>, Castilla-La Mancha<sup>95</sup>, Castilla y León<sup>96</sup> y Cataluña<sup>97</sup>.

Conviene recordar que las aportaciones realizadas a estos patrimonios tienen la consideración de rendimientos del trabajo para el contribuyente con discapacidad,

---

<sup>84</sup> Canarias mejora la reducción estatal, mediante el incremento del límite máximo hasta 23.150 € (art. 21 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril).

<sup>85</sup> Cantabria mejora la reducción estatal aplicando un 100% de reducción, sin límite cuantitativo (art. 5.2 TR aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio).

<sup>86</sup> Cataluña mejora la reducción por seguros sobre la vida: 100 % con el límite de 25.000 € (art. 5 Ley 19/2010, de 7 de junio).

<sup>87</sup> Illes Balears mejora la reducción estatal por las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, mediante el incremento del límite máximo hasta 12.000 € (art. 24 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio).

<sup>88</sup> Madrid mejora muy ligeramente la reducción estatal por seguros sobre la vida: 100 %, con el límite de 9.200 € frente a los 9.195,49 € del Estado (art. 21.2 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre).

<sup>89</sup> Reducción del 99% (art. 6.Cuarto TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio).

<sup>90</sup> Reducción del 99% (art. 22.1 y 2 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre).

<sup>91</sup> Reducción del 99 % (art. 15 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre).

<sup>92</sup> Reducción propia 99 % aplicable a las donaciones efectuadas a los patrimonios protegidos de personas con discapacidad (art. 49 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio).

<sup>93</sup> Bonificación del 95 % aplicable a adquisiciones *inter vivos* (art. 26-quinquies TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril).

<sup>94</sup> Reducción del 100% aplicable a adquisiciones *inter vivos y mortis causa* (art. 5.9 TR aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio).

<sup>95</sup> Bonificación del 95% aplicable tanto a transmisiones *mortis causa* como *inter vivos* (arts. 17.2 y 17bis.2) Ley 8/2013, de 21 de noviembre).

<sup>96</sup> Reducción del 100 % del valor de adquisición, con el límite de 60.000 €, en donaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad (art. 18 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre).

<sup>97</sup> Reducción del 90% para adquisiciones *inter vivos* (art. 56 Ley 19/2010, de 7 de junio).

hasta un determinado importe [art. 17.2.k] y disposición adicional decimoctava de la Ley del IRPF], a partir del cual la aportación tiene la consideración de donación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Será a esta parte a la que se apliquen los beneficios fiscales indicados, que eliminan prácticamente la tributación, aunque en ocasiones se aplican ciertos límites cuantitativos.

## V. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) las CCAA disponen de las siguientes competencias normativas, de acuerdo con el artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en desarrollo del artículo 19.dos.d) de la LOFCA: i) regular el tipo de gravamen aplicable en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas a las concesiones administrativas, a la transmisión de bienes muebles e inmuebles, constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles (excepto derechos reales de garantía) y a los arrendamientos de muebles e inmuebles; ii) regular el tipo aplicable a los documentos notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados; iii) aprobar deducciones y bonificaciones de la cuota (que solo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las CCAA pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen); y iv) por último, competencia para regular ciertos aspectos de la gestión y liquidación de este impuesto.

En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas muchas CCAA han aplicado beneficios fiscales a la adquisición de la vivienda habitual por determinados colectivos, entre ellos, los discapacitados. Estos beneficios se articulan normalmente mediante un tipo de gravamen reducido por comparación con el tipo general previsto por la Comunidad respectiva. Las CCAA de Andalucía<sup>98</sup>, Aragón<sup>99</sup>, Canarias<sup>100</sup>, Cantabria<sup>101</sup>, Castilla y León<sup>102</sup> Cataluña<sup>103</sup>, Extremadura<sup>104</sup>, Galicia<sup>105</sup>, La Rioja<sup>106</sup> y la Comunidad Valenciana<sup>107</sup> aplican este tipo de beneficios fiscales.

---

<sup>98</sup> Frente a unos tipos generales de entre el 8 y el 10%, Andalucía prevé uno del 3,5 % aplicable a la adquisición de inmuebles por discapacitados, siempre que el valor no supere 180.000 € (art. 24 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre).

<sup>99</sup> Aragón establece una bonificación del 12,5 % de la cuota aplicable a la adquisición de la vivienda habitual por personas discapacitadas en grado igual o superior al 65 % siempre y cuando el valor real del inmueble adquirido no exceda de 100.000 € (art. 121-4 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre).

<sup>100</sup> Canarias tiene establecido el tipo general en el 6,5%, pero aplica un 4 % a la adquisición de vivienda habitual por discapacitados (art. 33 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril).

<sup>101</sup> Cantabria, que fija el tipo general en el 8%, dispone un tipo reducido del 5% para adquisiciones de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual de persona discapacitada en grado igual

Por su parte, en la modalidad Actos Jurídicos Documentados varias CCAA han establecido tipos reducidos o beneficios fiscales aplicables a las escrituras que formalizan adquisiciones de la vivienda habitual por distintos colectivos, entre ellos, los discapacitados, así como la constitución o modificación de préstamos hipotecarios para su financiación: Andalucía<sup>108</sup>, Aragón<sup>109</sup>, Canarias<sup>110</sup>, Cantabria<sup>111</sup>, Castilla y León<sup>112</sup>, Cataluña<sup>113</sup>, Galicia<sup>114</sup>, Murcia<sup>115</sup>, La Rioja<sup>116</sup> y la Comunidad Valenciana<sup>117</sup>.

---

o superior al 33% e inferior al 65%; cuando supere el 65% el tipo de gravamen será del 4% (arts. 9.3 y 10.6 TR aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio). El tipo reducido solo se aplica hasta 300.000€. Esta Comunidad prevé también una bonificación del 99% de la cuota de los arrendamientos de vivienda habitual por, entre otros colectivos, las personas discapacitadas, siempre que la renta anual satisfecha no sea superior a 8.000 € (art. 15 TR).

<sup>102</sup> Castilla y León tiene un tipo general de entre el 8 y el 10%, reduciéndolo hasta 5 % para la adquisición de vivienda habitual cuando el adquirente o cualquiera de los miembros de su unidad familiar sea discapacitado en grado igual o superior al 65 % siempre que, en el supuesto de tener ya una vivienda, se proceda a su venta en el plazo máximo de un año. Se aplican ciertos límites de renta (art. 25.3 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre).

<sup>103</sup> Frente al tipo general, que Cataluña establece en el 10%, se fija uno del 5 % para transmisiones de inmuebles que deban constituir la vivienda habitual de un contribuyente con discapacidad física, psíquica o sensorial. También procede cuando la discapacidad concurre en alguno de los miembros de la unidad familiar del contribuyente. Es requisito que no se superen ciertos límites de renta (art. 6 Ley 21/2001, de 28 de diciembre).

<sup>104</sup> Extremadura, que tiene el tipo general establecido entre el 8 y el 11%, prevé una bonificación del 20% en la modalidad de TPO para la adquisición de vivienda habitual a la que sea aplicable el tipo reducido del 7% (para lo cual el valor no debe superar los 122.000€) por un contribuyente que sea discapacitado físico, psíquico o sensorial en grado igual o superior al 65% (art. 40 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo).

<sup>105</sup> Frente al tipo general del 10%, Galicia establece un tipo reducido del 4% para las adquisiciones de vivienda habitual por personas con discapacidad física, psíquica o sensorial de grado igual o superior al 65 % (art. 14.Tres TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011). Como novedad para 2017 esta Comunidad establece una deducción en la cuota del 100% con el objetivo de fomentar la adquisición de vivienda en aquellas zonas del territorio gallego que estén despobladas que se aplica a la vivienda habitual para el adquirente que, entre otros, sea discapacitado (art. 16. Siete TR, modificado por Ley 2/2017, de 8 de febrero).

<sup>106</sup> La Rioja regula un tipo general del 7%, reduciéndose al 5% para la adquisición de viviendas habituales por discapacitados con grado igual o superior al 33% (art. 19.4 Ley 6/2015). Se exigen ciertas condiciones, entre otras, de renta máxima.

<sup>107</sup> La Comunidad Valenciana tiene el tipo general fijado en el 10%, pero aplica un 4% para la adquisición de viviendas habituales por discapacitados físicos o sensoriales con grado igual o superior al 65% o psíquicos con grado igual o superior al 33 % (art.13.Cuarto Ley 13/1997, de 23 de diciembre).

<sup>108</sup> Andalucía tiene fijado el tipo general de Actos Jurídicos Documentados en el 1,5%, con un tipo del 0,1% aplicable en la adquisición de viviendas habituales y constitución de préstamos hipotecarios para su financiación por personas discapacitadas, siempre que el valor de la vivienda no supere los 180.000 € (art. 27.2 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre).

<sup>109</sup> En Aragón el tipo general es del 1,5%, con un tipo del 0,1% aplicable a primeras copias de escrituras que formalicen la constitución de préstamos hipotecarios que financien actuaciones de eliminación de barreras arquitectónicas y adaptación funcional de la vivienda habitual de personas con discapacidad igual o superior al 65% (art. 122-8 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre). Además, esta Comunidad prevé una bonificación del 30% de la cuota aplicable a la adquisición de vivienda habitual por discapacitados en grado igual o superior al 65%, siempre que el valor del inmueble no supere 100.000€ (art. 122-10 TR).

Las medidas adoptadas por las CCAA en favor de los discapacitados en el ITPyAJD se inscriben en una tendencia más general hacia la subjetivación de este tributo que, a pesar de ser real (por lo que su hecho imponible no pretende reflejar la capacidad económica global de la persona), cada vez presenta más disposiciones autonómicas que atienden a las circunstancias del contribuyente, como es el caso de la discapacidad.

---

<sup>110</sup> Canarias tiene un tipo general del 1%, aplicando un 0,4% a escrituras que documenten la adquisición de un inmueble o la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para su financiación, siempre que se trate de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de, entre otros, discapacitados. Se exigen los mismos requisitos que para la aplicación del tipo reducido del 4 % en la modalidad de TPO (art. 37.1 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril).

<sup>111</sup> En Cantabria el tipo general es del 1,5%, con un tipo del 0,3% para escrituras que documenten adquisiciones de viviendas habituales por discapacitados en grado igual o superior al 33 %; cuando supere el 65% el tipo de gravamen será del 0,15% (art. 13.6 TR aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio).

<sup>112</sup> Castilla y León aplica un tipo general del 1,5%, con un tipo del 0,5% para escrituras que documenten adquisiciones de viviendas habituales, así como la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para su adquisición, siempre que en estos últimos la financiación se destine inicialmente a dicha adquisición por discapacitados en grado igual o superior al 65% y que, en el supuesto de tener ya una vivienda, se proceda a su venta en el plazo máximo de un año. Se aplican ciertos límites de renta (art. 26.2 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre).

<sup>113</sup> Cataluña tiene fijado el tipo general de esta modalidad en el 1,5%, pero aplica un 0,5 % aplicable a los documentos que formalicen la constitución y modificación de préstamos hipotecarios otorgados a favor de contribuyentes con discapacidad igual o superior al 33 %, para la adquisición de su primera vivienda habitual siempre que no se superen ciertos límites de renta (art.7 Ley 21/2001, de 28 de diciembre).

<sup>114</sup> Galicia aplica un tipo general del 1,5%, con un tipo reducido 0,5 % para, entre otros, documentos notariales que formalicen la adquisición de vivienda habitual y la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación por discapacitados en grado igual o superior al 65 % (art. 15.Tres TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2011). Para 2017 se añade una deducción del 100% para adquisición de vivienda habitual en el medio rural que beneficia, entre otros, a discapacitados (art. 17.Ocho TR, redactado por Ley 2/2017).

<sup>115</sup> En Murcia está vigente un tipo general del 1,5%, con un tipo reducido del 0,1 % en el caso de primeras copias de escrituras que documenten préstamos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogaciones, destinadas a financiar la adquisición de viviendas por sujetos pasivos discapacitados con grado igual o superior al 65 % (art. 7.7 TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre).

<sup>116</sup> En La Rioja el tipo general es del 1%, con un 0,5 % aplicable en las adquisiciones de vivienda habitual por discapacitados con grado igual o superior al 33 %. Cuando el valor de la vivienda sea inferior a 150.253 €, el tipo aplicable será del 0,4 % (arts. 24.1 y 24.2 Ley 6/2015).

<sup>117</sup> En la Comunidad Valenciana el tipo general es del 1,5%, con un tipo del 0,1 % aplicable a escrituras que formalizan la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad física o sensorial de grado igual o superior al 65 %, o discapacidad psíquica de grado igual o superior al 33 % (art. 14.Uno Ley 13/1997, de 23 de diciembre).

## VI. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

De lo expuesto en los apartados anteriores se puede concluir que la política tributaria autonómica en relación con los discapacitados ha sido bastante intensa, dando lugar a una proliferación de normas extremadamente detalladas y prolijas sobre las condiciones que se deben reunir para aplicar los correspondientes beneficios fiscales (grado de discapacidad, destino del gasto o inversión, límites de renta o patrimonio, etc.).

Como ya adelantamos en el apartado I, la diversidad a que se ha llegado es, hasta cierto punto, una consecuencia lógica de la descentralización de competencias tributarias lo que, además, puede tener el efecto favorable de que las medidas más avanzadas en defensa de los intereses de los discapacitados que introduzcan algunas CCAA se extiendan paulatinamente a otras.

Sin embargo, la forma de legislar que se ha seguido da lugar a demasiadas normas, acompañadas de un excesivo número de requisitos para su aplicación. Pudiera pensarse que en ocasiones responden más a una estrategia de “marketing político” que a un análisis de eficacia y eficiencia de cada medida, que podría aconsejar seleccionar solo algunas (las que demuestren mayor efectividad de cara a los fines perseguidos) y concentrar el incentivo en ellas. Esta dispersión de normas, unida a su frecuente modificación, dificulta, para empezar, su conocimiento por los contribuyentes y, en segundo lugar, el control de su aplicación por parte de la Administración. En el caso de las medidas para discapacitados, es llamativa la disparidad de acciones que se incentivan, la diversidad de técnicas empleadas (exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones, tipos reducidos, etc.), y la falta de homogeneidad, por ejemplo, en cuanto al grado de discapacidad requerido en cada Comunidad o los límites de renta exigidos. Aun aceptando que la diferencia es consustancial al Estado autonómico, cabe preguntarse si es racional un panorama tan complejo como el que hemos sintetizado en los apartados anteriores.

Como punto de partida para su racionalización, conviene apelar a la reciente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas<sup>118</sup>, aplicable también a las CCAA (disposición final primera), que ha incorporado en su art. 129 los denominados *principios de buena regulación*, entre ellos los de necesidad, eficacia<sup>119</sup> y eficiencia<sup>120</sup>. Para promover el cumplimiento de estos

---

<sup>118</sup> Completada a nivel estatal por la regulación contenida en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

<sup>119</sup> El art. 129.2 de la Ley 39/2015 dispone que: “la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución”.

principios, cuya incorporación a los ordenamientos nacionales se ha venido auspiciando desde organismos como la OCDE<sup>121</sup>, y la Unión Europea<sup>122</sup>, la Ley 39/2015 (art. 130<sup>123</sup>) otorga gran importancia a la *evaluación normativa*, es decir, al análisis *ex ante* y *ex post* de la eficacia y eficiencia de las normas aprobadas en relación con el logro de los objetivos pretendidos, en nuestro caso, la mejor atención a las personas con discapacidad.

Desde esta óptica, sería necesario que las normas tributarias aprobadas por las CCAA se sometieran al mencionado análisis de eficacia (si consiguen lo que pretenden) y eficiencia (en su caso, a qué coste), considerando siempre las alternativas de regulación que, en el caso que nos ocupa, podría ser, por ejemplo, la canalización vía gasto público de alguno de los recursos empleados hoy en los múltiples beneficios fiscales vigentes. Para llevar a cabo este examen, un posible instrumento (no el único) es el *presupuesto de beneficios fiscales*<sup>124</sup>, en el que debería estimarse el impacto

---

<sup>120</sup> El art. 129.6 de la Ley 39/2015 dispone que: "la iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos".

<sup>121</sup> Los principales trabajos de este organismo se pueden consultar en el siguiente link: <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/>. Los trabajos de la OCDE, centrados sobre todo en promover los análisis de impacto regulatorio, arrancan desde 1997 (*Good practices in the design and implementation of regulatory impact assessment systems* <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/35258309.pdf>) fecha desde la cual se ha ido produciendo una progresiva incorporación de estas "buenas prácticas" que la OCDE vincula con la mejora del entorno económico y de la eficiencia de las economías. Esta organización considera que los análisis en el campo de la política regulatoria y del mejor uso de normas contribuyen a alcanzar mejores resultados económicos y sociales y así mejorar la vida de los ciudadanos. El último trabajo de la OCDE de que tenemos conocimiento lleva por título precisamente "promoviendo un crecimiento inclusivo a través de la mejora regulatoria". Vid. Deighton-Smith, R., A. Erbacci and C. Kauffmann (2016), *Promoting inclusive growth through better regulation: The role of regulatory impact assessment*, OECD Regulatory Policy Working Papers, No. 3, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5jm3tqwqp1vj-en>.

<sup>122</sup> La Unión Europea también ha reconocido la importancia de mejorar la práctica regulatoria de los Estados Miembros, impulsando proyectos para implementar buenas prácticas en este ámbito. Se puede acceder a una amplia documentación sobre esta materia en: [http://ec.europa.eu/smart-regulation/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/smart-regulation/index_en.htm). Estos proyectos se iniciaron en 2002 y recibieron un importante impulso en 2005 con la Comunicación "Legislar mejor para potenciar el crecimiento y el empleo en la Unión Europea", COM (2005), 97 final, de 16 de marzo, con sucesivas revisiones posteriores. A partir de 2010 estas políticas experimentaron un salto cualitativo con el programa Smart Regulation ("Regulación Inteligente"), actuación compartida con el Parlamento Europeo y que recientemente ha dado lugar al "Acuerdo Interinstitucional entre el Consejo Europeo, el Parlamento Europeo y la Comisión sobre mejora de la legislación" de 13 de marzo de 2016.

<sup>123</sup> El art. 130 establece lo siguiente: "las Administraciones Públicas revisarán periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación y para comprobar la medida en que las normas en vigor han conseguido los objetivos previstos y si estaba justificado y correctamente cuantificado el coste y las cargas impuestas en ellas".

<sup>124</sup> En los últimos años se ha hecho un esfuerzo de mejora de la información ofrecida en este aspecto, en parte debido a la aprobación de la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre

cuantitativo de las exenciones, deducciones, reducciones, tipos reducidos, bonificaciones, etc., tanto en número de contribuyentes que los aplican, como en su cuantía total. Este estudio debería completarse *a posteriori* con los datos de la liquidación presupuestaria, lo que podría arrojar resultados llamativos en no pocos casos sobre el impacto real de los beneficios, información que debería servir para decidir sobre su mantenimiento, modificación o supresión (MARTÍN RODRÍGUEZ, 2016).

Tampoco se puede dejar de lado que cualquier beneficio fiscal favorece solo a quien pone de manifiesto una determinada capacidad económica, por lo que la protección social a los discapacitados por la vía tributaria debe ser solo uno de los instrumentos, e incardinarse de forma coherente dentro de un programa más amplio y general de protección de este colectivo (LÓPEZ MARTÍNEZ y PÉREZ LARA, 2006)<sup>125</sup>.

En definitiva, solo mediante un análisis de eficacia y eficiencia que contemplé todas las posibilidades de intervención pública a favor de los discapacitados (gasto público frente a ingreso y, dentro de esta segunda vertiente, en qué tributos y en qué medidas concretas merece la pena concentrar los esfuerzos) podrá llegarse a un *mix* que optimice los recursos públicos que se destinan a un sector de la población, al que todos los poderes públicos, también los autonómicos, tienen obligación de prestar una especial atención, para cumplir con el mandato del art. 49 de la Constitución.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

- CABRA DE LUNA, Miguel Ángel: "Dimensión y alcance de las políticas públicas sobre discapacidad en España: el reparto de papeles entre el Estado y las CCAA", *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales* nº 65. Asuntos Sociales, 2006, pág. 61.
- CERMI (Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad): Informe sobre la situación de las personas con discapacidad en el ámbito tributario y propuestas de mejora para el período 2010-2012, Ed. Cinca, 2010.
- "Discapacidad y Fiscalidad. Propuestas para una mayor inclusión social", Ed. Cinca, 2013
- CRUZ AMORÓS, Miguel: "Los beneficios fiscales para las personas con discapacidad en la legislación española" en *Tratado sobre discapacidad*, Navarra. Thomson-Aranzadi, 2007, págs. 1015-1039.

---

de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros, que establece en su artículo 14.2 que "los Estados miembros publicarán información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales en los ingresos", lo que obliga a España a publicar esta información no solo en lo referente al nivel central, sino también en lo que concierne a las CCAA.

<sup>125</sup> Con cita del Informe 4/2003, del Consejo Económico y Social, pág. 170.

- “La discapacidad como factor de creciente relevancia en el derecho tributario” en *Hacia un derecho de la discapacidad: estudios en homenaje al profesor Rafael de Lorenzo*. Navarra, Thomson-Aranzadi, 2009, págs. 927-949.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan y PÉREZ LARA, José Manuel: “La fiscalidad de las personas con discapacidad en la imposición directa estatal y autonómica” en *Régimen Jurídico de las personas con discapacidad en España y en la Unión Europea*. Granada, Comares, 2006, págs. 225-294.

MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel: “Análisis crítico de las deducciones autonómicas en el IRPF a la luz de los presupuestos de beneficios fiscales”, Crónica Tributaria, núm. 161, 2016, págs. 73-95.

REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES: *Panorama de la Fiscalidad Autonómica 2017*, febrero 2017.

SECRETARÍA GENERAL DE COORDINACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL, Libro Electrónico de Tributación Autonómica: <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>.

### III. TERCER SECTOR – FUNDACIONES – MECENAZGO



## **LA FISCALIDAD DE LAS FUNDACIONES: EVOLUCIÓN, SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO<sup>1</sup>**

*Isabel Peñalosa Esteban,*

Directora de Relaciones Institucionales y Asesoría Jurídica  
Asociación Española de Fundaciones

*Teresa Sanjurjo González,*

Directora de la Fundación Princesa de Asturias

### **1. LOS ANTECEDENTES DE LA LEY DE FUNDACIONES DE 1994: LA PROPUESTA AZCÁRATE Y LA REFORMA FISCAL DE 1978**

Las bases del régimen jurídico y fiscal actual de asociaciones y fundaciones, pueden situarse sin lugar a dudas en la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de

---

<sup>1</sup> Sirvan estas breves páginas como reconocimiento a la labor de expertos, profesionales, representantes del sector fundacional y del Tercer Sector en general, y a aquellos que desde la administración y desde las cámaras legislativas, han contribuido positivamente a la tarea de configurar un régimen sustantivo y fiscal adecuado para instituciones tan vivas como las fundaciones y, por tanto, a la modernización del sector no lucrativo. No todos aparecen expresamente citados, nuestras disculpas de antemano por cualesquiera omisiones. Razones de espacio lo impiden. Aunque conocido, no huelga reconocer el papel desempeñado por Miguel Cruz Amorós y su equipo, desde la Dirección General de Tributos, en la elaboración de la Ley del 94, así como su apoyo posterior y constante dedicación al sector fundacional, de cuya experiencia todos hemos aprendido y nos beneficiamos a diario.

Interés General. Sin olvidar, por supuesto, el reconocimiento constitucional del derecho de asociación y el singular reconocimiento del derecho a fundar contemplado en el art. 34 de nuestro texto constitucional. La ley del 94 constituyó un clarísimo impulso al crecimiento de fundaciones y de asociaciones, dato contrastado por los estudios, al acabar con un régimen anterior fragmentario y disperso, sobre todo desde un punto de vista sustantivo. Las actuales leyes 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación y, en el ámbito fiscal, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos al Mecenazgo, consolidaron un régimen inaugurado en el 94.

Como es natural, el origen y evolución del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro no puede escindirse del proceso de reforma y modernización de nuestro sistema tributario, al que se incorporan estas entidades con la modificación del Impuesto sobre Sociedades del año 1978, y menos aún, por lo que al mecenazgo toca, de la instauración del impuesto sobre la renta de las personas físicas tal y como está hoy concebido.

El debate sobre la reforma de la fiscalidad de las fundaciones y los donantes que se produjo a raíz de la reforma del sistema tributario en su conjunto, no puede compararse con el debate sobre la constitucionalización del derecho de fundación que se produjo en las Cortes Constituyentes en la misma época. Sin embargo, del debate del artículo 34 sí pueden extraerse algunas de las consideraciones, opiniones y valoraciones acerca de un tratamiento fiscal diferenciado y el necesario estímulo desde el Estado que se suponía inherente a esta figura. Estas consideraciones son tan significativas como reveladoras para entender su evolución posterior. Cabe aquí recordar la defensa de la institución fundacional, conocida, pero quizás no suficientemente reconocida y valorada, que hizo Justino de Azcárate cuya “iniciativa para mejorar el trato fiscal a las fundaciones”<sup>2</sup> se considera el precedente de la primera ley de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, cuyo nombre compartía. Recordemos aquí sus palabras en la sesión de la Comisión de Constitución de 24 de agosto de 1978:

“El señor AZCARATE FLOREZ: Entonces voy a hacer las consideraciones de tipo general que me parecen oportunas. Se deduce un poco la impresión de que esto de las fundaciones es un instrumento preferentemente dedicado al engaño, a ocultar impuestos y a defraudar al fisco. Yo quisiera salvar funda-

---

<sup>2</sup> Diario Oficial de las Cortes, Diario de Sesiones del Senado, núm. 43: [http://www.senado.es/legis0/publicaciones/pdf/S\\_1978\\_043.PDF](http://www.senado.es/legis0/publicaciones/pdf/S_1978_043.PDF)

mentalmente esta impresión, pues creo que son un instrumento absolutamente fenomenal, extraordinario, que en todas partes ha rendido unos servicios extraordinarios de utilidad pública y que, por tanto, hay que tener con las fundaciones la misma actitud que con las sociedades anónimas, o con cualquier clase de asociaciones o con cualquier clase de ciudadanos que se dediquen a violar la ley; es decir, ningún tratamiento ni más ni menos riguroso, ni más ni menos cuidadoso. Todos somos débiles y proclives a la infracción de la ley, etc., pero la institución fundación no tiene unas características peculiares que justifiquen un tratamiento más intenso, más cuidadoso. Las fundaciones han servido, lo repito, para realizar obras de interés general y de interés público absolutamente extraordinarios. Han servido ocasionalmente, no digo que no, para ocultar impuestos o defraudar al fisco. De modo que yo quiero hacer patente lo que por lo menos es mi convencimiento absoluto. Hablo con cierta pasión porque de mis cuarenta años en Venezuela, veintiocho los he dedicado a trabajar con las fundaciones, y aquí mismo, desde el año pasado en que ya vivo permanentemente, sigo ligado a ellas. Así, pues, es evidente que tengo una cierta deformación profesional y sentimental. Eso explica el vigor y la convicción con que me dirijo a mis queridos compañeros del Senado. Yo creo que el reconocimiento del derecho a la fundación como tal, que viene detrás del reconocimiento a la asociación, es absolutamente un derecho autónomo y propio. Lo que sí es indispensable y será necesario (y la Agrupación Independiente ya se ha adelantado a presentar en el Senado una proposición de ley bien articulada, cuidadosamente consultada, para la creación y mantenimiento de las fundaciones) es ayudarlas. Pero en modo alguno queremos, ni quieren las fundaciones y las auténticas fundaciones son las primeras interesadas, que se realice ningún acto con la más leve sombra de incorrección. Dadas unas instituciones que se dedican sin fines de lucro a cumplir fines de interés general, así definidas, como son las fundaciones, parece obvio y evidente que hay que contribuir a ellas y ayudarlas. El Estado no puede ya con las obligaciones, que crecen de día en día, en el campo de la conservación de la riqueza artística o en el de la educación, como tampoco puede ya con más colaboraciones de tipo personal. Dadas unas instituciones -repito- como éstas, que dan una cosa y otra, debe presumirse que el Estado tenga interés en su desarrollo, lo cual quiere decir que habrá una legislación cuidadosa, y yo aseguro que las fundaciones son las primeras interesadas en la vigilancia y el cuidado de a qué destinan sus rentas, sus ingresos, sus capitales; son las más interesadas en que se ponga absolutamente en claro. De modo que rechazo con toda energía cualquier sombra que se quiera dejar caer sobre la institución fundación sin fines de lucro y al servicio de los intereses generales”.

La iniciativa a la que se refería Azcárate era la “Proposición de ley general sobre fundaciones privadas y entidades análogas encaminadas a la satisfacción, sin fin de

lucro, de necesidades de interés general y sobre medidas que permitan las actividades asistenciales de los particulares”<sup>3</sup>. Esta proposición de ley de tan sólo catorce artículos y una elaborada exposición de motivos, era una norma de promoción de la institución, y señalaba en su artículo 1 la obligación del Estado de estimular y proteger la acción privada y la aportación de recursos igualmente privados, que se propongan, sin fin de lucro, la satisfacción de una necesidad pública o la prestación de un servicio de interés general: “Asimismo estimulará la creación y el sostenimiento de organismos e instituciones privadas que, igualmente sin fin de lucro, tengan aquellos objetivos”. La proposición, como es conocido, no prosperó.

En la tramitación de la Ley de Medidas Urgentes del año 77 (Ley 50/1977, de 14 de noviembre) fue una cuestión controvertida la procedencia de gravar o no el patrimonio no sólo de las personas físicas sino de todo tipo de personas de jurídicas, entre ellas el de las fundaciones, discutiéndose, como es conocido, si constitúa o no un supuesto de doble imposición<sup>4</sup>.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, contemplaba entre las entidades sujetas pero exentas “Los establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos calificados, o declarados benéficos o de utilidad pública 'por los órganos competentes del Estado siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente” (art. 5). Señalaba la exposición de motivos que: “la definición abstracta y omnicomprensiva de sujeto pasivo, en definitiva quien no es sujeto pasivo por el Impuesto sobre la Renta lo es por el Impuesto sobre Sociedades, plantea el problema de las exenciones subjetivas. Carece de sentido el declarar la sujeción al Impuesto, con el cúmulo de obligaciones formales que ello comporta, el Estado, y de otra serie de Entidades que constituyen el sector público, en su sentido más restringido. Por ello, resulta razonable su eliminación del Impuesto por vía de exención. Consecuente con lo anteriormente expuesto, el proyecto considera dos niveles de exención de carácter subjetivo. Uno, constituido por todas las Entidades que integran el sector público, Estado, seguridad Social, etc., que están exentos por razón de los rendimientos que perciban, cualquiera que sea la actividad realizada, y exceptuando los ingresos que están sometidos a retención en la fuente. Un segundo nivel está constituido por aquellas Entidades que estatutariamente no persiguen un fin de lucro, aunque ocasionalmente puedan tenerlo. Estas Entidades están exentas por razón de las actividades desarrolladas por la consecución de sus fines, con la salvedad de los ingresos objeto de retención en la fuente.

---

<sup>3</sup> [http://www.senado.es/legis0/publicaciones/pdf/BOC\\_127.PDF](http://www.senado.es/legis0/publicaciones/pdf/BOC_127.PDF)

<sup>4</sup> [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/CONG/DS/C\\_1977\\_015.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L0/CONG/DS/C_1977_015.PDF); [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/CONG/DS/C\\_1977\\_017.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L0/CONG/DS/C_1977_017.PDF)

Esta exención no se extiende a los rendimientos y ganancias de capital que puedan obtener fuera de sus actividades estatutarias, si bien se sujetan a gravamen a un tipo reducido”.

Desde el punto de vista del donante persona jurídica se consideraban deducibles (art. 13) “Las cantidades satisfechas en virtud de precepto legal para fines sociales” así como “Las cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal, para arbitrar fondos, calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, hasta el límite del diez por ciento de la base imponible. Los donativos podrán hacerse en obras de arte o bienes de interés cultural cuando el donatario realice actividades artísticas o culturales”. Ya entonces se discutió si este límite era insuficiente o si, incluso, debía reducirse al 5 por 100<sup>5</sup>.

En perspectiva histórica, resulta más interesante el debate que se produjo, en la tramitación del proyecto de ley del impuesto sobre la renta, sobre la deducibilidad de las donaciones a entidades sin fines lucro. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contemplaba en su art. 29 una deducción en cuota del “quince por ciento de las cantidades donadas a establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos, clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente”. El límite, como en la actualidad, se fijaba en el diez por ciento de la base imponible. Se señalaba además que “Los donativos podrán hacerse en obras de arte o bienes de interés cultural cuando el donatario realice actividades artísticas o culturales”. Asimismo, establecía una deducción del mismo porcentaje de los donativos realizados al Estado u otras Entidades públicas territoriales o institucionales, incluidas las fundaciones constituidas por las mismas, en los mismos términos.

Inicialmente, el proyecto contemplaba que cuando el donatario fuera el Estado u otras entidades públicas territoriales o institucionales, incluidas las fundaciones constituidas por los mismos, se deduciría de la base del impuesto la total cuantía de la donación, sin la limitación establecida en el párrafo precedente (art. 29, h)<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/CONG/DS/C\\_1978\\_142.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L0/CONG/DS/C_1978_142.PDF)

<sup>6</sup> [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/CONG/BOCG/BOC\\_046.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L0/CONG/BOCG/BOC_046.PDF)

Los grupos propusieron enmiendas de diversa índole, como es de imaginar. Algunas propusieron reducir este porcentaje al 10 por 100<sup>7</sup> o eliminar la deducción por las donaciones a fundaciones privadas y establecer en un 5 por 100 las deducciones por donaciones al Estado<sup>8</sup>. Otros grupos defendieron elevarla al 20 o 25 por 100<sup>9</sup>.

Los debates sobre los incentivos fiscales merecen ser releídos. Versaron sobre cuestiones aún hoy en día vigentes, como el papel social e institucional del sector fundacional y asociativo en general y, también, sobre algunos de los tópicos que Azcárate señalaba, que en ocasiones parecen subsistir. También afloraron cuestiones como la distancia existente entre el mecenazgo español y el anglosajón o los análisis en perspectiva comparada. Asimismo, se debatió sobre la necesidad de centrar todo tipo de incentivos en aquellas actividades que fueran consideradas de utilidad pública y sobre el modelo de supervisión más adecuado desde la perspectiva tributaria y sustantiva.

Pero, aun desde ángulos distintos, sí puede concluirse de las intervenciones de los grupos que existía un convencimiento común acerca del potencial de la iniciativa fundacional y del papel que podría llegar a desempeñar, sobre todo en escenarios de mayor bonanza económica. Por el contrario, no parecía darse la misma relevancia al papel que los ciudadanos podrían llegar a tener en la financiación del sector. Así, en el debate, se esgrimieron argumentos como que el texto presentado por la Comisión contemplaba “una pretendida generalidad”, tratando de referirse absolutamente a todos los supuestos posibles, cuando en realidad afectaba tan sólo al 1 por ciento de los contribuyentes españoles que donaban –parece que este era el porcentaje estimado– y que se encontraban en general entre las rentas más elevadas. Desde otros escaños se esgrimieron argumentos en contra de la posición anterior, siempre destacando la importancia de estimular, en abstracto, la iniciativa privada para fines de interés general y el papel complementario de estas instituciones respecto del Estado. Pero no se hizo una defensa fuerte del papel de los fundadores o futuros fundadores, argumento igual de válido, ni de la importancia y la potencialidad de la participación de los ciudadanos<sup>10</sup>. Hoy en día, podemos decir que se han superado las expectativas atendiendo al perfil del donante actual: alrededor de un 10% de los contribuyentes por IRPF declaran deducciones por donación, el tramo de renta que más donantes concentra es el com-

<sup>7</sup> Voto particular del Grupo Mixto en el Congreso:

[http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/CONG/BOCG/BOC\\_046.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L0/CONG/BOCG/BOC_046.PDF)

<sup>8</sup> Enmienda del Grupo Socialista:

[http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/CONG/BOCG/BOC\\_046.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L0/CONG/BOCG/BOC_046.PDF)

<sup>9</sup> Enmienda de Alianza Popular:

[http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/CONG/BOCG/BOC\\_046.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L0/CONG/BOCG/BOC_046.PDF)

<sup>10</sup> Vid, Debates en la sesión plenaria de 5 de julio de 1978, Boletín de las Cortes, Congreso de los Diputados, núm. 105, 1978:

[http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L0/CONG/DS/C\\_1978\\_104.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L0/CONG/DS/C_1978_104.PDF)

prendido entre los 30.000 y 60.000 euros y la donación media se sitúa en 180 euros (RUBIO GUERRERO, J.J., y SOSVILLA RIVERO, A., 2015). Es la participación de los individuos, no sólo a través del voluntariado, lo que ha potenciado la última reforma del mecenazgo que inauguró claramente la Ley de 1994. Probablemente, este es uno de los mayores logros, aunque queda un gran camino por recorrer para estimular estas pequeñas donaciones y otras mayores y para, definitivamente, reconocer a los mecenas, grandes o pequeños, el valor social que corresponde a sus actuaciones.

## 2. LA LEY 30/1994, DE FUNDACIONES E INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACIÓN PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL: LA ARTICULACIÓN Y EL PAPEL DEL SECTOR FUNDACIONAL

La cristalización de la primera Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, está íntimamente ligada a la creación y desarrollo del movimiento asociativo fundacional, también presente, aunque de manera más débil, en los proyectos anteriores. Los llamados “Coloquios de Buñtrago” que se venían celebrando desde 1973, dan origen a ADENLE, la asociación de directivos de entidades no lucrativas, en 1977, lo que luego sería el Centro de Fundaciones. La adecuación de la normativa se convierte en el eje vertebrador de la organización que agrupaba a las principales fundaciones. El desarrollo del artículo 34 fue el argumento fuerza.

Como señalan AGEA RODRÍGUEZ y GARCÍA GARCÍA (2015, p. 259), los presidentes y sucesivas juntas directivas del Centro “comprendieron de forma paulatina que la cuestión tenía más que ver con la voluntad política del gobierno de turno, y el equilibrio parlamentario existente, que con los argumentos jurídicos que se pudieran aportar”.

Si durante el período de la Transición, el desarrollo del artículo 34 CE no se consideraba una prioridad, tampoco lo fue durante los primeros años del Gobierno socialista, pero el esfuerzo de ambas partes, Gobierno y sector, cristalizó finalmente en el año 1994. Durante este tiempo el Centro de Fundaciones llevó a cabo una labor paciente de influencia en tres niveles: recopilación de información, reflexión sobre el papel de las fundaciones y elaboración de propuestas concretas.

En el año 1989, en la Escuela Libre de Derecho y Economía, con el apoyo de la Fundación ONCE y Cruz Roja, se celebró el curso “Presente y Futuro de las Fundaciones” en el que se analizaron las distintas aristas de la regulación fundacional y de su fiscalidad, bajo la lupa de representantes del mundo académico como los profesores

Muñoz Machado, Caffarena, Real Pérez, Piñar Mañas, expertos como Antonio Sáenz de Miera, presidente del Centro de Fundaciones, José Antonio del Campo Arbulo o José Luis de Juan Peñalosa y otros juristas de prestigio como el notario José María de Prada. También con la participación de la Dirección General de Tributos, cuyo director era Miguel Cruz, y que fue representada en ese encuentro por Carmen Botella, como subdirectora del Impuesto sobre las Personas Jurídicas. Desde el punto de vista de la fiscalidad, una de las cuestiones que seguía suscitando el debate de los expertos era la sujeción al impuesto de acuerdo con la personalidad jurídica.

En la IV legislatura se presentaron distintas iniciativas y numerosas preguntas parlamentarias sobre la futura regulación de las fundaciones y los incentivos fiscales. Entre las propuestas hubo una Proposición de Ley de CIU, en 1990, “de incentivos fiscales para fomentar las donaciones, el mecenazgo y las actividades de las instituciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro” (BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 29-1, de 22 de febrero de 1990)<sup>11</sup>, y una proposición de Ley del Grupo Popular Reguladora del Derecho de Fundaciones (BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 92-1, de 17 de junio de 1991)<sup>12</sup>. Ambas fueron rechazadas. Asimismo, el Gobierno planteó un proyecto de ley que caducó en el año 1993 (BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 122-1, de 30 de diciembre de 1992)<sup>13</sup>.

En la V legislatura se volvió a presentar un proyecto, no sólo de fundaciones sino también de incentivos fiscales, que finalmente se aprobaría. También en ese tiempo se realizaron trabajos de análisis por parte del sector. Los días 19 y 20 de enero de 1994, se celebró otro encuentro organizado por el Centro de Fundaciones y la Fundación BBV, en el que se analizó el ya proyecto de ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales, con la participación de expertos y al que se sumaron los representantes de los distintos grupos parlamentarios, PP, CIU, PNV y PSOE. En el encuentro se puso de manifiesto la importancia del proyecto, si bien afloraron opiniones distintas en cuanto al tratamiento fiscal, basadas, principalmente, en el diferente efecto que la norma pudiera tener sobre distintos tipos de fundaciones, en concreto sobre las fundaciones patrimoniales y la tributación de sus rendimientos, en principio menos beneficiadas, y sobre las fundaciones que denominamos operativas, captadoras de fondos del público en general o que recibían financiación del sector empresarial. Menos debatido, de nuevo, fue el tratamiento fiscal de los donantes y benefactores.

---

<sup>11</sup> [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L4/CONG/BOCG/B/B\\_029-01.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L4/CONG/BOCG/B/B_029-01.PDF)

<sup>12</sup> [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L4/CONG/BOCG/B/B\\_092-01.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L4/CONG/BOCG/B/B_092-01.PDF)

<sup>13</sup> [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L4/CONG/BOCG/A/A\\_122-01.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L4/CONG/BOCG/A/A_122-01.PDF)

Las controversias, propias de toda tramitación normativa, dieron en cualquier caso lugar a la que se ha considerado la primera norma moderna de fundaciones y del tratamiento tributario de las entidades sin fines de lucro, cuyas notas esenciales desde un punto de vista fiscal, nos atrevemos a decir que fueron: mantenimiento de la exención rogada unida a una serie de requisitos que debían cumplir las entidades sin fin de lucro desde el punto de vista tributario; exención de las rentas percibidas por las entidades sin fin de lucro, con limitaciones en el ámbito de los rendimientos financieros, que darían lugar a distintos contenciosos; exención de los incrementos patrimoniales en ciertos casos de reinversión; reducción del tipo de gravamen de las rentas sujetas, finalmente, en relación con el tipo aplicable a las sociedades mercantiles; nuevas exenciones en el IAE no contempladas hasta entonces; y ciertas limitaciones a la participación en sociedades mercantiles asociadas al beneficio fiscal.

### 3. LA CONSOLIDACIÓN DE LA FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO: LA LEY 49/2002, DE 26 DE DICIEMBRE, DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

Tras la aprobación de la Ley de 1994, el sector fundacional vio nacer una nueva organización representativa, la Confederación Española de Fundaciones, que se creó en 1995, y que se fusionaría con el Centro de Fundaciones justamente después de la aprobación de la nueva Ley de 2002.

Desde la Confederación y desde el Centro de Fundaciones, se trabajó durante los años posteriores en seguir avanzando en la regulación del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y de las fundaciones. Desde la Confederación se señalaba en el año 2000 que: “la aprobación de la Ley 30/1994 supuso, en su día, una evidente modernización del régimen fiscal aplicable al sector no lucrativo en España, desde la consideración del ordenamiento tributario como herramienta eficaz para la protección, desarrollo y estímulo de la participación privada en actividades de interés general. Con una finalidad claramente incentivadora y de promoción de la participación en actividades de interés general por parte de agentes privados, la Ley 30/1994 responde a la necesaria actualización de las normas que, en el plano de la fiscalidad, regulan dicha participación, tanto de las normas que regulan, desde un punto de vista interno, el régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro, como de las normas que regulan, desde un punto de vista externo, el régimen tributario de las aportaciones efectuadas a dichas entidades, así como el de la participación e intervención directa de las empresas en la consecución de fines de interés general a través de distintas fórmulas de colaboración. La experiencia acumulada en estos seis años de vigencia de la Ley 30/1994 ha dejado entrever, no obstante, algunas de sus carencias y limitaciones, sin que esto signifique, en modo alguno, poner en duda su contribución a la creación de una base jurídica y fiscal incentivadora y ajustada al papel que la sociedad actual de-

manda respecto de su participación en la consecución de fines de interés general. En efecto, parece todavía percibirse a lo largo del texto de la Ley, no sólo respecto del régimen tributario, sino también respecto del propio régimen sustantivo de las Fundaciones, una excesiva desconfianza por parte de los Poderes públicos, propia del pasado, que provoca la aparición de diversas cargas y limitaciones y que supone, de este modo, un obstáculo injustificado, para el necesario desarrollo del sector no lucrativo en España”.

Así, como líneas de trabajo generales, se proponía para la mejora del régimen fiscal:

- Exención de los rendimientos del patrimonio fundacional, con la única excepción de los rendimientos de explotaciones económicas no coincidentes con el objeto o finalidad específica de las entidades acogidas al régimen, que seguirán tributando a un tipo impositivo del 10 por 100.
- Exención aplicable a determinadas explotaciones económicas en atención a su significación, especial naturaleza y repercusión social.
- Adaptación del régimen fiscal a las peculiaridades de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Revisión de los incentivos fiscales existentes en materia de tributos locales.
- Revisión de los incentivos fiscales en lo que a tributación del mecenazgo se refiere, potenciando los beneficios fiscales aplicables en materia de aportaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro.

Tanto el Centro de Fundaciones como la Confederación Española de Fundaciones organizaron sendos encuentros en los que debatir y proponer nuevas medidas de incentivo. Desde el Centro se organizaron unas jornadas en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, nada más aprobarse la ley del 94, mientras la exposición de las líneas de trabajo de la Confederación se produjo en los Cursos de la UIMP en Santander, celebrados en el verano de 2001. Desde ambas organizaciones se participó en los trabajos preparatorios que también entonces se impulsaron desde la Dirección General de Tributos y la Secretaría de Estado de Hacienda, así como en la tramitación parlamentaria.

Finalmente, las líneas generales anteriormente expuestas se lograron y se consiguió: un régimen de exención automática y no rogada, la exención de la práctica totalidad de las rentas incluidas las derivadas del patrimonio mobiliario o inmobiliario, así como su no retención en fuente, y la creación de una lista de actividades económicas

exentas. De nuevo, lo que no satisfizo al sector fue la escasa modificación que se produjo en los incentivos fiscales al mecenazgo, particularmente en las aportaciones de personas físicas. La deducción en personas jurídicas iría mejorando a medida que se fueron reduciendo los tipos en el Impuesto sobre Sociedades. Esto fue lo que determinó la aparición de nuevas propuestas muy poco después de la aprobación de la Ley 49/2002.

#### 4. FISCALIDAD DE FUNDACIONES Y CRISIS ECONÓMICA

##### 4.1. Primeras propuestas de reforma de la ley 49/2002: la mejora del régimen de incentivos al mecenazgo

Una de las primeras propuestas de reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo, la formuló la Asociación Española de Fundaciones en el año 2003. En ella, se planteaba un incremento general de los tipos de deducción de las donaciones, al menos al 50 por 100, tanto en IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades, un incremento de los límites de las mismas y la creación de una deducción del 100 por 100 de los donativos de escasa relevancia. Esta última figura, denominada posteriormente micro mecenazgo, ha cristalizado en la última reforma de la Ley 49/2002 realizada a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Desde la propuesta de 2003 hasta la reforma de 2014, las demandas de modificación de la Ley de Mecenazgo se han sucedido desde distintos sectores, en un período de once años en los que no es necesario recordar la profunda crisis económica y social que ha experimentado nuestro país. Estos cambios, que también han afectado al sector fundacional y al tercer sector en general, no han modificado las demandas, pero sí los fundamentos que justifican las mismas.

En el período 2009 a 2011 no se produjeron iniciativas legislativas de reforma de estas normas pero, a propósito de otros procesos normativos, como el que culminó con la aprobación de la Ley de la Ciencia (Ley 14/2001, de 1 de julio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación) y la Ley de Economía Sostenible (Ley 2/2011, de 4 de marzo), la asociación trasladó a la administración y a los grupos parlamentarios sus propuestas de reforma parcial de la Ley 49/2002, no sólo de incentivación del mecenazgo, sino de mejora del régimen fiscal de las entidades, algunas de las cuales fueron recogidas en distintas enmiendas<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Se recoge una relación detallada del íter seguido por todas estas normas así como las iniciativas posteriores en PEÑALOSA ESTEBAN (2015).

Ninguno de estos proyectos tenía como objetivo realizar una revisión del régimen jurídico fundacional ni del mecenazgo, pero todos ellos regulaban áreas de actividad y sectores, en los que el fundacional aparecía como un sector activo y relevante desde un punto de vista económico. Sólo se produjo una modificación puntual para considerar entidades beneficiarias del mecenazgo, a los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado y ampliar los fines de interés general del art. 3.1º a los de investigación científica desarrollo o innovación tecnológica “y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial”.

La primera iniciativa que se produce en este período, cuyo objetivo único era la aprobación de una nueva Ley de Mecenazgo, fue la promovida en 2010 por el Grupo Parlamentario Popular que presentó una proposición de ley de modificación de la Ley 49/2002<sup>15</sup>, que fue rechazada en marzo de 2011 por el pleno del Congreso con los votos en contra de PSOE, IU-ICV, y las abstenciones de CIU y PNV. La Asociación Española de Fundaciones había tenido oportunidad de trasladar al grupo sus propuestas de mejora de la Ley 49/2002, en la línea con las propuestas mantenidas desde el año 2009.

El proyecto presentado por el Grupo Popular en 2011 era ambicioso, y contemplaba deducciones del 60 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades y del 70 por 100 en el IRPF y el incremento de los límites de deducción al 15 y 20 por 100 respectivamente en cada uno de los impuestos. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, el exceso podría además llevarse a los 10 años inmediatos y sucesivos. Llama la atención que en la propuesta se proponía además una deducción también del 70 por 100 en IRPF por las donaciones realizadas a fundaciones y asociaciones de utilidad pública no acogidas a la Ley 49/2002, que rindieran cuentas.

La exposición de motivos señalaba que “en un contexto de crisis económica, en la que los primeros sectores perjudicados son los que resultan menos rentables y más dependientes de la ayuda externa, se hace evidente la urgencia de revisar la ley de mecenazgo, potenciando a través de medidas fiscales y de otra índole el incremento de la participación de la sociedad civil en el desarrollo de actividades de mecenazgo así como de responsabilidad social corporativa. Teniendo en cuenta la importancia del tercer sector en España, resulta transcendental que la sociedad civil amplíe el espacio prioritario que en él ocupa a través del fomento de la cultura, la investigación científica, la solidaridad internacional y otros campos de la vida social. En consonancia con otras

---

<sup>15</sup> BOCG, Congreso de los Diputados, núm. 292-1, de 28 de enero de 2011.

políticas europeas, esta proposición de ley pretende incrementar la corresponsabilidad de la sociedad civil con el tercer sector y su protagonismo en los ámbitos mencionados”.

La proposición contenía, además, otras medidas, como la creación del concepto de patrimonio inmaterial, la creación de un Observatorio del Mecenazgo y de unos premios nacionales que reconocieran la labor de los mecenas, personas o instituciones relevantes en este campo.

En definitiva, ninguna de estas iniciativas de reforma de la Ley 49/2002 llegó a fraguar en la IX Legislatura, a pesar de que incluso el Gobierno, en noviembre de 2010, había anunciado la aprobación de una nueva Ley de Mecenazgo, al establecer en el Consejo de Ministros del 19 de noviembre de 2010 un calendario legislativo prioritario diciembre 2010 - junio 2011. Entre las reformas previstas se encontraba la aprobación de una nueva Ley de Mecenazgo, cuya aprobación “se explica por si misma”<sup>16</sup>.

#### **4.2. La reforma tributaria de 2013 y la fiscalidad de las fundaciones: propuestas del sector ante la Comisión Interministerial para la Reforma del Mecenazgo**

En la X legislatura, el secretario de Estado de Cultura anunció en su toma de posesión, en coherencia con lo contemplado en el programa electoral del Partido Popular, que uno de los objetivos del departamento sería llevar a cabo una reforma de la Ley de Mecenazgo como uno de los elementos esenciales del cambio de modelo de financiación que necesitaba el sector cultural.

El sector no lucrativo y, en particular, la Asociación Española de Fundaciones, junto con otras plataformas como la Plataforma del Tercer Sector, la Plataforma de ONG de Acción Social, la Coordinadora de ONG de Desarrollo de España, o la Asociación Española de Fundraising, acogió favorablemente esta iniciativa, si bien considerando esencial que se extendiera a todas las áreas de interés general y no sólo al ámbito cultural. Se trasladó además a la opinión pública la necesidad de que el nuevo modelo no sustituyera de forma inmediata a la financiación pública, particularmente en el sector social y de cooperación al desarrollo, en el que cualquier cambio ha de ser progresivo.

En enero de 2012, CIU se anticipaba a cualquier iniciativa del Gobierno y presentaba una proposición de ley para aprobar una ley de mecenazgo, proposición que es rechazada, con distintos argumentos. Entre ellos los del grupo del Gobierno, aduciendo razones fiscales y de coste para las arcas públicas.

---

<sup>16</sup> Conferencia de prensa del vicepresidente primero y portavoz del Gobierno después de la reunión del Consejo de Ministros de 19 de noviembre de 2010.

Esta proposición tenía un objetivo creemos que más amplio. La propia exposición de motivos fijaba tres puntos esenciales: en primer lugar incrementar los incentivos fiscales al mecenazgo para personas físicas, para personas jurídicas y para no residentes, equiparando los incentivos aplicables a cada una de ellas y situando los porcentajes de deducción “en niveles parecidos a los vigentes en otros países de Europa y, particularmente, en Francia cuya legislación fue, en buena parte, inspirada en su momento en la legislación española, si bien aplicando porcentajes de deducción más ambiciosos”.

Así, se proponía una deducción específica en el IRPF equivalente al 100 por 100 para los primeros 150 euros donados a una entidad sin ánimo de lucro acogida, aplicando al resto la mayor cuantía entre 150 euros o 65 por 100 de la base de deducción. Para las empresas se proponía en el Impuesto sobre Sociedades una deducción del 55 por 100, porcentaje que se podría incrementar un 2 por 100 en caso de que la donación se realice durante al menos tres años a la misma entidad. En ambos impuestos se proponía incrementar los límites de la deducción al 20 por 100 de la base liquidable e imponible. Se contemplaba asimismo una deducción del 20 por 100 para las donaciones a fundaciones y asociaciones de utilidad pública no acogidas al régimen especial. Se creaba además la figura de los fondos patrimoniales indisponibles, en respuesta “a la voluntad de determinadas entidades de colaborar en el sostenimiento de actividades de interés general mediante donaciones y aportaciones otorgadas a entidades no lucrativas con la finalidad de que con ellas se constituya un fondo indisponible, exceptuando los rendimientos financieros que se obtengan mediante la inversión de dicho fondo”.

En tercer lugar, se ampliaba el concepto de entidades sin ánimo lucrativo, incluyendo a los consorcios promovidos o participados por las Administraciones Públicas con finalidades de interés general, se incluían como donativos, donaciones y aportaciones deducibles a las donaciones de servicios. También se pretendía ampliar el concepto de entidades beneficiarias al mecenazgo, se actualizaba la lista de explotaciones económicas exentas y se modificaba el procedimiento relativo al reconocimiento de las asociaciones de utilidad pública, para las cuales el informe del Ministerio de Hacienda dejaba de ser determinante.

Es en el año 2013 cuando el Consejo de Ministros, mediante acuerdo adoptado el 26 de abril, acuerda la creación de una comisión interministerial sobre la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. La Asociación Española de Fundaciones tuvo oportunidad de comparecer ante la comisión interministerial, junto con otras plataformas representativas del sector y plantear sus propuestas de reforma del mecenazgo. Así, ante la comisión, la asociación planteó la necesidad de acercarse al modelo francés proponiendo: i) el reconocimiento del micro mecenazgo, otorgando una deducción en IRPF del 100 por 100 a las donaciones hasta 150

euros; ii) incrementar las deducciones por donaciones al 60 y 70 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF respectivamente; iii) incrementar los límites de deducción del 10 por 100 actual al 20 por 100; iv) otorgar algún tipo de beneficio a las grandes donaciones que contribuyan a patrimonializar las fundaciones; v) equiparar los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general a las donaciones puras y simples; y vi) dar participación al sector en la definición de las actividades prioritarias de mecenazgo.

Los trabajos de esta comisión no han sido publicados, pero lo que hemos podido conocer del informe final abogaba por modificar sólo parcialmente el título II de la Ley 49/2002, elevando ligeramente los tipos de deducción por donaciones y desechando la mayoría de las propuestas realizadas por la Asociación Española de Fundaciones y por el sector en general. A pesar de no haber sido publicado, el informe, junto con una memoria económica, ha trascendido, y se pueden conocer sus conclusiones a través del trabajo publicado por el profesor BLAZQUEZ LIDOY (2015, pp. 197-229). En él se recogen los argumentos por los cuales no se consideran procedentes muchas de las propuestas.

Los trabajos de la comisión interministerial fueron paralelos a los del comité de expertos para la reforma fiscal, bajo la presidencia del profesor Manuel Lagares, que culminó con la presentación de su informe en marzo de 2013 (Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español, febrero 2014). Este informe no hacía ninguna mención ni propuesta en relación con las deducciones por donaciones ni en el Impuesto sobre Sociedades ni en el IRPF, salvo suprimir los acontecimientos de excepcional interés público. Tan sólo hacía una mención a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos, proponiendo elevar progresivamente el tipo de tributación en el Impuesto sobre Sociedades para las actividades económicas realizadas por estas entidades hasta llegar al 20 por ciento, equiparándolas así en cuanto al tipo de tributación a otros sujetos pasivos del impuesto (propuesta núm. 52).

Finalmente, en junio de 2014, el Consejo de Ministros aprobó el anteproyecto de Ley de del Impuesto sobre Sociedades y de reforma de la Ley de IRPF, en los que planteaba medidas de modificación del título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Las medidas propuestas iniciales no variaron prácticamente a lo largo de la tramitación parlamentaria y cristalizaron en las modificaciones que se recogen en el texto actual. Sí se produjeron dos modificaciones de trascendencia que no afectaban de forma directa a las entidades de la Ley 49/2002. En el anteproyecto se proponía eliminar los incentivos fiscales a los acontecimientos de excepcional interés público, que fueron introducidos de nuevo en la tramitación. Además, se proponía eliminar por completo la deducción del 10 por 100 por las donaciones realizadas a fundaciones y asociaciones de utilidad pública, no acogidas a la Ley 49/2002, que rinden cuentas. Finalmente, a través de una enmienda transaccional en el Senado acordada por el grupo popular

y por CIU, se reintrodujo de nuevo la deducción a fundaciones y asociaciones de utilidad pública parcialmente exentas.

La Ley 49/2002 ha sido modificada únicamente en los artículos 19 y 20, correspondientes a la deducción de la cuota del IRPF y de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, a través de la disposición adicional quinta de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

## 5. PROPUESTAS DE FUTURO

Existe un consenso generalizado en que debe abordarse una nueva reforma del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo. Esta parece ser la intención del Gobierno en la legislatura actual, si bien se ha planteado como un proyecto que debe abordarse en la segunda parte de la legislatura.

### 5.3. Algunas cuestiones pendientes

Desde el punto de vista del sector no lucrativo, la reforma no sólo debería abordar la mejora de los incentivos a las aportaciones y la colaboración con estas organizaciones, sino también algunas cuestiones del régimen propio de las entidades de la Ley 49/2002.

Muchas de las propuestas de mejora de los incentivos ya fueron trasladadas por la Asociación Española de Fundaciones ante la Comisión Interministerial en el año 2013, si bien requieren también una revisión. Algunas cuestiones fundamentales serían las siguientes:

- a. Incrementar los porcentajes de deducción de las donaciones.
  - i. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 100% de deducción en la cuota íntegra de los primeros 150 euros y 70% sobre el exceso.
  - ii. Impuesto sobre Sociedades: 60% de deducción en la cuota íntegra.
  - iii. Impuesto sobre la Renta de No Residentes: deducciones anteriores según se trate de contribuyentes con o sin establecimiento permanente.

Esta propuesta incidiría sobre el modelo ya existente, que es coherente con el sistema francés, y ya ha sido contemplada parcialmente en una proposición de ley de reforma del sistema actual. A ella se uniría una medida cuyo objetivo es incrementar las pequeñas donaciones, en tanto que, como se ha demostrado,

forman parte de la financiación más estable de muchas organizaciones, ha sufrido menor reducción que otras fuentes de financiación, es acorde con el importe medio de las donaciones de los ciudadanos, permite una mayor diversificación de los sujetos finanziadores de las entidades y fomenta la participación social.

Por último, no existe razón para considerar de manera diferenciada las aportaciones realizadas en virtud de los denominados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general de las donaciones puras y simples, en tanto que se ha reconocido por la doctrina administrativa que constituyen donaciones modales y que deben estar presididos por el ánimo de liberalidad del colaborador –empresa o empresario– razón por la que no se justifica un trato distinto al de las donaciones.

- b. Límite de las deducciones. Es deseable que los límites de deducción establecidos actualmente para las donaciones se incrementen en los porcentajes que se consideren razonables y que, en caso de mantenerse, se contemple la posibilidad de aplicar el exceso en los ejercicios siguientes, opción no contemplada actualmente para los sujetos pasivos del IRPF, pudiendo ligarse dicho período al de prescripción del propio impuesto.
- c. Grandes donaciones. El sistema actual no estimula de manera particular las grandes donaciones. Sin embargo, debiera analizarse la conveniencia de incrementar las aportaciones a la dotación fundacional eliminando todo impacto fiscal para el donante, podría ser positivo un incremento de los recursos propios de las organizaciones que garantice su subsistencia. Podría implantarse como medida transitoria, durante tres años, una deducción para el donante de este tipo de aportaciones que no estuviera sujeta a un límite, en tanto que existe para éste una pérdida patrimonial clara que debe tener un reconocimiento total.
- d. Derechos susceptibles de generar deducción: servicios gratuitos y voluntariado. Debe reconocerse con claridad la prestación de servicios gratuita, tanto para empresas como para empresarios individuales, como mecenazgo fiscalmente deducible, equiparándola a la donación de bienes. No existe razón para establecer una discriminación y se trata de una medida reconocida en otros ordenamientos, entre ellos el francés, y en las propias normas forales que regulan el régimen de incentivos al mecenazgo en Vizcaya, Álava y Guipúzcoa. Asimismo, debería considerarse algún tipo de medida conducente al reconocimiento de la figura del voluntariado, como la deducción de los gastos en los que incurra el propio voluntario, a efectos de su imposición personal.

Pero además, quedan por resolver cuestiones como el propio concepto de donación fiscalmente deducible, establecer ciertas líneas entre mecenazgo, colaboración y publicidad, resolver, definitivamente, de forma que se estimule, las donaciones de servicios y el mecenazgo en especie o ciertos aspectos de la actividad transfronteriza de las fundaciones y de las entidades sin fin de lucro. Por último, los requisitos de acceso al régimen especial y su adaptación a la realidad de fundaciones y asociaciones de utilidad pública merece una revisión.

En este mismo volumen se abordan estas cuestiones por otros expertos y se ofrecen soluciones de gran interés.

#### **5.4. Breve reflexión sobre la fiscalidad de las fundaciones a la vista de los principios tributarios comunitarios e internacionales**

La fiscalidad actual de las fundaciones no puede escindirse del contexto de la evolución de los sistemas fiscales actuales, presidido por el plan de acción BEPS de la OCDE. A priori, parecería que el sector no lucrativo, aun siendo considerado como un sector económico, es ajeno a los problemas que se plantean para otros sectores, en tanto su actividad es siempre localizada, muy apegada a las necesidades de sus beneficiarios directos y a las comunidades más próximas. Además, la mayoría de los sistemas desarrollados, aun considerándoles generadores de renta, les consideran sujetos tributarios exentos. En una primera aproximación, no parece que las acciones del paquete BEPS afecten de forma directa al sector no lucrativo. Sin embargo, este contexto plantea retos y quizá también oportunidades.

Por un lado, una gran parte de las fundaciones desarrollan, por su propia esencia, actividades que trascienden las distintas fronteras, caso de las organizaciones de cooperación al desarrollo. Por otro, las fundaciones no son ajenas al fenómeno de la globalización, y la demanda “local” de beneficiarios se ha visto ampliada y superada de forma constante. Fundaciones que otorgan ayudas en sus países y en terceros países, que extienden su acción a otras regiones, no sólo europeas. Asimismo, fundaciones que en un contexto de recesión económica en nuestro país, han tenido que invertir en otros mercados o bien buscar su financiación en terceros países. Por último, la economía digital ofrece oportunidades de desarrollo a las que el sector no lucrativo no sólo no es ajeno, sino que ve en ella una magnífica forma de contribuir al avance de las comunidades más desfavorecidas y multiplicar el impacto de su acción: oportunidades para la atención de la salud, oportunidades que ofrece la digitalización de la educación, *big data* aplicado a proyectos de filantropía, etc.

Además, la coherencia entre los sistemas fiscales que busca el proyecto BEPS ofrece una oportunidad al sector. Una de sus principales barreras es la falta de reco-

nocimiento del carácter no lucrativo o las dificultades que el mismo plantea. La dificultad en la comparabilidad, en cuanto una entidad sin fin de lucro traspasa la frontera doméstica, hace que, en la práctica, estén sujetas a tributación como otras entidades: qué requisitos son exigibles para adquirir ese estatus no lucrativo y esa equiparación son elementos clave.

Entretanto, la doctrina administrativa y la jurisprudencia ha ido construyendo un corpus normativo con el que no contábamos hace años, tanto en nuestro país como en otros de nuestro entorno. Como señala BRODY (2016), “Which branch, the judicial or legislative, defines “charities” granted exemption by the state constitution?”. Este acervo ha de servir en las próximas reformas legislativas.

En definitiva, los retos a medio y largo plazo que se plantean, merecen un profundo análisis de las bases mismas de la tributación de estas organizaciones que el sector debe realizar también foros internacionales para no quedarse fuera del sistema. Como ha sucedido en momentos anteriores, probablemente es en Estados Unidos donde más avanzado se halla el nuevo discurso, aunque las incertidumbres actuales sean claras.

## BIBLIOGRAFÍA

AGEA RODRÍGUEZ, S. y GARCÍA GARCÍA, J.A., “La Asociación Española de Fundaciones como culminación del movimiento asociativo fundacional en España”, en PÉREZ BUENO, L.C., (coord.), *Sociedad civil, inclusión y sector fundacional en España. Estudios en homenaje a Carlos Álvarez Jiménez*, Colección CERMI, Editorial Cinca, Madrid, 2014, pp.257-278.

BLÁZQUEZ LIDOY, A., “La no revisión de la Ley de Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa”, en, *Ius Canonicum*, vol. 55, PP. 197-229., Pamplona 2015.

BRODY, E., “The 21st Century Fight Over Who Sets the Terms of the Charity Property Tax Exemption”, en *Exempt Organization Tax Review*, Vol. 77, No. 4, 2016.

CRUZ AMORÓS, M., (coord)., *Fiscalidad del Mecenazgo, Fundación Impuesto y Competitividad*, Madrid, Mayo 2017.

LORENZO GARCÍA, R., DE y CABRA DE LUNA, M.A., *Presente y Futuro de las Fundaciones*, Fundación ONCE, Civitas, Madrid, 1990.

PEÑALOSA ESTEBAN, I., “La reforma de los Incentivos al Mecenazgo: luces y sombras”, *Anuario de Derecho de Fundaciones*, Asociación Española de Fundaciones-Iustel, Madrid, 2015, pp. 279-319.

RUBIO GUERRERO, J.J., y SOSVILLA RIVERO, S., *Perfil del donante tipo en España a partir de las fuentes tributarias*, 2002-2010, Asociación Española de Fundaciones, INAEF, Madrid, 2015.

SANJURJO GONZÁLEZ, T., LORENZO GARCÍA, R. de, y CABRA DE LUNA, M.A., “Principales Hitos del Proceso Parlamentario de la Ley”, MUÑOZ MACHADO, S., CRUZ AMORÓS, M., LORENZO GARCÍA, R. de, *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*, Fundación ONCE-Iustel, Madrid, 2005, pp. 3-8.

VV.AA., La Ley 30/1994, *de Fundaciones. Ciclo de Conferencias de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, Fundación Ramón Areces, Madrid, 1996.

VV.AA. *Consideraciones sobre el Tratamiento Jurídico y Fiscal de las Fundaciones. Análisis y Valoración del Proyecto de Ley de Fundaciones*, Centro de Fundaciones-Fundación BBVA, Bilbao, 1994.

## **LA SITUACIÓN ACTUAL DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN LA LEGISLACIÓN ESTATAL. REFLEXIONES A FUTURO**

*Isidoro Martín Dégano,*

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UNED

### **1. INTRODUCCIÓN**

Una de las formas de promocionar las entidades no lucrativas (en adelante, ENL) es por medio de los incentivos fiscales al mecenazgo. Este es uno de los objetivos, como recoge su propia denominación, 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.

En 2017 se cumplen quince años de la aprobación de esta Ley, tiempo suficiente para hacer una valoración crítica de su funcionamiento en materia de mecenazgo. En este trabajo, pretendemos identificar los principales problemas que se están suscitando en la aplicación de los incentivos fiscales, plantear soluciones a los mismos y si estas no los resolvieran hacer propuestas de *lege ferenda*.

### **2. LAS ENTIDADES BENEFICIARIAS DEL MECENAZGO**

Estas entidades se identifican en el art.16 (remitiéndose en parte al art.2) y en algunas Disposiciones adicionales. Son más numerosas que las ENL a las que se aplican los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 pues también se incluyen algunos entes

públicos. En la práctica se han planteado problemas en la identificación de algunas de ellas y por la no inclusión de otras en el listado del citado artículo. Veamos cada una de estas situaciones.

## 2.1. Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGD)

El art. 16.a) de la Ley 49/2002, por remisión al art.2.c), considera ENL beneficiarias del mecenazgo a “Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores”. Esos dos párrafos hacen referencia a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública. En el caso de ONGD, que sean asociaciones, se plantea el problema de si deben estar declaradas de utilidad pública. La DGT no se pronunció claramente en las primeras consultas realizadas, pero en las siguientes deja claro que no es necesario tal calificación, siendo suficiente con que se encuentren inscritas en el Registro de la Agencia Española de Cooperación Internacional al Desarrollo (AECID), organismo del que dependen. Así, en las de 18 de enero de 2006 (V0098-06); 14 de enero de 2008 (V0071-08); 22 de enero de 2009 (V0126-09); y 28 de febrero de 2013 (V0614-13). La DGT no da argumento alguno en favor de tal criterio pero parece deducirse que la inscripción registral supliría tal calificación. Como tampoco lo hace cuando en la de 6 de agosto de 2014 (V2168-14), sí que exige que tenga la declaración de utilidad pública. Un análisis de las enmiendas que introdujeron estas entidades entre las beneficiarias de la Ley 49/2002 desvela que la intención del legislador fue la de exigir la declaración de utilidad pública. Al margen de la interpretación a la que nos lleva la tramitación parlamentaria creemos que también podemos llegar a ella siguiendo un criterio de interpretación sistemático y teleológico. Si no fuese necesaria la declaración de utilidad pública se colocaría a estas entidades –cuando son asociaciones– en una situación privilegiada respecto de otras que persiguen fines de interés general distintos a la cooperación al desarrollo. Esta discriminación podría justificarse si la AECID ejerciese algún tipo de control que sustituyese al que realiza el Ministerio de Interior sobre el resto de asociaciones con la declaración de utilidad pública. Sin embargo, la inscripción en el registro de la AECID por la que obtienen la calificación de ONGD es un mero trámite formal que no implica control alguno por su parte. Solo, posteriormente, cuando optan a determinadas subvenciones deben superar un proceso de evaluación para obtenerlas, pero dicho control ya no se ejerce sobre todas las ONGD.

## 2.2. Entidades no lucrativas europeas sin presencia en España

La Ley 49/2002 considera entidad beneficiaria del mecenazgo a las “Delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones” [art. 16 (a) por re-

misión al art. 2]. La norma solo contempla como fundación beneficiaria (nunca asociación) a la constituida en el extranjero pero con presencia en España. No hay beneficio alguno para el mecenazgo a ENL extranjeras que no actúan en nuestro país. De hecho, la DGT entendió que los donativos realizados a una fundación francesa sin presencia en España no estarían amparados por este régimen fiscal (Contestación de 18 de noviembre, consulta núm. V2184-08). La misma situación se produce en las normas autonómicas que incentivan el mecenazgo en el IRPF pues, con carácter general, solo prevén la deducción cuando se dona a una ENL constituida en esa Comunidad Autónoma.

Sin embargo, el TJCE ha entendido en sus Sentencias de 21 de marzo de 2009 (Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheid, As. C-318-07) y de 16 de junio de 2011 (Comisión/República de Austria, As. C-10-10) que la prohibición de darse las donaciones realizadas a una ENL constituida en un estado miembro de la Unión Europea distinto del estado del donante supone una discriminación que vulnera la normativa comunitaria. El estado del donante debe permitir la deducción fiscal siempre que exija a la entidad no residente los mismos requisitos que impone a las residentes (el test de comparabilidad) y siempre que pueda comprobar su cumplimiento. Esta segunda condición parece de fácil solución con los mecanismos de intercambio de información existentes o que se puedan implementar al efecto. Más problemas plantea exigir una comparación de requisitos aunque es una exigencia lógica. Sin duda, a ello contribuiría el denominado estatuto de Fundación Europea si finalmente se aprueba. No obstante, la exigencia de los mismos requisitos –o, al menos, equivalentes– nos suscita dudas sobre el hecho de que las actividades de interés general no repercutan en nuestro país puesto que el beneficiario de estas actividades debe ser el Estado que soporta el gasto fiscal que implican las deducciones. La doctrina del Tribunal de Luxemburgo no es cuestionable desde los cánones del Derecho de la Unión Europea, pero pone de manifiesto una situación de difícil solución en el Derecho interno. El mecenazgo tiene una finalidad clara; incentivar las donaciones privadas, asumiendo el Estado un coste fiscal elevado, debido a que las ENL realizan actividades de interés general que no tienen que ser realizadas por las Administraciones Públicas. Es decir, el Estado financia fiscalmente el mecenazgo porque los retornos le llegan de manera indirecta mediante una reducción de sus gastos. Pero en el caso de donaciones a otras ENL de la UE dicha lógica interna del sistema quiebra ante el principio de no discriminación, de tal manera que el Estado español financiará actividades de interés general en otros países mediante deducciones fiscales españolas. Es cierto que esto ya ocurre en la Ley 49/2002 con las ONGD, puesto que actúan en países del tercer mundo y no en España pero no parece que las situaciones sean comparables. Podría llegarse a una solución intermedia como la que ha adoptado recientemente Alemania, país cuya normativa enjuició la sentencia Persche. En la nueva norma se admite la deducción por el donante residente en Alemania de las donaciones a ENL no residentes siempre que éstas cumplan con los mismos requisitos que las alemanas. Para ello se establece un test

de comparabilidad que exige que las ENL europeas a las que se dona realicen actividades que beneficien a personas residentes o domiciliadas en Alemania o bien mejoren la reputación de este país. En definitiva, se admite la deducción pero el estado que soporta el gasto tiene que verse, en cierta medida, recompensado.

A día de hoy España no ha modificado su legislación -y no tenemos noticia de intención alguna en este sentido- pero ya se ha iniciado un procedimiento infracción del Tratado Fundacional de la Unión Europa por el que la Comisión Europea solicita una modificación conforme a las sentencias citadas del Tribunal de Justicia. Mientras esto se resuelve, este último criterio ya ha sido admitido por la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de octubre de 2014 (JT 2014\1698) en la que se permite la deducción de un donativo efectuado a la Diócesis de Niza (Francia). Y parece que muy recientemente también por la DGT (contestación de 2 de noviembre de 2016 a la consulta núm. V4637-16) en la que se remite a la sentencia Persche para admitir la deducción pero exige que se acredite que la entidad no lucrativa extranjera cumple con los requisitos del art. 3 y además (con lo de novedad e implicaciones que ello supone) las obligaciones formales del art. 24 de la Ley 49/2002 (NIF, modelo 182 y certificado).

Por otro lado, ciertas fundaciones están tomando medidas al respecto (véase la Contestación de 15 de abril de 2016 a la consulta núm. V1653-16). Y así se agrupan en una red internacional cuyo esquema de funcionamiento consiste en que el donante realice la donación a la fundación de su país miembro de la red y ésta, previo análisis de que la entidad beneficiaria cumple con los requisitos necesarios en colaboración con la fundación del país de destino de los recursos, realiza una donación directamente a la entidad beneficiaria extranjera. Con ello se logra la deducción en el país del donante y, a la vez, que la donación llegue a la fundación que opera en el extranjero. Sin duda, este esquema no parece la mejor solución al problema que hemos planteado (especialmente si la fundación receptora de la primera donación no tiene más actividad que la de mero intermediario cobrando comisiones por ello) que, en nuestra opinión, requiere una reforma legislativa.

### **2.3. Entidades no lucrativas forales**

La Ley 49/2002 se aplica sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra (art. 1.3). A su vez, en todos los territorios forales se han aprobado leyes equivalentes a la citada, con sus respectivos beneficios fiscales para las ENL y los incentivos para los mecenazgos.

Los efectos de la aplicación de todas estas leyes suponen que, en principio, los incentivos fiscales al mecenazgo no se disfrutan cuando el donante y la ENL residen en

territorios distintos. No obstante, esta limitación fiscal al mecenazgo interterritorial se ha solventado por medio de la interpretación de las Administraciones tributarias implicadas, basándose en los principios de cooperación y coordinación (consulta núm. 294/2010 resuelta por la Comisión de Coordinación y Evaluación normativa). En ella se llega al acuerdo de que, dado que los requisitos que deben cumplir las ENL para acceder a los beneficios fiscales son los mismos en todos los territorios, las donaciones serían deducibles conforme a lo previsto en la Ley personal del donante. No siendo necesario que la ENL cumpla con el requisito formal de optar por la aplicación del régimen fiscal del territorio del donante pues puede que no realice ningún hecho imponible en él (así se deducía inicialmente de la Consulta núm. 253/2006). A esta solución contribuye el hecho de que las Administraciones afectadas intercambian la información que les proporcionan los respectivos modelos 182.

Los incentivos aplicables por el donante son solo los previstos en su territorio y no los del territorio de la ENL. Esto supone, por ejemplo, que quienes residan en territorio común no puedan deducirse la donación de servicios o la adquisición de obras de arte para su oferta en donación, que sí se contemplan en los forales. Tampoco existe un traspase de incentivos fiscales en las *Actividades prioritarias de mecenazgo y en los Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público*. En ambas clases de mecenazgo las “actividades” y los “programas” los establece anualmente el legislador correspondiente por lo que no suelen ser los mismos. Por lo tanto, salvo rara coincidencia en los dos territorios o, en caso de diferentes actividades y programas, el establecimiento de una cláusula de reciprocidad (existe entre Guipúzcoa y Vizcaya) no se aplicarán por el mecenazgo que ayude a una ENL de otro territorio. Podría, por ello, ser aconsejable que se llegara a una solución semejante a la prevista para las donaciones por medio de un reconocimiento mutuo de programas y actividades entre todos los territorios.

## 2.4. Consorcios

Según el art. 118 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público “los consorcios son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia y diferenciada, creadas por varias Administraciones Públicas o entidades integrantes del sector público institucional, entre sí o con participación de entidades privadas, para el desarrollo de actividades de interés común a todas ellas dentro del ámbito de sus competencias”. Son, por tanto, entidades creadas por un ente público cuyo objetivo puede ser el desarrollo de uno de los fines de interés general del art. 3 de la Ley 49/2002 y en los que puede participar una ENL. Sin embargo, no se encuentran entre las entidades beneficiarias del mecenazgo pues no tienen la forma jurídica de fundación, ni de ninguna de las otras entidades que contempla el artículo 2 de la Ley 49/2002. En este sentido se ha pronunciado la DGT en las Contestaciones de 23

de octubre de 2006 (consulta núm. V2096-06), de 4 de noviembre de 2010 (consulta núm. V2382-10) y de 13 de diciembre de 2010 (consulta núm. V2672-10). No parece que tenga especial justificación que la donación a un ente público o a una fundación sea deducible pero al ente que resulta de su unión, aunque sea temporal, no pueda serlo cuando su finalidad es realizar una actividad de interés general. En este sentido, ha habido proposiciones de ley que reclamaban su inclusión pero no prosperaron. No encontramos explicación alguna más aún cuando a raíz de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, todos los consorcios deben estar adscritos de manera clara y expresa a una Administración Pública de las consorciadas, en concreto a aquella que ejerza un mayor control sobre el consorcio.

### 3. LAS FORMAS DE MECENAZGO

La Ley 49/2002 contempla dos formas de mecenazgo que afectan directamente a las ENL pues son sus destinatarias: las donaciones y los convenios de colaboración empresarial. En las otras dos previstas en la norma –los Gastos en actividades de interés general y los Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público- no participan las ENL por lo que no las analizaremos.

#### 3.1. Las donaciones, donativos y aportaciones

El Capítulo II del Título III de la Ley 49/2002 está dedicado a los beneficios fiscales otorgados a las personas que realicen “donaciones, donativos o aportaciones” a las ENL amparadas por esta Ley. Sin embargo, no todas estas actuaciones pueden disfrutar de los citados beneficios. La Ley 49/2002 impone tres requisitos cuyo cumplimiento es necesario para que sean fiscalmente deducibles. Así, el art. 17 exige que las donaciones, donativos y aportaciones sean irrevocables, puras y simples. Al concepto de esta clase de mecenazgo y a las exigencias que suponen tales requisitos dedicamos los siguientes epígrafes.

##### 3.1.1. *La ampliación del concepto de donación a otras liberalidades*

Lo que nos planteamos ahora es si en la interpretación del concepto de donación hay que ceñirse al art. 618 del Código Civil o cabrían otros negocios o contratos caracterizados por el *animus donandi*. Somos conscientes de que el art. 14 de la Ley General Tributaria prohíbe la analogía en materia de beneficios o incentivos fiscales. Pero, por otro lado, hay que tener en cuenta que existen liberalidades que son donaciones u otras que no lo son pero a las que también se aplican las normas de la

donación. Para la doctrina civilista, por acto de liberalidad se entiende aquel por el que una persona, sin estar obligado a ello, proporciona a otra alguna ventaja o beneficio gratuito, es decir, sin nada a cambio. En ambos actos –donación y liberalidad- existe un deseo de favorecer a otro sin obrar en interés propio. Pero no toda liberalidad es una donación. Para ello, además de las formalidades que implica la aceptación del donatario, es necesario que exista un empobrecimiento de una de las partes con una correlativa ventaja o enriquecimiento de la otra (a menos que se imponga una carga en cuyo caso disminuirá tal ventaja). Sin embargo, en las liberalidades no se da esa correlación patrimonial pues no existe esa pérdida o es insignificante para quien la realiza.

Para evitar estos problemas interpretativos en una futura reforma de la Ley de Mecenazgo podría resultar más adecuado introducir una modificación en el supuesto que da lugar a la aplicación de los beneficios fiscales, sustituyéndolo por uno más amplio como el de liberalidades, sean contractuales o no. En este sentido, se podría adoptar el previsto en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre): “La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos”. Dicha redacción daría cobertura a otros negocios que pueden suscitar alguna duda con la actual normativa. En concreto, nos referimos a las siguientes operaciones:

**a) Condonación y asunción de deudas.** Desde el ámbito tributario se ha defendido que cuando estas operaciones se realizan a favor de una ENL generan los incentivos fiscales de la Ley 49/2002. Los autores que defienden esta tesis se basan en que tanto las normas contables como las del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las asimilan a ellas. Por su parte, el art. 1187 del Código civil aplica a la condonación expresa el régimen de la donación, con los mismos requisitos y efectos. Se trataría, por tanto, que este acto de liberalidad (siempre que no se realizara obrando en interés propio) contase con la aceptación del deudor, en este caso la ENL. Este acuerdo bilateral (acreedor-deudor) podría entenderse otorgado con la emisión del justificante que exige el art. 24 de la Ley 49/2002. Recientemente, aunque no refiriéndose al supuesto que comentamos de las ENL, la DGT (consulta núm. V3671-2016, de 5 de noviembre de 2016) ha considerado que cuando la condonación tiene ánimo de liberalidad es una donación, pues se hace con *animus donandi* buscando enriquecer al donatario a costa del acreedor.

**b) Contratos a favor de terceros.** En ellos una de las partes conviene que cumplirá la prestación en favor de un tercero, que no ha participado en el contrato, pero que adquiere el derecho a exigir directamente del prominente la prestación (art.1257. 2º párrafo del Código Civil). Lo que se plantea es si el estipulante puede disfrutar de los beneficios fiscales por la prestación que paga a la empresa-promitente en tanto está beneficiando a la ENL y empobreciéndose a su vez como ocurre, por ejemplo, en

los Seguros de vida o en las rentas temporales o vitalicias a favor de ENL. En nuestra opinión, no habría problema alguno para admitir la aplicación del incentivo fiscal previsto para las donaciones en estos supuestos pues la relación entre el estipulante y la ENL -fundamento de la estipulación pactada a su favor- consiste en un acto de liberalidad con una causa *donandi*, siempre que cumpliese los requisitos formales correspondientes.

**c) Cesión de créditos.** La Ley 49/2002 contempla la donación tanto de bienes como de derechos por lo que dentro de ésta última cabría la donación de derechos de crédito. Si tal cesión tuviera lugar y se hiciera con ánimo de liberalidad, entendemos que serían aplicables los beneficios fiscales puesto que estamos ante donaciones puras y simples. En este sentido, parece que se pronuncia la Contestación de 31 de julio de 2012 (consulta V1676-12) en la que el acreedor de una fundación le cede el derecho de crédito (adquirido previamente de una entidad financiera) que tiene frente a la misma para que lo afecte a la dotación fundacional.

**d) Donaciones mortis causa y legados.** Cabe preguntarse si un concreto tipo de donaciones, las mortis causa, entrarían dentro del ámbito del art.17 de la Ley 49/2002. Estas donaciones son las contempladas en el art.620 del Código Civil al establecer: “*Las donaciones que hayan de producir sus efectos por muerte del donante participan de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad, y se regirán por las reglas establecidas en el capítulo de la sucesión testamentaria*”. La subsistencia de estas donaciones es una cuestión discutida, aunque la mayoría de la doctrina y jurisprudencia considera que han perdido su identidad y naturaleza, por lo que hay que entender que se trata de una institución suprimida, refundida en la del legado que se rige por las normas de la sucesión testamentaria (aunque se mantienen en Cataluña y Navarra). En el ámbito tributario también se les da este tratamiento pues forman parte del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones. En consecuencia, no se aplicarían los beneficios fiscales como tampoco se hace en relación con las herencias o legados aunque quizás de *lege ferenda* sería conveniente que así fuera. Para solventar la falta de deducción fiscal para estas transmisiones mortis causa se podría acudir a ciertas donaciones *inter vivos* que también producen sus efectos por muerte del donante. En ellas, de forma irrevocable se trasmite la titularidad de la cosa al donatario aunque quede en manos del donante hasta su muerte. Es decir, estas donaciones aplazan o difieren sus efectos a la muerte de donante. En tanto son donaciones irrevocables y requieren de la aceptación del donatario entendemos, por ello, que tendrían derecho a la aplicación de los incentivos fiscales.

**e) Comodato.** La DGT en sus Contestaciones de 26 de noviembre de 2010 (consulta núm. V2549-10) y de 13 de junio de 2011 (consulta núm. V1524-11) ha admitido la deducción del comodato por considerarlo una donación de derechos. En nuestra opinión, solo en determinados supuestos debe considerarse una donación y, en con-

secuencia, no siempre se aplicarían los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. Serían aquellos supuestos en los que el comodante sufre un empobrecimiento efectivo por dejar de percibir algo o por no poder utilizar el bien no fungible en su actividad económica (un lucro cesante). Sin embargo, existen comodatos que no son una donación por faltar el mencionado empobrecimiento (por ejemplo, la cesión de un cuadro por un particular para una exposición) y si se quiere que disfruten de las deducciones fiscales correspondientes deberían estar contemplados expresamente en la Ley. Esta es la solución a la que se ha llegado para alguno de ellos en Navarra (Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales) y Baleares (Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias).

En estas normas, el legislador autonómico ha optado acertadamente por distinguir entre la donación y el comodato como figuras diferenciadas aunque con un mismo tratamiento tributario a efectos del mecenazgo. Por otra parte, ha limitado el objeto del comodato incentivado fiscalmente a determinados bienes. En Navarra, a bienes no fungibles: los culturales u obras de arte y los bienes inmuebles. Y en Baleares a bienes inventariados, locales, terrenos o inmuebles para la realización de proyectos o actividades culturales y deportivas. Todas estas hipótesis sería recomendable incorporarlas a la normativa estatal sin perjuicio de que se siga aplicando la citada doctrina de la DGT cuando realmente estemos ante una donación.

### *3.1.2. La donación de servicios*

En los últimos años es habitual que las personas físicas realicen trabajos para las ENL de forma altruista sin percibir remuneración alguna o bien que las empresas presten sus servicios a ENL y no los cobren. Son dos supuestos con particularidades que conviene diferenciar.

En el caso de las personas físicas este tipo de actividad, al margen de su actividad profesional o empresarial, está regulada por la Ley 45/2015 de 14 de octubre, de Voluntariado cuando se trate de programas de ámbito estatal y por la normativa autonómica correspondiente cuando su ámbito territorial sea inferior. No tenemos noticia de que para este tipo de actividades se reclame incentivo fiscal alguno. No ocurre lo mismo cuando ese trabajo voluntario lo prestan los empresarios, ya sean personas físicas o jurídicas, pues se ha demandado su deducción fiscal ya que no está contemplada expresamente como ocurre con la donación de bienes o derechos. En contra de su deducción se ha manifestado la DGT en las Contestaciones de 15 de julio de 2005 y de 28 de junio de 2007 (consultas núm. V1481-05 y núm. V1403-07).

La ausencia de beneficios fiscales para las empresas que realizan estos servicios gratuitos ha llevado a buscar otras vías que les permitan aplicarse los incentivos de la Ley 49/2002. Así cierta parte de la doctrina no ve inconveniente en considerar estas operaciones como “*gastos en actividades de interés general*” lo que constituye otra forma de mecenazgo, regulada en el artículo 26 de la Ley 49/2002. Por el contrario, otras empresas lo que hacen es donar previamente por el coste del servicio, facturar los servicios prestados y cobrar el importe de lo donado (si bien podría entenderse que estamos ante una donación condicional en tanto el donante impone contratar con él los servicios y ante una donación en la que su carácter de irrevocable podría ser cuestionado por cuanto lo donado vuelve al donante en forma de honorarios por sus servicios lo que a nuestro juicio pondría en duda la práctica de la deducción prevista en la Ley 49/2002), o bien facturar los servicios y condonar la deuda (probablemente la forma más sencilla de resolver el problema si bien puede plantear problemas interpretativos en el caso de que se entienda que es una condonación realizada con el ánimo de convertir una donación de servicios sin derecho a la deducción en una donación con derecho a la aplicación del incentivo fiscal previsto en la Ley 49/2002). En este segundo caso, el donante declarará el ingreso en su respectivo impuesto personal e ingresará el IVA correspondiente a la ENL. Otros lo que hacen es facturar con IVA cobrándolo para, después, donar el importe de lo recibido.

Sin duda, la falta de beneficios fiscales para la prestación gratuita de estos servicios a las ENL obedece a un temor del legislador a un posible abuso o fraude y, en su caso, a las dificultades de control y cuantificación. Pero esto supone desconocer la realidad de las cosas pues las empresas acuden a esta forma de mecenazgo cada vez más y ello no se debe a las razones aludidas, sino que derivan fundamentalmente de las exigencias que implica la responsabilidad social corporativa. Además, en la gran mayoría de los casos la contabilización y cuantificación de estas operaciones no ofrece problemas siendo totalmente transparente, así por ejemplo, en un despacho de abogados no resultaría complicado cuantificarlo puesto que suelen contar con herramientas de control del tiempo que invierten sus profesionales en la realización de sus trabajos para clientes, por lo que el control de este tipo de trabajos “pro bono” podría llevarse a cabo sin problemas. En el País Vasco y Navarra son conscientes de ello y han optado por regular esta situación permitiendo la aplicación del incentivo fiscal. De tal manera que dentro de las donaciones incluyen las “prestaciones gratuitas de servicios” siendo la base de la deducción “el coste de la prestación de los servicios, incluida en su caso la amortización de los bienes cedidos”. Una norma equivalente sería deseable en el resto de territorio español por lo mucho que contribuiría al mecenazgo y, en definitiva, a la realización de actividades de interés general.

### *3.1.3. El reconocimiento público al donante por la ayuda recibida y las ventajas patrimoniales por la ayuda recibida*

El carácter puro y simple de la donación supone un empobrecimiento del donante y el correlativo enriquecimiento del donatario. Por lo que, en principio, el donante no podría recibir nada a cambio del donatario por el desprendimiento patrimonial realizado.

Sin embargo, no parece que el requisito que estamos comentando impida un cierto reconocimiento o agradecimiento público hacia el donante por su liberalidad. En nuestro ámbito de estudio, puede tener lugar de variadas formas: mención en la memoria anual, carta personalizada, reunión con las personas que componen el Patronato o la Junta Directiva, un carnet acreditativo, placa conmemorativa, acto público de entrega de lo donado, etc. El enriquecimiento del donatario, como elemento esencial de las donaciones puras y simples, no quedaría devaluado por el hecho de que la ENL anuncie la donación recibida y publicite quién la ha realizado. En nuestra opinión se trata de un reconocimiento voluntario, sin cláusula contractual que obligue a la ENL a ello, a diferencia de lo que ocurre con el Convenio de colaboración en el que la ENL está obligada a difundir la ayuda económica recibida del mecenazgo (art. 25 Ley 49/2002). La DGT tampoco parece haber puesto reparos a esta hipótesis en la contestación de 11 de noviembre de 2014 a la consulta núm. V2379-14.

Sin embargo, en ocasiones, este reconocimiento va acompañado de una serie de ventajas patrimoniales en las actividades que realiza la ENL (rebajas en las entradas a las exposiciones o conciertos, visitas gratuitas o preferenciales, adquisición de productos a precios especiales, etc.). En estos casos se plantea la duda de si estamos realmente ante una donación pura o simple pues la misma, de algún modo, implica una prestación por parte de la ENL. Cada vez son más las ENL que actúan de este modo dado el éxito que tienen como forma de captación de recursos, por lo que aclarar la tributación de estas operaciones tiene especial importancia en el sector no lucrativo.

Se trata, sin duda, de una cuestión sumamente compleja. Por una parte la ENL ofrece de antemano estas ventajas para incentivar o publicitar las donaciones y en el caso de que se realicen, el donante puede exigir su cumplimiento. Es decir, no puede entenderse que son beneficios de cortesía o agradecimiento como ocurre en la anterior situación comentada. Otra cosa completamente distinta es que las citadas ventajas se realicen con posterioridad a la donación y de forma voluntaria sin vincularla a ella. Al mismo tiempo, el donante puede que nunca llegue a hacer uso de las prestaciones ofrecidas ni se plantee tenerlas en cuenta a la hora de donar. Tampoco puede consi-

derarse que existe una compraventa. Ante esta indefinición son muchas las ENL que las anuncian en diferentes medios de difusión como donaciones con derecho a los beneficios fiscales y animan a realizarlas. Esta circunstancia, que se promuevan las donaciones por el donatario, no tiene incidencia sobre nuestro tema de estudio pues no desnaturaliza el contrato de donación. De hecho son más los casos en los que el donatario pide al donante que done que aquéllos en los que el donante ofrece donar.

Sin embargo, para la DGT (contestación de 20 de junio de 2013 a la consulta núm. V2073-13) las aportaciones satisfechas en estos casos a las ENL son la “contraprestación por el derecho a percibir distintas prestaciones, tales como accesos gratuitos a determinadas instalaciones, determinados descuentos, o publicidad de la condición de “amigo benefactor”, dichas aportaciones no darán derecho a practicar las deducciones previstas en el Título III de la Ley 49/2002, en la medida en que las prestaciones a percibir por parte de los asociados desvirtúan el ánimo de liberalidad propio de las donaciones.” En la contestación de 9 de junio de 2014 a la Consulta núm. V1503-14 se reitera esta doctrina y se añade “el ánimo de liberalidad se ve desvirtuado en el presente caso por el hecho de recibir determinadas prestaciones, sin que a dichos efectos sea relevante que el valor de las mismas entienda la consultante que es inferior al de las aportaciones realizadas”.

Tras esta doctrina el problema planteado ha cambiado de enfoque pues ya no se trata de discutir sobre si tienen derecho a la aplicación de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002 sino si estamos ante donaciones. La DGT considera que falta el *animus donandi* y, en consecuencia, ni siquiera estamos ante una donación. Las consecuencias de la aplicación de esta doctrina tienen especial incidencia en el sector no lucrativo. Porque una cosa es que la donación no pueda aplicarse el incentivo fiscal previsto en forma de deducción y otra que no sea una donación en cuyo caso la ENL tributaría por un ingreso procedente de una prestación de servicios por el que debería emitir factura con o sin IVA dependiendo del tipo de servicio de que se trate. En cambio, si nos encontramos ante una donación sin derecho a la deducción seguiría estando exenta y no sujeta a IVA.

En nuestra opinión, puede defenderse que estamos ante donaciones por dos motivos. En primer lugar, porque el art. 619 del Código Civil califica también de donación “aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.” La existencia de la carga no impide la donación, siempre que su valor sea inferior. Realmente, el supuesto que estamos analizando no es el de una donación modal puesto que el donante no impone carga alguna sino que es el donatario quien ofrece una contrapartida (más adelante insistiremos en ello). A pesar de ser situaciones diferentes entendemos que el argumento es válido para nuestra hipótesis puesto que la contraprestación-carga no impide la existencia de donación. En segundo lugar, la propia DGT ha entendido que cuando la contraprestación es simbólica o desproporcionadamente

inferior al valor de mercado es una operación no onerosa. Así en materia de IVA, aunque exista este tipo de contraprestación, no la considera como tal (consultas núm. 0818-01, de 24 de abril de 2001 y núm. 1960-01, de 6 de noviembre de 2001). Ciertamente no estamos ante un problema relacionado con el mecenazgo pero sí nos sugiere un criterio para determinar cuándo estamos ante un operación gratuita: la desproporción entre lo que se da y recibe a cambio. Pero es que también la DGT ha seguido un criterio similar cuando ha afrontado una cuestión referida al mecenazgo como son los convenios de colaboración empresarial (art. 25 Ley 49/2002). En concreto, el problema ha consistido en determinar si la difusión realizada por la ENL de la ayuda económica entregada por el colaborador era o no una operación sujeta al IVA. Y, por este motivo, si la misma se recibía en concepto de contraprestación. Durante la vigencia de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (antecedente inmediato de la Ley 49/2002), su art. 68 no contenía referencia alguna a esta cuestión por lo que fue la DGT quien asumió su interpretación. Y, si bien, en un primer momento señaló que se trataba de servicios publicitarios sujetos al IVA acabó resolviendo la cuestión en sentido contrario en la resolución de 9 de marzo de 1999. En ella se establecía que los Convenios no estaban sujetos pues no existía un consumo gravable y, por lo tanto, no había onerosidad. La DGT afirma que no existe consumo gravable porque: "El colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio. Es cierto que la difusión por escrito de su nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización de un Convenio de colaboración, que no es otra que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que transciende del interés particular del colaborador". Respecto de la onerosidad la DGT mantiene que la "ayuda se concede de forma esencialmente gratuita, sin que el compromiso de difusión de la identidad del colaborador pueda considerarse como constitutivo de ninguna transacción entre la entidad sin fin lucrativo y el colaborador, en la que la ayuda económica sea el precio o contravalor". En la actualidad este criterio administrativo se ha recogido legalmente en el vigente art. 25 que establece: "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."

Parece, por tanto, que la desproporción manifiesta es lo que determinaría la existencia o no de la donación. Estamos ante un problema complejo pues es difícil determinar tal desproporción en relación a las ventajas. En principio, podría llegarse a conocer solo a posteriori ya que el donante puede no hacer uso de ellas o, incluso, hacerlo en distinta medida (no utilizar todas las entradas gratuitas concedidas, ir solo alguna vez a los conciertos con precio rebajado...). Nos encontramos ante un problema de cuantificación que, como es lógico habría que analizar en cada caso concreto. Pero, con carácter general, parece que las partes son conscientes de que existe

tal diferencia entre lo ofrecido y el valor de lo donado y, por ello, actúan de ese modo. Si no fuera así, el donante optaría por conseguir esas ventajas a precio de mercado sin tener que entregar mayor cantidad por ellas.

Si aceptamos que estamos ante donaciones lo siguiente será, como señalábamos al comienzo, determinar si son “puras y simples” para que puedan tener derecho a la deducción. Las donaciones se pueden clasificar, entre otras distinciones, por su causa o motivo y por sus efectos.

En la primera clasificación se diferenciaría entre las donaciones simples, por méritos y las remuneratorias. Las simples son las que no reconocen otra causa que la liberalidad del donante mientras que las remuneratorias se hacen a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante (siempre que no constituyan deudas exigibles). En nuestra opinión, las operaciones que estamos comentando no vulneran este requisito pues el único motivo por el que se realizan es el de beneficiar a la ENL.

En la distinción por sus efectos, las donaciones **puras** se contraponen a las donaciones modales u onerosas y a las condicionales. Respecto de estas últimas no hay problema alguno en diferenciar el supuesto que nos ocupa pues no hay acontecimiento futuro e incierto alguno. Pero, respecto de las primeras será pura cuando solo se pretende favorecer al donatario sin que éste contraiga obligación alguna respecto del donante. Como ya hemos mencionado, en pureza no estamos ante donaciones onerosas pues el donante no impone contrapartida alguna. Es el donatario quién la ofrece y el donante puede hacer uso de ella o no. Desde luego, si no hace uso de la ventaja patrimonial no parece que la donación pudiera perder su calificación de pura. Si lo hiciese, la aplicación del beneficio fiscal sería más discutible si se interpreta literalmente la norma. Por todo ello, pensamos que el requisito del art. 17 de la Ley 49/2002 está desfasado pues no se adecua a la realidad social en la que las ENL buscan captar nuevas vías de financiación más allá de la mera beneficencia. Sin duda, estos problemas interpretativos, y otros más, se resolverían sin la exigencia fiscal de que las donaciones sean puras y simples. En la regulación sustantiva de las Fundaciones no se contemplan estas exigencias; así el art. 22 de la Ley 50/2002 permite la aceptación por el Patronato de donaciones onerosas o con cargas. Si lo que se pretende con la Ley 49/2002 es incentivar la participación privada en actividades de interés general y, en particular, el mecenazgo a las ENL deben ser éstas últimas las que decidan si les compensa recibir esas transmisiones gratuitas.

### *3.1.4. Las compraventas amistosas*

En la actualidad, y cada vez con más frecuencia, muchas ENL ya no se limitan a pedir donaciones para financiarse. Como forma de promoverlas además ofrecen

bienes (en muchos casos considerados obsequios por ambas partes) a cambio de una módica contraprestación. El mecenas entrega una cantidad y se lleva un objeto cuyo valor es claramente inferior. Es el caso, por ejemplo, de la venta de camisetas, juguetes, libros en mercadillos, cenas benéficas, etc., donde bajo la estructura de un negocio oneroso se fija un precio cuya finalidad es doble. Por un lado, las cantidades percibidas se destinan a cubrir el coste de la operación y, por otro, el dinero sobrante se afecta al concreto fin de la campaña que se promociona o, simplemente, para los fines generales de la ENL.

También pueda darse un fenómeno inverso al que acabamos de exponer. En ocasiones, las ENL adquieren productos o reciben servicios a un precio rebajado dado que el vendedor o profesional tiene con ellas un trato de favor. Lógicamente nos referimos a aquellos supuestos en los que la liberalidad tiene por causa un *animus donandi* y no son meros descuentos o bonificaciones para captar clientes.

En ambas hipótesis se plantea el problema de determinar ante qué tipo de negocio estamos y, en particular, si se puede aplicar la deducción fiscal prevista por la Ley 49/2002 para las donaciones.

En el Derecho civil estos negocios atípicos se conocen como *negotia mixta cum donatione*. Para una parte importante de esta doctrina no estamos ante negocios jurídicos indirectos ni ante una simulación pues no se está utilizando un negocio para obtener, además, un fin propio de otro negocio ni tampoco hay ocultación o engaño alguno. En estas operaciones la voluntad de las partes es clara y así suele quedar explícitamente reflejada: en parte se está comprando y en parte se está donando. Existe, por tanto, una combinación de causas (onerosa y gratuita) que confluye en un dato objetivo y fácilmente verificable: la desproporción entre las prestaciones pactadas. Este tipo de actuaciones puede llevarse a cabo celebrando a la vez dos negocios unidos con una doble causa (compraventa y donación) o bien –lo más corriente– a través de un solo negocio (negocio mixto) con dos partes diferenciadas (mitad compraventa y mitad donación). En el primer supuesto no hay duda alguna pero en el segundo tampoco debería haberla de que nos encontramos ante una donación –por la parte que excede del valor del bien– a la que se debería aplicar la deducción fiscal de la Ley 49/2002.

A este mismo resultado ha llegado recientemente la resolución de 20 de octubre de 2016 del TEAC aplicando el principio de calificación por el que se debe atender a la verdadera naturaleza jurídica de la operación (art. 13 de la LGT). En ella se afronta uno de los problemas que hemos planteado: una fundación vende “bolígrafos solidarios” destinando parte de la contraprestación al cumplimiento de sus fines. A pesar de existir un precio único (superior al doble del de mercado) la fundación advierte por diversos medios al comprador que parte de mismo es donación siendo el resto el coste

del bolígrafo. La Administración tributaria había entendido, a efectos del IVA, que al ser una operación mercantil en la que se pagaba una cantidad fija y obligatoria la base imponible debía comprender el importe total percibido de quien lo adquiere, sin distinguir entre la naturaleza de las cantidades abonadas. Sin embargo, el TEAC se basa en la verdadera voluntad de las partes al celebrar este contrato mixto que queda reflejada por la clara y precisa información que ofrecía la fundación en relación con estas operaciones. Las partes sabían que realizaban una donación y, además, adquirían un bolígrafo. De hecho, añadimos nosotros, la principal razón (si no la única) de comprar ese bolígrafo es ayudar a la ENL y no hacerlo con fines comerciales o de consumo.

El TEAC aclara la tributación de estas nuevas vías de financiación de las ENL y no parece que se requiera modificación legislativa alguna. Por lo que de ello se deriva la clave está en especificar claramente que se están celebrando dos operaciones distintas, una de las cuales obedece a un *animus donandi*.

### **3.2. Los convenios de colaboración empresarial**

#### *3.2.1. ¿Qué ENL pueden celebrar un convenio?*

Se ha discutido si las ENL ajenas a la Ley 49/2002, bien porque no cumplen los requisitos del art. 3 o bien porque voluntariamente no han optado por este régimen fiscal, pueden celebrar un Convenio de colaboración.

Tanto la DGT (entre otras, las contestaciones de 30 de abril de 2004, 26 de abril de 2007, de 21 de marzo de 2011 y de 9 de octubre de 2014 a las consultas núms. V1140-04, V0878-07, V0720-11 y V2695-14) como la doctrina niegan tal posibilidad puesto que el art. 25 considera beneficiarias del mecenazgo solo a las entidades del art. 16.

En nuestra opinión, cualquier ENL puede celebrar estos Convenios si bien no disfrutarán de los beneficios fiscales del art. 25 de la Ley 49/2002. En este sentido, hay que diferenciar la figura del Convenio de lo que es la posibilidad de acogerse a sus beneficios fiscales. Y no es una distinción baladí pues tiene mucha transcendencia en el IVA. Por ello, estamos de acuerdo con la DGT en que las ENL ajenas a la Ley 49/2002, así como los colaboradores, quedarían excluidos de los beneficios fiscales expresamente previstos en esa norma pero sólo de los que tienen tal consideración. Y esto no afecta a su tributación en el IVA. Estos Convenios no están sujetos al IVA por su propia configuración pues quedan al margen del elemento objetivo del hecho imponible. Hay que tener presente en esta cuestión la diferencia entre no sujeción y exención. De acuerdo con el art. 25 de la Ley 49/2002 estos Convenios no constituyen prestaciones de servicios lo que implica que a ellos no se les aplican los beneficios

fiscales del Impuesto pero, por ello mismo, no estarían sujetos al IVA con independencia de quien los celebren.

Acabamos de señalar que las ENL no tendrían acceso a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 previstos específicamente para los Convenios pero podría defenderse que les alcanzarían otros más amplios. Estas entidades están sujetas al régimen especial de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades (Capítulo XIV del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre) en tanto son entidades sin fin de lucro. El art. 110 establece dos exenciones en las que podrían encuadrarse las rentas derivadas del Convenio:

“a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica. [...]”

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica”.

En varias de las contestaciones señaladas sobre la no sujeción, la DGT basa su concepción del Convenio en dos premisas: la difusión de la ayuda no es una prestación de servicios y la ayuda se realiza a título lucrativo. Es cierto que esta doctrina de la DGT se refiere al IVA pero, lógicamente, también debe ser aplicable al resto de tributos y en particular al IS. En virtud de estas características (que no varían por el tipo de ENL que celebre el contrato) se puede defender que la ayuda económica recibida de un convenio de colaboración estaría exenta por cualquiera de las normas transcritas en tanto no hay duda de que las actividades realizadas en los convenios constituyen la finalidad específica de la confesión o de las demás ENL ajenas a la Ley 49/2002 y no son explotaciones económicas.

### *3.2.2. La ayuda económica: su cuantificación y la admisión de la prestación de servicios*

En la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, (antedecedente inmediato de la vigente Ley 49/2002) se establecía la prohibición de que la ayuda económica pudiera consistir en la entrega de “porcentajes de participación en ventas o beneficios obtenidos” durante la duración del convenio. Se trata de una cláusula habitualmente utilizada en los contratos de patrocinio publicitario en los que la cantidad a pagar varía en función de los beneficios que reporta la publicidad. La Ley 49/2002 ya no contempla tal prohibición en el vigente art. 25. Sin embargo, la DGT en varias consultas (entre otras, las núm.

2045-04 de 3 de diciembre, núm. V0779-14 de 23 de febrero y núm. V0085-15 de 14 de enero) defiende que “el Convenio también habrá de especificar el importe de <<la ayuda económica>> recibida del colaborador, sin que la misma pueda ser variable en función de la actividad del mismo. En definitiva, no cabe referenciar la ayuda a un porcentaje de las ventas de un producto del colaborador en el que se incluya publicidad de la entidad sin fines lucrativos. El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, independientemente del resultado que pudiera obtener el colaborador como consecuencia de su colaboración”.

En nuestra opinión, la DGT se excede en esta interpretación pues la supresión por la Ley 49/2002 de este requisito –contenido en la Ley 30/1994– permite entender que ya no resulta exigible. Es cierto que con el Convenio la empresa no busca un servicio publicitario, aunque lo obtenga indirectamente como analizaremos seguidamente, pero ello no impide que ésta sea una forma de cuantificar la ayuda. La libertad contractual debe imperar. ¿Qué sentido tiene la no mención en la Ley 49/2002 de esta prohibición cuando sí la contenía la Ley 30/1994? Ahora bien, la ayuda no se debería vincular solo al incremento de ventas por la difusión de la colaboración. Si así fuera no se podría llevar a cabo la actividad hasta que se comprobara tal aumento (salvo que los gastos los afronte inicialmente la ENL y posteriormente los reembolse la empresa colaboradora) o, incluso, podría ocurrir que no se realizara si éste no se produjera. Por este motivo parece lógico que si se pacta este tipo de retribución se entregue una cantidad fija a la firma del Convenio y se pacte una variable anual en función del incremento de los beneficios de la empresa.

Por otra parte, la ayuda económica a la ENL puede realizarse de varias formas en un Convenio de colaboración. Así puede consistir tanto en entregar dinero para que aquélla realice sus actividades, como en pagar directamente los gastos en los que incurre la ENL en su ejercicio (con factura a nombre de la empresa). A su vez, las Contestaciones de la DGT de 13 de octubre y de 18 de noviembre de 2004 (consultas núm. V0185-04 y núm. 1990-04) y de 19 de octubre de 2010 (consulta núm. V2242-10) han entendido que la “ayuda económica” puede instrumentarse, no solo monetariamente, sino también a través de retribuciones en especie –entrega de bienes o prestaciones de servicios– por parte de la entidad colaboradora. En consecuencia, se pueden entregar alimentos, ropa, billetes de avión y demás bienes generando todo ello un gasto deducible para la empresa que coadyuva a los fines de la ENL. En estos supuestos, consideramos que los bienes entregados deben ser adecuados –en tanto necesarios y/o útiles– para contribuir a la realización de la actividad de interés general.

Pero, además, conforme a este criterio administrativo se pueden prestar servicios gratuitos a la ENL en el marco de un Convenio de colaboración empresarial. Se trataría, fundamentalmente, de prestar una asistencia técnica por los empleados de la

empresa –o empresarios individuales– a esta clase de entidades. En la citada consulta núm. V0185-04 se plantea expresamente si tales servicios se pueden considerar “ayuda económica” y la DGT no objeta nada al respecto si bien hace la salvaguarda de que “habrá de valorarse en cada supuesto concreto”. Recientemente, la DGT ha modificado este criterio general en la Contestación de 27 de marzo de 2015 a la consulta núm. V0997-15 afirmando que la prestación de un servicio no constituye una forma de materializar la ayuda económica a un Convenio y por lo tanto, no sería un gasto deducible para el colaborador. La DGT no ofrece explicación alguna para esta interpretación pero creemos que deriva del temor a un posible fraude por la dificultad de cuantificar las prestaciones de servicios a diferencia de lo que ocurre con las ayudas monetarias o en especie que son fácilmente valorables. Al mismo tiempo, dado que entre las donaciones incentivadas por el art. 17 de la Ley 49/2002 no se contempla la “donación de servicios” sino solo la de bienes y derechos la DGT podría estar considerando que las empresas utilizarían los Convenios para solventar tal prohibición.

Entre la admisión o no de las prestaciones de servicios en un Convenio, a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales, pensamos que caben matizaciones. En principio, no vemos impedimento para que dentro de la expresión “ayuda económica” también se incluyan las prestaciones de servicios en tanto la propia DGT admite las retribuciones en especie por parte de la entidad colaboradora. Ahora bien, en nuestra opinión, la ayuda mediante servicios sería admisible siempre que estén directamente relacionados con el evento o la actividad de interés general que se va a promocionar. En este sentido nos parece que inicialmente se manifestó la DGT ya que en la consulta núm. V0185-04 permitió incluir las aportaciones no dinerarias o prestaciones de servicios dentro del Convenio, “en la medida que las mismas contribuyan a la realización de las actividades que en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines”. Por ello, creemos que no toda prestación de servicios sería válida. Así no podrían considerarse como parte del convenio los servicios realizados para el normal funcionamiento o gestión de la ENL aunque indirectamente repercutan en las actividades de interés general. Pensamos que no deberían aceptarse servicios tales como el asesoramiento jurídico, financiero, tributario o contable pero no habría problemas, por ejemplo, en que una empresa ceda sus fisioterapeutas a una ENL para la celebración de una carrera popular en la medida que ayudarían a los corredores lesionados o que una empresa de traducción ceda sus intérpretes para un congreso internacional. De aceptarse esta interpretación la valoración del servicio sería el coste de la prestación.

### *3.3.3. La difusión de la colaboración por el empresario*

El art. 25 deja claro que la difusión de la colaboración corresponde a la ENL pero se ha planteado si también puede hacerlo el colaborador.

Sobre esta posibilidad la DGT ha mantenido dos criterios contradictorios. En un primer momento, en su Contestación de 13 de abril de 2004 (consulta núm. 0939-04), permite claramente esta segunda hipótesis. Sin embargo, la Contestación de 3 de diciembre de 2004 (consulta núm. 2045-04) –refrendada en las posteriores núm. V0779-14, de 20 de marzo y núm. V0085-15, de 27 de marzo– modifica radicalmente este criterio y entiende: “De la norma se deduce que la propia entidad sin fines lucrativos ha de concertar el contrato de difusión publicitaria mediante el que se da a conocer la participación de la entidad colaboradora en su actividad. Esto no implica que se preste un servicio de difusión publicitaria al colaborador, sino únicamente se difunde su participación en las actividades de interés general que lleva a cabo la entidad beneficiaria del convenio. Por tanto, la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, tal y como se plantea en el escrito de consulta se trata de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002. La contraprestación que correspondería realizar a la beneficiaria, difundir la participación, excede en este caso, cediendo su nombre o logotipo para su uso en las campañas publicitarias del colaborador, el ámbito del convenio de colaboración empresarial contemplado en la norma. En este caso, sí existe una auténtica contraprestación por parte de la entidad sin fines lucrativos que no se limita a la mera difusión de la colaboración, por lo que se desvirtúa la naturaleza propia del convenio cuyo fundamento ha de consistir en la realización de fines de interés general” (la negrita es nuestra).

En nuestra opinión, entre ambas interpretaciones cabe una intermedia que dependerá del tipo de difusión que realice la empresa. Y, a este respecto, conviene diferenciar en función de si la difusión tiene una finalidad comercial o informativa.

En relación con la primera posibilidad en las citadas consultas se hace referencia a dos tipos de actuaciones por parte de la empresa: mención de la participación en la publicidad o cesión del logotipo, marca o nombre de la ENL. En el segundo caso es evidente que estaríamos ante un contrato de cesión de marca por el que la empresa la utiliza en una campaña publicitaria de sus productos lo que vulneraría el sentido del art. 25 de la Ley 49/2002. Pero también el primero podría exceder de la mera difusión de la ayuda económica a la que se refiere el art. 25 pues se desvirtuaría la causa no lucrativa de este contrato transformándolo en oneroso. Y, en este sentido, coincidimos con la posición restrictiva de la DGT.

Sin embargo, en la segunda hipótesis planteada (la meramente informativa) no vemos inconveniente alguno. Es decir, cuando la empresa difunde su participación en unas concretas actividades (las recogidas en el Convenio) sin vincularla a una campaña publicitaria. No nos parece que desvirtúe el ánimo de liberalidad de la empresa el que ésta haga pública su colaboración con la ENL en su memoria anual, web, información institucional o en un vídeo que recoja la actividad de interés general realizada (por ejemplo, recogiendo todo el proceso de rehabilitación de un edificio histórico).

La matización que defendemos parece que podría haber sido aceptada por la DGT en recientes consultas. Así en la contestación de 27 de marzo de 2015 (núm. 0990-15) se afirma: “la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, se trataría de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 anteriormente mencionado. Sin perjuicio de lo anterior, y al margen del convenio de colaboración mencionado el colaborador podrá hacer mención de su condición de tal, en un sentido amplio, pero esta circunstancia se debe realizar al margen del convenio de colaboración mencionado, sin que desvirtúen la naturaleza de las donaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo por el hecho de que la empresa que la efectúe realice publicidad de la misma” (la negrita es nuestra). En la contestación de 11 de mayo de 2015 (núm. V1448-15) tras negar la posibilidad de la cesión del logotipo o marca afirma: “no cabe, en el marco de un convenio de colaboración empresarial, el que sea el colaborador sustituya a la entidad sin ánimo de lucro y lleve a cabo la difusión de su propia participación en las actividades de la entidad sin fines lucrativos, sin perjuicio de que el colaborador pueda difundir tal participación, si bien siempre al margen del referido convenio de colaboración empresarial” (la negrita es nuestra).

El texto destacado en negrita en ambas contestaciones se refiere siempre a que la difusión de la participación se realice “al margen del convenio”. No entendemos bien qué se quiere decir con ello. Pero, pensamos, que podría refrendar la tesis que defendemos. La empresa puede difundir su participación en las actividades llevadas a cabo con la firma de Convenios a efectos informativos. Pero no puede pretender que esa información tenga fines comerciales a través de la utilización de la imagen de la ENL en la venta de sus productos o promoción de sus servicios.

### *3.3.4. Los criterios de distinción con el contrato de patrocinio publicitario*

La delimitación con el contrato de patrocinio publicitario no resulta sencilla pues los perfiles son muy difusos cuando en ellos participa una ENL. El art. 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, define este contrato como “*aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador*”.

Las referencias de esta definición a la “ayuda económica” para realizar una “actividad deportiva, benéfica...” nos muestran un paralelismo evidente con el Convenio.

La doctrina ha empleado diferentes criterios para distinguir estas dos figuras pero no ha llegado a una solución definitiva. La posición mayoritaria es que estaremos ante

el convenio cuando prime más la idea de un reconocimiento social, que la de obtener un beneficio comercial mediante la difusión de un producto o un servicio. La motivación que lleva a firmar un convenio está basada más en el deseo de colaborar con las actividades de interés general que en el de publicitar los productos, es decir, debe primar el beneficio de la ENL frente al del empresario. La causa del Convenio –al igual que ocurre en las donaciones– es altruista y desinteresada: se ayuda para contribuir a la consecución de fines de interés general y no para obtener un beneficio publicitario. Por el contrario, la causa del contrato de patrocinio es onerosa pues se busca incrementar las ventas o la prestación de servicios con la publicidad.

Estos criterios de distinción son válidos desde un punto de vista teórico pero tienen el inconveniente de tener que conocer la voluntad de las partes en cada contrato. Y no resulta sencillo adivinar si la finalidad del empresario-colaborador es meramente mercantil o altruista. Dificultad que se acrecienta cuando en el Convenio de colaboración no existe una causa lucrativa pura pues el anuncio de la ayuda que realiza es interesado y, al mismo tiempo, intrínseco a este tipo de contrato. Nos parece más útil, a efectos probatorios, distinguir ambos contratos en función de determinados elementos objetivos que nos lleven a conocer las motivaciones de los firmantes. En particular, pensamos que se debe prestar atención al tipo de difusión que hace la ENL de la ayuda económica recibida. Si seguimos este criterio se debería analizar caso por caso pero podemos ofrecer unas pautas generales.

En primer lugar, no creemos que se deba prohibir la difusión de las marcas comerciales con las que el empresario opera en el mercado destinadas a identificar sus productos que pueden no coincidir con su denominación, nombre o razón social. Coincidimos con GARCÍA NOVOA (2001, p.124) en que “una interpretación tan restrictiva iría en contra del espíritu de la norma, al basarse, no solo en una pretendida separación radical entre el convenio de colaboración y todo lo estrictamente publicitario, que hemos calificado de imposible, sino además por pretender una diferenciación absoluta entre nombre comercial, marca y rótulo, cuando todos ellos tienen un sustrato común en cuanto signos distintivos, lo que permite predicar de todos ellos una función diferenciadora en el mercado”.

En segundo lugar, lo determinante es la importancia del retorno concedido por la ENL con independencia del éxito que como consecuencia del mismo pueda obtener la empresa colaboradora. En este sentido, creemos que asociar la imagen corporativa a una determinada actividad de interés general o a una concreta ENL puede llegar a ser más rentable, a efectos de marketing, que patrocinar una campaña publicitaria. Por este motivo la falta de equivalencia entre lo que se da y lo que se puede obtener a cambio con la divulgación de esa ayuda no nos parece un elemento diferenciador definitivo, al margen de que esa valoración dependa –en ocasiones– de factores ajenos a la voluntad de las partes y, en todo caso, requeriría de una comprobación a *posteriori*.

En nuestra opinión, lo importante es el tipo de difusión que ofrece la ENL y no lo que se puede obtener con ella. Y esta difusión debería ser un mero retorno testimonial por el que la ENL solo agradece la ayuda prestada diferenciándose así de los elementos característicos de una campaña publicitaria. Por tanto, la forma de divulgar la ayuda (o mencionar directamente a la empresa colaboradora) difiere de la que se emplea en la publicidad, por lo que habrá que indagar en las cláusulas que detallan esta cuestión en el contrato. En este sentido se ha pronunciado recientemente el TSJ de Castilla y León, Valladolid (sentencias de 29 enero de 2016, JT 2016\109 y de 12 febrero de 2016 JUR 2016\55205) a la hora de diferenciar ambos contratos afirmando: “en el contrato de patrocinio publicitario, las formas de identificación del sponsor, o mejor dicho, de hacerle publicidad aparecen perfectamente definidas, aquilatadas y determinadas, de suerte que la no realización conforme a esas circunstancias implicaría un incumplimiento contractual”. En el Convenio, por el contrario, todos estos contenidos propios de las técnicas publicitarias (medio de difusión, frecuencia, texto, medidas del logo, lugar dónde colocarlo, música o sonidos...) pueden no estar detallados o –incluso– no previstos en el contrato, siendo establecidos unilateralmente por la ENL.

#### 4. LOS BENEFICIOS FISCALES

##### **4.1. El micromecenazgo y las grandes donaciones**

La última –y casi única– gran reforma en esta materia ha sido potenciar el micromecenazgo (incrementando los porcentajes de deducción en las donaciones dinerarias inferiores a 150 euros) y la fidelización del donante (aumentando los porcentajes cuando las donaciones se repiten a una misma ENL). El legislador ha optado por esta vía ya que era una reclamación del sector no lucrativo al ser este tipo de donante el más numeroso en España. Todavía es pronto para enjuiciar esta reforma o para valorar si, por el contrario, hubiera sido mejor permitir la reducción en la base imponible como también se propuso. Sin embargo, no se ha hecho nada –y también existía una demanda al respecto– respecto de las grandes donaciones tanto de personas físicas como de personas jurídicas. Este tipo de operaciones casi no existen en nuestro país (salvo honrosas excepciones) a diferencia de lo que ocurre en otros. Ello puede deberse, sin duda, a cuestiones culturales –a la idiosincrasia de nuestro donante– pero habría que plantearse si la normativa fiscal española tiene alguna incidencia en esta materia en tanto puede frenar este tipo de iniciativas. En este sentido, se reclama con razón la supresión de los límites del 10 por ciento de la base liquidable del IRPF y del 10 por ciento de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. No serán muchos quienes puedan superarlo (pensemos, fundamentalmente, en algunas aportaciones iniciales a la dotación fundacional) pero no tiene sentido que ello suponga un obstáculo para quien quiera hacer una gran donación. Especialmente para quienes en el IRPF no pueden trasladar los excesos a años posteriores perdiendo el beneficio, a diferencia

de lo que ocurre en el Impuesto sobre Sociedades. Bien podría desaparecer esta limitación, o establecerse un límite mayor cuando la cuantía de la donación superase una cifra considerable o bien establecer distintos límites en función de si la donación constituye la aportación inicial o se entrega a una entidad ya en funcionamiento. No nos parece que esta medida pudiera tener gran impacto en la recaudación ni planteara mayores problemas en la gestión del impuesto pues ya existen otras que permiten el traslado de los excesos sobre el límite previsto a ejercicios posteriores.

#### **4.2. La valoración de las donaciones**

Las normas para determinar la base de la deducción son una de las partes esenciales del régimen de incentivos fiscales al mecenazgo. En esta materia se han planteado problemas cuando las donaciones no son dinerarias.

En el IRPF la norma remite al valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio [art. 18.1 (b) de la Ley 49/2002] que prevé diversas reglas de valoración según la clase de bienes o derechos de que se trate. Este es un impuesto donde el valor de mercado opera con carácter residual y se han buscado, en general, criterios de valoración objetivos con el ánimo de buscar una automaticidad y simplicidad en las valoraciones que eviten conflictos entre Administración y contribuyentes. Pero esta justificación carece de sentido, por injusta, cuando se trasladan tales reglas de valoración al mecenazgo donde el valor de mercado debería imperar.

Cuando los mecenas son empresarios obligados a llevar contabilidad, ya sean personas físicas o jurídicas, la base de la deducción es “el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión”, salvo en los supuestos en los que la norma contable remita al valor razonable. El valor contable acude normalmente a criterios históricos de valoración. En estos casos, el problema del mecenazgo es que no permite tomar como base de la deducción el valor de mercado cuando éste sea mayor que el contable. Es más, si el valor histórico de los bienes y derechos donados es muy reducido o inexistente por estar totalmente amortizados, no existirá ningún incentivo para donar. Por tanto, y de la misma manera que en el caso del IRPF, entendemos que la base de la deducción debería ser el valor de mercado de lo donado.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- BLÁZQUEZ LIDOY, A., “La no-revisión de la ley del mecenazgo: historia de una reforma inconclusa”, *Ius Canonicum*, vol. 55, 2015.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I., “Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo”, *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012.
- DE URRUTIA CODURAS, H.G., “España da los primeros pasos para adaptarse al mecenazgo fiscal europeo”, *Diario La Ley*, Nº 8946, 22 de Marzo de 2017.
- GARCÍA NOVOA, C., “Régimen fiscal del sponsor”, Fundaciones y Mecenazgo. *Régimen fiscal*, (coord. PERFECTO YEBRA), Editorial Comares, Granada, 2001.
- LÓPEZ DÍAZ, A., “Régimen de mecenazgo: grandes donaciones” (*mimeo*).
- PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2016.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “Las fundaciones en los Impuestos locales”, *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, (Dir. José Pedreira Menéndez), Aranzadi, Cizur Menor, 2015.
- PEÑALOSA ESTEBAN, I., (2015), “Las reformas de los incentivos fiscales al mecenazgo: luces y sombras”, *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, pp. 57-96, Iustel, 2015.
- UTANDE SAN JUAN, J. M.<sup>a</sup>, “El régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del mecenazgo y los territorios forales” (*mimeo*).



# **LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y LA NECESARIA REVISIÓN DEL GASTO NO DEDUCIBLE EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (LEY 27/2014)<sup>1</sup> (ANÁLISIS TOMANDO EN CONSIDERACIÓN EL DERECHO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)**

*Alejandro Blázquez Lidoy,*  
Catedrático Acreditado Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos<sup>2</sup>

## **1. INTRODUCCIÓN**

El concepto de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades se ha vinculado al concepto de liberalidad o donación. El artículo 15.1(e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014 (en adelante LIS) ha determinado que no son deducible los “*donativos o liberalidades*” y sí lo son aquellos que estén correlacionados con los ingresos. La construcción de gasto fiscalmente deducible se ha realizado bajo la premisa

---

<sup>1</sup> Trabajo realizado en el marco del Proyecto del Ministerio de Economía y Competitividad DER2015-70960-REDT.

<sup>2</sup> Este estudio se incorpora en un libro Homenaje a la figura de Miguel Cruz Amorós. No quiero dejar de pasar la ocasión para mostrar mi sincera admiración por su figura y sus conocimientos. En el ámbito del Derecho son necesarias personalidades que puedan aunar profundos conocimientos teóricos y una visión pragmática por las instituciones. En el caso de Miguel Cruz, no sólo convergen esos conocimientos, sino que los armoniza con una trayectoria al servicio de la Administración tributaria, de la Universidad y de los despachos profesionales, dando lugar a una de las figuras relevantes del Derecho financiero y tributario en estos últimos años. En lo personal, no quiero olvidar la cercanía y la disposición que siempre ha mostrado con quienes han acudido a él.

de que si una entidad mercantil incurría en un gasto no directamente vinculado con los ingresos el resultado era la no deducibilidad del mismo por considerarse una donación o liberalidad. Esta construcción remitía a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante Ley 49/2002), para poder acceder a un beneficio fiscal. Si se donaba a una entidad privilegiada que daba derecho al mecenazgo, el gasto contable de la donación no era deducible por aplicación del artículo 15.1(e) y, a su vez, había una deducción en la cuota del 35% sobre el importe donado. Lo que se lograba era convertir una liberalidad no deducible en una deducción en la cuota mediante la interposición de una entidad que daba lugar a los incentivos al mecenazgo (art. 16 de la Ley 49/2002). Por el contrario, si la liberalidad era mediante un gasto directo realizado por la entidad mercantil o a través de una entidad no lucrativa que no era merecedora del mecenazgo, el gasto se consideraba no deducible y tampoco había derecho a una deducción en la cuota. La entidad mercantil tenía una pérdida fiscal a su tipo de gravamen.

Frente a este marco tradicional, desde finales de los años 90 se está desarrollando en España el concepto de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) o Responsabilidad Social de la Empresa (RSE), que supone una contribución activa y voluntaria de las empresas al logro de mejoras sociales, económicas y ambientales, con la finalidad de un desarrollo sostenible y donde se dé cobijo a una visión más amplia de la empresa para mejorar su situación competitiva y económica<sup>3</sup>. Fiscalmente, sin embargo, la RSC no ha sido incorporada ni a la normativa ni ha sido tratada jurisprudencialmente. Nos encontramos con avances en la teoría de la empresa y del propio concepto de beneficio o resultado empresarial donde el Derecho tributario se ha quedado rezagado. El objeto del presente trabajo es plantearse si la incorporación de la RSC a la realidad empresarial española supone un cambio de interpretación en el concepto de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Si la RSC se interpreta de una forma amplia, donde cualquier gasto relacionado con la misma se considere conveniente o adecuado para la optimización de beneficios habría que interpretar el artículo 15.1(e) de la LIS de tal forma que la filantropía realizada por las empresas fuera fiscalmente deducible si su finalidad tiene que ver, ya sea directa o indirectamente, con posibles retornos de cualquier tipo. A su vez, esto haría que el mecenazgo de las personas jurídicas a entidades de la Ley 49/2002 dejara de tener sentido, pues cualquier gasto realizado en cumplimiento de la RSC, sea a favor de una entidad merecedora del mecenazgo o de manera directa, daría lugar a un gasto fiscalmente deducible. Bajo esta nueva premisa, la actual concepción cambiaría radicalmente y sería necesario diseñar un nuevo marco normativo.

---

<sup>3</sup> En este estudio vamos a emplear el término de Responsabilidad Social Corporativa, aunque entendiendo que dicho concepto incluye también la Responsabilidad Social de la Empresa. Sin embargo, ambos términos tienen matices distintos por su alcance. Puede verse al respecto SATURAS FIORETTI (2008, págs. 30 y 31). Esta misma autora advierte que en España no ha sido hasta finales de los años 90 cuando se ha dado entrada a la nueva concepción del gobierno corporativo.

El enfoque de este trabajo va a hacerse tomando en consideración el Derecho interno pero también tomando como referencia el tratamiento que en Estados Unidos se ha dado a esta materia. La razón es que es en Estados Unidos donde la RSC más se ha desarrollado y donde se ha avanzado en su concepción como gasto o inversión vinculado al crecimiento de la empresa.

## 2. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

La responsabilidad social corporativa (RSC) o la responsabilidad social de la empresa (RSE) es un concepto amplio, difuso y que tiene diversas aproximaciones. En el ámbito de la Unión Europea, en la Comisión [COM(2011) 681 final] se define la RSC como “la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad”<sup>4</sup>. Afirma la Comisión que *“El respeto de la legislación aplicable y de los convenios colectivos entre los interlocutores sociales es un requisito previo al cumplimiento de dicha responsabilidad. Para asumir plenamente su responsabilidad social, las empresas deben aplicar, en estrecha colaboración con las partes interesadas, un proceso destinado a integrar las preocupaciones sociales, medioambientales y éticas, el respeto de los derechos humanos y las preocupaciones de los consumidores en sus operaciones empresariales y su estrategia básica, a fin de: –maximizar la creación de valor compartido para sus propietarios/accionistas y para las demás partes interesadas y la sociedad en sentido amplio;– identificar, prevenir y atenuar sus posibles consecuencias adversas”*<sup>5</sup>.

El fundamento último de la RSC está, en teoría, en una estrategia y cultura empresarial de conciliación con el entorno, superando una visión exclusivamente mer-

---

<sup>4</sup> Comisión Europea [25 de octubre de 2011, COM(2011) 681 final], COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES. Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas.

<sup>5</sup> Según se afirma en el Libro Verde de la Comisión Europea para “Fomentar un marco para europeo para la responsabilidad social de las empresas” [COM (2001) 366 final]: “20. La mayoría de las definiciones de la responsabilidad social de las empresas entienden este concepto como la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores. 21. Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento invirtiendo «más» en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores. La experiencia adquirida con la inversión en tecnologías y prácticas comerciales respetuosas del medio ambiente sugiere que ir más allá del cumplimiento de la legislación puede aumentar la competitividad de las empresas. La aplicación de normas más estrictas que los requisitos de la legislación del ámbito social, por ejemplo en materia de formación, condiciones laborales o relaciones entre la dirección y los trabajadores, puede tener también un impacto directo en la productividad. Abre una vía para administrar el cambio y conciliar el desarrollo social con el aumento de la competitividad”.

cantil de la actividad empresarial y de maximización del beneficio inmediato y personal. Se busca una empresa sostenible no sólo desde una perspectiva estricta económica sino integrada en un tejido social responsable.

La aproximación del Derecho financiero y tributario a la RSC se puede hacer desde una variedad de puntos de vista<sup>6</sup>. El análisis desde los fines no fiscales de los tributos puede hacerse desde sus dos vertientes. La positiva, donde el sistema tributario podría fomentar las políticas de RSC, aunque se señala que se debe extremar la cautela a la hora de establecerlos para no incentivar actuaciones más próximas al marketing que a la concienciación de la responsabilidad de la empresa en el bienestar social. O la negativa, planteando una carga tributaria global de aquellos empresarios que no se responsabilicen con los grandes problemas de la sociedad, que no evitan la generación de gastos públicos socialmente improductivos<sup>7</sup>. En tercer lugar, una empresa socialmente responsable debe ser una empresa fiscalmente ética, cumpliendo con sus obligaciones fiscales, evitando fraudes, corrupciones, uso de paraísos fiscales, abusos en los precios de transferencia, etc.

El objeto de este trabajo no se enmarcaría en los anteriores supuestos, sino que se limita a examinar si aquellos gastos o inversiones que se vinculan de forma directa con la filantropía o donaciones como una de las vertientes de la RSC, en tanto entidades socialmente responsables con su entorno, deben ser fiscalmente deducibles en la base imponible del IS. Es decir, si la RSC es una donación o liberalidad no deducible [art. 15.1(e)] o puede verse como un gasto correlacionado para la obtención de los ingresos y, por tanto, que minora la base imponible. Y la respuesta debe dirimirse no a partir del concepto de RSC, sino de cuál es la finalidad última de las empresas con la RSC. Por ejemplo, en España, el TS ha señalado con relación a los productos entregados como actividad humanitaria al pueblo de Bosnia y procedentes de terceros anun-

---

<sup>6</sup> Puede verse GARCÍA CALVENTE y GARCÍA LUQUE (2008, págs. 2.747 y ss), ARIAS ABELLÁN (2010, págs. 38 y ss), SÁNCHEZ HUETE (2011, págs. 69 y ss), VILLAVERDE GÓMEZ (2011) y NOCETE CORREA (2016).

<sup>7</sup> En este sentido, JOVER LORENTE (2012) ha entendido que el Impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito responde a la idea de RSC. Afirma este autor que “el ámbito material sobre el que se construye la finalidad es palmariamente de competencia autonómica, ya sea amparada en la competencia estatutaria relativa al desarrollo socioeconómico regional, o la de promover la RSC en la región; todo ello en consonancia con el mandato estatutario expreso relativo a las entidades financieras consistente en velar en última instancia porque dichos operadores financieros cumplan el cometido social y económico que le es propio. Y ese cometido social y económico que le es propio, en el Estado social de Derecho en que nos encontramos donde la riqueza particular está subordinada al interés general, es sin duda una manifestación característica de RSC. El propósito extrafiscal último del IDEC, de fomentar la implicación responsable de las entidades financieras en el desarrollo socioeconómico de Extremadura, es legítimo, competencialmente amparado y estatutariamente obligado para los poderes públicos regionales. Alcanzar ese propósito es sin duda un ejercicio de RSC”.

ciantes que son “ajenos a los bienes producidos por la recurrente, de un lado, y, de otro, no pueden ser considerados como gasto necesario para obtener esos ingresos” [STS de 15 de octubre de 2009 (recurso núm. 5558/2006) y de 12 noviembre 2008 (recurso núm. 5556/2006)]. Se considera que es un gasto “no necesario” para la generación de ingresos y, por tanto, no es deducible fiscalmente. Sin embargo, si se pudiera considerar que la finalidad de esas donaciones no era empobrecerse, sino incrementar su reputación en el mercado (RSC), y, por tanto, intentar generar en el futuro un mayor valor de la empresa, la solución debería ser la contraria, al ser un gasto correlacionado de manera indirecta.

### 3. ENFOQUE TRADICIONAL DEL GASTO DEDUCIBLE EN LA LIS: NO DEDUCIBILIDAD DE LAS LIBERALIDADES Y DONATIVOS

#### a. Requisitos generales de la deducibilidad de los gastos en la LIS

En el ámbito de las empresas y empresarios, la base imponible, como manifestación de capacidad económica viene determinada por el beneficio contable, por la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. La doctrina administrativa determina que para que un gasto sea deducible se exige el cumplimiento de los requisitos de realidad, justificación documental del gasto, contabilización, imputación al ejercicio correspondiente y su correlación con los ingresos (por todas, Resolución del TEAC de Resolución de 12 de junio de 2008, RG 467/2007). De la misma manera, la DGT ha señalado en su Contestación de 5 de diciembre de 2008 (consulta núm. V2314-08) que “siempre que se cumplan las condiciones legales respecto al devengo, imputación temporal, inscripción contable y justificación del gasto, siempre que estén relacionados con la actividad económica desarrollada”<sup>8</sup>. Por su parte, en el ámbito jurisprudencial, la SAN de 10 de febrero de 2009 (recurso núm. 376/2005) establece que “se puede concluir que la «deducibilidad» fiscal de un gasto exige, además del cumplimiento de las normas contables, que el servicio o contraprestación que se satisface se haya producido realmente, de forma que quede plasmado detalladamente en el documento probatorio mercantil (factura, en su caso)”. Y en la STS de 12 de diciembre de 2008 (recurso núm. 5836/2005) se mantiene que además de la correlación, se “debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se ha producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable”.

<sup>8</sup> Vide también la Contestación de 1 de diciembre de 2006 (consulta núm. V2438-06) que determina que “únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 de la LGT y siempre que no se trate de gastos no deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS”.

Por tanto, para que un gasto sea fiscalmente deducible en un ejercicio económico la norma fiscal exige los siguientes requisitos (por todas, Resolución del TEAC de 15 de marzo de 2007, RG3603/2005) “1. La justificación documental de la anotación contable. 2. La contabilización del gasto. 3. Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia. 4. La «necesidad» del gasto, o lo que es lo mismo, que esté correlacionado con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada”<sup>9</sup>.

**b. El concepto de gastos correlacionados: la no deducibilidad de los donativos y liberalidades**

La letra (e) del artículo 15.1 de la LIS establece que no son deducibles los “donativos y liberalidades”, pero dicho precepto matiza que “No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”. Y es precisamente este último supuesto, los gastos que no tengan una correlación con los ingresos, la cláusula de cierre del sistema para determinar el beneficio. Todo aquello que esté correlacionado no es una donación o liberalidad y, por tanto, sí será fiscalmente deducible.

*i. Concepto de donación o liberalidad*

El artículo 15.1(e) del TRLIS determina que no son deducibles los donativos o liberalidades. El concepto general donación se ha recogido en la SAN de 8 de octubre de 1996 que ha entendido que “partiendo, entonces, del concepto de donación –pura y simple– acogido por el artículo 618 del Código Civil («La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta»), se puede entender la «liberalidad» como un acto por el cual una de las partes, sin estar obligada a ello, proporciona, a la otra parte, una ventaja o enriquecimiento patrimonial, con espíritu de liberalidad y sin contraprestación de ningún

---

<sup>9</sup> En el artículo 106.4 de la LGT, según redacción dada por la Ley 34/2015, se señala que “la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones”.

tipo. Ahora bien, lo importante del concepto estudiado, es que la parte que dona con espíritu de liberalidad lo hace de manera gratuita y sin esperar nada a cambio, de tal manera que se puede entender que no existe tal liberalidad cuando la realización del acto se hace por estar obligado a ello, o esperando algún tipo de recompensa como contraprestación. Es decir, «liberalidad» y «necesidad» son conceptos antitéticos, de tal modo que aquél, no sólo implica la «generosidad» de realizar el acto «libre» sino también la más absoluta «libertad» en su realización, por lo que cualquier obligación en la consecución del mismo (ya sea esa obligación jurídica o incluso natural –morales y sociales–) excluiría el carácter liberal del acto realizado” y afirma que con relación al artículo 15.1(e) del TRLIS que “se limita el gasto no deducible, a la verdadera liberalidad, pero no, y como ya hemos anticipado, a aquellas otras que de cualquier manera puedan ser consecuencia de la actividad desarrollada, en las que, aun existiendo el «*animus donandi*» del donante, se patentiza una intencionalidad que no es propia de este tipo de contratos, como es, la obtención de un beneficio futuro que compense el empobrecimiento en el momento de efectuar la donación (acto liberal)”<sup>10</sup>.

Por su parte, la propia DGT ha señalado que existe una operación gratuita, conforme a criterios lógicos, cuando la contraprestación sea “prácticamente inexistente” [Contestación de la DGT de 24 de abril de 2001, consulta núm. 0818-01] o “incluso en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica” [Contestaciones de la DGT de 13 de mayo de 2002 (consulta núm. 0716-02) y de 6 de noviembre de 2001 (consulta núm. 1960-01)]. En estas dos últimas contestaciones da un paso adicional y señalan que también son operaciones gratuitas aquellas cuyo precio sea “desproporcionadamente inferior al valor de mercado”<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Sobre el concepto de donación en el Derecho tributario, puede verse MARTÍN DÉGANO (2011, pág. 71 y ss). En la SAN de 24 de abril de 2008 (recurso núm. 20/2005) se señala que como notas que caracterizan el concepto de liberalidad el Tribunal Supremo ha identificado la disposición gratuita de una cosa en favor de otro, que la acepte, carecer de función retributiva y la existencia de una entrega por la que no se obtiene contraprestación. En la STS de 12 de diciembre de 2008 (recurso núm. 5836/2005) se mantiene que “*En consecuencia, deduciéndose de las obligaciones asumidas por ALCATEL frente a las asumidas tanto por el Inversor como por MARCONI un total desequilibrio de compromisos que llevan necesariamente a estimar la inexistencia de contraprestaciones frente a las cesiones de créditos y entregas dinerarias efectuadas por ALCATEL, deben considerarse aquéllas, a estos efectos, como liberalidades, en aplicación de lo establecido en el art. 14.f) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cualquiera que fuere su denominación*”. De la misma manera, en la SAN de 30 de abril de 2009 (recurso núm. 606/2005) se señala que la renuncia a un derecho que no se produjera como contraprestación debe ser considerada como una liberalidad.

<sup>11</sup> Por otro lado, la DGT ha acudido al nominalismo a la hora de determinar cuándo una operación es gratuita. Así, en la Contestación de 24 de abril de 2001 (consulta núm. 0818-01) se afirma que: “El que una entrega de bienes o prestación de servicios sea realizada a título oneroso (mediante contraprestación) o a título gratuito (sin contraprestación), es una cuestión de hecho que podrá ser acreditada por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

En teoría, a los efectos de determinar cuándo nos encontramos ante una donación o liberalidad es necesario acudir al concepto civil, de tal manera que estaremos ante esta figura cuando haya un acto por el cual una de las partes, sin estar obligada a ello, proporciona a la otra parte una ventaja o enriquecimiento patrimonial, con espíritu de liberalidad y sin contraprestación de ningún tipo. La donación debe hacerse con espíritu de liberalidad, de manera gratuita y sin esperar nada a cambio, de tal manera que se puede entender que no existe tal liberalidad cuando la realización del acto se hace por estar obligado a ello, o esperando algún tipo de recompensa como contraprestación<sup>12</sup>. En este sentido, es necesario avanzar que cuando se hace referencia a que no se espera nada a cambio, se había entendido en una relación bilateral, entre quien da y quien recibe. Sin embargo, en la RSC, el enfoque es distinto, porque no se tiene que esperar un retorno directo de quien recibe los bienes o servicios, sino que ese beneficio esperado será de terceros involucrados con la empresa.

---

Se considerará acreditado que una entrega de bienes o prestación de servicios se efectúa a título gratuito (sin contraprestación) cuando así lo hayan contratado expresamente las partes, así como cuando tal circunstancia se exprese en la publicidad o en las manifestaciones hechas por otros medios en tal sentido por el empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, utilizando expresiones tales como que el bien se entrega o el servicio se presta «gratuitamente», como «obsequio», como «regalo», «sin cargo», «sin contraprestación», o cualquier otra expresión de parecido significado que indique la gratuitad de la operación.

Se considerará acreditado que una operación se efectúa a título oneroso (mediante contraprestación) cuando así lo hayan contratado expresamente las partes, incluso en los casos en que mediante contraprestación global única se pacte la entrega de bienes o la prestación de servicios de distinta naturaleza".

<sup>12</sup> Por todos, señala CASTÁN (1988, págs. 214, 215 y 243) que en las donaciones los elementos esenciales son el empobrecimiento del donante, el enriquecimiento del donatario y la intención de hacer una liberalidad, pudiendo hablarse de donaciones obligatorias, reales, liberatorias, etc. En todas ellas, uno de los efectos es la concesión al donatario del derecho y acción para reclamar del donante la entrega de la cosa donada. También puede verse sobre el concepto de donación la Contestación de la DGT de 5 de octubre de 2007 (consulta núm. V2098-07). En la misma se señala que: "El art. 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta. La Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1º. El empobrecimiento del donante. 2º. El enriquecimiento del donatario. 3º. La intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*).

No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: «No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina» (Sentencia de 22 de abril de 1967). «Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación» (Sentencia de 7 de diciembre de 1948). «Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación» (Sentencia de 2 de abril de 1928).

De todo ello, se deriva la inexistencia de donación en aquellos supuestos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios se haya producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando éste no haya desembolsado precio alguno".

## *ii. Existencia de correlación entre gastos e ingresos*

A la hora de determinar la deducibilidad de un gasto es necesario determinar cuándo un gasto está vinculado o no a la consecución de un ingreso -correlación-, y por tanto, puede ser considerado como gasto fiscalmente deducible o, por el contrario, cuándo nos encontramos ante una situación donde no procede dicha correlación y se entraría en el ámbito de las liberalidades no deducibles. Esto ha sido especialmente significativo tras la modificación producida tras la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978) donde el criterio para la deducibilidad era el de gasto necesario. La jurisprudencia y doctrina sobre esta materia ha sido abundante, especialmente con relación al anterior marco legislativo. Así, en las STS de 12 diciembre 2007 (recurso núm. 2860/2002) y 6 de febrero de 2008 (recurso núm. 7125/2002) se señala que:

*“El concepto de «gastos necesarios» no es cuestión pacífica. Del precepto citado, se desprende que la «necesidad» del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la «obtención» de ingresos. Esta característica del «gasto necesario» puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio; criterio que sigue el citado art. 13, de la Ley 61/78, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a «donativo» o «liberalidad»; criterio mantenido en el art. 14.1.e), de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y doctrina jurisprudencial TS SS. 17 de febrero de 1987, 20 de septiembre de 1988, 20 de enero de 1989, 27 de febrero de 1989, 14 de diciembre de 1989, 25 de enero de 1995, entre otras.*

*Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios, al contemplar la «necessidad del gasto» desde esa doble perspectiva.*

*En este sentido, y siguiendo este criterio interpretativo, se puede concluir que en el concepto de «gasto necesario» subyace una fundamentación finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, la de coste en la obtención de ingresos”<sup>13</sup>.*

En la Sentencia de 25 de enero de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 69/2005) el Tribunal Supremo afirma que “Deben, pues, admitirse incluso antes de la vigencia de la Ley de 1995, que los gastos de relaciones públicas y de promoción, y en general, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas

---

<sup>13</sup> De la misma manera, la SAN de 29 de junio de 2006 (recurso núm. 1086/2003) señalaba que “Conforme a lo expuesto, el concepto de «gasto deducible» va ligado a la «necessidad» del mismo «para la obtención de los ingresos»” (en el mismo sentido la SAN de 12 de febrero de 2009, recurso núm. 553/2005).

no son liberalidades, en cuanto los mismos son dispendios que hacen falta o conviene realizar con el fin de incentivar las ventas y de obtener mayores rendimientos o beneficios económicos”<sup>14</sup>. Y ya con la nueva norma, el TS advierte que esta Ley “ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de «gasto contable», que tiene su fundamento en que es gasto el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc, como distintos al de gastos necesarios” (STS de 5 de marzo de 2004, recurso núm. 10108/1998).

Especialmente significativa resulta la Resolución del TEAC 12 de junio de 2008 (RG 467/2007) donde se deja constancia de la posición del Tribunal recogiendo diversa jurisprudencia y señala que:

*“En la medida en que no se pueda acreditar la efectiva contraprestación del pago en que el gasto consiste y su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la requerida correlación del gasto con los ingresos, que de alguna manera exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos. También en la resolución ..., de 8 de abril de 2005, este Tribunal Central se manifestaba respecto a este principio de correlación de ingresos y gastos que consagra la Ley 43/1995, afirmando que «la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y ésta la causa final de aquél, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas», como podría ser, aplicado al caso que aquí nos ocupa, el haber pactado con otra empresa del grupo en contrato asumir unos costes, que no le reportan un auténtico beneficio a cambio ni puede determinarse su contribución a la obtención de los ingresos.*

---

<sup>14</sup> En la STS de 3 de julio de 2012 (rec. núm. 340/2009) señala que “Es este dato el que nos toca valorar y es aquí donde se produce la doble calificación de la sentencia recurrida, que por un lado considera que no eran necesarios, pero sí convenientes para la gestión de la empresa y, en este sentido, no cabe sino aceptar que esta positiva conveniencia alcanza a poder integrarse en la mencionada interpretación jurisprudencial del artículo 14 de la Ley 43/1995 y por eso excluirlos de la noción de liberalidad, habida cuenta de las circunstancias concurrentes en el caso, en el que hay que partir de que el importe de los mismos -cuya realidad la Administración no pone en duda-, fue en el ejercicio liquidado (1999), de 6.716.530 pts., por lo que consideramos que resulta razonable la calificación de «conveniente para la gestión de la empresa» que sin mayor desarrollo hace la Sala de instancia de la entrega de entradas por parte del torero a periodistas y medios de comunicación, representantes de otros toreros, empresarios y, en general, a personas clave en la contratación dentro del mundo taurino, conforma un elemento promocional de su actividad y que tiene un impacto evidente en la posibilidad de ser contratado, bien para más plazas bien para plazas de mayor categoría”.

*En este sentido resultan especialmente significativos los criterios sentados por la Audiencia Nacional pues, aunque emanados en relación con ejercicios a los que era de aplicación la anterior normativa, reflejan una concepción racional del gasto que engarza perfectamente con el requisito de correlación del gasto con los ingresos; es más, la propia Audiencia hace alusión a preceptos de la nueva ley, enlazando de modo clarividente con la posterior normativa. Resalta la Audiencia una doble perspectiva desde la que ha de ser contemplado el gasto: la existencia de una auténtica contraprestación y con verdadero beneficio o utilidad para la entidad. Así, en sentencia de 4 de noviembre de 2004 (recogiendo abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto) desarrolla esta doble perspectiva: positiva, que requiere, con carácter ontológicamente previo, constatar la existencia de una auténtico servicio y, a continuación, justificar que éste está directamente relacionado con la obtención del beneficio, y negativa, como contraria a donativo o liberalidad. En otra sentencia, de 3 de febrero de 2005 (fundamento de derecho tercero), resalta el carácter «tendencial» del gasto; y, aunque en el marco de la antigua ley, ese carácter es perfectamente ajustado al principio de correlación de ingresos y gastos pues, como más adelante añade la Audiencia, ese aspecto positivo, como concepción económica de obtención del beneficio, en que ingreso y gasto están directamente relacionados, tiene como dorso el aspecto negativo, como contrario a «donativo» o «liberalidad», trayendo precisamente aquí la Audiencia a colación a la nueva Ley del Impuesto, al afirmar que es el criterio mantenido por el artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995”.*

En la Resolución de 8 de noviembre de 2007 del TEAC (RG 2928/2006), citando otra de 8 de abril de 2005, se afirma que en la medida en que no se pueda acreditar su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la requerida correlación del gasto con los ingresos, que de alguna manera exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos. Así, el TEAC entiende que con relación al principio de correlación de ingresos y gastos que consagra el TRLIS “la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y ésta la causa final de aquél, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas”. Y acudiendo la jurisprudencia del TS y la AN sostiene que hay que constatar con carácter previo la existencia de un auténtico servicio y, a continuación, justificar que éste está directamente relacionado con la obtención del beneficio, y que no es un donativo o liberalidad. Por su parte, la SAN de 11 de octubre de 2006 (recurso núm. 92/2004) señala que un servicio prestado por una entidad al sujeto pasivo debe reunir una serie de condiciones, como la de que, en primer lugar, el objeto del servicio prestado tenga una incidencia clara en la conducta empresarial a seguir en el ámbito de decisión. Que no se trate de una mera ilustración o formación en determinados aspectos de la actividad empresarial de forma global, sino

relacionado en concreto con la actividad de la entidad solicitante y de impacto de su posición en el mercado, de forma que la obtención de beneficios quede mediatizada, aunque sea en parte, por el acatamiento de la información o asesoramiento prestado y satisfecho<sup>15</sup>.

A la vista de lo anterior, podemos concluir que el alcance de gasto correlacionado no es unívoco. Existen dos interpretaciones. Una, amplia, donde todo gasto que contribuya a la actividad de la sociedad de cualquier forma (gasto conveniente) será deducible. Según la doctrina del TS, el concepto de gasto correlacionado debe entenderse desde un punto de vista negativo. Será deducible siempre que no responda al concepto de liberalidad. La segunda interpretación es la estricta. El TEAC manifiesta que la relación de gasto e ingreso ha de ser *inmediata o directa* en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y ésta la causa final de aquél sin que pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas. Mientras que en el primer caso el concepto de gasto deducible se vincula a la no existencia de liberalidad, en el segundo se exige que deba existir una relación inmediata o directa. Creemos que el TEAC ha incurrido en una interpretación extensiva más allá de lo que tolera el concepto legal, a parte de ser una manifestación apodíctica. En la Ley no se determina que la relación deba ser ni inmediata ni directa. Y el concepto de donación o liberalidad debe ser el civil, por ser un concepto jurídico. En el ámbito de la RSC, el concepto que se emplee de gasto correlacionado será esencial. Si se interpreta en sentido estricto, como inmediato y directo, las liberalidades realizadas en cumplimiento de la RSC no serán deducibles. Si se acude a un concepto amplio, como veremos posteriormente, sí.

#### c. La carga de la prueba en los gastos deducibles

Una cuestión adicional radica en la carga de la prueba de la correlación de los gastos con los ingresos. La STS de 26 de julio de 1994 (recurso núm. 88/1991) señala que “La declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles, en cambio, de signo contrario al anterior incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público”. De la misma manera, Audiencia Nacional mantiene en su Sentencia de 12 de febrero de

---

<sup>15</sup> Por su parte, en el informe de 12 de marzo de 2009 sobre la “Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles” (Informe IE0150-09) de Director General de Tributos se afirma que de la jurisprudencia puede deducirse que aunque un gasto no sea obligatorio jurídicamente sí sería deducible siempre que se realice para obtener ingresos y ello porque no es una liberalidad.

2009 (recurso núm. 553/2005) que “en virtud del régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. En tal sentido debe recordarse que, en virtud de lo que se dispone en el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria, «tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos», lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil –antiguo artículo 1.214 del Código Civil–, que establece la regla a efectos de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que en función de lo que se determina en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, los actos administrativos tienen la presunción de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal”. La SAN de 10 de febrero de 2009 (recurso núm. 376/2005) expresa que “La Sala entiende que, partiendo de que la contabilización de un gasto por sí mismo no presupone su deducibilidad, sino que como se ha expuesto con anterioridad, es necesario probar que dichos gastos resultan necesarios para la obtención de los ingresos así como que existe una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos que siendo de la incumbencia de la parte, no han sido suficientemente acreditados, la conclusión que se alcanza es la no deducibilidad de los expresados gastos”<sup>16</sup>.

En el caso de los gastos correlacionados, es necesario determinar si debe probar la empresa que esos gastos están correlacionados o es la Administración la que debe acreditar su no correlación<sup>17</sup>. Pensemos, además, en ciertos gastos, como los de comidas, invitaciones, etc., donde la prueba de que los mismos han sido realmente gastados en atenciones a clientes o a proveedores no resulta sencilla. Como regla general

---

<sup>16</sup> En la Resolución del TEAC de 17 de marzo de 2010 (RG 1951/2009) se afirma que “Y la prueba del cumplimiento de los referidos requisitos de deducibilidad fiscal recae indudablemente en el contribuyente a tenor de lo dispuesto en art. 114.1 de la Ley 230/1963 (aplicable al caso «ratione temporis») a tenor de cual «Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo» lo cual ha sido interpretado por la doctrina y la jurisprudencia en el sentido de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc”.

<sup>17</sup> TEAC, que, en su Resolución de 15 de julio de 2016 (RG 4562/2014), dictada en unificación de criterio, hace mención al principio de facilidad de prueba, y determina que “Así las cosas, debemos tener en cuenta el artículo 105 de la LGT que dispone: «1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». Es decir, la actividad probatoria viene determinada por el ejercicio de los derechos in-

se ha mantenido que la prueba debe recaer sobre quien quiere disfrutar del beneficio<sup>18</sup>. Sin embargo, esta doctrina general se ha matizado por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 9 de diciembre de 2010 (recurso núm. 54/2007). En la misma se señala que:

---

*vocados, y debe ser interpretada en función de principios acuñados en nuestra jurisprudencia como son, entre otros, el de facilidad de prueba y el de no exigencia de prueba de hechos negativos.*

*El juego de carga de la prueba e inversión de la misma según lo ya expuesto está presidido y limitado por el principio de tutela judicial efectiva, de tal forma que no puede conducir a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva, tal y como ya ha manifestado este TEAC aunque con relación al artículo 114 del Ley General Tributaria anterior (Ley 230/1963), en resoluciones de 03-04-2008, 04-12-2008, 12-02-2009 y 16-04-2009 entre otras (3654/2006, 1765/2006, 4144/2006 y 2941/2007):*

*«Una cosa es que con arreglo al art. 114 LGT corresponde al contribuyente la carga de la prueba (...), presupuesto del que parte esta Sentencia, y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.1.º CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso»*

<sup>18</sup> En la SAN de 11 de febrero de 2008 (recurso núm. 93/2006) se señala con relación a un inmueble que la entidad no ha acreditado ni siquiera que sus clientes hayan utilizado ese inmueble, no bastando con la mera alegación de que ello es imposible, pues hubiera sido suficiente los testimonios de dichos clientes que supuestamente utilizaron esos inmuebles recogidos en las formas previstas por la Ley para acreditar tal extremo. La SAN de 10 de febrero de 2009 (recurso núm. 376/2005) mantiene que *“la contabilización de un gasto por sí mismo no presupone su deducibilidad, sino que como se ha expuesto con anterioridad, es necesario probar que dichos gastos resultan necesarios para la obtención de los ingresos así como que existe una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos que siendo de la incumbencia de la parte, no han sido suficientemente acreditados, la conclusión que se alcanza es la no deducibilidad de los expresados gastos, que en consecuencia deben reputarse como una liberalidad...”*. En la SAN de 24 de abril de 2008 (recurso núm. 20/2005) se afirma con relación a la condonación de un crédito que la gratuitad no sólo se presume, sino que en modo alguno ha sido desvirtuada por la recurrente que, debiendo acreditar la presencia de causa distinta al animus donandi, no ha intentado prueba alguna, ni en la vía administrativa ni en la judicial, en orden a la destrucción de esa presunción, máxime cuando la Inspección señala y no lo niega la recurrente, antes bien, partiendo de su existencia le niega eficacia o influencia, al hecho de que la recurrente y la sociedad deudora beneficiaria estuvieran vinculadas. Así, en la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2003 (RG 3658/2000) se entiende que habiendo quedado acreditada la realidad de los gastos efectuados, así como la identidad de las personas destinatarias de los mismos y su relación con el sector en el que la empresa realiza su actividad, hay que concluir que tales gastos contribuyen, directa o indirectamente, a la promoción de los productos y servicios de la entidad, por lo que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1(e) de la Ley 43/1995, no pueden calificarse como liberalidades. En la SAN de 16 de marzo de 2006 (recurso núm. 451/2003) se señala que para la deducibilidad de una cantidad condonada a un tercero, debió acreditar, lo que en modo alguno ha hecho, que no estamos en presencia de una liberalidad, sino de un crédito de difícil cobro, lo que en modo alguno consta, ni siquiera indicariamente. Y en la SAN de 2 de febrero de 2009 (recurso núm. 902/2006) se sostiene que la

*"pone de relieve la necesidad de que sea la Administración la que pruebe, cuando el gasto es real, posee singularidad y concreción y está debidamente documentado en facturas completas y adecuadamente contabilizado en el ejercicio que legalmente corresponda, que obedece a una liberalidad de la empresa y no a promoción de sus productos, atenciones al personal o a clientes o, en definitiva, a relaciones públicas pues, de lo contrario, la prueba de la ausencia de liberalidad sería para la empresa, en numerosos casos, una especie de diabolica probatio en la medida en que la sociedad tendría la carga de acreditar un hecho negativo, el de la falta de intención de donar o regalar de forma pura y simple, sin vinculación alguna con esos fines de promoción o relaciones públicas, lo que en muchos de los casos que la realidad presenta se haría una prueba verdaderamente difícil.*

*Dicho en otras palabras, la Ley 43/1995 no establece ninguna presunción –no podría hacerlo implícitamente– que favorezca a la Administración tributaria, por virtud de la cual los gastos deducidos por la sociedad procedentes del concepto excluyente, en el art. 14, de la idea de donativo o liberalidad, se presumen, salvo prueba en contrario de la empresa, que responden a esta idea, pues lo único que hace el precepto es definir qué gastos quedan excluidos de la posibilidad de deducción y, en consecuencia, pueden ser objeto de una corrección pertinente del resultado contable, pero no autoriza a la Administración, en modo alguno, a presumir la liberalidad del gasto y, consecuentemente, a obligar al administrado, en el curso de una comprobación, a la prueba real y efectiva de que no se trata de tal liberalidad".*

Es decir, la AN si bien mantiene que es el contribuyente el que debe probar la “*correlación del gasto*”, esa prueba se ve cumplida si acredita que el gasto es real, posee singularidad y concreción y está debidamente documentado. Y para desvirtuar esa prueba, será la Administración la que deba probar la liberalidad. Esta construcción se debe poner en relación con ciertos gastos, como los de invitaciones, comidas, etc. La propia AN ha señalado en su Sentencia de 20 de abril de 2002 (recurso núm. 1246/1999) que “*la Sala es consciente de ello, las dificultades de probar indubitablemente que el gasto sea necesario, debiendo primar la interpretación orientada por criterios de proporcionalidad de los gastos en relación con el volumen de facturación de la empresa, y debiéndose, en todo caso probarse la realidad de tales gastos*”<sup>19</sup>. Y,

---

simple aportación de los diversos acuerdos celebrados no acredita en forma alguna los servicios concretos prestados a la recurrente en particular, ni permiten establecer la conexión con las cantidades pagadas por ésta, al objeto de precisar en qué medida las colaboraciones promocionales pactadas entre las multinacionales inciden en su cuenta de resultados, aun cuando sea de manera indirecta, por lo que nos encontramos ante liberalidades al no haberse probado lo contrario.

<sup>19</sup> Y en el mismo sentido, el TSJ de Cataluña señala en su Sentencia de 15 de septiembre de 2005 (recurso núm. 810/2001) con relación a los gastos promocionales, que ni la naturaleza de los gastos en obsequios o en comidas, ni su proporción con los ingresos, permite poner en cues-

como veremos, creemos que esta construcción debe ser extrapolable con relación a la filantropía realizada con la RSC. No debe ser necesario que la entidad pruebe la correlación del gasto, lo que sería complejo cuando no hay un retorno directo del receptor de la ayuda. Bastará con que pruebe la realidad del gasto y su relación con la RSC.

---

tión su correlación con ellos y su finalidad de promoción, razonablemente entendida en relación con la concreta actividad societaria de que se trata y *“sin que pueda exigirse una prueba imposible o diabólica de concreta relación con cada específico ingreso de tales gastos”*. Y especialmente relevante es la Sentencia de TSJ de Cataluña de 30 de noviembre de 2007 (recurso núm. 105/2003) donde se señala que *“hemos venido repitiendo, por todas la sentencia de 21 de diciembre de 2006 (recurso n.º 509/2003), que: «Ha tenido oportunidad de poner de manifiesto en diversas ocasiones esta Sala y Sección (Sentencias 1250/2004 y 773/2005) que en los supuestos de incertidumbre probatoria, al constar sólo sospechas, conjecturas o a lo sumo indicios parciales y contradictorios sobre la afectación o no de un bien (en los casos enjuiciados por aquéllas se trataba de vehículos) a la correspondiente actividad, tal incertidumbre probatoria obliga a determinar a quién perjudica la misma en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba. Pues bien, según concluímos en tal Sentencia y hay que reiterar ahora, la doctrina más actual sostiene que en el procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos»*. De esta manera, tratándose, como es el caso, de gastos de restaurantes, bares, parquímetros, peajes, taxis, etc., no cabe exigir que el sujeto pasivo haya de aportar, respecto de cada uno de ellos, una factura completa con indicación del destinatario, lo que resultará del todo inviable en la práctica totalidad de los casos, ni menos que, también de forma individualizada y pormenorizada, se acredeite la relación directa con la actividad. Por el contrario, habrán de ser consideraciones generales respecto de los usos y costumbres habituales en estos casos, en relación con la razonabilidad y proporcionalidad, lo que determine su admisión o rechazo. Y en el caso no ha quedado puesto de manifiesto por la Inspección que tales consideraciones lleven al rechazo de la deducibilidad, sino que se ha basado, estrictamente, en consideraciones formales que, dice, no permiten conocer si el gasto es necesario para la sociedad o se trata de gastos particulares de los empleados. Aún así, si los gastos son razonables y proporcionados con los ingresos y responden a lo habitual en las actividades propias de la entidad recurrente, como es el caso a juicio de la Sala, los gastos han de estimarse deducibles”. Por su parte, el TSJ de Madrid conoció del caso en su Sentencia de 23 de octubre de 2008 (recurso núm. 505/2006) del rechazó de la deducción de los gastos de comida por considerar que no había prueba alguna de que estos gastos estén vinculados con la actividad. Entiende el Tribunal que no puede exigirse la acreditación individual de que cada gasto esté vinculado a las actividades profesionales del recurrente, pues ello resulta imposible. Basta con presentar una apariencia de vinculación a la actividad (así, que las comidas se desarrollen en lugares donde se realicen trabajos, que sean en días laborables, etc.) y será fundamental la ausencia, entre las facturas presentadas, de cualquiera que, por sus circunstancias objetivas, pueda llevar a concluir que no se encuentra ligada a la actividad profesional de la sociedad, pues en tal caso surgirá la duda razonable sobre todas y sobre si el contribuyente no ha aprovechado las dificultades probatorias de este concepto para incluir gastos puramente particulares, lo cual hará necesario entonces confirmar el criterio administrativo. Pues bien, en el presente caso, la Administración tributaria procede, sin más, a no admitir como deducibles los gastos de comidas por entender que no se ha acreditado convenientemente que vinculados o sean propio de la actividad, sin proceder a razonar cuáles han sido las causas que le han llevado a tal conclusión para la exclusión de la totalidad de las comidas que se pretenden deducir, lo es constitutivo de falta de motivación y sitúa al recurrente en una posición de indefensión al ser prácticamente imposible acreditar la finalidad o vinculación con la actividad profesional de cada una de las comidas.

*d. La deducibilidad fiscal por mecenazgo de los donativos y las liberalidades: la Ley 49/2002*

Como acabamos de reseñar, en el caso de las personas jurídicas y de los empresarios, las donaciones o liberalidades no se consideran fiscalmente deducibles. Sin embargo, sí serán deducibles en el caso de que éstas se hagan a entidades no lucrativas privilegiadas, conforme a lo recogido en el artículo 16 de la Ley 49/2002. En dicho caso, las entidades mercantiles podrán deducir, con el límite del 10% de la base imponible, el 35% de la donación realizada<sup>20</sup>. Con independencia de cuestiones técnicas y jurídicas de cómo opera la deducción, el efecto económico final para los donantes personas jurídicas es que la donación no será gasto fiscalmente deducible en la base imponible [art. 15.1(e) de la LIS] pero sí tendrá derecho a la deducción del 35% sobre el gasto realizado<sup>21</sup>. Por tanto, fiscalmente, la calificación como mecenazgo implica un beneficio adicional determinado por la diferencia del tipo de gravamen aplicable (25%) y el 35%.

#### 4. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA Y LAS DONACIONES EN ESTADOS UNIDOS

##### a. Capacidad para hacer donaciones de las personas jurídicas

Una de las primeras cuestiones que surgió al hablar de la filantropía de las empresas mercantiles en Estados Unidos era si éstas podían hacer o no donaciones y, en dicho caso, cuáles serían las funciones, los límites y el órgano adecuado para adoptar esta decisión (consejo de administración o accionistas) (por todos, BRUDNEY y FERRELL, 2002, págs. 1191 y ss). La capacidad de donar de las entidades mercantiles debía afrontar dos problemas:

---

<sup>20</sup> La actual regulación ha reconocido un incentivo adicional en el caso de fidelización El artículo 20 de la Ley 49/2002, redacción dada por la Ley 27/2014, se establece que “Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento”

<sup>21</sup> Con relación a las cuestiones técnicas a reformar nos remitimos al manual que he publicado con el profesor MARTÍN DÉGANO en el *Centro de Estudios Financieros* donde se analiza la totalidad de la Ley 49/2002 y se ponen de manifiesto los diversos problemas técnicos que a nuestro juicio existen (BLAZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO, 2012). Igualmente puede verse la tesis doctoral de PEÑALOSA ESTEBAN (2012). Para trabajadores posteriores, pueden consultarse los trabajos del profesor MARTÍN DÉGANO (tres estudios de 2015 y uno de 2014 citados en la bibliografía).

(i) El principio de que cualquier gasto que realiza una entidad debe estar dirigido a preservar el valor de la compañía. De esta manera, la realización de un gasto sólo está permitido si se espera un beneficio para la compañía o es razonable esperar dicho beneficio, pero no en caso contrario<sup>22</sup>.

(ii) La justificación moral de dar donaciones es una cualidad humana<sup>23</sup>. Se trata de dar algo a cambio del beneficio personal que se obtiene por ser una parte de la sociedad y sentirse realizado. Y esa capacidad no existe en las personas jurídicas.

Ambos impedimentos podría hacer pensar que en el Derecho de los Estados Unidos no se permiten hacer donaciones a las empresas. Sin embargo, lo cierto es que legalmente el Derecho sustantivo reconoce a las entidades mercantiles la posibilidad de hacer donaciones<sup>24</sup>. Y, tributariamente, el *Internal Revenue Code* –IRC– (sección 170) determina que las donaciones son gasto deducible para las personas jurídicas cuando el destinatario de la donación es una entidad no lucrativa privilegiada y se cumplen una serie de requisitos<sup>25</sup>. Ha señalado ELHAUGE (2005, pág. 834) que una justificación para permitir las donaciones en las compañías es que en las decisiones de carácter empresarial es muy complejo discernir para los tribunales cuáles pueden ser una merma de beneficios y cuáles estar destinadas a incrementar los mismos. La diferencia debería estar fundamentada en qué tipo de retornos pueden esperarse con el fondo de comercio que suponen las donaciones<sup>26</sup>. También se ha justificado la existencia de donaciones en el hecho de que la sociedad mercantil sea considerada como un “*buen ciudadano*”, de tal manera que se obtenga un reconocimiento público por su actividad con relación a la sociedad (BRUDNEY y FERRELL, 2002, pág. 1153)<sup>27</sup>. Esto

---

<sup>22</sup> SCHOENJAHN (2011-2012, págs. 454 y 455) señala que la piedra angular del Derecho de sociedades en Estados Unidos ha sido la maximización de beneficios. Puede verse el trabajo de EISENBERG (1998, págs. 1 y ss).

<sup>23</sup> Se dona por motivos puramente personales. Es la teoría del “*warm glow*”. Bajo esta razón, los donantes se sienten bien al donar y la razón de su donación radica en los beneficios morales y personales que ellos obtienen. Se considera, por tanto, que la donación es asimilable a un gasto personal.

<sup>24</sup> SCHOENJAHN (2011-2012, pág. 457) advierte que la mayoría de los Estados permiten a las entidades mercantiles realizar donaciones.

<sup>25</sup> La sección 170(c) del Internal Revenue Code (IRC) determina que son deducibles en la base imponible las “*contribution or gift*”, que son términos sinónimos y empleados de manera indistinta.

<sup>26</sup> Y esto se vincula de forma directa con la *business judgment rule*, según la cual se presume que los administradores cuando hacen una inversión actúan con información suficiente, con buena fe, y en la creencia de que la acción se toma en beneficio de la compañía. Por tanto, salvo que los accionistas puedan probar que los administradores abusaron al tomar una decisión, los tribunales no fallarán en contra de los administradores (*vide* SCHOENJAHN, 2011-2012, pág. 456).

<sup>27</sup> Las donaciones realizadas por las entidades empresariales han dado lugar mercantilmente al problema del *agency-cost*. Se dice que hay un problema de agency-cost cuando los accionistas o propietarios de una entidad y el órgano de gobierno no están conformes en qué decisiones son

se enmarcaría dentro del retorno que cualquier entidad o persona entrega a la sociedad por el hecho de pertenecer a ella (además de lo que satisface por tributos). El problema son los límites. Parece que lo que no está tolerado son aquellos regalos que se pueden conceder sin recibir o esperar recibir absolutamente nada a cambio. Y superada esa frontera, no se cuestiona la posibilidad de donar, aunque sí los términos cuantitativos de la donación. Y la razonabilidad mercantil de la cantidad parece que se ha fijado a partir del límite establecido en la sección 170 del IRC para las donaciones de las entidades mercantiles. Si la donación excede del 10%, la entidad mercantil se puede enfrentar a demandas judiciales en tanto los tribunales emplean de forma habitual dichos límites para considerar cuándo una donación es razonable (SCHOENJAHN, 2011-2012, pág. 465)<sup>28</sup>.

### **b. Opción tributaria: la deducibilidad de las donaciones realizadas por las personas jurídicas**

Tributariamente se permite considerar un gasto deducible en la base imponible de las compañías las donaciones realizadas a ciertas entidades no lucrativas privilegiadas. Desde el punto de vista fiscal, se ha planteado el diferente trato tributario que tiene la donación cuando se realiza por la persona jurídica de manera directa o bien por la persona física con los dividendos que obtengan de la propia entidad. La diferencia de trato se fundamenta en que los dividendos no son deducibles para la sociedad mientras que sí lo son las donaciones. De esta manera, si son las personas físicas las que moralmente tienen capacidad para dar donaciones, cuando la sociedad dona, realmente lo que se estaría produciendo es una donación por parte de los accionistas que en lugar de recibir primero los dividendos –no deducibles para la sociedad– y donar, lo hacen directamente a través de la sociedad, pero obteniendo mejores condiciones económicas<sup>29</sup>. Tomando en consideración el régimen y los tipos impositivos

---

mejores para la empresa y eso implica un coste interno. En las entidades donde la propiedad y la administración no son las mismas, el órgano de administración puede realizar actividades filantrópicas en beneficio personal y no buscando ni el beneficio de la compañía ni el de los accionistas. Sin embargo, BRUDNEY y FERRELL (2002, págs. 1200-1201) señalan que los posibles beneficios que pueden obtener los representantes del órgano de administración son demasiado efímeros para poder considerarse como una adquisición a cambio de la donación.

<sup>28</sup> Señala SUGIN (2006-2007, pág. 138) que los tribunales de Delaware han incorporado como requisito que la donación debe ser razonable en la cuantía y razonable en el propósito (*Theodora Holding Corp. v Henderson*, 257 A.2d 398 (Del. Ch 1969).

<sup>29</sup> Puede verse al respecto KNAUER (1994, págs. 45 y ss). También es posible entender que se está realizando una donación indirecta por parte de los administradores. En este caso, el análisis es distinto, porque se consideraría para la sociedad gasto deducible por retribución e ingreso en el IRPF para los mismos, que, a su vez, podrían deducirse por mecenazgo pero con los límites legales.

en España, imaginemos que una persona jurídica obtiene un beneficio de 100 unidades y paga impuestos al 25% en el IS. Esto daría igual a una cantidad disponible de 75 unidades que se distribuirían al accionista. Por tanto, la persona física dispondría de 75 unidades para el mecenazgo en lugar de las 100 unidades que tendría la persona jurídica.

La conclusión a que lleva en el anterior análisis es que permitir la deducción por mecenazgo en sede de la sociedad supone que la donación realizada a las ENL pueda ser mayor que si la realiza la persona física (100 en la persona jurídica frente a 75 en la persona física en España)<sup>30</sup>. Esto se ha interpretado en USA como una desviación positiva del legislador a favor del mecenazgo de las personas jurídicas frente al de las personas físicas, aunque no existe constancia de que la intención fuera esa, sino el hecho de reconocer el mismo derecho a donar de una persona jurídica que el de una física (SUGIN, 2006-2007, págs. 129-130). Y la magnitud de la desviación dependerá del tipo de gravamen en el IS, a mayor tipo impositivo, mayor desviación.

### **c. Gastos correlacionados con las actividades, responsabilidad social corporativa y donaciones**

La problemática que hemos apuntado anteriormente sobre la capacidad de una persona jurídica para hacer donaciones ajenas a su actividad, debido al principio de que la totalidad de los gastos de las sociedades mercantiles deben estar destinados a maximizar el beneficio, es una cuestión íntimamente ligada a la deducibilidad como gasto correlacionado con los ingresos de las personas jurídicas<sup>31</sup>. De hecho, en Estados Unidos se ha manifestado que mientras que la normativa ha seguido evolucionado en aspectos tales como la Responsabilidad Social Corporativa u otras cuestiones fiscales, la normativa del mecenazgo del IS ha quedado obsoleta. Y el problema que existe en la normativa es que las donaciones de empresas se están mezclando de manera indistinguible con gastos ordinarios relacionados con la actividad, donde las inversiones y gastos realizados se ubican entre filantropía y búsqueda de beneficios empresariales (SUGIN, 2006-2007, pág. 127). De hecho, en Estados Unidos están empezando a aparecer nuevas formas jurídicas donde se permite legalmente que se busquen beneficios pero respetando un componente no lucrativo<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Señalan BRUDNEY y FERRELL (2002, págs. 1221-1222) que impedir la deducción por donaciones en las personas jurídica implicaría que los fondos para el mecenazgo se reducirían por motivos fiscales, en tanto que la tributación por dividendos haría que el remanente disponible para donar fuera menor.

<sup>31</sup> Señala HALPERIN (2011, nota a pie 59) que no existe en la normativa una referencia sobre la no deducibilidad de los gastos no correlacionados, pero parece que los Tribunales determinan que no son deducibles los gastos no destinados o correlacionados, por aplicación de la sección 162, a la producción de ingresos o beneficios.

<sup>32</sup> En Estados Unidos se está superando el binomio sector empresarial versus sector no lucrativo. Empieza a hacerse mención a un “cuarto sector” como un híbrido entre el sector no lucrativo y el

En este sentido, la sección 162(a) del IRC determina que serán deducibles fiscalmente todos los gastos “ordinarios y necesarios” para la producción de los ingresos. Se trata de los gastos necesarios para que una entidad pueda obtener rentas positivas, y que se interpreta como “apropiados y útiles” con relación a las actividades (*Welch v. Helvering*, 290 US 111, 113, 1933). Por su parte, la sección 170 del IRC determina la deducibilidad de las “charitable contribution” en la base imponible, entendiendo por tales aquellos que no tienen como objetivo obtener una rentabilidad<sup>33</sup>. Es decir, los gastos necesarios están destinados a maximizar los resultados de la empresa, y, por eso, son deducibles, mientras que las donaciones de la sección 170 implican una reducción del beneficio de la entidad (SUGIN, 2006-2007, pág. 135)<sup>34</sup>. Sin embargo, y como hemos señalado, el problema real en el ámbito de las sociedades mercantiles es que no están nítidos los perfiles de cuándo hay donaciones que sacrifican el beneficio empresarial frente a las donaciones que están destinadas a incrementar dicho beneficio (ELHAUGE, 2005, pág. 834).

La cuestión de base que se plantea en las empresas es que la tradicional concepción de las donaciones, como gastos que no llevan aparejados beneficios o que no son ordinarios y necesarios para la obtención de rentas, debe someterse a revisión. De la misma manera que en muchos casos una empresa decide gastar más en cierto tipo de bienes y derechos que no son necesarios directamente para la obtención de beneficios (como aquellos que preservan el medio ambiente o van destinados a unas mejores condiciones personales de los trabajadores) pero sí son fiscalmente deducibles, las donaciones en que incurre una empresa se harán normalmente con el ánimo de obtener algún beneficio presente o en el largo plazo. KLEIN y DU PLESSIS (2005, págs. 93 y 94) hacen mención a la propuesta de reforma del Derecho de Sociedades en el Reino Unido recogido en el Libro Blanco del Ministerio de Comercio e Industria, donde se mantiene que los administradores deben promover el éxito de la compañía para el beneficio de sus socios, pero que esto sólo puede ser logrado tomando en consideración actuaciones a largo plazo e intereses más amplios, tales como los de los trabajadores y el impacto de las operaciones de la compañía en la comunidad y en el medioambiente.

---

lucrativo (for-profit), donde las empresas buscan un componente social y la obtención de beneficios (“social enterprise”) y en el que aparecen legalmente nuevos modelos empresariales como la “low-profit limited liability company”. Por todos, ARCHER (2011-2012, págs. 159 y ss) y RESOR (2012, págs. 92 y ss).

<sup>33</sup> Por su parte, la sección 162(b) establece que no serán deducibles dentro de la sección 162 las donaciones deducibles por la sección 170.

<sup>34</sup> Es importante reseñar que la discusión del gasto de la sección 162 y de la donación del 170 es al final una cuestión menor en tanto las transferencias realizadas a una ENL privilegiada serán deducibles ya sea directamente o a través de donaciones. El tratamiento fiscal es el mismo. La cuestión sólo puede tener interés cuando la ENL no sea privilegiada o cuando opere el límite del 10 por 100 de la base imponible para las donaciones.

Las empresas, cuando hacen donaciones, lo podrían hacer con total desinterés (lo que presenta serios problemas mercantiles) o, por el contrario, esperar algo a cambio presente o futuro, determinado o indeterminado<sup>35</sup>. Si la entidad pudiera obtener algún tipo de beneficio, la aportación o el gasto sería deducible bajo la sección 162 como gasto ordinario y necesario. Y sólo en caso contrario entraría en juego la deducción por donaciones (SUGIN, 2006-2007, págs. 142-143). Pero en el actual Derecho de Sociedades se ha mantenido que en términos económicos muchas de esas donaciones no sacrifican el beneficio empresarial, sino que de alguna manera buscan un beneficio destinado a mejorar la entidad<sup>36</sup>. Es decir, la política de donaciones de las empresas no se hace por desinteresada generosidad, sino condicionada a que se puedan integrar con la política de maximización de beneficios<sup>37</sup>. En algunos casos, las entidades realizan lo que se denomina filantropía estratégica, donde se crean o mantienen relaciones estrechas con fundaciones con el objeto de buscar algo más que el marketing y que supongan un beneficio directo para la entidad<sup>38</sup>. Se trataría, realmente, de una inversión o gasto más de la propia actividad realizado a través de una fundación. Y junto a este tipo de mecenazgo, están también las donaciones realizadas a terceras entidades o instituciones. Estas transferencias se hacen en muchos casos con el objeto de incidir en las preferencias de los consumidores o de incrementar su lealtad, o bien para incentivar la contratación y retención de personal así como para dar respuesta a lo que la sociedad espera de una entidad. Por tanto, no es necesaria la existencia de una filantropía estratégica, sino que cualquier donación realizada dentro de la RSC puede decirse que contribuye a la reputación de una entidad en la sociedad y en mercado<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> Señala BENSHALOM (2009, pág.1088) que en un mercado de carácter competitivo las empresas no deberían poder permitirse el lujo de hacer donaciones, en tanto supondría incrementar sus costes y de capital y evitarían que pudieran competir de manera eficiente con otras firmas.

<sup>36</sup> SCHÖENJAHN (2011-2012, pág. 463 y ss) recoge las afirmaciones de BILL GATES relacionadas con la necesidad de participar en actividades en beneficio de los necesitados, donde entiende que esta participación, aun cuando suponga un gasto, incrementará la reputación de la compañía y atraerá a trabajadores brillantes y cualificados a la entidad, lo que supondrá un aumento del precio de las acciones de la sociedad. POSNER criticó la postura de GATES entendiendo que si una entidad mercantil puede incrementar los beneficios mediante la construcción de una reputación positiva, el motivo real para actuar de esa manera no es el reconocimiento o una acción para sentirse mejor, sino el interés en mejorar los beneficios.

La anterior discusión pone de manifiesto el problema fiscal. Si el objetivo es mejorar los resultados de una entidad a largo plazo, el gasto debería ser fiscalmente deducible al estar correlacionado.

<sup>37</sup> Puede verse, KNAUER (1994, pág. 4), EISENBERG (1998, págs. 25 y 26), BENSHALOM (2009, pág.1088).

<sup>38</sup> Es el caso, por ejemplo, de una empresa informática que constituyera una fundación con el objeto de enseñar de manera gratuita el uso de sus programas. Con esta actividad prepara personal experto que luego incluso puede incorporar, además de hacer que potenciales trabajadores se especialicen en el uso de los mismos y los apliquen en sus empresas.

<sup>39</sup> De hecho, se ha señalado que la deducción por donaciones de la sección 170 puede ser incluso más beneficiosa que la deducción por gastos ordinarios de la sección 162. Esto puede ocurrir en

De esta manera, el análisis del gasto correlacionado (*quid pro quo*) puede hacerse al margen del retorno directo a la entidad mercantil. Si es posible entender que recibe algún beneficio directo por su gasto en RSC, el gasto será inmediatamente deducible por ser necesario y ordinario (sección 162). Pero si no lo recibe, el análisis de la deducibilidad no debe hacerse sólo en función de que la empresa reciba alguna contraprestación directa del destinatario de los fondos (por ejemplo, una entidad no lucrativa). Debería aceptarse que ese beneficio o contraprestación venga de manera indirecta de terceras personas ajenas a ese destinatario (SUGIN, 2006-2007, págs. 148-149).

La anterior construcción ha supuesto que una de las cuestiones que se ha planteado en Estados Unidos es la posibilidad de que para las empresas mercantiles el mecenazgo sea reemplazado por regla general de gastos deducibles correlacionados con los ingresos (*ordinary business expenses*). SUGIN (2006-2007, págs. 127-128) mantiene que dicha aproximación, si bien no cambiaría el resultado final en tanto el gasto seguiría siendo deducible, sí que podría implicar una mejora de la normativa, tendría efectos positivos para los accionistas, para el sistema tributario, supondría incrementar la coherencia del Impuesto sobre Sociedades, simplificaría el tratamiento de los gastos deducibles, minimizaría los costes de agencia de las donaciones y serviría para racionalizar el tratamiento tributario de las donaciones de las personas físicas. En definitiva, es necesario pensar que la norma debería reconsiderar la calificación de donaciones y poder entender que los donativos de las empresas deban analizarse bajo los parámetros de los gastos deducibles ordinarios (sección 162)<sup>40</sup>.

## **5. La responsabilidad social corporativa en España y su posible tratamiento como gasto deducible en el IS**

### *a. La finalidad de la Responsabilidad Social Corporativa*

Como señalamos anteriormente, el objeto de este estudio se limita a examinar si aquellos gastos o inversiones que se vinculan de forma directa con la filantropía o donaciones como una de vertientes de la RSC, en tanto entidades socialmente respon-

---

varios casos (BENSHALOM, 2009, págs. 1089 y 1090). Así, cuando se donan cantidades a fundaciones vinculadas, de tal manera que se tiene derecho a la deducción de forma inmediata para gastos que la fundación hará en el futuro y que controla la propia entidad (*money parking*). O cuando donaciones que son realmente publicidad “plurianual” en lugar de periodificarse se computan como gasto desde el primer momento. Por último, en el caso de donaciones de activos donde la base de la deducción es el “valor de mercado”, se pueden deducir sin tributar por el beneficio de la revalorización.

<sup>40</sup> SUGIN (2006-2007) y BENSHALOM (2009, pág. 1088). EUSTICE (2012, ¶ 5.03) afirma que partiendo de la base de que todas las transacciones que no sirven a los intereses de la compañía no son verdaderas operaciones de la entidad, puede sostenerse que las donaciones tuvieran que ser deducibles como gastos ordinarios, si no operará la limitación de la sección 162(b).

sables con su entorno, son fiscalmente deducibles en la base imponible del IS. Es decir, si la RSC es una donación o liberalidad no deducible [art. 15.1(e) de la LIS] o puede verse como un gasto correlacionado para la obtención de los ingresos y por tanto que minora la base imponible.

Y la posible solución debe dirimirse no a partir del concepto de RSC, sino de cuál es la finalidad última que las empresas buscan con la RSC. En la definición de la Comisión Europea [COM(2011) 681 final] a la que hacíamos anteriormente mención, la finalidad de la RSC era *“maximizar la creación de valor compartido para sus propietarios/accionistas y para las demás partes interesadas y la sociedad en sentido amplio”*. O, tal y como señalan PORTER y KRAMER (citado por GARCÍA CALVENTE y GARCÍA LUQUE, 2008, pág. 2.738) “Las empresas pueden utilizar sus iniciativas benéficas para mejorar su contexto competitivo, es decir, la calidad del entorno empresarial en el lugar o los lugares en los que operan. Utilizar la filantropía para mejorar el contexto alinea los objetivos sociales con los económicos y mejora las perspectivas a largo plazo de una empresa... Además, abordar el contexto permite no sólo que una empresa efectúe una donación, sino también que aproveche sus competencias y relaciones en apoyo de causas benéficas. Esto genera beneficios sociales que superan en mucho los proporcionados por donantes particulares, fundaciones o, incluso, gobiernos”<sup>41</sup>. Como señala SATORRAS FIORETTI (2008, pág. 52), la evolución de la sociedad, implicada e interesada en factores medioambientales, sociales y éticos, ha supuesto que las empresas, como parte de su propia estrategia de mercado, se vean obligadas a incorporar un valor intangible a su marca y a sus productos<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> Señala la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2003) que “La reputación de las empresas se empieza a configurar como un valioso intangible, incluyendo –al menos en algunos rankings– parámetros vinculados a su comportamiento social y medioambiental, especialmente por la creación de valor que supone para los propietarios. La presión realizada por los participes directos de la empresa –accionistas y empleados– ha supuesto la introducción de mejores prácticas en las áreas social y medioambiental”. HERNANDO CEBRÍA (2011) advierte que desde la perspectiva del mercado, la asociación de la imagen de empresa o marca de la sociedad a valores filantrópicos incorpora un plus añadido al producto o servicio. Se justifica con ello la legitimidad de esta opción de política de gestión por los órganos de administración de las sociedades que en el plano externo incide en el reconocimiento por el mercado y por las instituciones públicas de un factor reputacional relevante de la sociedad. EMBID IRUJO (2004, pág. 69) señala que la RSC contribuye o puede contribuir a la mejora de la reputación de la empresa, condensando un goodwill específico en sus signos distintivos (“reputación corporativa”) y generando un intangible sumamente valioso. Se habla de un elemento que puede mejorar la competitividad de la empresa, que puede ayudar a perfilar nuevas conductas desleales en el mercado, precisamente por la realización de actos relativos, de manera fundamental, con las prestaciones derivadas de un programa concreto de RSC, implementado por una determinada empresa.

<sup>42</sup> VILLAVERDE GÓMEZ (2011) entiende que desde una perspectiva social o cultural, puede afirmarse que en la actualidad las empresas se ven prácticamente “obligadas” a ser socialmente responsables; los consumidores parecen aceptar de mejor grado los productos de aquellas em-

Lo que se plantea coincide con el problema puesto de manifiesto en el Derecho de los Estados Unidos. Una donación o liberalidad supone jurídicamente, como vimos anteriormente, un ánimo de empobrecerse y la intención de hacer una liberalidad. Y es cuestionable que una empresa mercantil pueda realizar donaciones con la única finalidad de empobrecer la empresa<sup>43</sup>. El actual artículo 226 de la Ley de Sociedades de Capital determina que “*Los administradores desempeñarán su cargo como un representante leal en defensa del interés social, entendido como interés de la sociedad, y cumplirán los deberes impuestos por las leyes y los estatutos*”. En la medida en que los administradores no defiendan el interés de la sociedad, pueden incurrir en responsabilidad en su gestión<sup>44</sup>. Y en el ámbito del Derecho español la orientación predominante ha sido la de perfilar el interés social sobre la base de la idea de crear valor para la empresa para los accionistas y maximizar su valor de la empresa (tesis restrictiva)<sup>45</sup>. Bajo dicha perspectiva, la RSC se admite y justifica cuando es instrumental a ese fin y las medidas de los administradores donde se reduzcan los beneficios posibles de

---

presas que consiguen esta etiqueta, de manera que supone una interesante campaña de marketing. Señala esta autora que la RSC es parte de la estrategia competitiva empresarial, como creación de activos, de valor para los accionistas. Son razones económicas donde existe una relación directa entre las políticas socialmente responsables y el incremento de beneficio empresarial, si bien también es cierto que no tiene lugar esta relación de causa-efecto de forma inmediata, lo que llevaría a definir la relación entre la RSC y la creación de valor como de interdependencia. Es decir, la RSC tiene como objetivo último mejorar su situación competitiva y valorativa de la empresa.

<sup>43</sup> GARCÍA et AL. (2017, pág. 232) señalan que dentro de las decisiones del consejo de administración las que atañen al compromiso social y medioambiental se han convertido en cuestiones muy relevantes en los últimos años, y casi imprescindible para competir en los mercados, ya que la reputación e imagen de la mayoría de las entidades se encuentra íntimamente ligada a las actividades de la RSC.

<sup>44</sup> Señala ESTEBAN VELASCO (2005, págs. 26 y 27) que la doctrina jurisprudencial en relación con la impugnación de acuerdos se ha decantado claramente a favor de identificación del interés social como el interés de los accionistas. EMBID IRUJO (2004, pág. 63) advierte si la Junta general de una sociedad anónima decide extraer de los beneficios una determinada cantidad para aplicarla a la realización de un programa de RSC, no faltará el accionista que, disponiendo de la legitimación activa requerida, intente impugnar el correspondiente acuerdo alegando su carácter anulable por lesión del interés social. Y lo mismo acontece cuando el Consejo de administración de la sociedad adopte acuerdos o realice actos congruentes con un programa de RSC asumido por aquélla, pero que pongan, o puedan poner, en peligro la obtención de beneficios, su incremento y, en todo caso, su distribución a los socios.

<sup>45</sup> EMBID IRUJO (2004, pág. 59) señala que “A la hora de precisar el significado de la expresión «interés social», dentro del campo de las sociedades mercantiles capitalistas, es común aludir a dos visiones contrapuestas: la contractual y la institucional. Sin entrar ahora en la descripción minuciosa de su contenido, parece oportuno recordar que la primera lo restringe a la satisfacción de las expectativas comunes de los socios, buscando, ante todo, el incremento del beneficio empresarial y su ulterior distribución entre ellos; por su parte, la visión institucional va más allá del perfil propio de la sociedad para incluir las expectativas de otros sujetos, también conectados a ella, pero a través de un vínculo no dominical; se piensa, en tal sentido, en los trabajadores de la empresa, en los proveedores, clientes o suministradores e incluso, para determinadas corrientes maximalistas, en intereses de tipo colectivo o de carácter general”.

los accionistas en favor de otros intereses abre una posible acción por responsabilidad (ESTEBAN VELASCO, 2005, págs. 37 y 44). En el caso de una interpretación más amplia del interés social, donde se verían involucrados otros grupos de interés relevantes o afectados por la actividad empresarial, señala este autor (ESTEBAN VELASCO, 2005, pág. 49) que si se parte de la base de las aportaciones de sociólogos, filósofos, sociólogos, economistas, que determinan que el valor de una empresa a largo plazo depende de la calidad entre empleados, clientes, proveedores e inversores, los administradores están legitimados jurídicamente para integrar y componer de forma adecuada para la pervivencia de la empresa los intereses de esos grupos.

De hecho, la RSC ha tenido un reciente reconocimiento normativo en la propia Ley de Sociedades de Capital. El artículo 529.Ter.1(a), según redacción dada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, señala que "*1. El consejo de administración de las sociedades cotizadas no podrá delegar las facultades de decisión a que se refiere el artículo 249 bis ni específicamente las siguientes: a) La aprobación del plan estratégico o de negocio, los objetivos de gestión y presupuesto anuales, la política de inversiones y de financiación, la política de responsabilidad social corporativa y la política de dividendos*". Este precepto supone imponer una obligación a los administradores en materia de responsabilidad social corporativa, como una finalidad a tomar en consideración en la gestión de la empresa<sup>46</sup>.

Si la filantropía o las donaciones se deben vincular de alguna manera a la maximización del valor de la empresa, deben ser calificados como gastos vinculados al tráfico de la empresa, directa o indirectamente, y no una mera donación o liberalidad<sup>47</sup>. Y si no es una liberalidad, su calificación debe ser la de gasto correlacionado. Es decir, en la medida en que las donaciones, promociones, filantropías, se pueden calificar como gastos convenientes o correlacionados con los ingresos y deben ser considerados deducibles. En este sentido, y como afirma VILLAVERDE GÓMEZ (2011) "debería admitirse como gasto deducible todo aquel gasto llevado a cabo con la finalidad, directa o indirecta, de lograr mayores ingresos, como lo es el vinculado a la responsabilidad social de la empresa".

<sup>46</sup> APARICIO (2016) señala que "Se trata de la única referencia a la RSC que contiene el texto legal y, sin embargo, resulta muy significativa. Por un lado, porque el contenido del precepto obliga a los administradores de las sociedades cotizadas a definir la responsabilidad social desde dentro, con arreglo a su o sus actividades empresariales; y, por otro, porque la inclusión de la política de RSC para las sociedades cotizadas significa la ruptura definitiva del letargo con el que hasta ahora se había encontrado esta materia en materia de gobernanza empresarial".

<sup>47</sup> El Libro Verde de la Comisión Europea para "Fomentar un marco para europeo para la responsabilidad social de las empresas" [COM (2001) 366 final] señala que "*45. Muchas empresas se comprometen con la sociedad local a través de, por ejemplo, el ofrecimiento de plazas adicionales de formación profesional, la colaboración con organizaciones de defensa del medio ambiente, la contratación de personas socialmente excluidas, el ofrecimiento de servicios de guardería a sus trabajadores, el establecimiento de asociaciones con comunidades, el patrocinio de actividades deportivas o culturales a nivel local o la realización de donaciones para obras de beneficencia*".

De esta manera, si mercantilmente es dudoso que los administradores de una entidad puedan dar donaciones con el ánimo de empobrecerse y a eso unimos que la finalidad última de la RSC es la de incrementar el valor de la empresa, resulta complejo sostener que la filantropía realizada por una entidad mercantil no tiene correlación con los ingresos [art. 15.1(e)]. Las anteriores razones deben suponer, además, una presunción *hominis* de que de que el gasto tiene correlación con los ingresos no siendo necesaria una prueba directa de la correlación. Como señalamos anteriormente, la jurisprudencia de la AN determina que la prueba de la correlación se ve cumplida si acredita que el gasto es real, posee singularidad y concreción y está debidamente documentado. Y entendemos que esos requisitos se cumplen en la RSC<sup>48</sup>.

*b. La Responsabilidad Social Corporativa y gastos relacionados con el medioambiente o los trabajadores*

La RSC ha tenido, dentro del ámbito jurídico, un desarrollo muy centrado en los derechos de los trabajadores y del medioambiente. A las anteriores materias, habría que añadir la relación con los proveedores (adquisiciones responsables y subcontrataciones). Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades no se plantea que los gastos incurridos en mejoras de las condiciones laborales o de protección del medioambiente puedan no ser un gasto deducible. Es decir, si para producir un bien o dar un servicio con la misma calidad basta con incurrir en un gasto o inversión determinada, y la sociedad incurre en gasto mucho mayor a corto plazo con el objetivo de que sus trabajadores tengan o disfruten de mejores condiciones o para proteger el medioambiente, nadie se cuestiona que ese gasto incrementado no sea necesario para obtener el beneficio y, por tanto, sea un gasto deducible. Y esta es una cuestión esencial dentro del ámbito de decisión de la empresa. Es el empresario quien decide qué gastos o inversiones realiza para dar su servicio o producir los bienes y éstos no tiene que ser los estrictamente necesarios para obtener el rendimiento óptimo, sino que tienen libertad para poder incurrir en gastos o inversiones superiores, que van a hacer que el rendimiento neto disminuya (al menos a corto plazo)<sup>49</sup>. Por tanto, desde este punto de vista, no debe haber duda en afirmar que gastos o inversiones más

---

<sup>48</sup> Como señalamos anteriormente, el problema de base estará en el concepto de gasto fiscalmente deducible ya que el TEAC entiende que “*la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y ésta la causa final de aquél, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas*” (Resolución de junio de 2008, RG 467/2007). A nuestro juicio, dicha interpretación es incorrecta.

<sup>49</sup> Advierte SATORRAS FIORETTI (2008, pág. 42) que aquellos que realmente confien en las conductas socialmente responsables y las apliquen al proceso de producción, aunque puedan parecer poco rentables a corto plazo por el aumento de costes inmediatos del producto final, a medio y largo plazo acabarán obteniendo ventajas competitivas respecto a quienes no las hayan puesto en marcha.

caros y menos rentables desde el punto de vista del beneficio, pero vinculados a la RSC, sí son fiscalmente deducibles. El gasto fiscalmente deducible no es el gasto “necesario” entendido como el gasto mínimo imprescindible afecto de manera directa a la actividad, sino el gasto vinculado o correlacionado, de cualquier manera, a la actividad de la entidad<sup>50</sup>.

### c. La jurisprudencia y la doctrina administrativa

En ámbito legal, jurisprudencial y de la doctrina de la DGT y de los Tribunales Económico-Administrativos el tratamiento de la Responsabilidad Social Corporativa ha sido casi nulo. En el ámbito jurisprudencial, y de una manera indirecta, en la STS de 15 de octubre de 2009 (recurso núm. 5558/2006) y de 12 noviembre 2008 (recurso núm. 5556/2006), con relación a los productos entregados como actividad humanitaria al pueblo de Bosnia y procedentes de terceros anunciantes, el TS mantiene que:

*“Por lo que se refiere a la regularización derivada de los «Gastos a Bosnia» es preciso fijar el ámbito en el que nos movemos. No se trata de valorar éticamente la conducta loable de la recurrente. El problema tributario sobre el que estamos llamados a pronunciarnos es el de si los productos entregados al pueblo de Bosnia, y procedentes de terceros anunciantes, constituyen gastos necesarios para obtener los ingresos propios de la actividad de la recurrente. Desde este punto de vista es necesario convenir que tales entregas de bienes y cuyo origen está en los anunciantes nada tienen que ver con el objeto social de la recurrente, y tampoco con la necesidad de efectuar gastos para obtener los ingresos propios de la actividad de la recurrente. Ello conduce a rechazar el motivo, sin perjuicio de lo que pueda hacerse valer como obra benéfica social, pues los bienes entregados en Bosnia son ajenos a los bienes producidos por la recurrente, de un lado, y, de otro, no pueden ser considerados como gasto necesario para obtener esos ingresos”*

Se trata, como puede verse, de una concepción que toma como base de la deducibilidad el concepto de gasto necesario y en este caso no se cumple<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> Es importante resaltar que una de las características que alumbría la RSC es la voluntariedad de las medidas. Pero el hecho de que sean voluntarias en nada afecta a que sea un gasto correlacionado para la obtención de ingresos. El hecho de gastar o invertir cantidades mayores que las necesarias con la finalidad de ser responsables con proveedores, medioambiente o trabajadores no da lugar a que ese exceso no sea deducible.

<sup>51</sup> Con relación al IVA, en la STS de 14 octubre 2010 (recurso núm. 3351/2005) y conociendo de IVA soportado como consecuencia de adquisiciones de bienes realizadas para cederlos gratuitamente en el marco de una acción humanitaria de ayuda a Bosnia, el TS entiende que las leyes “sólo permiten la deducibilidad del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, lo que, claramente, no ha sucedido en este caso, en el que los bienes fueron adqui-

En el ámbito administrativo es necesario reseñar dos contestaciones a consultas de la DGT y una del ICAC. La DGT afrontó el problema de la Responsabilidad Social Corporativa a los efectos del IVA a propósito de los servicios jurídicos pro-bono (gratuitos). En su Contestación de 26 de octubre de 2009 (consulta núm. V2396-09) que “*De la información facilitada en el escrito presentado se deduce que el «programa de asesoramiento y de formación jurídica gratuito» desarrollado por la consultante se dirige a la promoción de la firma, por cuanto contribuye a mejorar su percepción por parte de la opinión pública en general, y a la atención para los profesionales de la entidad, captando profesionales con talento que tengan inquietudes sociales, todo ello dirigido al mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante. En tales circunstancias, y de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores, no resulta procedente entender que la prestación del servicio de asesoramiento y formación gratuitos satisface necesidades privadas, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa*”. Dicha doctrina es reiterada en la Contestación de 10 de marzo de 2016 (consulta núm. V0920-16). Como puede verse, son los mismos argumentos que se emplean para justificar la RSC. Dicha contestación supone reconocer en el ámbito del IVA que las actividades gratuitas en un despacho de abogados se realizan por interés empresarial del propio despacho y no por una voluntad de empobrecerse. Se busca un beneficio futuro y mediato. Y aunque el tratamiento del IS no fue abordado por la DGT, precisamente por el mismo fundamento que se emplea a los efectos del IVA, todos los costes y gastos para prestar los servicios gratuitos deben ser deducibles en el IS a pesar de que el artículo 15.1(e) de la LIS impide la deducción de los donativos y liberalidades. Otra interpretación llevaría al contrasentido de considerar deducible en el IVA soportado y que no haya autoconsumo y que su tratamiento, siendo en este caso el fundamento el mismo, no coincidiera en el IS.

En el caso del ICAC (BOICAC núm. 105/2016, Consulta 2) y con relación a la colaboración gratuita de abogados de firmar jurídicas en determinados proyectos jurídicos seleccionados por una fundación, se señala que en la firma de abogados “los costes incurridos en la prestación de los servicios se reconocerán en función de su

---

*ridos para ser cedidos gratuitamente en el marco de una acción humanitaria llevada a cabo en Bosnia, que puede –como hacen el Acta, la liquidación tributaria y la Audiencia Nacional– ser calificada de legítima y honrosa, pero que no permite excepcionar la aplicación de las normas*. La Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de noviembre de 2007 (recurso núm. 105/2003) señala que entregar ropa de trabajo a los empleados que cumplían funciones especiales, sufragar las clases de idiomas que se impartían a empleados japoneses que venían a trabajar a España o a empleados que requerían una formación específica en idiomas, adquirir productos de farmacia para el botiquín situado en la sede social, adquirir flores con motivo de la defunción de un familiar de un empleado, sufragar las cestas de Navidad y las cenas de empresa habituales en las mismas fechas navideñas o abonar los gastos de desplazamiento de empleados por motivos de trabajo, no pueden calificarse como liberalidades.

naturaleza". Es decir, se registran como gastos jurídicos y no como donaciones o liberalidades. Se incide, por tanto, en el carácter de gasto vinculado a la actividad.

*d. El artículo 26 de la Ley 49/2002. Los gastos realizados para fines de interés general*

En la Ley 49/2002 existe un precepto de difícil encaje y que se podría enmarcar en la RSC. Se trata del actual artículo 26, que determina que para las empresas tendrán la consideración de "*deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1 del artículo 3 de esta Ley*"<sup>52</sup>. Es una deducción fiscal del gasto en la base imponible. Este precepto es único en la concepción fiscal del mecenazgo actual en tanto no vincula los beneficios fiscales de las donaciones al hecho de que el destinatario sea una entidad no lucrativa privilegiada<sup>53</sup>. Teóricamente, una empresa puede incurrir directamente en gastos siempre que el destino de los mismos sea de interés general<sup>54</sup>. Si el destino es de carácter particular de la empresa, sería deducible por estar vinculado a la producción de beneficios.

El artículo 26 es, sin embargo, un precepto lleno de sombras. En primer lugar, porque si la interpretación anterior fuera correcta, el artículo 26 de la Ley 49/2002 está in-

---

<sup>52</sup> El artículo 3.1 enumera los siguientes fines: "los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico". Se trata de un precepto de carácter abierto y no de una enumeración tasada. En el ámbito sustantivo, de una redacción pareja a la fiscal, puede consultarse GONZÁLEZ CUETO (2007, pág. 59) y GARCÍA-ANDRADE (2005, pág. 52). En el ámbito fiscal puede verse MÁRQUEZ SILLERO (2007, págs. 147 y ss) quien considera que el artículo 3.1 es redundante, en tanto no constituye más que una mera reiteración de lo que constituye la Ley 50/2002, y reiterativo e innecesario, en tanto no aporta nada ni afecta a su régimen fiscal.

<sup>53</sup> Este precepto ha tenido en el ámbito de la DGT y la jurisprudencia un tratamiento casi nulo.

<sup>54</sup> El concepto de interés general es un concepto jurídico indeterminado de difícil definición. GARCÍA DE ENTERRÍA (1996, pág. 72) ha señalado que el interés general en la Constitución está definido con una intención delimitadora pero efectiva, en tanto el interés general o público son guías claras que utiliza el constituyente para organizar instituciones o actuaciones públicas. Con la normativa anterior, el artículo 70 de la Ley 30/1994 sí identificaba dos tipos de gastos de interés general: a) La realización de actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otro de interés general de naturaleza análoga, en las condiciones que se determinen reglamentariamente; b) La realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, videos y fonogramas, en las condiciones que se determinarán reglamentariamente.

correctamente ubicado sistemáticamente. Debería estar en la LIS porque es un precepto vinculado a la actividad propia de cualquier sujeto pasivo. Es más, creemos que entraría en colisión directa con el artículo 15.1(e) dando lugar a una posible antinomia. El artículo 15.1(e) establece que las donaciones o liberalidades no son deducibles pero el artículo 26 dispone que sí son deducibles las donaciones realizadas para el interés general. Así, y volviendo a las SSTS de 15 de octubre de 2009 (recurso núm. 5558/2006) y de 12 noviembre 2008 (recurso núm. 5556/2006) que determinaban la no deducibilidad de los gastos incurridos para adquirir productos como actividad humanitaria al pueblo de Bosnia, lo cierto es que su calificación como gastos de interés general resulta indudable y, por tanto, serían deducibles por aplicación del artículo 26.

En segundo lugar, el artículo 26 de la Ley 49/2002 entra en colisión con el diseño del mecenazgo actual. La Ley 49/2002 se fundamenta en conceder un beneficio fiscal a todas las personas o entidades que donan a entidades no lucrativas reconocidas. Es decir, el beneficio se hace por el sujeto destinatario. El artículo 26 se aleja de ese diseño y determina la deducción del gasto por la actividad de interés general, con independencia del sujeto. Pero dicho reconocimiento implica que el mecenazgo no requiere la participación de las entidades no lucrativas. Y, llevando este argumento hasta el extremo, si el mecenazgo depende de la actividad de interés general, si la donación se diera a cualquier entidad, privilegiada o no, para realizar gastos de intereses general, no debería haber razones que impidieran su deducción.

En cualquier caso, y dejando al margen el difícil encaje e interpretación del artículo 26 de la Ley 49/2002, lo que sí podemos afirmar es que es una manifestación expresa de la RSC. La realización de gastos de interés general incurridos por una empresa sólo tienen sentido jurídico y económico vinculado a la RSC<sup>55</sup>. Lo que se busca es una repercusión pública y reconocimiento de su actividad. Y en dicho caso, la Ley lo considera como gasto deducible.

#### e. *El mecenazgo y la Responsabilidad Social Corporativa*

La RSC se puede hacer directamente por las empresas. Pero ha sido habitual hacer la RSC no directamente, sino a través de donaciones puras y simples (art. 17 de la Ley 49/2002) a entidades beneficiarias del mecenazgo recogidas en la Ley 49/2002<sup>56</sup>. No en vano, los fines de interés general que deben realizar las fundaciones

<sup>55</sup> ARIAS ABELLÁN (2010, pág. 20) señala que casi todos los fines de interés general que deben realizar las fundaciones contenidos en el artículo 3.1 coinciden con posibles acciones integrantes de programas de RSC.

<sup>56</sup> VILLAVERDE GÓMEZ (2011) señala que la RSC debe ser una actividad realizada con carácter de permanencia. Así, si se pone en relación con la colaboración con entidades sin fin de lucro, afirma que no puede confundirse responsabilidad social con la participación en actividades de

coinciden con posibles acciones integrantes de la RSC (ARIAS ABELLÁN, 2010, pág. 20). En muchos casos, son fundaciones creadas por las propias empresas que se usan así como un vehículo para promocionar la RSC<sup>57</sup>. Una de las razones para hacer la RSC mediante fundaciones ha sido la fiscal. Tributariamente, si la fundación estaba acogida a la Ley 49/2002, el tratamiento jurídico ha sido la no deducibilidad del gasto por aplicación del artículo 15.1(e) del TRLIS y una deducción en la cuota del 35% de gasto incurrido (con el límite del 10% de la base imponible). Además, se podrán beneficiar del incremento adicional de 5% en la deducción si donan de manera recurrente a esas fundaciones controladas y se cumplen con las condiciones del artículo 20 de la Ley 49/2002 (fidelización).

Incardinado dentro de la Ley 49/2002 y del mecenazgo están los convenios de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002. Se trata de un convenio donde el mecenazgo aporta fondos a una entidad no lucrativa privilegiada y recibe cierto reconocimiento mediante la difusión de su participación, lo que hace que sea posible incardinarse dentro de la RSC<sup>58</sup>. Es más, para el mecenazgo su aportación se califica como un gasto deducible en la base y no como una donación que opera en cuota. Nos encontramos ante una de las figuras más problemáticas de la Ley<sup>59</sup>. Empezando por

entidades de este tipo de carácter puntual. Esto es, no puede identificarse RSC con acciones de patrocinio, mecenazgo, donaciones puntuales o estrategias de una corporación –como el marketing con causa– tendentes a una mejora puntual de su reputación corporativa. Al contrario, las actividades desarrolladas en el marco de la RSC han de estar vinculadas a la actividad básica de la empresa, tener una vocación de permanencia e implicar un compromiso de la alta dirección.

<sup>57</sup> Señala HERNANDO CEBRÍA (2011) que la fundación de empresa encuentra su justificación en la promoción de la imagen corporativa de la sociedad que las funda a través de la realización de actividades de interés general. Por ello, en los últimos tiempos se han manifestado como un instrumento idóneo para el desarrollo de algunas iniciativas de buen gobierno corporativo y del cumplimiento por la sociedad de la llamada RSC.

<sup>58</sup> En los convenios de colaboración la empresa no actúa de forma desinteresada pues busca reforzar su imagen con la difusión de su colaboración con la entidad no lucrativo y, por ello, exige que se difunda su colaboración con dicha entidad. A través de esta fórmula obtiene un reconocimiento social y público que no se busca en las donaciones. Por este motivo la mayoría de la doctrina no ha dudado en calificar a los convenios como donaciones modales siendo la carga impuesta la de difundir la colaboración prestada a la entidad no lucrativa.

<sup>59</sup> En la contestación de la Dirección General de Tributos de 9 de diciembre de 2014 (consulta V3285-14) se hace referencia que “la entidad A ha encomendado a la Fundación la coordinación y ejecución de aquellas actividades de responsabilidad social corporativa que se adecúen a sus fines fundacionales y le hayan sido encomendadas por su Consejo de Administración... La única obligación efectiva que A entiende que debe asumir y asume la Fundación por los apoyos y los servicios prestados consiste en la difusión por parte de la Fundación de la participación de A en sus actividades”. Y se pregunta si “constituyen ayudas económicas las reguladas en el artículo 25 de la Ley 49/2002 y por tanto, los gastos realizados tienen para A la consideración de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades y si es correcto desde la perspectiva tributaria que la actividad de colaboración”. La Dirección General de Tributos sostiene que “Parece posible entender que la difusión por parte de la fundación de la participación de la entidad A en sus actividades no es la única obligación efectiva que la fundación debe asumir por los apoyos y los servicios reci-

su difícil legalidad a efectos del IVA, donde no se sujeta una operación a este tributo por el mero hecho de que el destinatario sea una entidad no lucrativa privilegiada –lo que atenta contra la doctrina del Tribunal de Luxemburgo fundamentada en el principio de neutralidad que impide un tratamiento desigual en función del destinatario–, pasando por su difícil naturaleza que hace que los contornos con el contrato de patrocinio sean difusos, y terminado con los problemas aplicativos del régimen cuando la entidad no lucrativa no sólo ofrece difusión sino algo más (como derecho de acceso gratuito, cesión de espacios, etc.)<sup>60</sup>.

## **6. La necesidad de repensar el tratamiento tributario como gasto deducible de la responsabilidad social corporativa**

El marco tradicional de los donativos y liberalidades de las empresas se ha vinculado siempre al mecenazgo. Esos gastos no eran deducibles por considerarse que no tenían relación con la actividad económica de la empresa y se calificaban como una liberalidad [art. 15.1(e) de la LIS]. Si el mecenazgo se vinculaba a una entidad no lucrativa acogida a la Ley 49/2002 el tratamiento cambiaba. Podía ser gasto deducible en la base, si se instrumentaba la operación mediante un convenio de colaboración empresarial donde había un reconocimiento del donante (art. 25) o, si la donación era pura y simple, opera una deducción en la cuota del 35%. Al anterior marco normativo había que añadir que si una entidad mercantil hacían actividades de interés general de forma directa sí podrían ser deducibles por aplicación del artículo 26 de la Ley 49/2002.

Pero la anterior construcción se asienta en una concepción que es difícil de asumir en la actualidad, y es que las empresas pueden hacer donaciones en el sentido técnico. Es decir, que la voluntad de las empresas es empobrecerse y tienen la intención de hacer una liberalidad. Y dicho aserto es difícil de compartir. Jurídicamente, porque es dudoso que los administradores de una sociedad de capital puedan hacer actividades no dirigidas, directa o indirectamente, a maximizar el valor de la empresa. Y, eco-

---

*bidos... parece posible entender que los apoyos y servicios prestados por la entidad A a la fundación contribuirían a la realización de las funciones encomendadas a esta en virtud del acuerdo de colaboración suscrito, es decir, a la coordinación y ejecución de las actividades de responsabilidad social corporativa de la entidad A, que le hayan sido encomendadas por su consejo de administración, por lo que no parece que la ayuda económica proporcionada sea para la realización de las actividades que efectúa la fundación en cumplimiento de su objeto o finalidad específica", y concluye que no parece que nos encontremos ante un supuesto del artículo 25 de la Ley 49/2002. Como puede verse, la Dirección General de Tributos no califica las aportaciones de ayudas. Parece que entiende que las actividades se acomodan más a las prestaciones servicios.*

<sup>60</sup> Con relación al tratamiento de esta figura, remitimos a otra obra nuestra (BLÁZQUEZ LIDOVY y MARTÍN DÉGANO, 2012).

nómicamente, porque las actividades de filantropía se vinculan a lograr a largo plazo mayores beneficios o mayor valor de la empresa. Si partimos de estos fundamentos, y aceptamos que las empresas hacen actividades filantrópicas (RSC) buscando que esas actividades impliquen un beneficio directo o indirecto para ellas, las consecuencias tributarias deberían ser las siguientes:

(i) Debería reconocerse que el gasto en que incurren es un gasto correlacionado con los ingresos y, por tanto, deducible fiscalmente. Es lo que se ha reconocido por la DGT en su Contestación de 26 de octubre de 2009 (consulta núm. V2396-09).

(ii) Si el gasto se considera correlacionado, la filantropía se podría hacer directamente por la empresa mercantil o bien se podría hacer mediante donaciones a terceros. Pero el destinatario de las donaciones podría ser cualquier entidad, acogida o no a la Ley 49/2002, y el gasto sería, al menos, deducible a su tipo de gravamen.

(iii) La Ley 49/2002 perdería parte de su justificación con relación a las empresas y su razón principal de ser se limitaría a las personas físicas<sup>61</sup>. En efecto, el beneficio tributario de considerar un gasto deducible en la base imponible frente a una deducción en la cuota depende de la diferencia de tipos. Si el gasto por RSC fuera deducible en base al tipo del 25 por 100 y la deducción en la cuota es del 35 por 100 por mecenazgo (o del 40% si se cumplen con los requisitos de la fidelización), el beneficio se va a constreñir a un 10%, pero teniendo en consideración que los gastos deducibles en base carecen de límite mientras que las deducciones en cuota no puede exceder para cada año del 10 por 100 del resto de la base imponible (art. 20.2 de la Ley 49/2002). Por tanto, los beneficios de la Ley 49/2002 verían limitado su carácter incentivador.

A nuestro juicio, la legislación debe evolucionar en esta materia, de la misma manera que lo ha hecho la realidad jurídica y económica. Por tanto, la LIS y la Ley 49/2002 deben ser objeto de reforma. Pero para afrontar dicha modificación, debe analizarse previamente cuál es alcance real de los gastos correlacionados con los ingresos y el papel de la RSC. Mientras tanto, una interpretación con arreglo a Derecho debe llevar a admitir a que cualquier actividad de filantropía realizada por una sociedad mercantil en cumplimiento de la RSC, de manera directa o a través de terceras entidades, da derecho, como mínimo a un gasto deducible en la base imponible. Y, si el destinatario de la donación es una ENL de la Ley 49/2002, la empresa tendrá un derecho de opción de no deducir el gasto y reconocer una deducción en la cuota del 35%.

---

<sup>61</sup> Para las empresas hay otros incentivos fiscales a parte de la deducción en la cuota. Es el caso de no gravar los beneficios que se producen en el caso de donaciones de bienes por la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable (art. 23.1 de la Ley 49/2002).

## Bibliografía citada

- APARICIO, M. L., (2016), "La RSC: nuevo elemento de la gobernanza de las sociedades cotizadas", *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil num. 1/2016*, (ejemplar obtenido en soporte informático sin paginar).
- ARCHER, C. C., (2011-2012), "Private benefit for the public good: promoting foundation investment in the «fourth sector» to provide more efficient and effective social missions", *Temple Law Review*, núm. 84.
- ARIAS ABELLÁN, M. D., (2010), "La responsabilidad social empresarial y las fundaciones: una perspectiva jurídico-tributaria", *Nueva Fiscalidad*, núm. 6
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2003), *Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa*, Documento AECA núm. 1.
- BENSHALOM, I., (2009), "The Dual Subsidy Theory of Charitable Deductions", *Indiana Law Journal*, núm. 84.
- BLÁZQUEZ LIDOV, A., y MARTÍN DÉGANO, I., (2012), *Manual tributario de Entidades no Lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- BRUDNEY, V., y FERRELL, A., (2002), "Corporate Charitable Giving", *University of Chicago Law Review*, núm. 69.
- CASTÁN TOBEÑAS, J., (1988), *Derecho Civil Español, Común y Foral. Tomo IV. Derecho de obligaciones*, 14<sup>a</sup> edición, Reus, Madrid.
- EISENBERG, M. A., (1998), "Corporate Conduct That Does Not Maximize Shareholder Gain: Legal Conduct, Ethical Conduct, the Penumbra Effect, Reciprocity, the Prisoner's Dilemma, Sheep's Clothing, Social Conduct, and Disclosure", *Stetson Law Review*, núm. 28
- ELHAUGE, E., (2005), "Sacrificing corporate profits in the public interest", *New York University Law Review*, núm. 80.
- EMBID IRUJO, J. M., (2004), "Perfil jurídico de la responsabilidad Social corporativa", *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm. 12.
- ESTEBAN VELASCO, G., (2005), "Interés social, buen gobierno y responsabilidad social corporativa (algunas consideraciones desde una perspectiva jurídico-societaria)", en AA.VV., *Responsabilidad Social Corporativa. Aspectos jurídicos-económicos*, Universitat Jaume I, Castellón de la Plana.
- EUSTICE, J. S. (2012), *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, Thomson Reuters.
- GARCÍA-ANDRADE, J., (2005) en AA.VV., *Comentarios a las leyes de Fundaciones y Mecenazgo*, dirigido por RAFAEL DE LORENZO, MIGUEL CRUZ y MUÑOZ MACHADO, Iustel-ONCE, Madrid.
- GARCÍA CALVENTE, Y., y GARCÍA LUQUE, I., (2008), "El Derecho Financiero y Tributario ante la Responsabilidad Social de la Empresa", en AA.VV., *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, tomo III, Instituto de Estudios Fiscales.

- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., (1996), "Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado", *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 89.
- GARCÍA MECA, E., GARCÍA SÁNCHEZ, I. M., MARTÍNEZ FERRERO, J., CUADRADO BALLESTEROS, B., (2017), "El consejo de administración y la responsabilidad social corporativa en los bancos: un estudio internacional", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 407.
- GONZÁLEZ CUETO, T., en AA.VV., (2007), *Tratado de Fundaciones*, Bosch, Barcelona.
- HALPERIN, D., (2011), "Is Income Tax Exemption for Charities a Subsidy?", *Tax Law Review*, Vol. 64 (en <http://ssrn.com/abstract=1920430>).
- HERNANDO CEBRIÁ, L., (2011), "Relaciones de la fundación con el mercado y la empresa: de la sociedad de fundación a la fundación de sociedad", *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 26 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- JOVER LORENTE, J. M., (2012), "La responsabilidad social corporativa como fin ultrafiscal subyacente del Impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito", *Impuestos*, núm. 19-20 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- KLEIN, E., y DU PLESSIS, J. J., (2005), "Corporate donations, the best interest of the company and the proper purpose doctrine", *UASW Law Journal*, núm. 28.
- KNAUER, N. J., (1994), "The Paradox of Corporate Giving: Tax Expenditures, The Nature of the Corporation, and the Social Construction of Charity", *Depaul Law Review*, núm. 44.
- MARTÍN DÉGANO, I., (2011), "La deducción de las donaciones irrevocable, puras y simples a las entidades no lucrativas", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 345.
- (2015a), "El comodato: ¿una nueva forma de mecenazgo?", Crónica Tributaria, núm. 156.
  - (2015b) "Las fundaciones en los Impuestos locales", *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, (Dir. PEDREIRA MENÉNDEZ), Aranzadi, Cizur Menor.
  - (2015c) "Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general", *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, Iustel, 2015.
  - (2014a), "Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 375.
- MÁRQUEZ SILLERO, C., (2007), *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid.
- NOCETE CORREA, F. J. (2016), ¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?, *Quincena Fiscal* num.5.
- PEÑALOSA ESTEBAN, I., (2012), *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones*, Tesis doctoral inédita, Universidad Rey Juan Carlos.

- RESOR, F. R., (2012), "Benefit Corporation Legislation", *Wyoming Law Review*, núm. 12.
- SÁNCHEZ HUETE, M., A., (2011), "El derecho financiero promocional y la acción de la administración ante la responsabilidad social", *Nueva Fiscalidad*, núm. 5.
- SATORRAS FIORETTI, R. M., (2008), *Responsabilidad Social Corporativa: la nueva conciencia de las empresas y entidades*, Bosch, Barcelona.
- SCHOENJAHN, A., (2011-2012), "New Faces of Corporate Responsibility: Will New Entity Forms Allow Businesses to Do Good?", *The Journal of Corporation Law*, núm. 37.
- SUGIN, L., (2006-2007), "Encouraging Corporate Charity" *Virginia Tax Review*, núm. 26.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M. B., (2011), "La responsabilidad social de la empresa. Un examen desde el Impuesto sobre Sociedades", *Aranzadi Doctrinal*, núm. 7 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).



## FISCALIDAD INTERNACIONAL Y ENTIDADES NO LUCRATIVAS

*Silvia López Ribas,*  
Inspectora de Hacienda del Estado

### 1. PRESENTACIÓN

Las actividades de las entidades no lucrativas y su financiación se desarrollan en un contexto cada vez más internacionalizado por lo que resulta imprescindible reflexionar sobre la fiscalidad aplicable a los *“movimientos y corrientes de solidaridad de origen privado que tratan de establecerse a través de las fronteras”*<sup>1</sup>..., como Merle denomina a la dimensión internacional de la filantropía, y que comprendería la tributación de entidades no lucrativas (ENL) cuyas actividades y fuentes de financiación son internacionales así como la tributación de sus benefactores cuando sus aportaciones traspasan, igualmente, las fronteras.

Aun reconociendo su heterogeneidad, la mayoría de las legislaciones fiscales, siguiendo los criterios de beneficio y control<sup>2</sup>, han dado un tratamiento diferente a las rentas obtenidas por ENL, según éstas tengan presencia o no en su territorio, y a las donaciones y otras formas de mecenazgo, según su beneficiario fuera nacional o internacional.

---

<sup>1</sup> MERLE, M. (2000) Página 411.

<sup>2</sup> Hayhoe, Robert B (2001).

En relación con los criterios señalados, según HAYHOE, hay tres razones tradicionalmente invocadas para no conceder beneficios fiscales a las donaciones internacionales: (i) la falta de beneficio que se produce para el Estado del donante, ya que la pérdida de recursos tributarios que experimenta no se ve compensada con una correlativa disminución en los servicios públicos a financiar ni con un aumento del bienestar general de su ciudadanía (ii) la pérdida de control del Estado del donante sobre el uso dado a los fondos por la ENL extranjera y, (iii) la consideración de que estos beneficios fiscales constituyen una transferencia de riqueza de un país a otro, subsidiada por el Estado del donante en forma de impuestos perdidos.

Parte de las alegaciones presentadas por los gobiernos de varios Estados miembros de la Unión Europea, entre ellos el español, en los casos Persche<sup>3</sup> y Centro di Musicología Walter Stauffer<sup>4</sup> se basaban en los principios de beneficio y control al sostener que limitar la deducibilidad fiscal de las donaciones o la exención de determinadas rentas a que la ENL beneficiaria o perceptora, respectivamente, estuviera situada en su territorio no contradecía las disposiciones relativas a la libre de circulación debido a que (i) los organismos de utilidad pública nacionales y extranjeros no están en situación comparable en el sentido del artículo 58.1.a) TCE, en la medida que los Estados Miembros pueden aplicar distintos conceptos de beneficencia y diferentes requisitos para su reconocimiento, (ii) los Estados Miembros sólo pueden verificar que se respetan las exigencias que imponen en los organismos nacionales y (iii) los Estados Miembros renuncian a determinados ingresos fiscales como consecuencia de la exención de las donaciones a favor de organismos de utilidad pública de su territorio debido a que estos últimos realizan actuaciones de interés público que, de otro modo, deberían realizar ellos con cargo a recursos tributarios.

La fiscalidad diseñada de acuerdo con los principios señalados se encuentra en clara contradicción con la demandada por el sector no lucrativo internacional, expuesta en las últimas décadas en numerosos estudios, propuestas e informes y coincidente, tanto en la identificación de los problemas como en las soluciones brindadas, con las recomendaciones y observaciones de organismos internacionales y con proyectos legislativos de ámbito supranacional.

Así, la fiscalidad planteada por el sector se fundamenta en la igualdad de trato fiscal para las actividades y rentas de las ENL nacionales e internacionales y para las donaciones nacionales e internacionales de forma tal que las mencionadas actividades, rentas y donaciones de ámbito internacional estarían regidas por los mismos preceptos y serían acreedoras de los mismos beneficios fiscales que las de ámbito doméstico.

---

<sup>3</sup> Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2009 dictada en el caso C-318/07.

<sup>4</sup> Sentencia del TJUE de 14 de septiembre de 2006 dictada en el caso C-386/04.

Concretando algo más las propuestas formuladas y tomando para ello, por todas, el borrador de Convención sobre el tratamiento fiscal de las organizaciones sin ánimo de lucro registradas en el Consejo de Europa y sus donaciones transfronterizas, elaborado en 1970 en la *International Standing Conference on Philanthropy*<sup>5</sup>, el régimen fiscal deseado por el sector no lucrativo internacional seguiría los siguientes principios:

*“1.- Aspectos fiscales de las organizaciones sin fines lucrativos registradas:*

*1.1. En su país de residencia:*

- 1.1.1. Mismo trato fiscal para las contribuciones que reciba procedentes de su país de residencia y de un tercer país.*
- 1.1.2. Mismo trato fiscal para las actividades que desarrolle en su país y en un tercer país.*

*1.2. En un tercer país:*

- 1.2.1. Una entidad registrada que desarrolle sus actividades en un tercer país no estará sometida a una fiscalidad más gravosa que la que tendría si fuese una entidad residente del tercer país.*

*2. Tratamiento fiscal de los donantes de organizaciones registradas.*

- 2.1. La fiscalidad de una donación efectuada por un residente de un país a una organización registrada residente en otro país será el mismo que si la donación se hubiera realizado a una entidad residente en su país. Si esta contribución consiste en un activo situado en un tercer país, el donante no estará sometido en este país a un trato fiscal más gravoso que si la donación se hubiese realizado a una entidad residente en ese tercer país.*

- 2.2. Lo anterior se aplicará con independencia de que la organización beneficiaria de la donación realice sus actividades dentro o fuera de los estados contratantes, lo que regirá también para las contribuciones realizadas por donantes a organizaciones residentes en su propio país.*

Estas provisiones aplicables entre los Estados signatarios de la convención contaría con una “cláusula de escape” que las dejaría inhábiles cuando uno de los Esta-

---

<sup>5</sup> Draft Convention on the Tax Treatment in Respect of Certain Non-Profit Organisations. Report presented to the Council of Europe.

*dos considerase que las finalidades de la organización pueden perjudicar su soberanía, seguridad, políticas públicas u otro interés esencial del Estado<sup>6</sup>.*"

Propuestas de contenido muy similar han sido elaboradas por organizaciones tan diferentes como *The Europhil Trust*, a través de sus Declaraciones de Bratislava (1996) y de Barbados<sup>7</sup> (2000), solicitando para las ENL y sus benefactores el establecimiento de beneficios fiscales en los convenios para evitar la doble imposición bilaterales y multilaterales, y el Consejo de la Unión Europea mediante su propuesta de Reglamento para un Estatuto de la Fundación Europea<sup>8</sup> presentado en 2012 conteniendo un régimen fiscal propio para esas fundaciones justificado en el logro de ambiciosos objetivos en áreas en las que la creatividad y la innovación europeas son esenciales para la competitividad del mercado único en un entorno mundializado gracias a la intensificación de las actividades de dichas entidades.

También la *International Fiscal Association*<sup>9</sup>(IFA) debatió la tributación de las ENL en su Asamblea General de 1999, concluyendo que existían tres posiciones entre los países participantes: (i) aquellos que reconocían a las ENL extranjeras y que habían optado por la igualdad entre estas y las nacionales de forma que las primeras están sometidas al impuesto sobre la renta del sector no lucrativo en condiciones idénticas a las entidades sin fines de lucro nacionales (siempre que cumplan los requisitos locales de las entidades sin fines de lucro o los establecidos en un tratado para evitar la doble imposición bilateral); (ii) aquellos que imponían a las ENL extranjeras condiciones adicionales, y (iii) aquellos que negaban el reconocimiento a las ENL extranjeras a menos que pasasen a ser residentes. El estudio evidenció, igualmente, que el uso de tratados internacionales para evitar la doble imposición para tratar aspectos internacionales de la base imponible de las ENL era extremadamente bajo.

En cuanto a la tributación de las donaciones transfronterizas, el estudio de IFA señala que aun siendo más difícil identificar tendencias claras destacaban, primordialmente, dos enfoques: (i) el enfoque estricto, el más numeroso, que considera que las donaciones a ENL extranjeras no pueden recibir beneficios fiscales y (ii) el enfoque más liberal que sí concede beneficios a las donaciones a ENL extranjeras si bien a condición de reciprocidad o de la naturaleza multinacional de las actividades de la entidad sin fines de lucro. Al igual que para la tributación de las ENL, el uso de los tratados internacionales para resolver los aspectos de fiscalidad internacional de las donaciones es muy escaso y, cuando existe, se caracteriza por la reciprocidad.

---

<sup>6</sup>LÓPEZ RIBAS, S. (2003).

<sup>7</sup> La Declaración considera que las ENL son portadoras "de solidaridad sin fronteras y de causas universales".

<sup>8</sup> COM (2012) 35 final.

<sup>9</sup> International Fiscal Association. *Taxation of non-profit organizations. Cahiers de droit fiscal international*. Volume LXXXIVa. Kluwer Law International. 1999. Página 200.

Ninguna de las propuestas internacionales referidas ha permeado, en el momento de escribir estas líneas, de forma generalizada las legislaciones tributarias domésticas que, también en el ámbito europeo, otorgaban, con carácter general, distinto trato fiscal a las rentas obtenidas en su territorio por ENL residentes y no residentes así como a las donaciones a favor de beneficiarios nacionales o internacionales. Esta situación, sin embargo, fue objeto de reproche por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en diversas sentencias, entre las que destacan la del caso Persche (tributación del mecenazgo transfronterizo) y la del caso Centro di Musicología Walter Stauffer (tributación de rentas transfronterizas de una ENL) que son objeto de análisis en otro capítulo de esta obra. Dichas sentencias han configurado una tributación de las rentas de las ENL y de las donaciones transfronterizas que comparten las características de las propuestas formuladas por el sector no lucrativo y los organismos internacionales, antes comentadas, y dieron lugar a la apertura de diversos procedimientos de infracción por la Comisión Europea que han inducido notables modificaciones legislativas en algunos de los países afectados.

En los epígrafes que siguen se expone la tributación que la normativa española contiene para las rentas de ENL no residentes y las donaciones transfronterizas no sin antes matizar dos aspectos. El primero es la imposibilidad de tratar de forma exhaustiva la materia señalada y mantener este trabajo dentro de la extensión requerida, por lo que aquellas cuestiones que son objeto de desarrollo en otros capítulos de esta obra se refieren aquí de forma incidental, remitiendo, desde este momento, al lector a los capítulos específicos para mejor conocimiento de la materia. El segundo es que debido al procedimiento de infracción abierto contra España por la Comisión Europea por las razones antes señaladas, no hay que descartar que cuando esta obra llegue a manos del lector la normativa comentada haya sido modificada para adaptarse a lo exigido por el Tribunal de Justicia Europeo, al que como más adelante se verá ya se ha adaptado en algún caso la doctrina administrativa.

## 2. RÉGIMEN FISCAL DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO POR ENL ESPAÑOLAS

Hay que comenzar señalando que, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en adelante LIS) las ENL que tengan su residencia fiscal en territorio español son contribuyentes de dicho Impuesto (art. 7.1 a. LIS) y, por tanto, gravadas por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (art. 7.2 LIS). Una ENL será residente fiscal en territorio español si se ha constituido conforme a las leyes españolas o si su domicilio social (estatutario) o su sede de dirección efectiva está en territorio español (art. 8.1 LIS).

Sentado lo anterior, el artículo 9 LIS reduce la tributación de las ENL al calificarlas como entidades parcialmente exentas del impuesto, ya sea en los términos previstos en el Título II 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 (en adelante, Ley 49/2002) o en los establecidos en el capítulo XIV del Título VII de la LIS, según que la ENL se encuentre o no bajo la Ley 49/2002. Si bien los dos regímenes citados son calificados como de exención parcial, el regulado en la Ley 49/2002 es más generoso en consideración a la función social, actividades y características de las ENL a las que se aplica que, en contraprestación, están sujetas a exigentes requisitos en materia de transparencia, rendición de cuentas y reinversión de rentas encaminados a asegurar que el régimen fiscal especial se traduce en el destino de sus rentas a fines y actividades de interés general. Hay que destacar, por último, el carácter voluntario del régimen fiscal de la Ley 49/2002, no así del regulado en el capítulo XIV del Título VII de la LIS.

Ni el lugar de realización de las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica de la ENL ni el lugar de obtención o procedencia de sus rentas, exentas o no, afectan al disfrute de los regímenes fiscales citados.

Por ello, las donaciones recibidas de donantes no residentes en territorio español, las rentas procedentes del patrimonio inmobiliario de la ENL situado en otra jurisdicción fiscal, ambas en el marco de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 49/2002, o las rentas derivadas del ejercicio de las explotaciones económicas en el exterior a que se refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002, estarán exentas en su Impuesto sobre Sociedades de la misma forma que si fueran de fuente doméstica. Lo mismo cabe señalar en relación con las ENL acogidas al régimen regulado en el capítulo XIV del título VII LIS; las rentas que obtengan fuera de España estarán exentas en su Impuesto sobre Sociedades en la medida que se encuentren entre las así calificadas en dicho régimen.

Por otra parte, los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España resultan de aplicación a las ENL que encuentran cabida, según los casos, en los términos “persona”, “sociedad” o “nacional” a que se refiere el artículo 3 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MCDI), de acuerdo con la interpretación que de tales términos realizan los párrafos 2, 3 y 9 de los Comentarios a dicho artículo. Las rentas obtenidas en el extranjero por una ENL pueden, sin embargo, estar sujetas a tributación en el país de la fuente, como consecuencia de la distribución de potestades tributarias que realice el Convenio aplicable y de la normativa interna del país. Pues bien, en la medida que tales rentas estén exentas en el Impuesto sobre Sociedades de la ENL, la imposición soportada en la fuente se convertirá en una imposición definitiva ya que no podrá ser acreditada contra tributación alguna en el Impuesto sobre Sociedades español. Por el contrario, las rentas obtenidas en el extranjero que deban integrarse en la base imponible del IS de la ENL por no gozar de exención, generarán

derecho a aplicar los mecanismos para eliminar la doble imposición internacional regulados en la LIS en relación con los impuestos satisfechos en el extranjero por tales rentas.

### 3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS DELEGACIONES DE ENL EXTRANJERAS EN ESPAÑA

#### 3.1. Delegaciones de fundaciones

El artículo 2 de la Ley 49/2002 enumera las entidades que podrán aplicar el régimen fiscal especial de dicha ley, entre las que se encuentran las “*delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones*”, siempre que cumplan con los requisitos enumerados en el artículo 3 de la misma norma (fines de interés general, aplicación de sus rentas a dichos fines, gratuidad de cargos, generalidad de destinatarios, transparencia y rendición de cuentas).

A estas delegaciones se refiere el artículo 7 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones al disponer que las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España deberán mantener una delegación en territorio español que constituirá su domicilio a efectos de esa Ley y que inscribirán en el Registro de Fundaciones competente por razón del territorio –estatal o autonómico– en el que vayan a desarrollar tales actividades de forma principal, siempre que acrediten que la entidad ha sido constituida válidamente con arreglo a su ley personal y que sus fines son de interés general en los términos establecidos por el ordenamiento español, pudiendo denegarse el registro en caso contrario. La inscripción supone el sometimiento de la delegación al Protectorado correspondiente y al régimen jurídico de las fundaciones españolas.

La expresión “... que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España...” no debe interpretarse en el sentido de que la ejecución de tales actividades deba materializarse, exclusivamente, en territorio español<sup>10</sup>, es más, una parte de las actividades de determinadas ENL, en concreto las dedicadas a la cooperación internacional, se desarrollará por su propia naturaleza, fuera del territorio español.

Las rentas obtenidas por la delegación en territorio español de una fundación extranjera (en adelante, delegación), estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de No

---

<sup>10</sup> La situación contraria se planteó como consecuencia del tenor literal de la disposición adicional decimosexta de la Ley 30/1994 que señalaba que la delegación en España sólo podía disfrutar del régimen especial por su actividad en España, si bien esta cuestión ha quedado superada con la redacción del artículo 2 de la Ley 49/2002.

Residentes (en adelante, IRNR) ya que se trata de una entidad sin residencia fiscal en territorio español al no concurrir ninguno de los requisitos del artículo 8.1 LIS (art. 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, TRLIRNR).

El TRLIRNR regula dos modalidades de tributación en función de que las rentas del contribuyente no residente sean obtenidas mediando o no un establecimiento permanente en territorio español. De acuerdo con el artículo 13 del TRLIRNR la entidad no residente opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando dispone “... *por cualquier título, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad...*”. Son establecimientos permanentes los lugares fijos de negocio, las sedes de dirección, las sucursales o las oficinas. La delegación de una fundación, tal y como la configura el artículo 7 de la Ley 50/2002, constituye en el ámbito del IRNR un establecimiento permanente pues supone la existencia en territorio español de un lugar fijo de negocios en el que la ENL extranjera desarrolla toda o parte de su actividad. En este punto hay que señalar que en caso de que exista un convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país de residencia de la fundación deberá estarse a sus disposiciones en lo atinente a la calificación de la delegación en España como establecimiento permanente y a la potestad tributaria atribuida a España para gravar las rentas que la delegación obtenga si bien, de ordinario, la definición de establecimiento permanente en los convenios suscritos por España es coincidente con la que contiene el IRNR y la potestad de gravamen de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente recaerá en España por ser dónde tal establecimiento se localiza.

La delegación, en tanto que establecimiento permanente, tributará en el IRNR por la totalidad de la renta imputable a la misma, cualquiera que sea el lugar de su obtención, (art. 15.1 TRLIRNR) y determinará su base imponible mediante la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades (art. 18 TRLIRNR) y de los preceptos específicos de la normativa del IRNR, fundamentalmente los relativos a la naturaleza deducible o no de determinados gastos y pagos efectuados a su casa central.

Ahora bien, dado que las delegaciones que nos ocupan pueden aplicar el régimen fiscal especial regulado en el título II de la Ley 49/2002<sup>11</sup>, las rentas enumeradas en el artículo 6 de dicha Ley (donativos, cuotas de asociados, subvenciones y rentas derivadas de su patrimonio mobiliario e inmobiliario como dividendos, alquileres, cánones o intereses) así como las obtenidas en el ejercicio de las actividades económicas a que se refiere su artículo 7 (las realizadas en cumplimiento de su objeto o finalidad es-

<sup>11</sup> V0295-12 de 13 de febrero, V0111-05 de 17 de marzo, V2590-12 de 28 de diciembre y V318-13 de 28 de octubre.

pecífica, las de carácter auxiliar o complementario y las de escasa relevancia) estarán exentas de tributación. Las reglas especiales para determinar la base imponible de las explotaciones económicas sujetas a gravamen establecidas en el artículo 8 (no deducibilidad de los gastos y amortizaciones imputables exclusivamente a la obtención de rentas exentas ni de las cantidades que constituyan aplicación de resultados y deducibilidad proporcional de aquellos gastos comunes) y el tipo de gravamen fijado en el artículo 10 (10%) también serán de aplicación.

De la cuota íntegra del IRNR podrán practicarse, cuando proceda, las deducciones reguladas en el Impuesto sobre Sociedades y, de acuerdo con el artículo 12 de la Ley 49/2002, las rentas que obtenga la delegación exentas de gravamen no estarán sujetas a retención, lo que deberá acreditarse mediante la presentación del certificado<sup>12</sup> emitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el que conste que la delegación ha comunicado la opción por el régimen fiscal de la Ley 49/2002<sup>13</sup>.

Para terminar los rasgos generales de la tributación de las delegaciones en el IRNR, hay que añadir que el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por la delegación, sin que pueda exceder de 12 meses devengándose el impuesto el último día de período impositivo (art. 20 TRIRNR) debiendo declarar, determinar e ingresar la deuda en los veinticinco días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo (art. 21 TRIRNR).

Por último, el artículo 16 de la Ley 49/2002 califica a estas delegaciones como entidades beneficiarias del mecenazgo por lo que las donaciones y aportaciones que reciban de benefactores, residentes o no en territorio español, disfrutarán de los incentivos fiscales regulados en la citada Ley, en el segundo caso acreditados contra el impuesto devengado por rentas obtenidas en territorio español.

Aquellas delegaciones de fundaciones extranjeras a las que no resulte de aplicación el régimen fiscal de la Ley 49/2002 o que no opten por él, tributarán en el IRNR y aplicarán las reglas de las entidades parcialmente exentas reguladas en los artículos del 109 a 111 del capítulo XIV del Título VII de la LIS. Este régimen fiscal, menos favorable que el de la Ley 49/2002, contiene un perímetro de rentas exentas menor (cuotas, subvenciones, donaciones y adquisiciones y transmisiones lucrativas, todas ellas

<sup>12</sup> Artículo 4 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, 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.

<sup>13</sup> La comunicación debe realizarse con anterioridad a la finalización del período impositivo en el que quiere aplicar el régimen mediante la correspondiente declaración censal –Modelo 036–. Esta opción será válida mientras no renuncie, por el mismo procedimiento, al régimen citado.

derivadas de la realización de su objeto social) que en ningún caso alcanzan a los rendimientos derivados de explotaciones económicas o de explotación de su patrimonio, siendo el tipo de gravamen aplicable a las rentas no exentas el 25%. Es plenamente trasladable a estas entidades el resto de las características generales de la tributación en el IRNR señaladas en los párrafos precedentes para las delegaciones acogidas a la Ley 49/2002.

Por último, no existen incentivos fiscales para las donaciones o aportaciones realizadas a favor de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades y los regulados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes son menores que los existentes para donaciones y aportaciones a favor de entidades acogidas a la Ley 49/2002, tanto en importes como en tipología (arts. 26.a) TRLIRNR y 68.3.b) LIRPF).

Como se desprende de todo lo anterior, el régimen fiscal aplicable a las fundaciones extranjeras que actúan en España mediante un establecimiento permanente es el mismo del que gozan las ENL españolas en función de que puedan acogerse a la Ley 49/2002 o deban hacerlo al capítulo XIV del Título VII de la LIS.

### 3.2 Delegaciones de asociaciones

La Ley 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación se refiere a las asociaciones extranjeras en su artículo 9.3 señalando que “... *las asociaciones extranjeras para poder ejercer actividades en España, de forma estable o duradera, deberán establecer una delegación en territorio español.*”

Estas delegaciones deberán inscribirse en el Registro Nacional de Asociaciones que comunicará la inscripción al registro correspondiente cuando el ámbito de actividad de la asociación sea el de una Comunidad Autónoma. Por su parte, el artículo 28.3 de dicha norma, relativo a los actos inscribibles y depósito de documentación, señala que la inscripción de las asociaciones extranjeras, válidamente constituidas con arreglo a su ley personal y a esa Ley, habrá de comprender los siguientes datos: denominación; domicilio; fines y actividades estatutarias; ámbito territorial de actuación; identidad de los titulares de los órganos de gobierno y representación, y la apertura y cierre de delegaciones o establecimientos de la entidad, debiendo depositarse los siguientes documentos: estatutos; apertura, traslado o clausura de delegaciones o establecimiento, y su disolución y destino dado al patrimonio remanente.

Desde el punto de vista tributario, las delegaciones de asociaciones extranjeras en España, en los términos arriba señalados, serán contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente que no están dentro del ámbito subjetivo de aplicación de la

Ley 49/2002<sup>14</sup> por lo que les resulta de aplicación lo comentado, respecto de ese impuesto, para las delegaciones de fundaciones que deban aplicar el régimen de entidades parcialmente exentas previsto en los artículos 109 a 111 del capítulo XIV del Título VII de la LIS. Estas entidades no se consideran tampoco entidades beneficiarias de mecenazgo.

En consecuencia con lo anterior, las delegaciones en territorio español de asociaciones extranjeras que ejerzan actividades en España de forma estable o duradera disponen de un establecimiento permanente y aplicarán para la determinación de su base imponible en el IRNR el régimen de entidades parcialmente exentas en los términos previstos en la LIS junto con el resto de la normativa del IRNR e IS señalada en el epígrafe anterior.

#### 4. RÉGIMEN FISCAL DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL POR ENL EXTRANJERAS SIN DELEGACIÓN EN ESPAÑA

Cuando una ENL no residente en territorio español obtenga rentas en España sin mediación de establecimiento permanente, esto es, sin una delegación o sucursal que tenga tal consideración a efectos fiscales, estaremos ante un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente (art. 13 TRLIRNR) al que no resulta de aplicación el régimen fiscal de la Ley 49/2002 ni tampoco el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas regulado en la LIS.

El carácter de entidad no lucrativa en su país de residencia no tendrá efecto alguno sobre la tributación de las rentas que obtenga en territorio español, que será la que proceda de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble Imposición suscrito entre España y el país de residencia de la ENL y en la normativa del IRNR.

En este sentido, el artículo 13 del TRIRNR enumera las rentas que se consideran obtenidas en territorio español (dividendos, intereses, prestación de servicios, ganancias patrimoniales, etc.) que se ven atemperadas por las exenciones enumeradas en el artículo 14 de la misma norma. Su tributación se realiza, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLIRNR, de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas y de acuerdo con lo establecido en el capítulo IV del citado Texto Refundido donde el artículo 24 dispone que la base imponible correspondiente a los diversos tipos de rentas –dividendos, intereses, prestación de servicios, ganancias patrimonia-

---

<sup>14</sup> V2526-05 de 19 de diciembre.

les, etc— estará constituida, con carácter general (si bien existen diversas excepciones, la más singular cuando se trata de residentes en la UE o en el Espacio Económico Europeo) por su importe íntegro, determinado con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo más destacable en este punto es que, contrariamente a lo que sucederá cuando los dividendos, arrendamientos o intereses sean obtenidos por una ENL española o una delegación de fundación extranjera –ambas acogidas a la Ley 49/2002–, la obtención de tales rentas por una ENL no residente en territorio español sin mediación de establecimiento, aún de iguales características a las de la Ley 49/2002, no gozará de exención y estará sujeta a tributación en el IRNR. La doble imposición a que esta tributación diera lugar, deberá ser eliminada, mediando Convenio para evitar la doble imposición, por el país de residencia de la ENL.

El TJUE no ha considerado compatible con el derecho comunitario un tratamiento fiscal diferenciado, similar al expuesto en el párrafo precedente, por entender que es contrario a la libertad de circulación de capitales ordenada por el Tratado de la Unión (Sentencia del caso Centro di Musicología Walter Stauffer), sentando un principio de no discriminación que extiende los incentivos fiscales para fundaciones domésticas a fundaciones europeas cuando las entidades sean equiparables. Esto último es relevante pues significa que el TJUE considera que la normativa interna no debe aplicarse a las situaciones señaladas de forma automática sino que requiere de un juicio de apreciación que permita conocer si las entidades no lucrativas extranjeras son objetivamente comparables a las nacionales.

Con base en la Sentencia citada, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en quince sentencias dictadas entre noviembre de 2013 y enero de 2014 consideró que la denegación de la exención a los dividendos percibidos en España por una fundación sueca sin delegación en territorio español vulneraba el derecho a la libertad de circulación de capitales dentro de la Unión Europea al no concurrir ninguna circunstancia que justificase la existencia de un trato desigual por razón del Estado de residencia de las fundaciones, tras examinar que la fundación sueca satisfacía los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 y en los artículos 2 y 3.1 de la Ley 50/2002 con base en sus Estatutos y en la normativa tributaria sueca aplicable a la entidad<sup>15</sup>.

## 5. RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO APLICABLE A PERSONAS Y ENTIDADES NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL

La participación privada en la realización de actividades de interés general –mecenazgo– es merecedora de una serie de incentivos fiscales regulados, fundamental-

---

<sup>15</sup> Vid LOPEZ RIBAS, S (2014)

mente, en el Título III de la Ley 49/2002, artículos 16 a 27, que contiene un régimen fiscal específico para cada una de las dos fórmulas de mecenazgo que contempla: donativos, donaciones y aportaciones, regulado en el Capítulo II, y mecenazgo empresarial, regulado en el Capítulo III. En este apartado vamos a comentar aquellas formas de mecenazgo que tienen como beneficiaria a una ENL, razón por la que no se tratará el denominado mecenazgo empresarial, a excepción de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general ya que sus destinatarios son, precisamente, las ENL.

Los contribuyentes del IRNR que efectúen donativos, donaciones y aportaciones a las entidades beneficiarias del mecenazgo enumeradas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 (entre las que están las ENL nacionales así como las delegaciones de fundaciones extrajeras inscritas en el Registro de Fundaciones) tendrán derecho a aplicar los incentivos fiscales regulados en el artículo 21 de esa Ley según de que la obtención de rentas en España sea mediando o no un establecimiento permanente. Dicho artículo remite a la deducción regulada en el artículo 20 de la Ley 49/2002 aplicable a los contribuyentes del IS, para el caso de existencia de establecimiento permanente, y al apartado 1 del artículo 19 de la misma Ley que regula la aplicable a los contribuyentes del IRPF, cuando no existe tal establecimiento.

En concreto, los contribuyentes del IRNR que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente aplicarán la deducción en la cuota íntegra del Impuesto que resulte de aplicar a la base de la deducción –determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 49/2002– correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones efectuadas la siguiente escala:

Base de la deducción importe hasta	Porcentaje de deducción
150 €	75
Resto	30

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción a favor de una misma entidad por importe igual o superior en cada uno de ellos al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción a favor de esa entidad que exceda de 150 euros será el 35%.

Añade el artículo 21 citado que la deducción se practicará en las declaraciones por el IRNR que presente el contribuyente respecto de los hechos imponibles acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, sin que la base de cálculo de la deducción pueda exceder del 10% de la base imponible del conjunto de las declaraciones

presentadas en ese plazo. El establecimiento de un plazo para gozar de este incentivo fiscal, un año desde la fecha de la donación, trae causa en la inexistencia de un período impositivo en esta modalidad de tributación, ya que las rentas obtenidas sin medición de establecimiento permanente tributan en el IRNR *“de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen”*. Aunque la norma no lo aclara y en el momento de escribir estas líneas no hay interpretación administrativa al respecto, parece razonable entender que la aplicación de la deducción incrementada por fidelización (35%) para estos contribuyentes podría tomar como referencia el año en sustitución del ejercicio a que se refiere el precepto.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que en la retención practicada en las rentas obtenidas por un contribuyente no residente sin establecimiento permanente no se habrá tenido en cuenta el importe de la donación efectuada por lo que aquella no coincidirá con el impuesto definitivo del no residente, el cual podrá solicitar la devolución mediante la oportuna autoliquidación del Impuesto.

Adicionalmente, el artículo 23 de la Ley 49/2002 exime de tributación en el IRNR del donante o aportante no residente a las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la donación (aplicable fundamentalmente a las donaciones en especie de bienes propiedad de los donantes situados en territorio español). El concepto de ganancia patrimonial aparece recogido en el artículo 33.1 de la LIRPF como *“la variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.”* La realización de una donación o aportación consistente en un bien o derecho procedente del patrimonio del donante no residente es una transmisión lucrativa que altera la composición de su patrimonio pudiendo dar lugar a una ganancia patrimonial en la que si concurren las circunstancias establecidas en el Convenio para evitar la doble imposición aplicable y en el TRLIRNR para que deba tributar en España –simplificadamente que el convenio atribuya la potestad tributaria a España; que la ganancia patrimonial se considere obtenida en territorio español de acuerdo con el artículo 13 del TRLIRNR y que no figure entre las rentas exentas enumeradas en el artículo 14 del TRLIRNR– procedería su gravamen determinándose la base imponible por aplicación de las normas previstas en la LIRPF. La exención de esta ganancia patrimonial pretende que las donaciones en especie no generen tributación alguna en el donante y no se menoscabe, mediante la tributación de la plusvalía tácita, el valor total a donar.

Por último, los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin establecimiento permanente y efectúen donaciones monetarias a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública no comprendidas en la Ley 49/2002 podrán aplicar una deducción del 10% de las cantidades donadas (arts. 68.3.b) LIRPF y 26 a) TRLIRNR).

Por su parte, los contribuyentes del IRNR que operan en España mediante establecimiento permanente aplicarán una deducción del 35% del importe de la donación o valor del bien donado –determinado según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 49/2002– (art. 20 Ley 49/2002). El importe de la deducción correspondiente al período impositivo no deducida podrá aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. El porcentaje del 35% citado pasará a ser del 40% si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción a favor de una misma entidad por importe igual o superior en cada uno de ellos al del período impositivo anterior. La base de la deducción no podrá ser superior al 10% de la base imponible del período impositivo, si bien el importe que excede de ese límite se podrá aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Estos contribuyentes también verán exonerada de tributación en el IRNR la renta positiva que se ponga de manifiesto con ocasión de la donación o aportación de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente situado en territorio español que realicen a una entidad beneficiaria del mecenazgo (art. 23 Ley 49/2002). En este caso, el TRLIRNR remite a las reglas del IS (valor de mercado) para calcular la renta derivada de la transmisión lucrativa. Así, de acuerdo con el artículo 17 LIS, en una transmisión lucrativa la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal, entendiéndose por el primero el que hubiera sido acordado entre partes independientes. Esta renta aflora como consecuencia de la donación y la razón de que se considere exenta es la misma que la expuesta para el caso de contribuyentes sin establecimiento permanente.

No gozan de incentivo fiscal, sin embargo, las donaciones monetarias que realicen los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente en territorio español a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública no comprendidas, ni unas ni otras, en la Ley 49/2002 ya que se aplican las normas del IS que no contempla esta deducción, al contrario de lo que acontece en los donantes que son contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente que se rigen por las reglas del IRPF.

También resultan de aplicación a los contribuyentes del IRNR, con independencia de que obtengan rentas con mediación o no de establecimiento permanente en territorio español, los incentivos regulados en el artículo 22 de la Ley 49/2002 para las denominadas actividades prioritarias del mecenazgo (enumeradas anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado) consistentes en elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002 señalados en los párrafos precedentes.

Los beneficiarios de las donaciones que sean contribuyentes del IRNR (en nuestro caso, delegaciones de fundaciones extrajeras inscritas en el Registro de Fundaciones) deben aplicar lo establecido en el artículo 24.1<sup>16</sup> de la Ley 49/2002 sobre justificación de los donativos, donaciones y aportaciones que se acojan a los incentivos fiscales. La efectividad de tales donaciones debe justificarse mediante una certificación expedida por la entidad beneficiaria del mecenazgo con el siguiente contenido:

- \* Número de Identificación Fiscal y datos de identificación del donante y donatario.
- \* Mención de que el donatario es entidad beneficiaria del mecenazgo.
- \* Fecha e importe del donativo dinerario.
- \* Documento público o auténtico que acredite la entrega del bien o derecho no dinerario donado.
- \* Destino que el donatario dará a la donación.
- \* Mención del carácter irrevocable de la donación.

De igual forma, deberán remitir a la Administración tributaria la declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas a que se refiere el artículo 24.2<sup>17</sup> de la Ley 49/2002.

Para terminar, el importe entregado por un contribuyente que opere mediante establecimiento permanente en territorio español a una entidad beneficiaria del mecenazgo en el marco de un convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general tendrá la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del IRNR, siendo incompatible con el resto de incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002. El convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general es aquél por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades (art. 25 Ley 49/2002).

En relación con los incentivos que nos ocupan son destacables los casos planteados en tres consultas que se comentan brevemente<sup>18</sup>.

La consulta 2017-04 planteó la tributación de las rentas por herencia de bienes situados en territorio español obtenidas por una institución de utilidad pública residente

---

<sup>16</sup> Art. 6.1 del Real Decreto 1270/2003.

<sup>17</sup> Art.6.2 del Real Decreto 1270/2003. La declaración informativa se realiza en el Modelo 182.

<sup>18</sup> Se sigue para ello lo señalado por la autora en López Ribas, S (2014)

en Francia, señalando la DGT que “aunque las entidades no se encuentran sujetas al impuesto sobre las herencias en España y las ganancias de capital que obtengan por herencia deben tributar por el impuesto sobre la renta de sociedades o por el IRNR, ello no es impedimento para que, en el caso consultado, sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 38 del Convenio Hispano-Francés para evitar la doble imposición sobre las herencias” concluyendo que si la entidad residente en Francia es “de la misma clase o similar” que las entidades españolas sin fines lucrativos a que se refiere la Ley 49/2002 “gozará de las mismas exenciones, en materia de impuestos sobre donaciones y sobre las herencias, que se conceden a las entidades españolas sin fines lucrativos, en las condiciones previstas en la Ley”, lo que significa que las rentas sobre las que versaba la consulta, respecto de las que el artículo 13 del Convenio Hispano-Francés para evitar la doble imposición sobre la renta atribuía la potestad de gravamen a España, quedaban exentas.

El tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por una institución donataria/heredera no residente se planteó en las consultas V2486-06 y V1252-12 en cuya contestación la DGT señala que “la obtención de renta por una entidad no residente a título lucrativo o gratuito constituye en España una ganancia patrimonial y, como tal, está sujeta al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes”. La consulta V2486-06 versa sobre una donación efectuada por un residente en Alemania de una vivienda situada en España a favor de una fundación de interés público residente en aquél país mientras que la consulta V1252-12 trata una herencia recibida por una asociación constituida en Alemania procedente de un residente en ese mismo país consistente en un inmueble situado en España y en una cuenta corriente abierta en una entidad financiera en España. En ambas consultas la tributación que se plantea es la del beneficiario de la transmisión, donatario y heredero, respectivamente. El Centro directivo interpreta que en la ganancia patrimonial obtenida a título gratuito por el inmueble donado o heredado la potestad de gravamen corresponde al Estado español por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1 del Convenio Hispano Alemán, al estar situados en territorio español, por lo que tributarán en el IRNR, determinándose el importe de la ganancia de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.4 del TRLIRNR<sup>19</sup>. No acontece lo mismo con la transmisión de la cuenta corriente ya que al ser de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13 del mismo Convenio, la potestad de gravamen corresponde de forma exclusiva al “Estado en que reside quien obtiene la ganancia patrimonial”, esto es, Alemania.

---

<sup>19</sup> Este artículo dispone que “en el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor de mercado del elemento adquirido”.

Las principales conclusiones a destacar de todo lo anterior son dos. En primer lugar, el régimen de incentivos fiscales al mecenazgo aplicable a residentes y no residentes en territorio español es el mismo diferenciándose, exclusivamente, el correspondiente a los contribuyentes del IS y del IRNR con establecimiento permanente del que procede a los contribuyentes del IRPF y del IRNR sin establecimiento permanente. En segundo lugar, la normativa, confirmada por la doctrina administrativa, niega la aplicación de incentivos fiscales al mecenazgo cuando los destinatarios son ENL no residentes en territorio español, (excepto que se trate de una delegación de una fundación extranjera inscrita en el Registro de Fundaciones), con independencia de que la donación la efectúe un residente en territorio español contribuyente del IS y del IRPF o un no residente que obtenga rentas en territorio español y sea, por tanto, contribuyente del IRNR con o sin establecimiento permanente.

Mención especial merece por separarse de los criterios anteriores la contestación a la consulta V4637-16 de 2 noviembre, en la que por primera vez la DGT aplica la doctrina de la Sentencia Persche e interpreta la forma en la que la ENL extranjera debe demostrar que la donación cumple los requisitos exigidos por la norma española para la concesión de los beneficios fiscales regulados en la Ley 49/2002. Se trata, por otra parte, de un caso singular al tratarse de la renta generada en territorio español en una donación efectuada por una entidad no residente en dicho territorio a favor de otra entidad igualmente no residente. Dada la relevancia de esta consulta se comenta brevemente a continuación.

La consultante es una fundación registrada en Liechtenstein titular de las acciones de una sociedad (S1) constituida en las Islas Vírgenes cuyo activo está integrado, casi exclusivamente, por un apartamento en Barcelona. La fundación va a donar las acciones de S1 a una de sus entidades beneficiarias residente en Reino Unido dedicada a la lucha contra la pobreza y exenta por la legislación inglesa de los impuestos sobre la renta, ganancias patrimoniales y sobre sucesiones. La DGT analiza la tributación procedente en donante y donatario así como las obligaciones formales del donatario y la acreditación de su carácter de ENL.

En relación con la tributación que procede en la entidad donante, la DGT señala que ante la ausencia de convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Liechtenstein, la transmisión de las acciones de S1 deben analizarse exclusivamente a la luz de lo dispuesto en el TRLIRNR que sujeta al Impuesto (art.13.1.i) la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de tales acciones por estar constituido su activo principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español, determinándose el importe de la ganancia patrimonial de acuerdo con las normas del IRPF (art. 24.4 TRLIRNR).

En cuanto a la procedencia de que la entidad donante aplique la exención regulada en el artículo 23 de la Ley 49/2002 por la ganancia patrimonial obtenida la DGT señala que “*la entidad consultante podrá aplicar la exención a las rentas generadas en la donación de sus participaciones siempre que la organización benéfica del Reino Unido, la donataria, pueda ser declarada como una entidad beneficiaria del mecenazgo. Para ello resulta imprescindible que la citada organización cumpla los requisitos establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002*” añadiendo que “*el hecho de que la organización benéfica sea residente fiscal en el Reino Unido no debe suponer un obstáculo a estos efectos tal y como ha reconocido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, entre otras, en su Sentencia de 27 de enero de 2009, sobre el asunto C-318/07....*”.

En cuanto a acreditación del cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 “...*la valoración de la idoneidad de las pruebas aportadas y otros posibles medios de prueba deberá realizarla, en su caso, el órgano de gestión correspondiente, teniendo en cuenta todos los elementos factuales de los que pueda disponer en cada momento...*” y no la DGT. No obstante lo anterior, añade “...*la entidad residente en Reino Unido deberá expedir la certificación requerida en el artículo 24 de la ley 49/2002, con los requisitos dispuestos en el artículo seis del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el reglamento para la aplicación del régimen fiscal a las entidades sin fines lucrativos a los incentivos fiscales al mecenazgo*”. De igual forma, la entidad donataria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidas durante cada año natural en la que constarán los datos exigidos en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002.

La entidad donataria, por último, no obtiene renta en territorio español al no recibir bienes situados en el mismo sino acciones de una entidad residente en las Islas Vírgenes excepto que “*junto con los derechos propios de todo accionista en el tipo de entidad de que se trate se transmitiera a la donataria derechos (de uso, disposición, disfrute, etc). sobre los bienes inmuebles situados en España que forman parte del activo de la sociedad de Islas Vírgenes, la incorporación de los citados derechos, que deben cumplirse o ejercitarse en España, sí daría lugar a una ganancia sujeta en este país*”.

## 6. RÉGIMEN FISCAL DEL MECENAZGO TRANSFRONTERIZO REALIZADO POR PERSONAS Y ENTIDADES RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL

Las donaciones, aportaciones y colaboraciones realizadas por donantes que sean contribuyentes del IS o del IRPF a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo enumeradas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 (entre las que están, como ya se señaló anteriormente, las ENL nacionales y las delegaciones de fundaciones extrajeras

inscritas en el Registro de Fundaciones) podrán aplicar los incentivos fiscales establecidos en dicha Ley y en la LIRPF.

Las donaciones, aportaciones y colaboraciones realizadas a favor de ENL extranjeras, por el contrario, no gozan de incentivo fiscal alguno siendo la Ley 49/2002 clara al respecto mediante la no inclusión de tales entidades, a excepción como se ha dicho de las delegaciones de fundaciones extranjeras registradas en España, entre las entidades beneficiarias del mecenazgo. Lo mismo hay que señalar en relación con las entidades beneficiarias de la deducción por donaciones regulada en el artículo 68.3 de la LIRPF a la que se hizo referencia anteriormente.

Este es el sentido en el que se ha pronunciado la doctrina administrativa desde la Ley 30/1994, de 25 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General de Fundaciones, antecedente de la vigente Ley 49/2002, mediante contestaciones de la DGT a las consultas 1518-00 de 08 de septiembre, 1357-02 de 18 de septiembre, V2184-08 de 19 de noviembre y V2338-06 de 23 de noviembre, entre otras. En ellas, se pregunta por los incentivos fiscales aplicables a donaciones monetarias efectuadas por personas físicas residentes en territorio español a favor de entidades no lucrativas residentes en Italia, Estados Unidos, Francia y Filipinas, respectivamente. En el primer caso, el órgano directivo indicó la no procedencia de la deducción por donativos al ser la entidad no residente en territorio español, justificando la negativa del precepto legal en los criterios de beneficio y control, y en los otros tres casos la contestación se limita a identificar los requisitos legales subjetivos exigidos a las entidades beneficiarias para que proceda la deducción en el donante (delegación de fundación extranjera inscrita en el Registro de Fundaciones o fundación legalmente reconocida que rinda cuentas al órgano del protectorado correspondiente, o asociación declarada de utilidad pública) de donde se colegía la improcedencia de la deducción si se trataba de una entidad extrajera que no cumplía tales requisitos.

La no concesión de los beneficios fiscales aplicables a las donaciones a favor de ENL domésticas a las efectuadas a ENL situadas fuera del Estado miembro del donante no ha sido considerada compatible con el derecho comunitario por el TJUE. Así, la Sentencia Persche, que se pronuncia sobre la denegación de incentivos fiscales a una donación efectuada por una persona física residente en Alemania a favor de un organismo de utilidad pública reconocida situado en Portugal, considera que una normativa de esas características vulnera la libertad de circulación de capitales del Tratado de la Unión señalando que *“el artículo 56 TCE se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en lo que se refiere a las donaciones efectuadas a favor de organismos de utilidad pública reconocida, sólo se conceda la deducción fiscal en relación con las donaciones efectuadas a favor de organismos establecidos en el te-*

*rritorio 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.” Reiteramos aquí lo señalado en un epígrafe anterior en relación al test de equivalencia que permitirá conocer si las ENL extranjeras beneficiarias de donaciones son objetivamente comparables a las ENL nacionales.*

Con base en el caso Persche, la Audiencia Nacional en Sentencia 4067/2014, de 16 de octubre, admite la deducción en la cuota de un donativo efectuado por una empresa española a la Asociación Diocesana de Niza que había sido negada en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 49/2002. La Audiencia Nacional atiende a la jurisprudencia comunitaria y considera que se produce un efecto de discriminación “... al negar la deducción en la cuota derivada de la donación a una entidad no residente en España, la Asociación Diocesana de Niza, radicada en un Estado miembro de la Unión Europea, por ese solo hecho de la residencia, todo ello en el seno de un procedimiento donde se ha reconocido sin problema el efecto fiscal favorable de una donación a una parroquia española, de la misma Iglesia Católica.”

## 7. NORMATIVA ESPAÑOLA DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS RECOMENDACIONES INTERNACIONALES

Se contrastan a continuación, muy sucintamente, los principales rasgos de la fiscalidad española de las ENL y sus donantes –que responden a los criterios de beneficio y control a que se hizo referencia en las primeras líneas de este capítulo– con las recomendaciones internacionales señaladas también al comienzo de este capítulo y que enfocan la igualdad de trato entre ENL y donaciones, nacionales e internacionales, desde distintos ángulos.

### 7.1 Régimen fiscal aplicable a las ENL

La Ley 49/2002 concede el mismo régimen fiscal a las ENL constituidas conforme a las leyes españolas y a las delegaciones de fundaciones extranjeras con presencia en España constituidas conforme a su ley personal e inscritas en el Registro de Fundaciones, sujetando a ambas a los mismos requisitos dirigidos a garantizar el cumplimiento de los fines de interés general que constituyen su objeto específico regulados en el artículo 3 de la mencionada norma. Esta identidad de trato fiscal no se produce, sin embargo, entre las asociaciones españolas declaradas de utilidad pública (acogidas a la Ley 49/2002) y las delegaciones de asociaciones extranjeras registradas en España que operen mediante establecimiento permanente en territorio español que no encuentran recepción en dicha ley.

Estas últimas, junto con las delegaciones de fundaciones extranjeras y las ENL españolas que no puedan acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002, aplicarán el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas regulado en el Capítulo XIV del Título VII de la LIS.

De igual forma, las distintas categorías de rentas extranjeras obtenidas por ENL residentes y no residentes con establecimiento permanente están exentas o tributan, de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002 y en el Capítulo XIV del Título VII de la LIS –según proceda–, en los mismos términos que cuando tales rentas son de procedencia española. No comparten ese trato fiscal, sin embargo, las rentas anteriores cuando son obtenidas en España por ENL no residentes en territorio español sin establecimiento permanente, a las que tal carácter, obtenido de acuerdo con la legislación de su país de constitución, no resulta suficiente para acceder a la exención.

Por último, ni la Ley 49/2002 ni el régimen del Capítulo XIV del Título VII de la LIS imponen restricción ni condición alguna respecto del lugar donde deben realizarse las actividades propias del objeto específico de la ENL para acceder al régimen fiscal especial, pudiendo efectuarse, o no, en territorio español, ni tampoco en relación con el origen territorial de sus fuentes de ingresos.

Por tanto, la normativa española satisface la exigencia de dar el mismo trato fiscal, en sede de la ENL, a las contribuciones que una ENL española o con presencia en territorio español reciba de fuente nacional o de un tercer país. Eso sí, contiene dos regímenes fiscales diferentes aplicables en función de las características de las ENL (Ley 49/2002 y Capítulo XIV del Título VII de la LIS). De igual forma, no hay diferencia de trato fiscal si las actividades de las ENL españolas o con presencia en España se desarrollan en España o en un tercer país. Sí existe diferencia en el régimen fiscal aplicable a la tributación de las rentas obtenidas por una ENL no residente en España y sin presencia en territorio español a la que la norma correspondiente no concede el régimen fiscal de exención.

## 7.2 Régimen fiscal aplicable a los donantes

El segundo grupo de normas son las referidas a la fiscalidad de las donaciones transfronterizas, para lo que resulta útil dividirlas en las siguientes dos categorías –utilizando su denominación en inglés–: *inbound* y *outbound*.

Por las primeras –*inbound*– se entienden aquellas en las que la entidad perceptora es residente o tiene presencia en territorio español y los donantes son no residentes en territorio español. En este caso, la Ley 49/2002 concede a los donantes no residentes los mismos incentivos fiscales que a los nacionales respecto de las donaciones

que realicen a ESFL beneficiarias del mecenazgo, si bien con el límite que impone la propia naturaleza de un beneficio fiscal: su deducción de los impuestos devengados en el país que lo concede exige que los donantes no residentes obtengan rentas en territorio español con cargo a cuya tributación puedan aplicar el incentivo. La normativa, por otra parte, establece incentivos fiscales distintos para contribuyentes del IS y del IRNR con establecimiento permanente, de un lado, y para contribuyentes del IRPF y del IRNR sin establecimiento permanente, de otro, si bien esto es fruto de la propia configuración del IRNR y no de los incentivos fiscales que nos ocupan.

Las denominadas donaciones outbound serán, por el contrario, las realizadas por donantes residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente a ENL no residentes en territorio español. La norma española no concede incentivos fiscales para estas donaciones (a excepción de las realizadas a favor de delegaciones de fundaciones inscritas en el Registro) siendo, por otra parte, irrelevante para la concesión de los incentivos fiscales a los donantes el lugar de realización de los fines de interés general de la ENL.

En resumen, la fiscalidad de donaciones efectuadas por residentes en territorio español y no residentes que obtengan rentas en territorio español a favor de las entidades consideradas beneficiarias del mecenazgo en la Ley 49/2002 o en el artículo 68.3.b LIRPF reciben un trato homogéneo con independencia de que las actividades que constituyen el fin de interés general al que sirve la ENL se realicen fuera o dentro del territorio español. La norma no prevé la aplicación de incentivos fiscales a las donaciones que efectúen residentes y no residentes en territorio español que obtengan rentas en este territorio cuando el destinatario sea una ENL extranjera sin ninguna presencia en territorio español, si bien la CV 4637-16 parece haber iniciado una interpretación administrativa contraria a dicha diferencia de trato.

Mucho más relevante resulta el análisis de las sentencias del TJUE sobre la compatibilidad con el derecho comunitario de la fiscalidad de las ENL, de la de sus donantes y de sus efectos sobre la normativa doméstica española, pero eso es objeto de análisis en otro capítulo de esta obra. No obstante no se quiere dejar de señalar que la contestación de la DGT a la CV4637-16 ha supuesto un cambio en la interpretación que el órgano consultivo da a la normativa vigente para aproximarse a las conclusiones de la Sentencia Persche y que, tal vez, dicha consulta abre el camino para, de la misma forma y cuando se presente el caso, aplicar las conclusiones de la Sentencia Centro di Musicología Walter Stauffer a las ENL, por más que pareciera que para todo ello lo pertinente sería una modificación legislativa que evitase la discriminación que el TJUE ha reprochado en los aspectos transfronterizos del régimen fiscal aplicable a las ENL y a sus donantes. Compartiendo o no sus argumentos, lo cierto es que el TJUE ha descartado los principios de beneficio y control en las alegaciones presentadas, entre otros, por el Estado español a los casos Persche y Centro di Musicología

Walter Stauffer como rectores de la tributación de las ENL y sus donantes, reconociendo, eso sí, el derecho de los Estados a que para una correcta y proporcional aplicación de su sistema tributario exijan al donante y a la ENL las justificaciones que consideren pertinentes.

## BIBLIOGRAFÍA

- Bater, P. *International Tax Issues Relating to Non-Profit Organizations and their Supporters*. Bulletin. IBFD. October 1999.
- Bertelsmann Foundation. Foundations in Europe. Society, Management and Law. Edited by Andreas Schüller, Volker Then & Peter Walkenhorst. 2001.
- Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación sobre el Fomento del Papel de las Asociaciones y Fundaciones en Europa. COM (97) 241 final.
- Conseil de l'Europe. Convention européenne sur la reconnaissance de la personnalité juridique des organisations internationales non gouvernementales. Estrasburgo. 1986.
- Council of Europe. Recommendation 656 (1972) on Tax Treatment of Non-Profit Organizations.
- Cruz Amorós, M y López Ribas, S. La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada. CIDEAL. 2004.
- Draft Convention on the Tax Treatment in Respect of Certain Non-Profit Organisations. Report presented to the Council of Europe. March 1971, based on the Strasbourg Round Table Conference 24-26 November 1970. *International Standing Conference on Philanthropy. INTERPHIL. Tomado de Bater, P. International Tax Issues Relating to Non-Profit Organizations and Their Supporters*. International Bureau of Fiscal Documentation. October 1999. Págs. 464 y 465
- Hayhoe, Robert B. *A Critical Description of the Canadian Tax Treatment of Cross-Border Charitable Giving and Activities*. Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. Vol. 49, nº2. 2001.
- International Fiscal Association. Taxation of non-profit organizations. Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXIVa. Kluwer Law International. 1999.
- Legal Affairs Committee of the Parliamentary Assembly of the Council of Europe. Legal Status of International Non-Governmental Organizations in Europe. Sir Dudley Smith (1985), Council of Europe. Doc 5381 (26 March 1985, ADOC5381.J).
- López Ribas, S. (2003): "Aspectos internacionales del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y del patrocinio" en MUÑOZ MACHADO, CRUZ AMORÓS Y DE LORENZO GARCÍA (directores). Comentarios a las leyes de Fundaciones y de Mecenazgo. Fundación ONCE.
- López Ribas, S y Utande Sanjuan J.Mª (2009). *Fronteras Fiscales del Mecenazgo*. Carta Tributaria. 19/2009, 1.<sup>a</sup> quincena de noviembre. Editorial CISS.

- López Ribas, S (2014): "Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos. Crónica Tributaria nº 153. Instituto de Estudios Fiscales. 2014
- López Ribas, S (2014): "Mecenazgo europeo sin fronteras". Boletín de Actualidad Nº3, 2014. Instituto de Estudios Fiscales
- Merle, M. (2000) Sociología de las relaciones internacionales. Tercera reimpresión revisada y ampliada. Alianza Universidad.
- Organisation for Economic Co-operation and development. Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. January 2014. Paris.
- Report on Non-Profit Making Associations in the European Community. Nicole Fontaine 1986. European Communities, European Parliament. Report drawn up on behalf of the Committee on Legal Affairs and Citizens' Rights on non-profit making associations in the European Community (Rapporteur: Mrs. N Fontaine). Working Documents, Series A, 8 January 1987, (Document A 2-196/86).
- Resolution on Non-Profit-Making Associations in the European Communities. Nicole Fontaine, Rapporteur, European Parliament Committee on Legal Affairs and Citizens' Rights. 2. European Parliament. Texts adopted by the European Parliament, Vol. 3/87, March 1987, pp. 94-96.



## **REFLEXIONES SOBRE EL IVA Y LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO**

*Alberto Monreal Lasheras,*

Socio del Equipo de Imposición Indirecta de PricewaterhouseCoopers Tax&Legal Services.

*Alfonso Viejo Madrazo,*

Socio del Equipo de Imposición Indirecta de PricewaterhouseCoopers Tax&Legal Services.

### **1. INTRODUCCIÓN**

La aplicación del IVA en las Entidades sin Ánimo de Lucro (en adelante, ENL) ha sido tradicionalmente una cuestión de gran complejidad.

El origen de esta problemática se encuentra, sin duda, en la peculiar naturaleza de estas entidades, que prestan servicios bajo unas condiciones, en general, contrapuestas a la naturaleza y filosofía del impuesto. Así, mientras que el IVA es un impuesto que grava el consumo, opera en el mercado y se desenvuelve con normalidad en el tráfico empresarial, el de las ENL es un mundo en cierto modo antagónico, en el que rigen, esencialmente, criterios tan ajenos al mercado como los de altruismo y solidaridad, es el mundo del interés general, caracterizado por la ausencia del lucro y, en muchos casos, de contraprestación económica, lo cual agrava definitivamente el problema.

De esta forma, la lógica del IVA, que incorpora como principio esencial el de la “neutralidad” en las fases intermedias de la cadena productiva, donde empresarios y

profesionales ingresan el IVA previa deducción del IVA devengado en las fases precedentes y trasladan hacia adelante el impuesto, mediante el mecanismo de repercusión, quiebra y genera fricciones en su aplicación a las ENL. Su actividad, en muchas ocasiones gratuita, generalmente no sujeta o exenta del impuesto, no les permite trasladarlo a quienes son consumidores finales y les obliga a soportarlo sin posibilidad de deducción.

Incluso en aquellos casos en que las ENL realizan actividades con contraprestación, generalmente exentas del IVA, en ocasiones, las menos, con repercusión del impuesto, dichas entidades se ven desfavorecidas, debido a la peculiar naturaleza de sus actividades y la condición de sus destinatarios, por cuanto operan con precios inferiores a los del mercado. No son capaces, por tanto, de trasladar, vía precio, el IVA de sus costes hasta los consumidores finales, ni de forma directa, cuando repercuten el IVA en sus operaciones gravadas por el impuesto, ni de forma indirecta, incrementando el precio de sus operaciones exentas, para cubrir el coste del IVA soportado, no deducible, de las fases precedentes.

En conclusión, este gran colectivo de entidades que conforman el denominado “Tercer Sector”, a caballo entre lo privado y lo público, cuyo papel, absolutamente esencial y complementario del de los Poderes Públicos en la sociedad moderna y en claro crecimiento en todos los países de nuestro entorno, nadie discute a estas alturas, se encuentra desde hace ya varios años acuciado por el problema que supone el IVA, sin duda el mayor de los que se le plantean en el ámbito fiscal.

Ha resultado siempre paradójica, en este sentido, la gran atención que tradicionalmente han venido prestando los poderes públicos en el ámbito tributario al colectivo de las ENL<sup>1</sup>, lo que corrobora su gran relevancia en el modelo de sociedad actual como complemento a la acción del Estado, en comparación con la absoluta carencia de una regulación en el IVA que contempla su peculiar realidad en este ámbito. Más allá de un puñado de exenciones que aplican a determinadas prestaciones de servicios cuando son realizadas por ENL y que, lejos de solucionar el problema, lo agravan en muchos casos, carecemos de unas reglas claras y simples, aplicables a ENL.

---

<sup>1</sup> En la actualidad, la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, antes la Ley 30/1994, constituye un auténtico régimen fiscal *ad hoc* para estas entidades e incorpora un amplio catálogo de beneficios que resultan de aplicación a las ENL, tanto en lo relativo a su propio régimen fiscal, como al de las aportaciones de los denominados mecenas. Se recogen distintos beneficios fiscales, generalmente por vía de exención, siempre en el ámbito de la imposición directa, IS e IRPF, y de los tributos locales, que se complementan con beneficios adicionales en otros impuestos, tales como el ITPAJD.

No se trata de un problema únicamente español, sino que afecta en igual medida a todos los países de la Unión Europea, que ven limitada su capacidad de actuación en el caso de un impuesto armonizado como el IVA, cuyas rígidas reglas de funcionamiento parece que impiden llegar a una solución, al menos dentro del sistema que propone el impuesto.

Mientras tanto, el IVA se convierte en un coste más para las ENL, que drena sus recursos y aumenta sus necesidades de financiación, en muchos casos procedente de subvenciones públicas, que, en lugar de revertir en fines de interés general, vuelven al Estado en forma de impuestos, y provoca un trasvase no deseado de fondos, desde el Tercer Sector al Sector Público, sin que, aparentemente, exista una razón que lo justifique. Todo ello ante la incapacidad de nuestros poderes públicos para resolver un problema diagnosticado y necesitado de cura desde hace bastante más de una década.

Abordaremos a lo largo del presente capítulo la raíz del problema y repasaremos, aunque sea de forma muy sintética y siendo conscientes de su magnitud, la cuestión a la que nos enfrentamos. En todo caso, trataremos de respetar al máximo el significado de nuestra aportación en el contexto de una obra colectiva como ésta, analizando las tensiones que plantea el IVA en sus diferentes ámbitos, como el de la sujeción al impuesto, concepto de empresario, exenciones, cuya problemática se ha adelantado ya en parte, y régimen de deducción. Haremos también una breve referencia al problema que plantea en el IVA el régimen del mecenazgo, en particular, en el caso de las aportaciones en especie, y enunciaremos también algunas de las posibles soluciones por las que han optado otros países de nuestro entorno. Finalmente, concluiremos haciendo alguna reflexión de futuro al hilo de lo anterior y también del Plan de Acción sobre el IVA, publicado por la Comisión Europea el pasado mes de abril de 2016, en el que se marca el camino a seguir a lo largo de los próximos años.

## 2. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO

### 2.1. Naturaleza del tributo, condición de empresario o profesional y sujeción de operaciones

La primera cuestión que hemos de analizar en relación con la sujeción a este tributo es que el mismo no recae sobre ciertas personas o entidades, ni en particular ni de forma distinta. Su objeto es gravar el consumo de bienes y servicios con carácter general y lo hace mediante la sujeción de determinadas operaciones: entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes.

A la consecución de este fin, el gravamen del consumo de cualquier bien o servicio, aplicando los diferentes tipos impositivos y exenciones, tiende todo el articulado de su ley reguladora.

Para ello hará recaer sobre el sujeto pasivo la obligación de ingresar unas cuotas que resultan de gravar sus operaciones con una alícuota proporcional. En concreto, la Ley obligará al sujeto pasivo a repercutir la cuota del Impuesto a sus clientes o destinatarios de las operaciones sujetas. No obstante, y para gravar sólo el valor añadido en cada fase de la producción o distribución de bienes y servicios, permitirá la deducción de las cuotas del mismo Impuesto soportadas a su vez al adquirir bienes y servicios utilizados en la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Por consiguiente, la cuota resultará de la diferencia entre el Impuesto que grava las propias operaciones y el soportado en sus compras.

Los procedimientos de repercusión y deducción son esenciales en este tributo ya que la cuota a ingresar en la Hacienda Pública resultará por diferencia de la correcta determinación de las cuotas que se deben repercutir y que es posible deducir.

Otro elemento singular de este impuesto, de clara reminiscencia histórica, es que, de sus cuatro hechos imponibles, tres se refieren a operaciones que tienen por objeto bienes: la entrega, cuando es una operación interior, la adquisición intracomunitaria, cuando proceden de otro Estado miembro de la UE, y la importación, cuando se introducen desde un país o territorio tercero. Sólo un hecho imponible se refiere a los servicios, objeto de normas específicas y distintas de las relativas a los bienes sobre todo en cuanto a la determinación de su lugar de realización, de extraordinaria importancia en su comercio internacional.

Por tanto, cuando nos referimos a la eventual sujeción al IVA de la actividad desarrollada por ENL debemos tener en consideración que, en cuanto consumidores de bienes y servicios, habrán de soportar generalmente el IVA en sus compras. Sin embargo, en cuanto entidades prestadoras de servicios, como veremos, a menudo resultarán aplicables reglas de no sujeción o exención.

Así, si una de estas entidades adquiere bienes, ya en España, ya en la UE o procedentes de un tercer país, generalmente habrá de soportar la cuota de IVA correspondiente, y lo mismo le ocurrirá con los servicios.

Ahora bien, a la hora de analizar la sujeción al IVA de sus propias operaciones, las que realiza para terceros, sus “clientes”, las reglas no son ciertamente tan sencillas.

Recordemos, en primer lugar, que el ámbito de la sujeción es muy amplio y, señala el artículo 4 de la Ley del IVA, se produce con independencia de los fines o resultados

perseguídos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Por tanto, una entidad que no persigue ningún fin de lucro pero ordena medios para prestar servicios o entregar bienes, estará normalmente en el ámbito de sujeción del IVA.

Existen numerosos precedentes al respecto, donde la Administración Tributaria no ha dudado en entender que las ENL actúan prestando servicios en el ámbito de sujeción del IVA. Así, por ejemplo, las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) de 31 de agosto de 2016 (V3623-16), de 31 de marzo de 2016 (V1311-16) o de 15 de diciembre de 2015 (V3982-15). También pueden citarse, en el mismo sentido, numerosas Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, por ejemplo, la de 6 de septiembre de 2000, relativa a la repercusión del IVA por una Fundación. Por tanto, ni la naturaleza jurídica del sujeto pasivo ni la ausencia de ánimo de lucro, limitan la sujeción al IVA.

Ahora bien, aunque una ENL, prestadora de servicios, pueda ver su actividad subsumida en el hecho imponible del IVA, sin embargo, cuando realice exclusivamente operaciones a título gratuito, no será sujeto pasivo del mismo, no alcanzará la condición de empresario o profesional. Así lo reconoció el Tribunal de Justicia la UE (TJUE) en su sentencia de 1 de abril de 1982, As. C-89/81, Hong Kong Trade Development Council, desarrollando el concepto de empresario o profesional, cuando señaló que si la actividad de un prestador consiste en suministrar exclusivamente servicios sin contraprestación directa, no hay base imponible, y las citadas prestaciones gratuitas no quedan sujetas al IVA. El prestador, en esta hipótesis, debe ser asimilado a un consumidor final. El TJUE señaló expresamente que *“El carácter oneroso de las operaciones sujetas está confirmado por el hecho de que las actividades económicas de los empresarios o profesionales... son necesariamente actividades ejercidas con el fin de obtener una contraprestación o susceptibles de ser compensadas por una contraprestación, pues si son exclusivamente gratuitas no entran en el sistema del IVA, puesto que no pueden, según el artículo 8<sup>2</sup>, conformar una base imponible.”* Por tanto, quien presta con habitualidad servicios exclusivamente a título gratuito no puede ser considerado como un empresario o profesional en el IVA.

Lo mismo ocurre si las contraprestaciones obtenidas son meramente simbólicas. Así lo aceptó expresamente la consulta de la DGT de 31 de marzo de 2016 (V1311-

---

<sup>2</sup> Artículo 8 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme (77/388/CEE). Dicha norma ha sido sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE Serie L-347, de 11 de diciembre de 2006).

16) y el propio TJUE en su sentencia en el asunto C-520/14, de 12 de mayo de 2016, Gemeente (Ayuntamiento de) Borsele, donde concluye que no podrá tener la consideración de actividad económica sujeta al Impuesto aquella cuya contraprestación no guarde relación con los servicios prestados en términos de retribución acorde a las funciones realizadas. El Tribunal valoró especialmente que la retribución de un servicio de transporte escolar era meramente simbólica y no era pagada por todos los usuarios.

Pero cuidado, el mismo Tribunal, en sentencia de 2 de junio de 2016, asunto C-263/15, Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft., no aceptó que un ingreso “modesto” y obtenido de manera accesoria a una actividad principal quedara necesariamente no sujeto, dando lugar en cambio a que la entidad prestadora, sin ánimo de lucro, pudiera ser considerada empresario o profesional si había un vínculo entre el precio y la prestación, y además tal precio constitúa un ingreso continuado en el tiempo.

Si damos un paso más nos encontraremos con ENL que realizan operaciones directa y simplemente mediante una contraprestación, de cuya sujeción al IVA no cabe dudar, sin perjuicio de que luego revisemos si, aun sujetas, pudieran quedar exentas por alguna otra disposición. En este caso, merece la pena recordar la sentencia del TJUE en el asunto C-151/13, de 27 de marzo de 2014, comúnmente conocida como Rayon d’Or, que analiza la sujeción a IVA de las aportaciones percibidas por una residencia de personas mayores, abonadas por la caja nacional del seguro de enfermedad, como contrapartida de los servicios de cuidados que prestan a sus residentes. El Tribunal no considera relevante que el importe percibido sea una subvención pues la misma es la contraprestación si existe un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida. Para reconocer la existencia de dicho vínculo no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas, estableciendo que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero. Si la subvención percibida responde a dichos criterios y su importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos, no cabrá duda de que estaremos ante operaciones sujetas al IVA.

## **2.2. Exenciones aplicables en el ámbito de entidades sin fin de lucro**

Operaciones en principio plenamente sujetas al IVA pueden quedar exentas por expresa disposición de la Ley. En particular el artículo 20 de la Ley del IVA recoge las que más habitualmente aplicarán entidades sin fin de lucro, que podrán ser:

1. Objetivas: En función de actividad (asistencia social, sanitaria, enseñanza, etc.).
2. Finalistas: Por el fin pretendido al prestar servicios a sus miembros (culturales, cívicas, etc.).

3. Mixtas: Realización de determinadas actividades por establecimientos de carácter social.
4. Técnicas: Cuando no haya existido previamente ningún derecho a deducir el IVA soportado.

Con carácter preliminar, siguiendo la sentencia del TJUE de 9 de febrero de 2006, As. C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, sobre una fundación de asistencia social holandesa, es preciso recordar que las exenciones previstas por este artículo se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Además, ha de asegurarse una aplicación armonizada de las mismas, pues constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA. El Tribunal recalca que el IVA exime determinadas actividades de interés general, no todas, sino únicamente las que enumera y describe de manera detallada.

Las exenciones que encontraremos en el ámbito de las entidades sin fin de lucro muy probablemente harán referencia a las siguientes actividades, respetando el orden en que aparecen en el apartado Uno del artículo 20 de la Ley:

- Exenciones en la sanidad: Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por Entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados (2º).
- Exenciones en la enseñanza: Servicios de educación, enseñanza, formación profesional, etc., por entidades privadas autorizadas (9º).
- Cesión de personal por entidades religiosas inscritas, para asistencia social, sanitaria o educación (11º).
- Exenciones en los servicios prestados por entidades sin ánimo de lucro, de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, prestados a sus miembros a cambio de las cuotas de los asociados (12º): Incluye Colegios Profesionales, Cámaras, Organizaciones patronales y sus federaciones, partidos políticos y sindicatos, centros culturales, asociaciones y círculos sociales, etc.
- Prestaciones de servicios de asistencia social: Destinados a la infancia y juventud, tercera edad, discapacitados, minorías étnicas, refugiados, transeúntes, familias y comunidad, ex-reclusos, delincuentes, toxicómanos, alcohólicos y cooperación para el desarrollo (8º), incluidos los servicios accesorios (alimentación, alojamiento y transporte) pero sin mención a entregas de bienes.
- Servicios deportivos (13º): Prestados a personas físicas y directamente relacionados con la práctica deportiva, sin incluir la organización de espectáculos deportivos.

- Actividades de carácter cultural (14º): Bibliotecas, archivos, museos, monumentos, espacios naturales, representaciones, exposiciones, etc.

La condición de ENL, o como las denomina expresamente el IVA, *establecimientos privados de carácter social*, requiere el cumplimiento de una serie de requisitos:

1. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
2. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
3. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios de asistencia social o deportivos.

Ya no requiere la Ley el previo reconocimiento aunque en aras de la seguridad jurídica podrá requerirse de la Administración su certificación y tampoco dependerá necesariamente de su forma jurídica. Al respecto es interesante la sentencia del TJUE de 10 de septiembre de 2002, As. C-141/00, Kugler, entidad de asistencia social alemana, para la que resolvió que servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas, prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente, constituyen prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva 77/388. Además, reconoce que un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la excepción prevista en el artículo citado con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es un organismo al que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición.

En el mismo sentido, en la sentencia del TJUE de 7 de septiembre de 1999, As. C-216/97, Gregg, actividad desarrollada por personas físicas en un partnership, afirma que, en contra de lo afirmado por el mismo Tribunal en el apartado 20 de la sentencia Bulthuis-Griffioen, del hecho de que el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva mencione los operadores económicos utilizando denominaciones diferentes no se desprende que, en el supuesto de que esta disposición se refiera expresamente a una operación efectuada por un «establecimiento» u «organismo», se reserven tales excepciones a las personas jurídicas, mientras que, en los demás casos, las personas físicas puedan también acogerse al mencionado beneficio. En efecto, el principio de neutra-

lidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA... Por tanto, concluye que este precepto debe interpretarse en el sentido de que las expresiones «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», utilizadas respectivamente en las letras b) y g) de dicha disposición, no excluyen del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una empresa.

También es interesante la Sentencia del TJUE, de 21 de enero de 2016 (Asunto C-335/14), Les Jardins de Jouvence SCRL, según la cual, pese al carácter estricto con que han de ser interpretadas las exenciones el Tribunal admite la inclusión de servicios accesorios. En este caso consideró que las prestaciones suministradas por una residencia asistida, cuyo carácter social debía ser apreciado por el órgano jurisdiccional local, pueden acogerse a la exención propia de la asistencia social. Las demás prestaciones dispensadas por esa residencia, distintas de la principal, también pueden acogerse a dicha exención, siempre que tengan por objeto garantizar la asistencia a las personas mayores y dispensar cuidados a éstas y correspondan a las que los hogares de ancianos también están obligadas a ofrecer con arreglo a la normativa nacional de que se trate. A este respecto, advierte que es irrelevante que se hayan reconocido subvenciones o cualquier otra forma de ventaja o de intervención financiera por parte de los poderes públicos para su financiación.

Al margen de lo hasta ahora señalado en relación con las exenciones del artículo 20 de la Ley del IVA, existe también alguna exención relacionada con el tráfico internacional de bienes que pueda realizar una ENL. Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 21.4º, puede aplicarse una exención a las entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera de la UE en el marco de sus actividades humanitarias, educativas o caritativas. Otras se refieren a bienes objeto de importación con destino a entidades caritativas o filantrópicas, personas con discapacidad o víctimas de catástrofes, pero suelen requerir que su entrega se haga a título gratuito.

En cuanto a las especialidades propias del comercio intracomunitario, las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por entidades que no sean empresarios o profesionales o no puedan deducir, quedarán no sujetas (art. 14) hasta 10.000 € (excepto Medios de Transporte Nuevos o bienes sujetos a impuestos especiales). En tal caso, las entregas de dichos bienes tributarán en el Estado miembro de origen. Cuando se exceda dicho límite o directamente por opción de la ENL, las adquisiciones intracomunitarias quedarán sujetas en el Estado miembro de destino, según el régimen general de los empresarios o profesionales (art. 13), quedando entonces exenta la entrega en origen.

### **2.3. Régimen de deducción de entidades sin fin de lucro que realicen operaciones exentas**

Como característica común a todas estas exenciones del artículo 20, debemos destacar que su aplicación limita el derecho a deducir el IVA soportado, que pasa a ser un coste más, convirtiendo a la entidad en un “consumidor final”. La excepción sería la referida del artículo 21, donde los bienes se destinan fuera de la UE y, por ello, la exención es plena, con derecho a deducir.

En general, por tanto, la actuación de ENL o bien estará no sujet a o bien estará exenta, con exención limitada, por lo que las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes o servicios serán un coste más de los mismos.

Si, en cambio, se desarrolla además una actividad comercial sujet a al IVA, la entidad tendrá derecho a deducir, bien limitado a dicha actividad (según el régimen de sectores diferenciados o por haber optado por la aplicación de la denominada prorrata especial) bien en prorrata general. Sólo pues en la medida en que existan operaciones en las que se esté repercutiendo el IVA, en general, nacerá el derecho a deducir las cuotas soportadas relacionadas con tales operaciones o actividad.

Además de la necesidad de determinar el régimen de deducción que sea aplicable, la prorrata general, cuya gestión entraña ya dificultades, puede acarrear complejidades adicionales, ya que exige previamente determinar qué operaciones y por qué importe deben configurar el volumen de operaciones sujetas y no exentas frente a las no sujetas, o exentas.

Lo más habitual será, si se desarrolla alguna actividad comercial, que se aplique el citado régimen de sectores diferenciados, donde cada actividad tiene su propio régimen de deducción y las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en común se deducen de acuerdo con la regla de prorrata general. El régimen de deducción en sectores diferenciados es de aplicación obligatoria pero, no obstante, puede solicitarse a la Administración un régimen de deducción común para el conjunto de las actividades.

Quizá el supuesto más complejo es el de las entidades dedicadas a la cooperación internacional pues, en su caso, sólo una adecuada gestión del IVA vinculado a operaciones de carácter internacional, evitará que hayan de asumir como un coste las cuotas del IVA de aprovisionamientos que finalmente habrán de ser objeto de instalación o consumo en países terceros, ajenos a la UE.

A título de ejemplo sobre las dificultades en el ejercicio del derecho de deducción podemos citar la STJUE de 20 de junio de 1996, As. C-155/94, Wellcome Trust. Se

trata de una entidad sin fin de lucro (*Charitable trust*) que según sus estatutos estaba obligada a hacer todo lo posible para evitar dedicarse al comercio en el ejercicio de sus facultades y no podía poseer participaciones mayoritarias en otras entidades. La entidad gestionaba el patrimonio de su propiedad, actividad que consiste esencialmente en “adquisición y transmisión de acciones y de otros títulos con objeto de maximizar los dividendos y las rentas del capital, que se destinan a promover la investigación médica”. El trust había soportado unas cuotas de IVA cuya devolución pretendía pero el Tribunal consideró que “el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede, por sí solo, ser considerado como constitutivo de una actividad económica” y que “un trust que se encuentra en una situación como la descrita... debe considerarse que se limita a gestionar una cartera de inversiones como un inversor privado”.

Por tanto, resuelve que “el concepto de actividades económicas a efectos del apartado 2 del artículo 4º de la Sexta Directiva...debe interpretarse en el sentido de que no incluye una actividad, como la controvertida en el procedimiento principal, que consiste en la compra y venta de acciones y de otros títulos por parte de un *trustee* en el marco de la gestión de los bienes de un trust benéfico”. Así, al no reconocer una actividad empresarial o profesional, no era posible la deducción del IVA.

### 3. RÉGIMEN PARTICULAR DEL MECENAZGO Y APORTACIONES A ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO EN EL IVA

Dos cuestiones que con asiduidad se darán en las entidades sin fin de lucro y, a menudo, originan dudas se refieren a las aportaciones y convenios de colaboración.

La primera de ellas, como decíamos, se refiere al régimen de las aportaciones o donativos, entregas de dinero que no constituyen contraprestación de una operación sujeta, que no serán en absoluto relevantes para el IVA. Para ello es imprescindible que no se correspondan con un bien o servicio, que se trate de simples donaciones de efectivo. Así lo desarrolla el TEAC en su Resolución de 20 de octubre de 2016, por ejemplo.

Si las aportaciones son en especie, ya se trate de bienes o servicios, prestados desde una entidad de naturaleza empresarial o profesional, tanto si es mediante precio como si se trata de donaciones, resultará difícil evitar el devengo del IVA y que el mismo se convierta en un coste para el donante (consulta de 27 de marzo de 2015 V0990-15, por ejemplo).

No obstante cabe citar algunas excepciones, pues la DGT en consulta de 10 de marzo de 2016 (V0920-16) confirmaba un criterio anterior, de 26 de octubre de 2009

(V2396-09), según la cual aceptó la no sujeción de servicios de asesoramiento y formación gratuitos. En este caso ocurría que, con la intención de promover la participación de abogados en acciones sociales dentro de la comunidad, la entidad consultante había puesto en marcha un programa de trabajo “pro bono”, para el asesoramiento a instituciones o entidades sin fin de lucro y formación jurídica gratuita. El programa también pretendía la promoción de la firma, mejorando su percepción por la sociedad y tratando de atraer a nuevos profesionales con talento. En estas condiciones, a juicio de la DGT, no resultaba procedente entender que servicios de asesoramiento y formación prestados a título gratuito pudieran satisfacer necesidades privadas, y por tanto aun considerándose afecto a actividades económicas, quedaba al margen del supuesto de autoconsumo de servicios y, por tanto, se considerarían no sujetos al IVA.

Un curioso supuesto de aportaciones ha sido recogido en la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016, peculiar por la naturaleza compleja o mixta de la operación en virtud de la cual se obtenían dichas aportaciones. El Tribunal aceptó que en la venta de unos “bolígrafos solidarios” por una ENL, podía distinguirse entre el precio del mismo (equivalente al coste) y el resto del importe, que seguiría el tratamiento de los donativos dinerarios, no sujetos al IVA. Señala expresamente la Resolución que “nos encontramos ante dos negocios jurídicos celebrados en unidad de acto, la compra de un bolígrafo, sujeta y no exenta del IVA, y una donación, operación no sujeta al IVA, por la que no debe repercutirse el Impuesto.”

En segundo lugar, expresamente se ha reconocido también la no sujeción de los convenios de colaboración que estas entidades puedan suscribir, de acuerdo con la Resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999 (BOE 23/3/99). Según esta Resolución, el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los convenios de colaboración, no constituye prestación de servicios a efectos del IVA. Por tanto, la ayuda económica aportada por el colaborador a la ENL, para la realización por ésta de fines de interés general en el marco de los convenios de colaboración citados, no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA.

Aunque pueden ser cercanos a la actividad publicitaria de patrocinio, de cuyo contenido económico sujeto al IVA no ha habido dudas, la intensidad de la difusión del nombre del colaborador no se ha considerado relevante o suficiente para dar lugar a una repercusión del IVA.

Por último, en este punto, no podemos olvidar que fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, entidades religiosas y algunas otras, como entidades todas ellas sin fines lucrativos, disfrutan de un régimen fiscal específico recogido 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 y su reglamento de desarrollo (Real Decreto 1270/2003).

La Ley 49/2002 establece en su artículo 3 una serie de requisitos que deben cumplir dichas entidades para poder acogerse al régimen previsto, más exigente en muchos puntos que el propio de los establecimientos privados de carácter social en el IVA. Aunque los requisitos no sean pues coincidentes, esta Ley no altera el ámbito de la sujeción o exenciones del IVA, que seguirá ateniéndose a su normativa especial e interpretación armonizada.

#### 4. DERECHO COMPARADO. SOLUCIONES Y ALTERNATIVAS

En septiembre del año 2005, el por aquel entonces Comisario europeo de la DG TAXUD, el Sr. Laszlo Kovacs, declaraba con ocasión de una conferencia en el seno del “European Charities’ Committee on Value-Added Tax (ECCVAT)”, en Bruselas: “*La Comisión siempre ha considerado que cualquier sistema diseñado para aliviar la carga del IVA que soportan las actividades de beneficencia debe entenderse compatible con la legislación comunitaria si está claramente al margen del sistema IVA (en la medida en que bajo este sistema, el IVA puede ser recuperado únicamente si está afecto a las operaciones gravadas) y no afecta a los recursos propios de la Comunidad. La diferencia esencial es que, bajo un esquema de este tipo, el impuesto se recauda en primer lugar y luego los Gobiernos eligen asignarlo de vuelta a las entidades de quienes lo han recaudado. Tengo que subrayar que la decisión de poner en marcha un mecanismo de devolución de este tipo es estrictamente un asunto de presupuesto nacional sobre el que la Comisión no tienen nada que decir ni ninguna influencia.*”

Algo más recientemente, en el mes de diciembre de 2011, con ocasión de su “Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, sobre futuro del IVA, Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único”, la Comisión europea hacía la siguiente recomendación: “*El régimen del IVA aplicado a las organizaciones sin ánimo de lucro ha suscitado numerosas reacciones. Sin embargo, estas organizaciones ya se benefician de la exención que se aplica a sus actividades de interés general. Por lo tanto, las restantes actividades no cubiertas por la exención son el único motivo de preocupación. Pero estas últimas actividades podrían quedar cubiertas por el régimen general de exenciones concedidas a las pequeñas empresas con un volumen de negocio por debajo de un determinado límite, y ser objeto de las medidas y procedimientos adicionales de simplificación adoptados por los estados miembros, los cuales podrían introducir asimismo mecanismos específicos de compensación, ajenos al régimen del IVA, para reducir la carga fiscal que grava las adquisiciones por dichas organizaciones. [...] (10) La Comisión invita a los Estados miembros a explorar las posibilidades existentes para aliviar la carga del IVA que soportan las organizaciones sin ánimo de lucro. Para ello se declara dispuesta a proporcionarles orientaciones sobre el sistema IVA aplicable a las mismas.*”

Como señalábamos al principio de este capítulo, toda la problemática que acabamos de exponer en materia del IVA afecta, en igual medida, al resto de países de nuestro entorno. Algunos de estos países, en mayor medida que otros, ante la importancia cada vez mayor de las ENL en nuestra sociedad actual, como complemento de la acción del Estado, han tratado de moderar la carga que el IVA soportado supone para estas entidades.

Sin embargo, dentro del sistema común del IVA, la armonización de las reglas del juego deja a los Estados miembros un escaso margen de maniobra. La experiencia demuestra que cualquier medida tendente a aliviar el coste por IVA para las ENL, dentro de la estructura del impuesto, termina chocando con la Directiva comunitaria y los principios básicos del IVA, tal y como se conciben a día de hoy.

Así, a lo largo de los últimos años, se han planteado desde distintos sectores diferentes alternativas dentro del sistema IVA, principalmente en el ámbito del tipo impositivo, a saber, con relación al tipo impositivo del IVA aplicable a los bienes y servicios ofrecidos por las ENL a sus beneficiarios, proponiendo el gravamen de entregas y prestaciones, con renuncia a la exención, a un tipo impositivo sustancialmente inferior al tipo impositivo estándar, idealmente a un tipo impositivo cero, que permita a las ENL recuperar, de esta forma, el IVA soportado en sus compras.

La alternativa planteada no soluciona, sin embargo, el problema de aquellas ENL cuya actividad, esencialmente gratuita, se encuentra, por dicha razón, no sujeta al impuesto, sin posibilidad de repercusión alguna. Se plantea, en estos casos, como solución alternativa, la posibilidad de tipos reducidos o, idealmente, cero en sus compras, aplicables a aquellos bienes y servicios que son adquiridos por ENL en cumplimiento de sus fines.

En todo caso, cualquiera de estas medidas supondría la necesidad de adaptar la Directiva comunitaria y modificar la normativa vigente en materia del IVA, lo que necesitaría de unanimidad por parte de todos los Estados miembros, algo que a día de hoy no parece demasiado viable, en la medida en que supondría cuestionar algunos de los principios básicos que, hoy por hoy, alumbran al impuesto.

Se ha planteado, por ello, como solución más realista en el corto plazo, en línea con la postura manifestada por la Comisión europea en los últimos tiempos, la puesta en marcha de un mecanismo de compensación o reembolso del impuesto, que, operando extramuros del sistema del IVA, deja un amplio margen de actuación a los Estados miembros. Parafraseando al ex-Comisario europeo, Sr. Kovacs, cada Estado miembro recauda primero el impuesto, entrega la parte correspondiente a la Comunidad y elige luego devolverlo, total o parcialmente, a las ENL de quienes lo ha recaudado, en función de determinados criterios.

Es claro que una solución de este tipo no afecta a los recursos propios de la Comunidad, es compatible con el Derecho comunitario si opera al margen del sistema IVA y se convierte en una cuestión de orden estrictamente nacional, presupuestario de los Estados miembros, y fuera del ámbito de actuación de la Comisión.

Se trata, por otra parte, de una solución que no es extraña en el ámbito comunitario<sup>3</sup> y, en el ámbito de las ENL, ya han adoptado otros Estados miembros, entre los que se encuentran Reino Unido, Dinamarca y Holanda, y algún otro, como Irlanda, ha planteado muy recientemente. Requiere, únicamente, de voluntad política, en la medida en que no contraviene el Derecho comunitario y es, sin duda, la opción preferida actualmente por la Comisión, lo cual no resulta extraño si tenemos en cuenta que no afecta a los recursos propios de la Comunidad y deja la pelota en el tejado de los Estados miembros, de cuyos Presupuestos dependería exclusivamente.

De todos los casos, el danés es el más reciente, en vigor desde el año 2007, se aplica a determinadas ENL de ámbito nacional y profundo arraigo entre la sociedad danesa, autosuficientes desde el punto de vista financiero. Únicamente 1.000 entidades, de las casi 100.000 ENLs que operan en Dinamarca, cualifican para el reembolso y, de ellas, aproximadamente 500 piden la compensación cada año. Las ENL danesas que resultan elegibles y lo solicitan obtienen del Estado la devolución del IVA soportado no deducible, de acuerdo con su *ratio* de autosuficiencia. A tal fin, dichas entidades deben proporcionar detalle de sus ingresos, de fuente pública y de fuente privada, y pueden ser objeto de inspección por parte de las Autoridades fiscales.

El rápido incremento de las devoluciones desde su entrada en vigor, que pasó de los 27 millones de coronas danesas (equivalentes, aproximadamente, a 3.6 millones de Euros) en 2007 a 203 millones (equivalentes, aproximadamente, a 27 millones de Euros) en 2012, ha obligado a replantear el sistema y limitar el montante total de la compensación anual a 150 millones (equivalentes, aproximadamente, a 20 millones de Euros), que las ENL solicitantes reciben a prorrata, en función del número de solicitudes totales.

Aunque no existen datos concretos, que sean medibles, respecto de cambios en el comportamiento de las ENL danesas desde la entrada en vigor del sistema de compensación IVA en 2007, sí se han registrado en el caso de algunas ENL, en particular, cambios en la forma de tomar sus decisiones operativas, siendo más proclives a la externalización de funciones o ampliando, en otras ocasiones, su inversión en activos necesarios para el mejor cumplimiento de sus fines.

---

<sup>3</sup> Diversos países europeos, entre los que se incluye también Noruega, pusieron en marcha hace varias décadas sistemas de devolución del IVA para tratar de resolver los problemas de financiación de las entidades públicas, mediante un sistema de reembolso del IVA soportado no deducible por actividades realizadas por el sector público en el ejercicio de su función pública.

Reino Unido es, por otra parte, el país con un sistema más completo y longevo, en vigor desde el año 1994. Prevé la devolución del IVA soportado no deducible, al margen del sistema IVA, a aquellas entidades definidas como elegibles, esencialmente ENL dedicadas a cuidados paliativos, búsqueda y rescate de personas, transporte de productos médicos y sanitarios y ambulancias aéreas. El sistema incluye la devolución del IVA soportado en trabajos de reparación de lugares de culto declarados elegibles, así como la devolución del IVA soportado a Museos y Galerías con especial relevancia para el interés general, como consecuencia del coste económico que les generaba la “entrada libre”, que suponía para estas ENL la imposibilidad de recuperar el IVA soportado por la desaparición de su actividad sujeta a precio.

El sistema se complementa en el caso del Reino Unido con la aplicación de un tipo impositivo reducido del 5%, y también un tipo cero, a todo un elenco de bienes y servicios que son suministrados a ENL, entre los que se encuentran, entre otros, servicios de publicidad y bienes relacionados con campañas o colectas, ayudas para discapacitados, libros parlantes, trabajos de construcción, medicamentos y equipos médicos, etc.

El régimen de compensación o reembolso se plantea, de este modo, como una opción absolutamente viable, compatible con el Derecho comunitario y especialmente interesante en el caso de ENL que, por su naturaleza, desempeñan una actividad esencialmente gratuita, fuera del ámbito de aplicación del IVA, o exenta, con precios inferiores a los del mercado.

Evidentemente, existirán limitaciones presupuestarias que no pueden perderse de vista a la hora de adoptar una solución como la que aquí se plantea, así como la necesidad de someter dicha solución al control de los poderes públicos. El establecimiento de los límites adecuados, tanto en lo relativo al perímetro de ENL elegibles, como en lo relativo al ámbito objetivo de las operaciones con derecho a devolución, así como a los importes a compensar o a los fines a los que podrán dedicarse las cantidades reembolsadas o, finalmente, a las facultades de comprobación por parte de las Autoridades fiscales, en línea con la experiencia de otros Estados miembros, que ya han implementado esta medida, debería asegurar el correcto funcionamiento del sistema, sin perjudicar sus objetivos. En definitiva, se trata de reintegrar a las ENL una parte de sus costes, con el fin de poder dedicar esos recursos a los fines de interés general que constituyen su única razón de ser.

## 5. REFLEXIONES DE FUTURO AL HILO DEL PLAN DE ACCIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA

La problemática que acabamos de exponer no es sencilla, en absoluto.

Queda fuera de toda duda el papel esencial que las ENL están llamadas a jugar en las sociedades modernas. Como complemento necesario de la acción del Estado, canalizan el altruismo y la solidaridad voluntaria hacia el interés general y, en muchas ocasiones, hacia las capas más desfavorecidas de la sociedad, y su importancia y visibilidad es cada vez mayor en todos los países.

Conocedores de esta realidad, los Estados han tratado siempre de dotar a las ENL de un marco tributario adecuado, con el objetivo de reducir al máximo, cuando no de eliminar completamente, el gravamen sobre las rentas, bienes o derechos que dichas ENL dedican a fines o actividades de interés general, en el marco de su objeto o finalidad específica, coadyuvando de esta manera a la consecución de dichos fines.

A pesar de ello, en el caso del IVA, nuestros poderes públicos se han mostrado, hasta la fecha, incapaces de resolver el problema que el impuesto plantea para las ENL. El IVA supone para estas entidades un coste, que drena una parte importante de sus recursos, que son trasvasados o, en ocasiones, retornan al Sector Público en forma de impuestos, en lugar de poder dedicarse al cumplimiento de los fines que les son propios.

En otras palabras, contrariamente a lo que sucede en el resto de nuestro ordenamiento tributario, en lo que al IVA se refiere, por lo general, la carga fiscal que se ven obligadas a soportar las ENL en el ejercicio de sus actividades es extraordinariamente gravosa para ellas. Se trata de un hecho, éste, que no deja de ser llamativo y ante el que nuestros poderes públicos acuden sistemáticamente, como una especie de mantera, a los límites de la Directiva comunitaria y al escaso margen de maniobra que la misma les deja. En resumen, parece que, en cierto modo, se resignarían ante la imposibilidad de contemplar, dentro del sistema IVA, una realidad absolutamente peculiar, que, sin duda, trasciende los límites de la normativa en vigor.

En la UE se ha apuntado hacia los tipos impositivos del impuesto como una de las posibles líneas de actuación, tanto desde el punto de vista de aquellos bienes y servicios que son adquiridos por las ENL, para ser utilizados en sus propias actividades, como desde el punto de vista de los bienes y servicios que las propias ENL suministran a sus beneficiarios. La adopción de tipos impositivos reducidos, súper-reducidos o, en última instancia, un tipo cero, se plantea como una de las posibles soluciones.

Parecía, sin embargo, altamente improbable que pudiera llegar a adoptarse, de forma unánime, una decisión de este tipo en el seno de la Comunidad, en un contexto en el que primaba la convergencia en materia de tipos impositivos y el ensanchamiento de las bases del IVA. La tendencia tradicional parecía ser, precisamente, al contrario, la de reducir el número de casos en los que cabía aplicar un tipo impositivo reducido, y los tipos cero eran vistos como una medida absolutamente excepcional, monopolio de unos pocos países que pudieron conservarlos por razones de derecho transitorio.

Frente a ello, hemos visto como otros países de nuestro entorno, conocedores, igualmente, de la realidad que acabamos de describir, han optado desde hace ya muchos años por explorar otros caminos, al entender que los problemas que afectan a las ENL en el ámbito del IVA pueden resolverse de forma mucho más eficaz actuando fuera del sistema normativo actual del impuesto, sin las cortapisas de orden técnico que supone la Directiva comunitaria.

El objetivo final sería la recuperación del IVA soportado a través de un mecanismo de reembolso, total o parcial. Se trata de una medida compensatoria, que operaría extramuros del IVA, completamente ajena al sistema y que, por ello, i) en nada interfiere con la normativa comunitaria; y ii) se sitúa exclusivamente en el ámbito competencial de los Estados miembros, el Estado español en nuestro caso.

En medio de ello, se ha publicado en abril de 2016 el denominado “Plan de Acción sobre el IVA”<sup>4</sup>, en el que la Comisión europea trata de sentar las bases de lo que en los próximos años deberá ser la transición hacia un territorio único de aplicación del IVA en el seno de la Unión Europea, adecuado al siglo XXI y adaptado a los retos que plantea hoy en día la economía global, digital y móvil.

Se trata, entre otras medidas, de implantar un sistema definitivo para las operaciones transfronterizas de ámbito comunitario, que equipare su gravamen al de las operaciones domésticas y evite el fraude en el comercio intracomunitario, y también, en lo que aquí interesa, de implantar un sistema de tipos impositivos modernizado.

Implantado como definitivo el principio de tributación en destino, la diversidad de tipos impositivos deja de ser una amenaza, más allá de las compras realizadas por ciudadanos que cruzan a tal fin la frontera. Parece que la convergencia de tipos impositivos carece ya de sentido. Por otra parte, las normas actuales hacen que sea lento y difícil ampliar el régimen de tipos reducidos a nuevos ámbitos. Consecuencia de ello, la Directiva se ha quedado obsoleta. Frente a ello, una reforma que otorgue mayor libertad a los Estados miembros les permitirá adoptar con mayor rapidez decisiones en materia de tipos impositivos, como herramienta de política fiscal.

Sin embargo, la Comisión es consciente de que la plena libertad para establecer tipos tampoco es del todo deseable, ya que supone indudables costes y desventajas para empresarios y profesionales, además de incentivar distorsiones en el tráfico

---

<sup>4</sup> Comisión Europea, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, Al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a una plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir”, Bruselas, 7.4.2016 COM (2016) 148 final.

transfronterizo. En cualquier caso, señala la Comisión, la evaluación de un sistema más descentralizado depende, en última instancia, de las preferencias políticas y requiere, por tanto, de un debate político.

Se plantean distintas opciones que van desde la abolición de la lista de bienes y servicios susceptibles de ser gravados por tipos reducidos, dejando libertad a los Estados miembros a la hora de decidir, siempre dentro de determinados límites, por ejemplo, en cuanto a la obligación de informar a la Comisión o en cuanto al número total de productos y servicios, hasta la extensión y revisión periódica de la actual lista, en función de las prioridades políticas de los Estados miembros.

En ambos casos todos los tipos impositivos actualmente existentes, incluidas las excepciones que se aplican legalmente en algunos Estados miembros (tipos cero, entre ellas) se mantendrían y se podrían incluir en la lista de tipos opcionales, a disposición de todos los Estados, garantizándose la igualdad de trato.

En este contexto, las medidas señaladas anteriormente, susceptibles de adoptarse en materia del tipo de gravamen, con el fin de paliar la carga impositiva por IVA que actualmente soportan las ENL, vuelven a adquirir relevancia y pueden convertirse, quién sabe, en una alternativa real de futuro dentro del sistema IVA, que debe, sin duda, explorarse durante los próximos años.

En paralelo, entendemos, no debe renunciarse, en ningún caso, a la implantación de un sistema compensatorio, de reembolso del coste por IVA, que actualmente grava a las ENL, por fuera del sistema. Cualquier medida en materia de tipos impositivos podría tener un carácter complementario respecto de aquel, como, de hecho, sucede en el caso del Reino Unido.

Como hemos tenido ocasión de comprobar, el de compensación o reembolso es un sistema conocido en otras jurisdicciones, cuya eficacia ha resultado probada y que requiere únicamente de voluntad política para su implantación. Como señalábamos también al repasar el funcionamiento de este tipo de sistema en otros países de nuestro entorno, al margen de las limitaciones presupuestarias, el establecimiento de límites en cuanto al perímetro de las ENL elegibles, ámbito objetivo de las operaciones con derecho a devolución, importes totales reembolsables, fines a los que podrán dedicarse las cantidades reembolsadas y facultades de comprobación por parte de las Autoridades fiscales, contribuirían a asegurar el correcto funcionamiento del sistema, que se convertiría, definitivamente, en la fórmula más adecuada, en el corto plazo, al alcance de nuestros poderes públicos.

## BIBLIOGRAFÍA

- BLÁZQUEZ LIDOV, Alejandro y BOKOBO MOICHE, Susana. "Las Organizaciones no Gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido". Instituto de Estudios Fiscales. 2007. Doc. N° 30/07.
- HARVEY HANSEN, Kasper y HINNERSKOV, Robert, "Danish Charities get compensation for VAT expenses. Case study, prepared by ISOBRO and Deloitte 11 November 2010". Deloitte Statsautoriseret Revisionsaktieselskab. Copenhagen, 11 de noviembre de 2010.
- GJEMS-ONSTAD, Ole y MELZ, Peter, "Thematic Report – NPOs (Charities) and VAT, Rotterdam Congress EATLP 2012.
- HEMELS, Sigrid, "Effectiveness of EU VAT Treatment of Charities", International VAT Monitor, Septiembre-Octubre 2011, pp. 302-309.
- TAX POLICY DIVISION, Irish Department of Finance, "VAT on Charities Working Group Report", Octubre 2015.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, "El Plan de Acción de IVA: Hacia un Sistema Definitivo de las Operaciones Intracomunitarias", Instituto de Estudios Fiscales, 2016, Doc. N° 8/16.

## **LA FISCALIDAD DEL JUEGO EN ESPAÑA. ESPECIAL ANÁLISIS DEL RÉGIMEN APPLICABLE A LA ONCE**

*Rafael de Lorenzo García,*  
Secretario General del Consejo General de ONCE  
Profesor Asociado de la UNED, Acreditado Titular

*Carmen Rodríguez Gil,*  
Abogado

### **1. INTRODUCCIÓN**

Exponer las propias ideas sobre una materia en cualquier publicación rigurosa siempre es un motivo de alegría y satisfacción por constituir una oportunidad de transmitir pensamiento, reflexiones y propuestas, pero, sobre todo, porque se formulan con la intención de que sean de alguna utilidad para quienes se acercan a su lectura. Sin embargo hay ocasiones, como esta, en las que una aportación a una obra colectiva no sólo constituye un honor a la vista del alto nivel de sus participantes o autores sino, y principalmente, un motivo de orgullo por poder unirse a esta nómina de profesionales que quieren rendir un sincero y merecido homenaje a Miguel Cruz Amorós que no solo merece, indiscutiblemente, este reconocimiento por su dilatada, rigurosa y fructífera trayectoria profesional, sino que, además, es una magnífica ocasión para transmitirle nuestro agradecimiento personal por su gran contribución en el mundo de la fiscalidad en España y, especialmente, por sus enormes esfuerzos en favor de la mejora de la fiscalidad de las personas con discapacidad y de las organizaciones sin ánimo de lucro en nuestro país. Y cuando todo eso es llevado a cabo por un amigo tenemos que anteponer esta condición a todas las demás y decir bien alto y claro: gracias Miguel por todo lo que has hecho y sigues haciendo y gracias por el enorme privilegio de ser tus amigos.

El juego ha estado presente en todas las sociedades y culturas a lo largo de la historia. Los primeros indicios del juego en el mundo podrían remontarse al año 3.000 a. C., como apunta el hallazgo del par de dados más antiguo del mundo en los yacimientos arqueológicos de la Ciudad Quemada en Irán (Fontbona, 2008). Según Fontbona (2008), el origen del juego en España podría estar en las costumbres y tradiciones difundidas por los romanos en el año 218 a.C., del que hay muestras de juegos de dados, apuestas de gallos o carreras de carrozuelas, e igualmente destaca la relevancia del juego en la sociedad medieval como mecanismo para compensar los problemas económicos y sociales de la época.

Centrándonos en la época actual, podemos decir que vivimos en una sociedad en la que el ocio ha cobrado una especial relevancia. Estadísticas desarrolladas por la Universidad de Washington apuntan a que la tasa de prevalencia del juego en el mundo es de en torno al 80% (Cunningham-Williams, 2005: 377-390), mientras que en España el porcentaje de residentes entre 18 y 75 años que ha realizado alguna actividad de juego en 2015 es del 83,5% (Gómez, 2016b: 16).

A la vista de estos datos podría afirmarse que el juego es una actividad que continuará mientras haya seres humanos. Lo que es preciso es garantizar que esta actividad se desarrolle en el marco de unos valores y principios que no sean nocivos para la sociedad en su conjunto, contribuyendo positivamente a los ciudadanos que la componen.

Para garantizar dicho efecto, una de las herramientas de que dispone el Estado es la regulación fiscal del juego. La legislación tributaria puede cumplir una doble función en este caso; en primer lugar, la función de recaudación de ingresos para las arcas del Estado (que puede posteriormente revertir en el beneficio de toda la sociedad a través de proyectos sociales, subvenciones, etc.) y, en segundo lugar, como sistema de incentivos que impulse un determinado modelo de industria del juego que configure esta actividad económica de tal forma que tenga un impacto global beneficioso en la sociedad. Y la fiscalidad del juego es precisamente el objeto principal de este capítulo, junto con la realización de un especial análisis del régimen aplicable a la actividad de juego desarrollada por la Organización Nacional de Ciegos Españoles (en adelante, ONCE), una entidad singular en la constelación de operadores de juego en España.

Así, el capítulo comienza con un apartado introductorio para contextualizar al lector en el sector del juego, al dimensionar este fenómeno a nivel mundial, europeo y en España, aportando datos acerca del impacto económico y social de este sector, y señalando el importante beneficio social que puede producir, por ejemplo a través del impulso del juego responsable, y refiriéndose en particular al modelo social de la ONCE y su Fundación. Seguidamente, el capítulo entra de lleno en el núcleo del tema, la fiscalidad del juego en España, y en particular de los Juegos ONCE. Para terminar, se expone un apartado de conclusiones que recoge las ideas esenciales desplegadas en el capítulo, así como algún apunte adicional.

## 2. CONSIDERACIONES INICIALES SOBRE EL JUEGO: DIMENSIONAMIENTO DEL SECTOR Y EL JUEGO RESPONSABLE

Como se ha indicado en la introducción, el juego está muy arraigado en la sociedad. No obstante, el juego es percibido en ocasiones como una conducta negativa (Macalister, 2014). Sin embargo, hay estudios que matizan esta percepción, indicando que puede mostrarse una actitud más favorable hacia el juego cuando este se realiza con fines sociales (Stern y Pavelchek, 2006; Azmier, 2000). De ahí que se identifique una estrecha relación entre la actividad del juego y los valores de la sociedad en la que se desarrolla.

Por ello, el objetivo de la Estrategia de Juego Responsable en España es “reducir al mínimo los posibles efectos nocivos de la adicción al juego [...], lo que requiere de acciones específicas para sensibilizar a la sociedad sobre los riesgos del juego para prevenir los problemas de adicción [...] y contribuir al equilibrio entre los aspectos sociales y los personales, por un lado, y los costes y beneficios asociados a los juegos de azar”. Sus principios implican: 1) la prevención del juego de menores de edad y de las personas incapacitadas o que tengan prohibido su acceso al juego, 2) la prevención del juego excesivo, y 3) la prevención del fraude y del blanqueo de dinero. Hay que destacar que, gracias en parte a estas medidas, “la incidencia del juego problemático en España es muy baja. El porcentaje de población afectada, entre los 18 y los 75 años se sitúa entre el 0,1% y el 0,3%, es decir, en 34.200 y 102.000 individuos” (Gómez et al, 2016b: 11). De forma que “es uno de los países con menor incidencia del juego problemático, algo por debajo de los países nórdicos, Nueva Zelanda o Canadá, muy por debajo de Estados Unidos o Islandia y, desde luego, de los países asiáticos” (Gómez et al, 2016b: 11).

### 2.1. El juego en el mundo

Como ya se ha señalado previamente, hoy en día el juego es un fenómeno de gran dimensión en todo el mundo<sup>1</sup>. Así lo constata un estudio de Morgan Stanley según el cual en 2015 el mercado generó un margen de 423.000 millones de dólares a nivel mundial (Cohen, 2015)<sup>2</sup>; atendiendo a la modalidad de juego, la mayor parte de este margen procede de los casinos (35%), seguido de las loterías (que generan un 29%),

---

<sup>1</sup> Es importante destacar la dificultad de recabar datos fiables del mercado global del juego debido a la escasa literatura al respecto, así como a las diferentes metodologías en su cálculo.

<sup>2</sup> En el presente capítulo, cuando se habla de margen se refiere a Gross Gambling Revenue o GGR, la variable económica que mide los resultados reales del sector, y que se calcula como cantidades jugadas menos premios entregados.

y de otras modalidades de juego presencial (27%), como por ejemplo las apuestas y, por último, estima el juego en línea en el 9% del margen mundial (37.000 millones de dólares).

De acuerdo con el estudio Global Gambling Report de 2016, hay algunos núcleos en los que se concentra la actividad de juego mundial. Así, los cinco principales mercados a nivel mundial son Estados Unidos, Macao, Japón, China e Italia (GBGC, 2016). Sólo el trío que forman China, Macao y Hong Kong generó prácticamente el 18% del margen del juego a nivel mundial en 2014 (casi 80.000 millones de dólares).

## 2.2. El juego en la Unión Europea

En la Unión Europea, el mercado del juego en 2015 se estima en 94.200 millones de euros y, según la Asociación Europea de Juego y Apuestas, se espera que crezca un 15% en cinco años hasta alcanzar los 109.200 millones de euros en 2020 (EGBA, 2016).

Actualmente, el mercado del juego europeo es principalmente presencial, si bien la EGBA estima que el juego en línea continuará creciendo exponencialmente. Concretamente, el juego presencial representa hoy el 82,5% del mercado europeo (77.000 millones de euros), mientras que el juego en línea es el 17,5% (16.500 millones de euros) (EGBA, 2016). El crecimiento del juego presencial en el próximo quinquenio se estima en una tasa del 8,5% (hasta alcanzar 84.300 millones de euros en 2020), frente a una tasa de crecimiento del juego en línea del 50% (hasta alcanzar los 24.900 millones de euros en 2020). De esta forma el juego en línea pasaría a representar el 22% del mercado del juego europeo en 2020 frente al 17,5% que representa hoy en día, reforzando su importancia (EGBA, 2016).

De hecho, el mercado europeo del juego en línea es hoy en día el más grande a nivel mundial, aglutinando el 47,6% del margen del juego en línea mundial (EGBA, 2016). Los siguientes mercados en línea más relevantes son los formados por Asia y Oriente Medio (30,3%) y Norte América (13,3%). Este liderazgo europeo se ha impulsado debido al carácter innovador de los operadores europeos, la importante penetración de internet en la UE y la falta de regulación en Asia y Estados Unidos para impulsar una industria similar. No obstante, el actual contexto de fragmentación del mercado interior europeo expone este liderazgo europeo a un futuro incierto.

A nivel europeo actualmente no existe una legislación sectorial específica para los servicios que se ofrecen en el sector del juego y están excluidos de las Directivas relativas a los servicios y a los derechos de los consumidores (sin perjuicio de que quede sujeta a otros actos legislativos secundarios de la UE, cuando proceda, como las Di-

rectivas sobre protección de datos o sobre prácticas comerciales desleales<sup>3</sup>. La libre circulación de servicios y la libertad de establecimiento, regulados en los artículos 56 y 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), son de aplicación, con carácter general, también en el sector del juego, si bien por la especificidad de la actividad de que se trata, los Estados miembro pueden determinar sus propias medidas adicionales en garantía de la protección de los consumidores o para preservar el orden público. No obstante, un número cada vez mayor de países de la UE ha emprendido una revisión de su legislación sobre el juego, en particular para tener en cuenta las nuevas modalidades de juego que se desarrollan en línea<sup>4</sup>.

Aunque es cierto que los desafíos normativos, organizacionales y técnicos que prevalecen en relación con el juego en la UE no pueden ser satisfechos adecuadamente por los países que actúan individualmente, los intentos normativos y reguladores de la Unión Europea se centran principalmente en el sector del juego en línea, dada la inherente naturaleza transfronteriza del sector. Así, la política de juegos de azar de la Unión Europea pivota en las iniciativas clave establecidas en el plan de acción pre-

<sup>3</sup> No obstante, recientemente se están observando movimientos que ignoran el principio de subsidiariedad que aplica a la regulación del juego en la UE para regular esta materia a través de otra normativa. Es el caso por ejemplo de la propuesta de nueva Directiva de Servicios Audiovisuales (AVMSD) de la Comisión Europea, debatida en el Parlamento Europeo, a través del informe de la Comisión CULT y las opiniones de las Comisiones IMCO, ENVI, JURI y LIBE, y en el Consejo Europeo, a través del Grupo de Trabajo de Servicios Audiovisuales. Estos intentos responden a intereses muy concretos, y que en ocasiones se esconden detrás de intenciones muy loables, como lo son por ejemplo son algunas de las enmiendas que se están introduciendo en las Comisiones del Parlamento Europeo relacionadas con la AVMSD, prohibiendo, por ejemplo, las comunicaciones de juego dirigidas a menores, que implicarían de facto que el juego estuviese dentro del alcance de la Directiva. Estos intentos pretenden facilitar que en el futuro operadores privados establecidos en lugares de regulación más laxa que la española pudiesen salvar la regulación española sobre juego, mediante la aplicación del Principio de País de Origen que aplica en la AVMSD, y de esta forma con solo cumplir las provisiones contenidas en esas enmiendas pudieran evitar el resto de regulación española sobre juego, más estricta.

Esta propuesta de Directiva el juego no está totalmente excluido de su alcance y que se estén introduciendo enmiendas que tienden a regular el juego dentro de la Directiva, ignorando el principio de subsidiariedad que aplica a la regulación del juego en la UE, lo que facilitaría que en el futuro operadores privados establecidos en lugares de regulación más laxa que la española pudiesen salvar la regulación española sobre juego, mediante la aplicación del Principio de País de Origen que aplica en la AVMSD. En resumen, la situación que nos preocupa es la siguiente:

<sup>4</sup> A título de ejemplo se pueden nombrar: la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego en España; las dos Leyes del Juego en Reino Unido (Gambling Act 2005 y Gambling Act 2014); la Ley del Loterías y otros Juegos de 2007 de Malta (Lotteries and Other Games Act 2007); la Ley del Control del Juego de 2013 de Irlanda (Gambling Control Bill 2013); la Ley del Juego 2010-476 de 2010 en Francia (LOI n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne); el Tratado Federal sobre el Juego de 2008 en Alemania (Glücksspielstaatsvertrag 2008); la Ley de Estabilidad de 2015 en Italia (Legge Stabilità 2015), o la Ley 4002/2011 sobre Regulación del mercado del juego de 2011 de Grecia.

sentado en su Comunicación de 2012 sobre los juegos de azar en línea<sup>5</sup>, cuyo objeto es mejorar la claridad de las cuestiones relacionadas con los juegos de azar en toda la UE para las autoridades nacionales, los operadores, las industrias relacionadas, los proveedores de servicios y los consumidores.

Sobre la base de la Comunicación, la labor de la Comisión en el sector de los juegos de azar en línea se centra en: (i) el cumplimiento de los marcos reguladores nacionales con la legislación de la UE; (ii) mejorar la cooperación administrativa y la aplicación eficaz; (iii) proteger a los consumidores, a los menores y a los grupos vulnerables; (iv) prevenir el fraude y el blanqueo de capitales; (v) salvaguardar la integridad del deporte y prevenir el amaño en los partidos.

En línea con estos puntos de acción, el Parlamento europeo aprobó la resolución, de 10 de septiembre de 2013, sobre el juego en línea del mercado interior (2012/2322(INI)), con recomendaciones concretas en estos aspectos dirigidas a la Comisión y a los Estados miembro<sup>6</sup>.

### 2.3. El juego en España

En España, la industria del juego se refiere al “segmento de loterías sujetas a reserva de actividad y otros segmentos adicionales de juego presencial y en línea” (MHyAP, 2016: 47). Según la Dirección General de Ordenación de Juego, en 2015 el juego en España ha alcanzado los 33.396,17 millones de euros en cantidades jugadas estimadas (un 11,57% de crecimiento con respecto al año anterior), generando un margen de 8.134,28 millones de euros (MHyAP, 2016:48). Este margen representa un 0,8% del PIB.

Si bien, como se ha comentado en la introducción, el juego está arraigado en España, la crisis ha tenido un importante impacto en el sector. Gómez (2014) afirmaba que el gasto en juego compartía la evolución del gasto en entretenimiento (asistencia al cine, al teatro, la hostelería, etc.), muy afectado por la crisis. Como resultado, entre 2007 y 2014 se redujo la facturación del sector un 41% en conjunto (Gómez et al, 2014: 14). No obstante, como se ha comentado, en 2015 se inició la recuperación. Hay que matizar señalando que en esta recuperación se perfilan diferencias, siendo las apues-

<sup>5</sup> Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, de 23 de octubre de 2012, titulada “Hacia un marco europeo general sobre los juegos de azar en línea” (COM/2012/0596 final).

<sup>6</sup> Cabe citar, asimismo, la Recomendación de la Comisión europea, de 14 de julio de 2014, relativa a principios para la protección de los consumidores y los usuarios de servicios de juego en línea y la prevención del juego en línea entre los menores (2014/478/UE).

tas deportivas (presenciales y en línea) el sector más dinámico y motor de la recuperación de la industria del juego.

En relación al canal de venta, el mercado del juego en España es principalmente presencial (73,52%), incluyendo las modalidades presenciales de juego de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE), las salas de casinos, el parque de máquinas “B” y el bingo. Mientras, el juego en línea representa un 26,48% del mercado del juego en España. El Anuario del Juego en España refleja un crecimiento del juego presencial, consolidando el cambio de tendencia registrado el año anterior, mostrando cantidades jugadas que en 2015 alcanzaron los 25.533,6 millones de euros, un 5,9% más que en 2014 (Gómez et al, 2016a: 13-14). Sin embargo, y de forma similar al resto de la Unión Europea, en España también se observa una tendencia creciente del juego en línea. Como muestra, su peso en el mercado se ha incrementando un 6% con respecto al 2014 (en 2015 las cantidades jugadas han alcanzado los 8.562,8 millones de euros, aproximadamente 2.000 millones de euros más que en el año anterior)<sup>7</sup> (Gómez et al, 2016a: 13-14).

Pero la contribución del sector del juego no se mide únicamente en términos de facturación, sino también en su aportación a las arcas del Estado por la vía de la recaudación impositiva. Según los datos recogidos en el Anuario del juego en España, en 2015 el sector privado del juego aportó 454 millones de euros en impuestos a los premios en lotería y bingo (Gómez et al, 2016<sup>a</sup>: 14-15). Además, se puede estimar que a través del Impuesto de Sociedades, del Impuesto de Actividades Económicas y otros impuestos similares se ha contribuido con 133,1 millones de euros y con 211,7 millones en cotizaciones sociales (incluyendo cotizaciones empresariales y de los empleados) (Gómez et al, 2016<sup>a</sup>: 15). Por último, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) generado por los empleados del sector privado se estima en 45,7 millones de euros (Gómez et al, 2016<sup>a</sup>: 15).

Es necesario en este punto hacer una mención al mercado del juego ilegal en España. El auge de Internet y la ausencia de regulación trajeron consigo el desarrollo, desde el año 2000 hasta el año 2010, de un mercado ilegal de casinos y apuestas por este canal, que en el año 2010 se estima que alcanzó en España una recaudación de 1.400 millones de euros<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> De acuerdo con el Informe Trimestral del Mercado de Juego Online en España correspondiente al cuarto trimestre de 2016, elaborado por la Dirección General de Ordenación del Juego (que sólo incluye las operaciones realizadas por los operadores de juegos no reservados con licencia de ámbito nacional), en términos de cantidades jugadas, el importe total asciende a casi 10.900 millones de euros, un 27,1% más que el año anterior, y prácticamente el doble que hace 3 años.

<sup>8</sup> Además del juego ilegal por internet hay otras modalidades de juego ilegal que perjudican a las modalidades de juego presenciales. Este aspecto se aborda en mayor detalle en el apartado 2.4. al referirse a la actividad de juegos ONCE y cómo le afecta el juego ilegal.

Con posterioridad, la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del Juego, legalizó los casinos y apuestas por internet al dar entrada en el mercado a nuevos operadores mediante la concesión de licencias. Esta ley creó también un nuevo órgano regulador de las actividades de juego denominado Comisión Nacional de Juego entre cuyas funciones se encuentra la persecución del juego ilegal.

A día de hoy, continúan existiendo en España casinos y apuestas ilegales por Internet, pero su importancia económica es inferior a la del año 2010, ya que los grandes operadores mundiales de juego por Internet ya han obtenido su licencia, y por tanto operan legalmente, o bien han sido obligados a dejar de operar en nuestro país.

## 2.4. Actividades de juego en la ONCE

Sin perjuicio de entrar en detalle en el modelo social y solidario de la ONCE y su Fundación posteriormente en el apartado 4, a continuación se exponen brevemente algunos datos acerca de la dimensión de la actividad de juego de ONCE, para contextualizar el posterior análisis de su fiscalidad.

Atendiendo al volumen de ventas de ONCE durante 2016, estas fueron de 1.918,2 millones de euros, lo que supone 112,77 millones de euros más que en el año 2015 (+6,25%), consolidando así el cambio de rumbo iniciado en 2015, que rompía la tendencia negativa registrada anteriormente. El margen de ventas de la ONCE del año 2015 fue de 931 millones de euros, que es el 21,9% del juego público, mientras que Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado (SELAE), con un margen de ventas de 3.287 millones de euros representa el 77,3% del juego público, el cual asciende a 4.250 millones en 2015 (MHyAP, 2016: 109). ONCE es un operador de juego cuyo volumen de ventas representa el 5,4% del mercado del juego nacional, y cuyo margen de ventas supone el 11,4% del mercado del juego nacional.

La ONCE es un operador de juego que realiza una importante contribución a la economía española. Así, en 2016 ha contribuido en 937,5 millones de euros al PIB español. Este dato es importante, en cuanto a que es 2,2 veces superior a lo aportado a dicho PIB por los 50 operadores de juego en línea, que conjuntamente aportan 429,3 millones de euros. Además, hay que recordar que una gran parte de los operadores en línea son “multinacionales del juego” con sede en otros países de la Unión Europea, por lo que una parte de este PIB generado no se convierte en Renta Nacional disponible. Asimismo, el gravamen sobre los premios de lotería aportado por al ONCE al Estado en 2016 asciende a 78,3 millones de euros frente a los 107,3 millones de euros aportados por el Impuesto sobre actividades del juego, por los 50 operadores online, en el mismo periodo. Por primera vez la aportación del juego online es mayor al de la ONCE, pero hay que considerar que corresponde a unas ventas 5,7 superiores a las de la ONCE.

A la ONCE también le afecta el mercado de juego ilegal mencionado anteriormente. Así, desde finales de los años 80 han venido existiendo en España diferentes rifas ilegales distribuidas a través de redes minoristas que utilizan formatos de juego similares a los de la ONCE y se amparan algunas de ellas en supuestos fines sociales que no cumplen. Estas rifas carecen de autorización administrativa, suponen un fraude para los consumidores y sus propios trabajadores, un fraude fiscal para el Estado y dañan gravemente la imagen del mundo de la discapacidad. La recaudación conjunta de estas rifas en España en el año 2015 alcanzó los 75 millones de euros, de los cuales 64 millones de euros corresponderían a la O.I.D, que, a pesar de las numerosas sentencias acumuladas en su contra, continua operando. Cabe destacar en este sentido la sanción con fecha 10 de junio de 2014 de 25 millones de euros por actividades ilícitas de juego que impuso el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a la OID<sup>9</sup>.

### 3. LA FISCALIDAD DEL JUEGO EN ESPAÑA

Una vez hechos los comentarios relativos a las cuestiones de índole más genérica que rodean a las actividades de juego, toca ahora abordar los aspectos clave que afectan a su tributación en nuestro país, tributación compleja no sólo por las especiales características de las actividades de juego, sino por el complejo marco tributario español en el que conviven diversos niveles competenciales (Estatal y de las Comunidades Autónomas), sin dejar a un lado los Territorios Forales. Estos diferentes niveles conllevan, como no podía ser de otra manera, que haya un gran número de normas a las que hay que enfrentarse a la hora de realizar un análisis de estas características, que, aunque por los motivos que presiden esta obra, intentará ser breve y conciso, pretende ser riguroso en sus aspectos técnicos.

Al igual que el resto de actividades económicas, las actividades de juego no son ajenas a nuestro sistema tributario. Como se puede comprobar a lo largo de la historia, el legislador de forma tradicional ha venido regulando estas actividades y allegando recursos a las arcas públicas ya desde el Decreto de 30 de septiembre de 1763, siendo Rey Carlos III y Ministro de Hacienda el Marqués de Esquilache, en el que se creó en Madrid una lotería por números, gestionada por el Estado<sup>10</sup>, en beneficio de hospitalares,

<sup>9</sup> Resolución de 2 de diciembre de 2014, de la Dirección General de Ordenación del Juego en relación con el procedimiento administrativo de carácter sancionador contra "Organización Impulsora de Discapacitados" (O.I.D.), por la presunta comisión de una infracción muy grave, tipificada en el artículo 39.g) de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, consistente en la realización de actividades de juego infringiendo la reserva establecida en el artículo 4 de esta Ley. (Expediente n.º DGOJ-ES 2013/01).

<sup>10</sup> La nueva tributación del juego on-line. José Félix García de Pablos. Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia número 21, Sección Artículos, Mayo-Junio 2011. Editorial La Ley

hospicios y otras obras pías, hasta nuestros días, en los cuales la fiscalidad de estas actividades se ha ido configurando como una fiscalidad en cierto modo compartida entre el Estado y las diferentes Comunidades Autónomas y pensada por el legislador, como veremos posteriormente, tomando como base la nueva realidad de estas actividades que han tenido un crecimiento exponencial debido básicamente a las nuevas formas de juego en las que el juego on line tiene un papel más que relevante.

Es por ello, que dentro del complejo y prolífico marco jurídico-tributario de nuestro país, el gravamen de las actividades de juego se configura en una triple faz, por un lado gravando las diferentes formas de juego mediante una serie de tributos de naturaleza indirecta, por otro a los participantes en su imposición personal, por ejemplo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, e Impuesto sobre Sociedades, y por último a los organizadores en su propia imposición.

Toda esta complejidad se ve aderezada además en el caso de nuestro país y como ya hemos avanzado, por los diferentes niveles competenciales del que consta nuestro sistema tributario, que a los efectos que nos ocupan son el estatal y el correspondiente a las Comunidades Autónomas, que cuentan con su propia capacidad normativa que han ido desarrollando, así como por los Territorios Forales que en virtud de las competencias que tienen atribuidas por el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra<sup>11</sup> cuentan con sus propias especialidades, que por motivos evidentes de limitación de espacio, no se abordan en el presente Capítulo aunque se haga alguna mención al respecto allí donde corresponda.

Así, en lo que a la Tributación Indirecta<sup>12</sup> y Ámbito Estatal se refiere y por comenzar por la norma que más recientemente se ha incorporado en este nivel competencial a nuestro ordenamiento tributario en relación con las actividades de juego, nos encontramos con la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (en adelante, la Ley del Juego).

El espíritu de esta norma tal y como se señala en su preámbulo, es hacer frente a la realidad del juego en España debido al cambio producido por la irrupción de los nuevos servicios de comunicaciones electrónicas y a la utilización de los servicios de juegos interactivos a través de Internet, lo cual en palabras del citado preámbulo ha

---

<sup>11</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Ley 29/1980, de 26 de diciembre por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

<sup>12</sup> Sobre su naturaleza jurídica ver “La fiscalidad en el Proyecto de Ley de regulación del juego”. J. Javier Pérez-Fadón Martínez, cuya referencia completa se incluye en el apartado Bibliografía.

supuesto un cambio sustancial tanto en España como en otros países de su entorno, en la concepción tradicional del juego que se ha visto superada incluso en sus límites territoriales.

La Ley del Juego regula diversas cuestiones de índole sustantiva relacionadas con la actividad de juego tales como definición y regulación de los diversos juegos, prohibiciones objetivas y subjetivas para jugar, publicidad y patrocinio de las actividades de juego, títulos habilitantes para poder llevar a cabo las actividades de juego, control de la actividad, sanciones y régimen sancionador, etc.

Asimismo y a los efectos que aquí nos interesan, la Ley del Juego supuso la inclusión en nuestro ordenamiento tributario de un nuevo impuesto de ámbito estatal (Impuesto sobre Actividades de Juego) que, como ahora veremos, grava las operaciones de juego así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios promocionales, aunque no sean estrictamente juego, regulando además la participación de las Comunidades Autónomas en el tributo mediante la cesión de la recaudación obtenida por el gravamen correspondiente a los ingresos por el juego de los residentes en cada Comunidad, reservándose el Estado lo recaudado por cuenta de los jugadores no residentes en España y por lo que corresponda a las apuestas mutuas deportivas estatales y las apuestas mutuas hípicas estatales.

Este nuevo impuesto, en palabras del preámbulo, no afecta a las tasas vigentes (tributos cedidos a las Comunidades Autónomas), que luego se comentarán brevemente. El nuevo tributo se regula en los artículos 48 y siguientes de la Ley del Juego.

Según se regula en el artículo 48 mencionado, constituye su hecho imponible la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal que se regulan en el artículo 2 apartado 1 de la norma, esto es, actividades de juego de loterías, apuestas y otras cualesquiera que arriesguen cantidades de dinero, las rifas y concursos en los que la participación se realiza mediante una contraprestación económica, los juegos de carácter ocasional, y las actividades de juego transfronterizas (una de las verdaderas novedades de la norma que estamos analizando), entendidas estas como las realizadas por las personas físicas o jurídicas radicadas fuera de España que organicen u ofrezcan actividades de juego a residentes en España.

Como vemos, este último supuesto supone el gravamen efectivo sobre sujetos pasivos que aun sin presencia en nuestro país y sin necesidad de vincular sus actividades a un establecimiento permanente en el sentido definido por la normativa tributaria, (por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de no residentes), organicen u ofrezcan actividades de juego a residentes en España, siendo una novedad de un importante calado, no sólo por la recaudación que se allega para las arcas públicas, sino por el

control que a través del tributo puede ejercer la administración sobre este tipo de actividades que han ido creciendo de forma considerable a lo largo de los últimos años.

Una vez definido el hecho imponible, el número 2 del artículo 48 de la Ley del Juego establece un supuesto de no sujeción que, como veremos en el epígrafe siguiente, afecta a los operadores de lotería de ámbito estatal, estableciendo que no estarán sujetos al Impuesto sobre Actividades de Juego los juegos de lotería de ámbito estatal, con independencia del operador público o privado que los organice o celebre. Para determinar quiénes son estos operadores, hay que acudir a la Disposición Adicional Primera de la norma que estamos analizando la cual señala en su punto Uno que la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) son los operadores designados para la comercialización de los juegos de lotería regulados en la Ley del Juego.

Por tanto, estos operadores y sus actividades relacionadas con la comercialización de loterías de ámbito estatal, no están sujetos al tributo, con independencia de que, en caso de que organicen o comercialicen otros juegos distintos de la lotería de ámbito estatal, estén sujetos al pago del gravamen según corresponda.

Serán sujetos pasivos del tributo, como no podía ser de otra manera, aquellos que operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas por el Impuesto.

Debido a las especiales características de las actividades gravadas y a su desarrollo, el apartado quinto del artículo 48 regula un supuesto de responsabilidad solidaria de pago del impuesto bastante amplio y que quizás recuerda a la responsabilidad solidaria que se prevé en el caso del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el artículo 9 (Responsables) de su norma reguladora (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba su texto refundido) y en virtud del cual, se hacen responsables solidarios tanto al pagador de los rendimientos sometidos a gravamen, como a los representantes que por obligación legal han de nombrar los contribuyentes no residentes según lo que se prevé en el artículo 10 de la misma norma.

El ámbito de los responsables solidarios se extiende, en el caso de que no haya constancia de que el operador de juego haya obtenido el necesario título habilitante, a todos aquellos que ofrezcan por cualquier medio, actividades de juego a personas con residencia fiscal en España, así como quienes obtengan beneficios por el desarrollo del juego y ello con independencia del territorio desde el que actúe el operador de juego.

Como vemos la norma establece un claro supuesto de “vis atractiva” motivado quizás no tanto por la obtención de recaudación, como por una necesidad de tener un control exhaustivo de quiénes son los operadores en el mercado español estableciendo así una norma muy desincentivadora y punitiva para todos aquellos que colaboren en la realización de actividades no permitidas.

Este supuesto de responsabilidad solidaria se extiende además, en caso de que no se haya obtenido el correspondiente título habilitante, a los dueños o empresarios de infraestructuras y los prestadores de servicios de la sociedad de la información, cuando debieran razonablemente presumir que dichas infraestructuras o servicios se utilizan o sirven específicamente para la celebración de actividades de juego reguladas en la Ley del Juego.

En lo que se refiere a la base imponible del tributo sobre actividades de juego, (número 6 del artículo 48), la norma prevé dos tipos de base imponible que varía en función de cada tipo de juego.

En primer lugar, (letra a) del número 6) del artículo 48 prevé una base imponible que estará constituida por los ingresos brutos, definidos estos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener, directamente derivado de su organización o celebración, y en segundo lugar (letra b) del citado número 6) del artículo 48, una base imponible constituida por los ingresos netos, definidos como el ingreso bruto tal y como se ha definido anteriormente, deducidos los premios satisfechos a los participantes, previéndose especialidades en cuanto a la base imponible en relación con las apuestas cruzadas o de juegos en los que los sujetos pasivos no obtengan como propios los importes jugados, sino que simplemente efectúen su traslado a los jugadores que los hubieran ganado, en cuyo caso y a grandes rasgos, la base imponible se integrará por las comisiones y otras cantidades por servicios relacionados con las actividades de juego.

La norma prevé además dos configuraciones adicionales de base imponible para las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, y en caso de aquellas actividades en la que la cantidad pagada por participar en el juego sea satisfecha a través de instrumentos de tarificación adicional.

En cuanto a los tipos de gravamen que se regulan en el número 7 del artículo 48, y sin ánimo de ser exhaustivos, la norma contempla diferentes tipos, hasta completar doce, dependiendo del tipo de juego del que se trate, el cual se aplicará a la base imponible definida según la letra a) o la letra b) del número 6 antes mencionado. Así, a modo de ejemplo, las apuestas deportivas mutuas se gravarán al tipo del 22 por ciento que se aplicará sobre la base imponible definida según la letra a) del número 6 antes señalado, mientras que las apuestas deportivas de contrapartida lo serán al 25 por ciento sobre la base imponible de la letra b) del número 6, mientras que las rifas están gravadas a un tipo del 20 por ciento sobre la base imponible regulada en la letra a) del número 6 y que se ha descrito más arriba.

Este número 7 en su inciso final prevé, dado que la recaudación del tributo está cedida a las Comunidades Autónomas, que estas puedan incrementar los tipos del impuesto respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia en su territorio, si bien este incremento sólo tendrá aplicación sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en el territorio de la Comunidad Autónoma que eleve los tipos. A este respecto, la Comunidad Autónoma Canaria, en uso de sus competencias, estableció a finales de 2014<sup>13</sup> una serie de recargos sobre los tipos vigentes en el Impuesto estatal sobre actividades de juego respecto de las actividades ejercidas por operadores, organizadores o quienes desarrollen la actividad gravada por el impuesto y del juego realizado por los jugadores residentes fiscales en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma Canaria.

Los recargos oscilan entre el 1% aplicable a las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, el 2% aplicable, entre otros, a las rifas y concursos, y el 4% aplicable a las apuestas deportivas de contrapartida, apuestas deportivas cruzadas, apuestas hípicas de contrapartida, etc.

Los números 8 y 9 del artículo 48 contienen normas relativas a la liquidación del gravamen sobre las actividades de juego y en cuanto a la gestión, recaudación, liquidación e inspección que recaerá en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sin perjuicio de lo previsto en los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas y las leyes que puedan aprobarse relativas a la cesión de tributos.

Por último el número 11 del artículo 48 regula lo que ya hemos avanzado al inicio de este epígrafe, esto es, la distribución de la recaudación entre las Comunidades Autónomas. Así se prevé que la recaudación obtenida por el gravamen correspondiente a los ingresos por el juego de los residentes de cada Comunidad, de las actividades que se hayan efectuado mediante sistemas de medios electrónicos, informáticos o telemáticos se distribuirá a las Comunidades Autónomas en proporción a las cantidades jugadas por los residentes de cada una de ellas. Este apartado ha de interpretarse en congruencia con lo previsto en la Disposición Transitoria Sexta de la Ley del Juego, la cual prevé un régimen transitorio para la cesión del impuesto.

Además del Impuesto sobre Actividades de Juego, la Ley del Juego establece en el artículo 49 una Tasa por la gestión administrativa del juego cuyo hecho imponible

---

<sup>13</sup> Disposición Final Duodécima de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias, en vigor desde el 11 de noviembre de 2014.

se constituye por la emisión de certificaciones registrales, emisión de dictámenes técnicos, inscripciones en el registro general de licencias de juego, solicitud de licencias y autorizaciones, actuaciones inspectoras o de comprobación técnica, así como por las actuaciones regulatorias realizadas por el regulador con competencia para ello, en la actualidad la Dirección General de Ordenación del Juego, adscrita al Ministerio de Hacienda y Función Pública, sobre las actividades de juego desarrolladas por los operadores habilitados y sujetos a la supervisión de esta entidad.

Los sujetos pasivos de la tasa serán, en el caso de las actuaciones regulatorias, los operadores, organizadores y quienes celebren actividades de juego, y en los restantes supuestos, las personas que soliciten la correspondiente certificación registral, dictamen técnico de evaluación, inscripción en el Registro, etc. Su cuantía varía desde los 20 euros previstos para la emisión de certificaciones registrales, 10.000 euros por cada licencia, hasta el 0,75 por mil de los ingresos brutos de explotación previsto para el caso de las actuaciones regulatorias.

Una vez analizada la norma reguladora del Impuesto sobre Actividades de Juego, norma estatal aunque con participación de las Comunidades Autónomas por la vía de la cesión de la recaudación, nos encontramos con las mal denominadas Tasas sobre el Juego<sup>14</sup>, reguladas en el Decreto 3050/1996, de 1 de diciembre por el que se aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales y que contiene la regulación de las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias en los artículos 36 y siguientes, y en el Real Decreto-Ley 16/1997, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas que contiene la regulación de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar.

Estas “tasas” son tributos cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (esto es, Ceuta y Melilla), en virtud de lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Así, el artículo 25.1.e) de la citada norma prevé la cesión del rendimiento de los Tributos sobre el Juego a las Comunidades Autónomas, mientras que el artículo 50 prevé el alcance de las competencias normativas de éstas en relación con los Tributos sobre el Juego, en los cuales podrán ejercer sus competencias en relación con las exenciones, base imponible, tipos de gravamen y cuotas fijas, bonificaciones, devengo, y aspectos de aplicación de los tributos.

---

<sup>14</sup> El Tribunal Constitucional ha declarado que la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones tributarias, no constituye una tasa, sino que tiene la naturaleza de impuesto. STC 35/2012 y STC 162/2012. Asimismo el Tribunal Constitucional en su Sentencia 296/1994 señaló que la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar no constituía una tasa sino un auténtico impuesto estatal que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios.

Ambas tasas (la tasa sobre rifas tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias regulada en el Decreto de 1966, así como la regulada en el Real Decreto Ley 16/1997) se aplicarán en caso de que las actividades gravadas que constituyen su hecho imponible no estuvieran sujetas al Impuesto sobre Actividades de Juego que se ha comentado más arriba.

Así, constituye el hecho imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (esto es, la regulada en el Decreto de 1966), la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre la Actividades de Juego, correspondiendo su exacción al Estado cuando el ámbito territorial de participación sea estatal.

Asimismo el Real Decreto Ley 16/1997, en su artículo 3 señala que con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidos, las sociedades o empresas que desarrollan las actividades a que se refiere el Real Decreto (juegos de suerte, envite o azar), los casinos y demás locales, instalaciones o recintos autorizados para el juego quedarán sujetos a la Tasa Fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas el número 1 del artículo 3, configura como hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre Actividades de Juego regulado en la Ley 13/2011, de regulación del juego, incluyéndose en el hecho imponible las apuestas celebradas en casinos de juego, el bingo, los juegos mediante máquinas o aparatos automáticos, y los juegos mediante boletos, salvo que estas actividades, como se ha señalado, estuvieran sujetas al Impuesto sobre Actividades de Juego.

No obstante estas dos tasas de ámbito estatal, y como ya se ha mencionado con anterioridad, las Comunidades Autónomas de régimen Común en ejercicio de sus competencias han regulado los aspectos permitidos por la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos sobre el juego estableciendo todas ellas sus propios tipos, normas sobre el devengo, configuración del sujeto pasivo, etc., así como la normativa formal necesaria para su liquidación<sup>15</sup>. Asimismo y como ya se ha mencionado más arriba, los Territorios Forales al amparo de sus competencias, cuentan con especialidades normativas derivadas del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/2002) y el Convenio Económico con la Comunidad Foral Navarra (Ley 28/1990), normas que han ido siendo modificadas para ir adaptándolas a las nuevas realidades tributarias.

---

<sup>15</sup> La página web de la Agencia Tributaria en el apartado dedicado a la fiscalidad autonómica contiene un exhaustivo detalle de las medidas que las Comunidades Autónomas han ido aprobando en materia de tributos cedidos y tributos propios, [www.aeat.es](http://www.aeat.es).

De esta forma, según lo previsto en, el artículo 40 de la Ley 28/1990 contempla que la Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o azar será exaccionada por la Comunidad Foral Navarra cuando su hecho imponible se realice en Navarra, mientras que la Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias será exaccionada por la Comunidad Foral cuando su autorización deba realizarse en Navarra.

En cuanto a la exacción del Impuesto sobre Actividades de Juego, corresponderá a la Comunidad Foral Navarra, a la Administración del Estado o ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, señalándose además que los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal a las distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

En estos mismos términos se regula la exacción de los tributos sobre el juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco (artículo 35 del Concierto antes mencionado).

Ambas normativas regulan además la normativa que será de aplicación así como la competencia para la inspección de estos tributos.

Por último, y en el ámbito de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, se han regulado tributos relacionados con el juego. Así por ejemplo, la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias cuenta con un Impuesto sobre el Juego del Bingo, y las Comunidades Autónomas de Murcia e Islas Baleares cuentan con un Impuesto sobre los Premios del Juego del Bingo.

Siguiendo con la descripción de la tributación del juego en España y continuando con la tributación de carácter indirecto, no se puede olvidar en ningún caso el Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo de carácter armonizado en el ámbito de la Unión Europea, y que como no podía ser de otra manera no es ajeno al ámbito del juego por cuanto una actividad desarrollada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad.

La norma base de la regulación comunitaria del Impuesto sobre el Valor Añadido se contiene en la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se ha visto modificada en numerosas ocasiones<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Al menos por las Directivas del Consejo, 2006/138/CE, de 19 de diciembre de 2006, 2007/75/CE, de 20 de diciembre de 2007, 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, 2009/47/CE, de 5 de mayo de 2009, 2009/69/CE, de 25 de junio de 2009, 2009/162/UE, de 22 de diciembre de 2009, 2010/23/UE, de 16 de marzo de 2010, 2010/88/UE, de 7 de diciembre de 2010,, 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, 2013/42/UE, de 22 de julio de 2013, 2013/43/UE de 22 de julio de 2013 y 2016/1065/UE, de 27 de junio de 2016).

A los efectos que aquí nos ocupan, y en lo que se refiere al juego, el artículo 135 1. i) de la citada Directiva prevé la exención de las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro.

En lo que se refiere al ámbito español el citado tributo, que se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre mencionando las actividades de juego en dos de los apartados del artículo 20 que contiene la regulación de las exenciones. Así, el artículo 20. Uno.19, en línea con lo previsto en la Directiva mencionada, señala expresamente que estarán exentas del Impuesto *“las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos, y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.”* Además de la anterior previsión que supone la exención de estas actividades, el propio apartado 19 señala que no estarán amparados por la exención los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las actividades señaladas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los de gestión del bingo.

Este tratamiento es uniforme en todo el Territorio Común, así como en los Territorios Forales por cuanto, aunque estos cuentan con sus propias competencias dimanadas del Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio con la Comunidad Foral Navarra, y están incluidos dentro del Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI), debiendo ser por tanto sus normas equivalentes a las normas de Territorio Común.

No sucede lo mismo en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma Canaria por cuanto esta no forma parte del TAI, no obstante lo cual, la normativa del Impuesto General Indirecto Canario (tributo de carácter indirecto que grava, al igual que el IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en su territorio) es similar a la contenida en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, previéndose una exención en el artículo 50.Uno.19 de la Ley 4/2012, de 25 de junio de la Comunidad Autónoma de Canarias, de medidas administrativas y fiscales, cuyo tenor literal es equivalente al contenido en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de Territorio Común<sup>17</sup>.

Una vez descrito el complejo marco de la tributación indirecta que como no podía ser de otra manera ha dado lugar a numerosas cuestiones interpretativas por parte de

---

<sup>17</sup> Las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla cuentan con su propia tributación indirecta (Arbitrio sobre la Producción, los Servicios y la Importación) que no se aborda en el presente Capítulo por razones de espacio.

la Administración Tributaria y los Tribunales no sólo españoles, sino europeos, y que no se ha entrado a analizar por la necesaria brevedad que acompaña a una obra de estas características, toca ahora analizar, de forma concisa asimismo, la otra cara de la tributación de los juegos, que no es otra que la de la Tributación Directa de los participantes y organizadores.

Comenzando por la tributación directa de los participantes, en el caso de las Personas Físicas nos encontramos con la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual contiene en su artículo 33 la regulación de lo que se considera ganancia patrimonial sujeta a tributación a efectos del citado tributo. Así, el citado artículo señala que se considerarán ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por definición de la Ley antes señalada se califiquen como rendimientos.

Por tanto, en principio y con las salvedades que se comentarán más adelante en cuanto a los premios derivados de los sorteos organizados por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, la ONCE, la Cruz Roja y otras entidades análogas de las Comunidades Autónomas que cuentan con su propia regulación en la Disposición Adicional número 33 de la Ley 35/2006 y que son objeto del siguiente epígrafe, las ganancias obtenidas en el juego tributarán como ganancia patrimonial sujetas en la base imponible del jugador.

Ahora bien, el cálculo de la ganancia patrimonial relativa al juego fue modificado, no sin cierta polémica por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas y al impulso de las actividades económicas, introduciendo una medida como ya hemos comentado ciertamente discutible y desde luego ajena a nuestro ordenamiento jurídico tributario hasta ese momento, por la cual para el cálculo de las ganancias podrán tenerse en cuenta las pérdidas derivadas del juego hasta cierto límite. La introducción de esta norma supone que para el cálculo de la ganancia patrimonial sujeta a tributación podrán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al juego obtenidas en el período impositivo hasta el límite de las ganancias, sin que puedan tenerse en cuenta, debido sin duda a la especialidad del gravamen que comentaremos más adelante, las pérdidas de juego provenientes de los juegos organizados por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos, la Cruz Roja Española y las entidades equivalentes de las Comunidades Autónomas.

Ciertamente la introducción de una medida de estas características en un ordenamiento en el que la no deducibilidad de las pérdidas de juego ha sido la tradición y tan es así que en el marco del Impuesto sobre Sociedades, como veremos ahora, éstas siguen siendo consideradas como no deducibles, produjo un cierto revuelo, y el propio

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (hoy Ministerio de Hacienda y Función Pública) emitió una nota de prensa de fecha 3 de abril de 2013, con el fin de aclarar que las pérdidas del juego no generan créditos fiscales deducibles de la cuota, señalándose además en ella que España tiene una de las fiscalidades sobre el juego de las más exigentes de nuestro entorno, siendo esta similar a la estadounidense (en palabras de la propia nota de prensa).

Cuestiones mediáticas aparte, desde estas páginas lo se quiere poner de manifiesto es que se debería realizar una reflexión acerca de la conveniencia de mantener una norma como ésta que permite la deducción de las pérdidas generadas en el juego (con el límite de las ganancias obtenidas), lo cual, como se ha señalado con anterioridad es algo completamente nuevo en un ordenamiento jurídico-tributario que tradicionalmente se ha visto caracterizado por su rigor. Así, el legislador debería retomar esta cuestión poniendo como centro de su reflexión la obligación de velar porque la actividad de juego sea realizada con responsabilidad por todos sus intervenientes, y permitir que las pérdidas de juego puedan ser compensadas, además de por cuestiones de justicia tributaria para con el resto de contribuyentes, quizás no sea lo más adecuado.

La introducción de esta medida ha tenido entre otros efectos que la Dirección General de Tributos haya expresado su opinión desde el año 2013 a diversas cuestiones sobre la aplicación de esta norma y entre otras sobre la manera de justificar las pérdidas<sup>18</sup>.

Así, la Consulta Vinculante 1809-14 de 9 de julio señala en relación con esta cuestión que: *“en lo que se refiere a la justificación de las pérdidas patrimoniales obtenidas en el juego que no excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período, la misma se realizará (a solicitud, en su caso, de los órganos de gestión e inspección tributaria) a través de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho. A este respecto, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.*

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades cuya regulación se contiene en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, y cuyo hecho impo-

---

<sup>18</sup> Entre otras en las siguientes consultas: Consulta Vinculante 0316-13 de 4 de febrero, Consulta Vinculante 0336-13, de 5 de febrero, y Consulta Vinculante 1809-14, de 9 de julio.

nible se configura como la obtención de renta por el contribuyente cualquiera que fuese su fuente u origen, nada se dice en relación con la tributación de las ganancias que pudieran obtenerse por la participación en juegos, con las matizaciones derivadas de la configuración del gravamen especial sobre las loterías que se comentarán en el epígrafe siguiente de lo cual se deduce que de ser este el caso, estas rentas estarían gravadas y tendrán que ser incluidas en la base imponible del tributo que se calcula partiendo del resultado contable del contribuyente sobre el que se realizarán los ajustes regulados en la propia Ley y su Reglamento de desarrollo<sup>19</sup>. Si se pronuncia la norma sobre las pérdidas del juego y así, a diferencia de lo que ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 15 apartado d) de la norma, siguiendo la tradición de nuestro ordenamiento jurídico-tributaria prevé la no deducibilidad de las pérdidas del juego.

Esta incoherencia entre el tratamiento fiscal de las pérdidas de juego en la tributación directa de los participantes, personas físicas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la medida en que sean residentes fiscales en España y el Impuesto sobre Sociedades, no hace sino reforzar la reflexión expuesta más arriba relativa a la conveniencia de que el legislador vuelva a retomar esta cuestión polémica en sus inicios con el fin de reflexionar sobre la necesidad de suprimir esta injustificada medida.

En cuanto a los Organizadores y comercializadores de las diversas modalidades de juego, y con la salvedad relativa a la Organización Nacional de Ciegos Españoles que se comentará en el siguiente epígrafe no cabe la menor duda que sus rendimientos estarán gravados por el Impuesto sobre Sociedades, y en caso de que fuera posible al amparo de la normativa que regula las autorizaciones y se dieran las circunstancias para ello, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimiento derivado de la realización de una actividad económica.

#### 4. ESPECIAL ANÁLISIS DEL RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LA ONCE EN ATENCIÓN A SU CARÁCTER DE ORGANIZACIÓN SOCIAL Y SOLIDARIA

##### 4.1. La ONCE y su Fundación: un modelo social y solidario

Sin duda, la ONCE es un operador del juego singular; su singularidad estriba en su régimen jurídico, del que “se desprende con claridad que la actividad de juego de

---

<sup>19</sup> Real Decreto 634/2015, de 10 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

la ONCE constituye un elemento fundamental para su financiación (un medio, por tanto, y no un fin) que, a su vez, hace singular a la propia Organización desde esta perspectiva” (De Lorenzo, 2014)<sup>20</sup>. Tal y como recoge la Disposición Adicional Tercera de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, la ONCE “*es una Corporación de Derecho Público de carácter social; que se rige por su normativa específica propia y cuyos fines sociales se dirigen a la consecución de la autonomía personal y plena integración de las personas ciegas y con deficiencia visual grave; mediante la prestación de servicios sociales, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar y de autoorganización; caracterizada en su actividad social, económica y empresarial, por los principios y valores de la solidaridad, la ausencia de ánimo de lucro y el interés general; que ejerce en todo el territorio español funciones delegadas de las Administraciones Públicas, bajo el Protectorado del Estado; y que, para la financiación de sus fines sociales, goza de un conjunto de autorizaciones públicas en materia de juego*”. De esta forma, el juego, un instrumento que surgió con el Cupón hace más de 78 años como iniciativa de las propias asociaciones que acabaron conformando la ONCE en 1938, está estrechamente vinculado al cumplimiento de sus fines sociales. Una actividad que, además, desarrolla siguiendo fielmente los principios característicos del Juego Responsable, expuestos anteriormente, a partir de los cuales ha desarrollado su Política de Juego Responsable<sup>21</sup>.

Además de estar vinculado a sus fines sociales, la actividad de juego de la ONCE es un pilar de su modelo solidario, en cuanto que la Fundación ONCE para la Cooperación e Inclusión Social de Personas con Discapacidad nace en febrero de 1988 por acuerdo del Consejo General de la ONCE como un instrumento de cooperación y solidaridad de los ciegos españoles hacia otros colectivos de personas con discapacidad para la mejora de sus condiciones de vida. Así, la principal fuente de financiación de la Fundación ONCE proviene del 3% de los ingresos brutos obtenidos con la comercialización de los juegos de azar de la ONCE, lo que supone un euro de cada tres de los que la ONCE dedica a servicios sociales. Igualmente, se incluyen en su Patronato, máximo órgano de gobierno de Fundación ONCE, además de la propia ONCE, como entidad fundadora, las principales organizaciones de personas con discapacidad de España, incluido el CERMI (Comité Español de Representantes de las Personas con Discapacidad), plataforma que agrupa a las principales organizaciones de personas con discapacidad de España, muchas de ellas de carácter autonómico, y que reúne a más de 3.000 asociaciones y entidades, que representan a los 3,8 millones de personas con discapacidad y sus familias que existen en España.

---

<sup>20</sup> De Lorenzo (dir)(2014), Régimen jurídico de la ONCE. Thomsonreuters-Aranzadi.

<sup>21</sup> La Política de Juego Responsable de ONCE de Mayo de 2016 puede leerse aquí: [https://www1.juegosonce.es/pdf/juego\\_responsable/Politica\\_Juego\\_Responsable\\_ONCE.pdf](https://www1.juegosonce.es/pdf/juego_responsable/Politica_Juego_Responsable_ONCE.pdf)

Pero más allá de los fines sociales y solidarios, el juego sirve directamente como vía para la inclusión laboral de las personas con discapacidad en España, por ejemplo al acceder a un puesto de trabajo a través de la venta de productos de juego (De Lorenzo, 2014). Así, el número de vendedores de Juegos ONCE, todos ellos personas con discapacidad de acuerdo con el artículo 111.3 de los Estatutos de la ONCE<sup>22</sup>, ascendía a 19.892 personas en 2016 (esta categoría profesional representa el 58% de la plantilla de ONCE y su Fundación, frente a las categorías de comerciales, técnicos, administrativos, directivos, mandos intermedios u otro personal). De hecho, la ONCE es el único operador de juego a nivel mundial cuya red de vendedores está formada exclusivamente por trabajadores por cuenta ajena que son personas con discapacidad.

Pero más allá de la oportunidad laboral para personas con discapacidad que supone la venta de los productos de Juegos ONCE, la ONCE y su Fundación son una importante fuente de empleo en España.

El conjunto de la plantilla de ONCE, Fundación ONCE y el Grupo empresarial ILUNION a 31 de diciembre de 2016 era de 68.467 personas (757 personas más que en diciembre de 2015), de las cuales el 38.780 eran personas con discapacidad (56,6% del total, un ratio superior en casi un punto al porcentaje del cierre del ejercicio 2015, y que se incrementa hasta más del 70% si se tiene en cuenta sólo la plantilla de ONCE y Fundación ONCE). Por lo tanto, se trata de una generación de empleo especialmente importante en cuanto a las oportunidades de inclusión laboral que abre para el colectivo vulnerable de personas con discapacidad, y que se ha mantenido constante incluso en tiempos de crisis.

Adicionalmente, en los últimos 20 años se han creado 107.371 empleos y plazas ocupacionales a través de terceras empresas y entidades con apoyo de la ONCE y su Fundación, de los que 8.582 empleos y plazas ocupacionales corresponden al año 2016. De este empleo creado en los últimos 20 años hay 105.639 personas con discapacidad, un 98,4% del total, y 47.835 mujeres, un 44,8% del total.

Desde su creación, la ONCE ha trabajado para construir un sistema de prestación social para personas con ceguera o discapacidad visual grave. Un sistema que se financia gracias a los ingresos producidos por Juegos ONCE, y que “ha resultado una

---

<sup>22</sup> “Será precisa la concurrencia de la condición de afiliado y, en su caso, de la calificación legal de persona con discapacidad, para poder acceder a un empleo en la ONCE en calidad de vendedor de productos de lotería, rigiéndose las condiciones de acceso y demás condiciones de trabajo por las previsiones contenidas en los presentes Estatutos, así como en la normativa interna de la ONCE que se dicte al efecto.” BOE de 11 de junio de 2016. Orden SSI/924/2016, de 8 de junio, por la que se publica el texto refundido de los Estatutos de la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Vigentes desde el 11 de junio de 2016.

vía muy conveniente para la Administración Pública, en cuanto libera al Estado de realizar el desembolso preciso para financiar las labores sociales que realiza la ONCE en delegación de sus funciones públicas y, por otro lado, sirve para dotar a la ONCE de instrumentos para alcanzar una solidez económica que le permite realizar su labor en el conjunto del territorio español” (De Lorenzo, 2014). Así lo indican los propios Estatutos de la ONCE en su artículo 5.1 que establece que la ONCE “financia, principalmente, el cumplimiento de sus fines sociales y actividades, así como los costes que genera la prestación de los servicios sociales de interés general que tiene encomendados, a través de los recursos obtenidos de su condición de operador de juego designado para la comercialización de los productos de lotería de ámbito estatal objeto de reserva legal en la explotación de las tres modalidades de lotería de las que es titular”<sup>23</sup>.

Más allá de estas contribuciones, la ONCE y su Fundación tienen un papel relevante en la cooperación institucional con entidades públicas y privadas, con y sin ánimo de lucro, impulsando los derechos de las personas con discapacidad. De esta forma, colaboran intensamente en el fortalecimiento de la sociedad civil española, participando activamente en diversas organizaciones y plataformas que representan sectores relevantes de la sociedad y economía españolas, como son el movimiento asociativo de las personas con discapacidad, a través de su presencia en el Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI), el Tercer Sector, a través de la Plataforma del Tercer Sector (PTS), la Economía Social, con su presencia en la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES), y el sector fundacional, a través de su presencia en la Asociación Española de Fundaciones (AEF).

Igualmente cabe destacar el apoyo de la ONCE y su Fundación al desarrollo y articulación del movimiento asociativo de las personas ciegas o con discapacidad visual en la Unión Europea mediante su acción internacional directa, así como de la Fundación ONCE para América Latina (FOAL) ha supuesto el inicio de un proyecto global que está permitiendo consolidar el movimiento asociativo de los ciegos latinoamericanos.

Como resultado de lo expuesto se puede afirmar que el modelo social y solidario de la ONCE y su Fundación es un modelo único en el mundo, lo que refuerza su singularidad ante el resto de operadores de juego nacionales e internacionales<sup>24</sup>. Un mo-

---

<sup>23</sup> BOE de 11 de junio de 2016. Orden SSI/924/2016, de 8 de junio, por la que se publica el texto refundido de los Estatutos de la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Vigentes desde el 11 de junio de 2016.

<sup>24</sup> Cabe destacar tres galardones recientes que han recibido la ONCE y su Fundación. Por un lado, la ONCE y su Fundación recibió en octubre de 2016 el premios Ciudadano Europeo 2016, que concede anualmente el Parlamento Europeo (PE) a propuesta de sus eurodiputados. Por

delo social y solidario que tiene un impacto económico y social de gran calado en la sociedad española, que pertenece ya al patrimonio cultural del país, y que es necesario proteger. Así, paralelamente a la evolución de la sociedad, las políticas públicas deben adaptarse a los nuevos escenarios generados para garantizar una sociedad justa y el máximo beneficio para todos los ciudadanos, en particular los colectivos más vulnerables. Se debe garantizar un orden social y económico justo, que proteja a los colectivos en mayor riesgo y simultáneamente revierta en un mayor beneficio para toda la sociedad. Por ello, el régimen regulatorio del juego de la ONCE ha de seguir adaptándose a los tiempos, con el objetivo de dar soporte financiero a la esencial finalidad social que persiguen la ONCE y su Fundación (De Lorenzo, 2014). En respuesta a un mercado del juego cambiante y cada día más competitivo, los instrumentos puestos a disposición de la ONCE necesitan una constante revisión y actualización para garantizar que está investida de la flexibilidad y recursos necesarios para apuntalar su sostenibilidad de cara al futuro. Además, dado que la ONCE es una organización que carece de ánimo de lucro, una mejor financiación de la organización implicará una mayor labor social en favor de las personas ciegas o con discapacidad visual grave, así como de las personas con otras discapacidades a través de la Fundación ONCE (De Lorenzo, 2014).

#### **4.2. Especial análisis sobre la tributación de los juegos comercializados y explotados por la ONCE**

Una vez descrito de forma breve el panorama de la fiscalidad del juego en sus diferentes vertientes: fiscalidad indirecta que atañe al propio juego, y fiscalidad directa que afecta a participantes y organizadores, toca ahora analizar la fiscalidad de un operador de juego que tiene una naturaleza diferente a la del resto de operadores debido a su consideración de entidad sin ánimo de lucro, esto es, la ONCE.

Parafraseando al homenajeado en esta obra “*no se podría entender adecuadamente las singularidades que en las diversas figuras que componen nuestro ordenamiento jurídico-tributario y por ende en su fiscalidad, tiene la ONCE, sin hacer una breve mención a las características que presiden esta Organización singular, [...] que consideramos relevante [...] por la importancia que, a efectos tributarios, tienen*” (Cruz Amorós, 2014).

---

otro lado, ILUNION, el grupo de empresas sociales de la ONCE y su Fundación, recibió en diciembre de 2016 en la sede de Naciones Unidas en Nueva York el premio ‘Reconocimiento Global de Buenas Prácticas para Trabajadores con Discapacidad’, que otorgó la Secretaría de Estado de los Derechos de la Persona con Discapacidad del Gobierno del Estado de São Paulo (Brasil). Por último, la ONCE fue galardonada con el Premio Príncipe de Asturias de la Concordia en 2013, coincidiendo con la celebración del 75 aniversario de la Organización.

La Disposición Adicional Tercera de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social reconoce el carácter de la ONCE como entidad singular y así esta prevé que a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 5 de la Ley, el cual define qué entidades forman parte de la economía social definida ésta como el conjunto de las actividades económicas y empresariales que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos, “la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) es una organización singular de economía social, que ajusta su ordenación y funcionamiento a lo previsto en las leyes, así como en su normativa específica de aplicación, constituida básicamente por el Real Decreto 358/1991, de 15 de marzo, de reordenación de la ONCE y sus vigentes Estatutos; cuyos rasgos básicos y genuinos relativos a su actividad económica y empresarial, así como a su naturaleza de operador de juego de reconocido prestigio, se plasman en la presente Disposición Adicional”.

Asimismo, el artículo 1 de los vigentes estatutos de la ONCE<sup>25</sup> señala que “*la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) es una Corporación de Derecho Público de carácter social, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar y de autoorganización, cuyos fines sociales se dirigen a la consecución de la autonomía personal y plena integración de las personas ciegas y con deficiencia visual grave de nacionalidad española, mediante la prestación de servicios sociales, que ejerce en todo el territorio español funciones delegadas de las administraciones públicas, bajo el protectorado del Estado.*

*La ONCE, cuya actividad social, económica y empresarial está informada por los principios y valores de la solidaridad, la ausencia de ánimo de lucro y el interés general, se rige por una normativa específica propia y es titular de varias modalidades de lotería, cuya explotación sirve para la financiación de sus fines sociales.”*

Pues bien, este reconocimiento como entidad perteneciente a la economía social, las notas de ausencia de ánimo de lucro, fines de interés general y forma de financiación a través de la explotación de las modalidades de lotería para las que está autorizada (lotería de ámbito estatal que en la actualidad se compone del denominado “cupón”, la lotería instantánea presorteada, conocida popularmente como “rascas” y el juego activo que se comercializa con otros operadores europeos denominado “Eurojackpot”) características de la Organización, han definido en buena manera lo que es la fiscalidad relacionada con la ONCE, como ahora veremos.

---

<sup>25</sup> Ver nota 23.

De este modo, comenzando por la fiscalidad indirecta que ataÑe a los juegos por seguir un orden coherente con el epígrafe anterior, y en lo que al Impuesto sobre las Actividades de Juego se refiere, hay que señalar que la ONCE, junto con la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, en virtud de la habilitación normativa contenida en la Ley del Juego es uno de los operadores designados para la comercialización de los juegos de lotería regulados en la Ley (Disposición Adicional Primera de la Ley del Juego), y por tanto, resultará aplicable la no sujeción a este tributo que se regula en el artículo 48.2 según el cual no estarán sujetos al impuesto, los juegos de lotería de ámbito estatal, con independencia del operador, público o privado, que los organice o celebre.

No obstante lo anterior, en caso de que la ONCE organizara otro tipo de juego o actividad diferente a la lotería de ámbito estatal sujeta al Impuesto sobre el Juego, ésta estaría sujeta plenamente al citado tributo.

En cuanto a las mal denominadas Tasas sobre el Juego, el Decreto 3059/1996, de 1 de diciembre por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales y que contiene en sus artículos 36 y siguientes las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias prevé expresamente que estarán exentos del tributo, entre otros, los sorteos organizados por la Organización Nacional de Ciegos Españoles, sin que el Real Decreto-Ley 16/1997, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar haga ninguna mención a la ONCE.

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, e IGIC y tributos aplicables en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, sirvan los comentarios realizados en el epígrafe anterior.

Analizada de forma muy breve la fiscalidad indirecta que ataÑe a la actividad que se configura como la principal fuente de financiación de la ONCE, toca ahora, como ya se ha hecho en el epígrafe anterior, comentar la fiscalidad directa que afecta a los premios y por ende a los participantes en los juegos comercializados. Esta fiscalidad sí presenta diferencias, no en cuanto a su base ya que los premios están gravados en sus perceptores, pero sí en cuanto a la operativa que los rodea.

Pero antes de comenzar con su análisis, conviene hacer una breve mención a cuál era su tratamiento antes de la reforma operada a finales de 2012 en virtud de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigida a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que fue dictada en un momento de severa crisis económica con la finalidad de allegar recursos a las arcas públicas para poder hacer frente a la financiación del déficit que por aquel entonces, amenazaba con un posible rescate de nuestro país al igual que se hizo con Grecia, Portugal e Irlanda.

Así, hasta el 1 de enero de 2013, fecha de la entrada en vigor de la Ley 16/2012, la fiscalidad de los premios derivados de los sorteos organizados por ONCE en lo que a las personas físicas agraciadas se refería, venía estando caracterizada por la exención de los premios obtenidos en los diferentes sorteos organizados por la entidad, fiscalidad compartida con los premios derivados de los Sorteos organizados por Loterías y Apuestas del Estado y la Cruz Roja Española y que se regulaba en el artículo 7 ñ) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, exención que tuvo sus avatares por la intervención de la Unión Europea (UE) la cual entendió que podía ser discriminatorios para los premios derivados de otro tipo de juegos organizados por entidades no residentes en territorio español, y que finalizó tras un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>26</sup> en virtud del cual el legislador español en la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria (Artículo sexto) modificó el tenor literal del artículo 7 ñ) de la LIRPF con el fin de declarar exentos en términos equivalentes a los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juego autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, a los premios de loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados con anterioridad.

No obstante esta tradicional exención, mantenida desde el año 1978, y como ya se ha comentado, se derogó, habiéndose creado un nuevo gravamen especial que afecta a los premios derivados de los juegos organizados por ONCE, gravamen que, como se verá a continuación, afecta no sólo a las personas físicas, sino a las personas jurídicas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y a los no residentes sin establecimiento permanente que resulten agraciados con premios derivados de sorteos organizados por estas entidades entre las que se encuentra ONCE.

De esta forma, en primer lugar el Artículo 2 de la Ley 16/2012 eliminó la exención de los premios de lotería recogida en el artículo 7 ñ) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

---

<sup>26</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2009. Comisión Europea contra el Reino de España

Correlativamente, el Número Tres del citado artículo introdujo, con efectos 1 de enero de 2013, una Disposición Adicional Trigésima tercera en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que contiene el régimen previsto para el Gravamen Especial sobre los premios de determinadas Loterías y Apuestas.

Las principales notas características del gravamen son las siguientes:

En cuanto a los premios sujetos a gravamen estos son los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, así como los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de organismos o entidades señalados con anterioridad y se exige de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuestas premiados.

Se prevé una exención para los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. En aquellos premios que superen este importe, estará sujeto el exceso. Esta regla de exención será aplicable siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería sea al menos de 0,50 euros, si es inferior al importe mencionado, la cuantía máxima exenta se reducirá de forma proporcional. Si el premio es de titularidad compartida, la cuantía exenta se prorrataará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

La base imponible está formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta. Si el premio es en especie, la base imponible se conformará por la cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de 2.500 euros. Si el premio es de titularidad compartida, la base imponible se prorrataará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

La cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo del 20 por 100 a la base imponible (el tipo ha permanecido invariable desde el comienzo de la aplicación del gravamen), y se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta previstos en la Disposición Adicional trigésima tercera en su apartado 6 (retenciones e ingresos a cuenta).

El devengo del gravamen especial se produce en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido. La Disposición Adicional Trigésima Tercera, número 6, prevé que los premios estén sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006 que se contienen en los artículos 99 (obligación de practicar pagos a cuenta) y 105 (obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales).

Asimismo, este número establece que el porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por 100 (esto es, coincide con el tipo de gravamen, lo que convierte a la retención en imposición definitiva).

De este modo, esta disposición somete al régimen de retenciones generales del IRPF a los premios gravados sujetos a este gravamen especial, con las especialidades que comentaremos, por cuanto, en el caso de que se haya practicado la correspondiente retención, la práctica de la retención se convierte en imposición definitiva.

Están obligados a retener aquellos que satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto (artículos 74 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recogido en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo), esto es, es el organizador de los sorteos o apuestas quien se configura como retenedor u obligado a practicar los correspondientes ingresos a cuenta.

En cuanto a las obligaciones de los contribuyentes que obtengan los premios, la redacción prevista en el número 7 de la Disposición Adicional Trigésima Tercera prevé que estos tendrán la obligación de presentar una autoliquidación por este gravamen especial, e ingresar el importe de la deuda tributaria en la forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante, no hay obligación de presentar la autoliquidación si el importe del premio no supera la cantidad de 2.500 euros o si se hubiera practicado retención o el ingreso a cuenta conforme a lo comentado anteriormente. Esta disposición confirma que la práctica de la retención convierte a la tributación por este gravamen especial en definitiva, quedando liberado el agraciado de presentar autoliquidación por este concepto estableciendo así la Disposición Adicional Trigésima tercera en su punto octavo, prevé que los premios no se tendrán que integrar en la base imponible del IRPF de los contribuyentes, y consecuentemente, las retenciones no minorarán la cuota líquida total del impuesto.

En lo que se refiere al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas que se incardina dentro del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, prevé en su artículo 11, nueva Disposición Adicional quinta (denominada “Gravamen especial sobre los premios de

determinadas loterías y apuestas") en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

El gravamen, aplicable a los contribuyentes que obtengan los premios sin mediación de establecimiento permanente, es similar al gravamen previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero presenta las siguientes especialidades: existe obligación de retención en cualquier caso, incluso cuando el premio esté exento en virtud de lo dispuesto en un Convenio para Evitar la Doble Imposición que resulte aplicable si bien se podrá pedir posteriormente la devolución del exceso. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será del 20 por 100, siendo la base de retención o ingreso a cuenta determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial. Al no existir regulación específica en esta Disposición Adicional Quinta, habrá que estar a las reglas de cuantificación de la base imponible previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes deberán presentar una declaración, salvo que el premio esté exento por cuantía o se hubiera practicado la retención.

Por último, se incluye una disposición que prevé que, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los premios obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente solo puedan ser gravados por este gravamen especial.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, se prevé un porcentaje de retención del 20 por ciento que a diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, es a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, esto es, no se trata de un gravamen definitivo y liberatorio de las obligaciones tributarias del contribuyente.

En cuanto a cómo se incardina este gravamen especial en los Territorios Forales, tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (artículo 10), como el Convenio Económico con la Comunidad Foral Navarra (artículo 14) prevén dentro del artículo destinado a las retenciones e ingresos a cuenta por determinados incrementos de patrimonio, que las retenciones correspondientes al Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas se exijan por la Comunidad Autónoma del País Vasco / Comunidad Foral Navarra, cuando el perceptor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en su territorio, debiendo aplicarse en la exacción de estas retenciones idénticos tipos a los de territorio común.

Además de lo anterior y como ya se ha mencionado la nueva regulación incluida por la Ley 16/2012 prevé la compensación de las pérdidas provenientes de juegos,

siempre que no excedan del importe de las ganancias obtenidas en el juego, excepto en el caso de los juegos sometidos al nuevo gravamen especial, que estamos analizando. Sirvan las reflexiones realizadas más arriba en cuanto a la conveniencia de realizar una reflexión sobre esta norma.

Y llegados a este punto, ya sólo queda comentar la fiscalidad aplicable a la ONCE en cuanto al Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo contiene una regulación expresa aplicable a la ONCE y a la Cruz Roja en su Disposición Adicional Quinta la cual prevé entre otras cuestiones que el régimen de exención en el Impuesto sobre Sociedades y Tributos Locales contenido en la citada norma será aplicable a ambas entidades que deberán cumplir con el requisito establecido en el penúltimo párrafo del número 5º del artículo 3 de la Ley<sup>27</sup>, considerándose ambas además como entidades beneficiarias del mecenazgo y previendo para el caso de la ONCE que tendrá la consideración de explotación económica exenta, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 49/2002, la comercialización por la Organización Nacional de Ciegos Españoles de cualquier tipo de juego autorizado por el Gobierno de la Nación, de conformidad con el régimen jurídico previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Como vemos por tanto, y debido sin duda a la especial naturaleza de la Organización, su ausencia de ánimo de lucro y los fines que la presiden, están exentos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades los ingresos que provengan de la comercialización de los juegos que están autorizados.

## 5. CONCLUSIONES

A lo largo de la historia el juego ha estado presente en todas las sociedades y culturas, y en 2015 es un mercado que genera un margen de aproximadamente 423.000 millones de dólares a nivel mundial, 94.200 millones de euros en la Unión Europea y 8.134 millones de euros en España (el 0,8% de nuestro PIB).

---

<sup>27</sup> Este requisito es el relativo a la necesaria gratuitad de los cargos de administrador que puedan desempeñar los representantes de la entidad en Consejos de Administración en calidad de representantes de la Organización, debiendo estos reintegrar cuantas remuneraciones perciban por este concepto a la Organización.

En los años recientes, con el auge de Internet y las nuevas tecnologías, el juego en línea ha crecido significativamente, especialmente en la UE, que aglutina el 47,6% del mercado mundial.

Aunque a nivel europeo no existe una legislación sectorial específica para los servicios que se ofrecen en el sector del juego, los recientes intentos normativos y reguladores de la UE se centran principalmente en el sector del juego en línea, dada la inherente naturaleza transfronteriza del sector. Y un número cada vez mayor de países de la UE ha emprendido una revisión de su legislación sobre el juego, en particular para tener en cuenta las nuevas modalidades de juego que se desarrollan en línea. Incluida España, que aborda esta cuestión en su Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

En España, el juego experimentó el impacto de la crisis, lo que hizo reducir su facturación un 41% entre 2001 y 2014, pero a partir de 2015 se invirtió esta tendencia y se inició la recuperación. Y si bien el español es un mercado de juego esencialmente presencial (73,52%), también se observa una tendencia al alza del juego en línea, paralela a la tendencia observada en la UE.

Dentro de los operadores de juego en el mercado español cabe destacar a la ONCE, un operador muy singular, cuyo margen de 931 millones de euros, que representa 11,4% del mercado de juego nacional. Es importante destacar esta contribución al PIB español, en cuanto a que es 2,9 veces superior a la contribución realizada por los 50 operadores de juego en línea en España, que aportan conjuntamente 319 millones de euros.

Pero la contribución de la actividad del juego a la sociedad no se mide únicamente en términos de facturación o margen, sino en su aportación a las arcas del Estado a través de la recaudación impositiva. En ese sentido cabe destacar la contribución de la ONCE a través del gravamen de premios de lotería que asciende a 84,7 millones de euros, que representa 4,7 millones de euros más que todo lo aportado por el Impuesto sobre actividades de juego por los 50 operadores de juego en línea.

Con el auge de Internet y la ausencia de regulación trajeron durante la década entre el año 2000 y 2010 un auge del mercado ilegal que alcanzó en España una recaudación de 1.400 millones de euros. Y más allá del juego en línea, el juego ilegal también afecta al juego presencial. Desde los años 80 vienen existiendo en el mercado español del juego actividades de juego, similares a las de ONCE, que operan sin licencia y que alcanzan los 75 millones de euros en 2015 (de los cuales 64 millones corresponderían a la OID) y que hoy en día continúan operando a pesar de las sentencias acumuladas en su contra.

Por tanto, siendo el juego una actividad que continuará mientras haya seres humanos, corresponde garantizar que se desarrolle en un marco valores y principios que contribuyan positivamente a la sociedad; fortalecer la relación entre la actividad del juego y los valores de la sociedad en la que se desarrolla. Y para ello, una de las herramientas de que dispone el Estado es la legislación fiscal del juego.

La tributación en nuestro país es compleja. No sólo por las especiales características de las actividades de juego, sino por el complejo marco tributario español en el que conviven diversos niveles competenciales (Estatual y de las Comunidades Autónomas), sin dejar a un lado los Territorios Forales. Así, por un lado, el gravamen de las actividades de juego se configura en una triple faz, primero gravando las diferentes formas de juego mediante una serie de tributos de naturaleza indirecta, segundo a los participantes en su imposición personal, por ejemplo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, e Impuesto sobre Sociedades, y tercero a los organizadores en su propia imposición, y, por otro lado, generando normas a diferentes niveles competenciales: estatal, autonómico y foral. Como resultado, se genera un complicado entramado normativo en materia tributaria de la actividad del juego en España.

Una vez vista la fiscalidad que ataña a los juegos en sus diferentes vertientes, no queda sino concluir señalando en primer lugar y como primera nota caracterizadora de ésta, que nos encontramos ante un marco jurídico-tributario complejo y muy diverso adecuado a los diversos niveles competenciales que hay en territorio español, y que se caracteriza por su amplitud en el sentido de que se ha procurado gravar cualquier forma de juego existente, a lo cual contribuyó sin duda la aprobación de la Ley del Juego en el año 2011, así como a sus participantes y las entidades organizadoras, encontrándonos sin duda ante un marco fiscal muy completo y acorde con los nuevos tiempos a la par que complejo y con un gran número de normas.

Quizás la nota discordante de esta fiscalidad tan completa y compleja sea la relativa a la compensación de las pérdidas del juego por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuestión que tiene ser retomada por el legislador tomando como centro de su reflexión la necesidad de velar por un juego responsable, y el lograr un marco fiscal que sea justo y equitativo para todos los contribuyente, así como coherente ya que como se ha puesto de manifiesto el tratamiento de las pérdidas procedentes de juego es diferente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, incoherencia que debería ser resuelta a la luz de los principios inspiradores comentados, esto es, manteniendo la no deducibilidad como principio básico.

Y dentro del análisis del régimen fiscal del juego en España, hay que destacar a la ONCE como operador de juego singular. Su distinción radica en el modelo social y solidario de la ONCE y su Fundación, único en España y fuera de sus fronteras, y que a

través de su actividad de juego permite realizar una significativa contribución económica y social a la sociedad.

De esta forma, realiza una contribución directa al PIB nacional, una aportación significativa a las arcas del Estado, es una fuente de empleo directa, especialmente para personas con discapacidad, a través de la red de vendedores de juegos ONCE, así como a través de la plantilla de ONCE y su Fundación y de su grupo de empresas sociales, ILUNION, y, adicionalmente, a través de terceras empresas y entidades con apoyo de la ONCE y su Fundación. Conviene destacar que la ONCE es el único operador de juego en el mundo que tiene una red de vendedores por cuenta ajena que son personas con discapacidad.

Igualmente, la ONCE y su Fundación realizan una importante labor social y solidaria, en cuanto a su sistema de prestaciones sociales para personas ciegas y con discapacidad visual y, en general, al impulso de los derechos de las personas con discapacidad que realiza, para fomentar la plena inclusión de este colectivo. Además, como se ha señalado, desarrolla un importante papel de cooperación institucional con entidades públicas y privadas, con y sin ánimo de lucro, dentro y fuera de España, apoyando al movimiento asociativo de personas con discapacidad, la economía social, el Tercer Sector o el sector fundacional, entre otros, y por ende, apoyando la articulación y fortalecimiento de la sociedad civil.

Como resultado de lo expuesto se puede afirmar que el modelo social y solidario de la ONCE y su Fundación es un modelo único en el mundo, lo que refuerza su singularidad ante el resto de operadores de juego nacionales e internacionales, que pertenece ya al patrimonio cultural de España, y que es necesario proteger.

A la vista de esta información y de la excepcionalidad de este operador de juego resultaría necesario revisar la adecuación del denominado Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas que impone un tributo del 20 por ciento sobre los premios de las loterías y apuestas organizadas por SELAE y ONCE, por cuanto podría tener un efecto inhibidor en una actividad de juego que, como se ha expuesto previamente, redonda en beneficio de todos. Especialmente en contraposición con la provisión relativa a la compensación de las pérdidas del juego en relación con el juego privado, y que por otro lado se prohíbe expresamente en relación con la actividad de juego de SELAE y ONCE. Es por esto que estas dos cuestiones, la posibilidad de compensación de pérdidas y el gravamen especial del 20 por ciento, deberían ser revisadas por parte del legislador.

La singularidad de la ONCE como operador de juego autorizado y como organización sin ánimo de lucro cuyos fines son de un indudable interés general, hecho que ha venido siendo reconocido en las diferentes normas que le son de aplicación (por

ejemplo, la Ley 49/2002), y nota caracterizadora imprescindible a la par que singular, debería seguir presidiendo la regulación de sus actividades y por ende su fiscalidad. Su modelo social y solidario único merece singular protección.

## BIBLIOGRAFÍA

- AZMIER, J.J. (2000). Canadian gambling behaviour and attitudes: summary report. Gambling in Canada Research Report No. 8. Calgary: Canada West Foundation
- BLS (2015). National Industry-Specific Occupational Employment and Wage Estimates - Gambling Industries. Washington: Bureau of Labour Statistics
- BOE de 11 de junio de 2016. Orden SSI/924/2016, de 8 de junio, por la que se publica el texto refundido de los Estatutos de la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Vigentes desde el 11 de junio de 2016.
- COHEN, M. (2015), As VIP Play Shrinks And Shifts, Morgan Stanley Upbeat On Global Gaming, en FORBES, 7 de abril de 2015.
- COMISIÓN EUROPEA (2012), “Hacia un marco europeo general sobre los juegos de azar en línea”. COM/2012/0596 final
- COMISIÓN EUROPEA (2014). Recomendación, de 14 de julio de 2014, relativa a principios para la protección de los consumidores y los usuarios de servicios de juego en línea y la prevención del juego en línea entre los menores(2014/478/UE).
- CRUZ AMORÓS, M. (2014), “Las singularidades del régimen fiscal de la ONCE”, en DE LORENZO (dir)(2014), Régimen jurídico de la ONCE. Thomsonreuters-Aranzadi.
- CUNNINGHAM-WILLIAMS RM, GRUCZA RA, COTTLER LB, WOMACK SB, BOOKS SJ, PRZYBECK TR, SPITZNAGEL EL, CLONINGER CR. (2005), Prevalence and predictors of pathological gambling: results from the St. Louis personality, health and lifestyle (SLPHL) study. Journal of Psychiatric Research, vol. 39 (4), pp. 377-390, July, 2005.
- DE LORENZO (dir)(2014), Régimen jurídico de la ONCE. Thomsonreuters-Aranzadi.
- EGBA (2016), Factsheet: Market Reality. URL: [http://www.egba.eu/media/FACTSHEET\\_MARKET-REALITY3.pdf](http://www.egba.eu/media/FACTSHEET_MARKET-REALITY3.pdf) (accedido el 02/02/2016)
- FONTBONA, M. (2008). La Historia del Juego en España. Barcelona: Flor de Viento.
- GBGC (2016). Global Gambling Report 2016. 11th Edition. Isle of Man: GBGC.
- GÓMEZ, J.A. et al (2016a), Anuario del Juego en España 2016. Madrid: IPOLGOB-UC3M.
- GÓMEZ, J. A. et al (2016b). Percepción social sobre el juego de azar en España 2016. Madrid: IPOLGOB-UC3M
- GÓMEZ, J. A. et al (2014). Percepción social sobre el juego de azar en España 2014. Madrid: IPOLGOB-UC3M
- MACALISTER, I. (2014). “Public opinion towards gambling and gambling regulation in Australia”, in International Gambling Studies, 14(1), Enero 2014.

- MHyAP (2016), Memoria Anual de 2015. Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- MHyAP (2017). DIRECCIÓN GENERAL DE ORDENACIÓN DEL JUEGO (2017). Informe Trimestral Mercado del Juego Online en España, cuarto trimestre de 2016.
- PARLAMENTO EUROPEO. Resolución, de 10 de septiembre de 2013, sobre el juego en línea del mercado interior (2012/2322(INI)).
- STERN, P., PAVELCHEK, D. (2006). Public Opinion Survey on Gambling Washington State Gambling Commission. Washington: Washington State University



## LA FUSIÓN DE FUNDACIONES

*Carlos Palao Taboada,*

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario (UAM)

### I. MODIFICACIONES ESTRUCTURALES DE LAS FUNDACIONES

Las vicisitudes de la existencia de las entidades jurídicas, especialmente las privadas, pueden hacer aconsejable realizar modificaciones que afecten a sus elementos fundamentales. Estas modificaciones se denominan “reorganizaciones” o “reestructuraciones”. Esta clase de operaciones se ha desarrollado sobre todo en el ámbito de las sociedades mercantiles, en el que es objeto de una disposición especial, la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de estas sociedades (en adelante, LME). Esto es así porque en su mayoría las sociedades mercantiles son titulares de empresas y es en la empresa donde se originan los impulsos que mueven a alterar la estructura jurídica societaria para adaptarla a nuevas situaciones del mercado o, en general, del marco en el que se desarrolla su actividad.

La necesidad de reorganizarse puede presentarse también a otros tipos de personas jurídicas, como las asociaciones o las fundaciones, en la medida en que unas y otras lleven a cabo actividades empresariales como medio para el logro de sus fines. El propio concepto de fundación como organización, según la teoría hoy generalmente aceptada, que tiene su origen en el profesor Federico de Castro<sup>1</sup> y está consagrada

---

<sup>1</sup> DE CASTRO (1972), pág. 93, afirma que “puede considerarse la fundación como la personificación de la organización instituida y reglada por el fundador, para realizar el fin benéfico al que destina una masa de bienes”. También en *La persona jurídica*, Civitas, Madrid, 1981, pág. 293.

en el artículo 2.1 de la Ley de Fundaciones 50/2002, de 26 de diciembre (LF), aproxima claramente el concepto de fundación al de empresa. Se trata, en efecto de una noción dinámica que relega a un segundo plano el patrimonio, que la concepción tradicional estática situaba en el centro del concepto. La relación entre la fundación y la empresa alcanza su máxima intensidad en la debatida figura de la “fundación-empresa”<sup>2</sup>.

La reorganización empresarial arquetípica, y también la más antigua, es la fusión, mediante la cual se busca generalmente crear una empresa más eficiente sea por las economías de escala que se derivan de la mayor dimensión, sea por las sinergias resultantes de la integración de los recursos de las empresas fusionadas. Los mismos objetivos perseguirá en muchos casos la fusión de fundaciones, especialmente cuando sea fruto de un acuerdo de los respectivos Patronatos. No obstante, los comentaristas destacan como finalidad de la fusión de fundaciones la de evitar su extinción cuando no les sea posible el cumplimiento de sus fines. Este propósito justifica la posibilidad, que como veremos prevé la LF, de que la fusión se imponga forzosamente a una de las fundaciones que se fusionan. En realidad, la fusión no evita la extinción de la fundación que no puede cumplir su fin, que será normalmente la absorbida, pero si su liquidación, con la consiguiente destrucción de su organización, que en cierto modo pervive en la absorbente<sup>3</sup>.

Sin embargo, la fusión no es la única modificación estructural que puede sufrir una fundación. Otras no previstas por la LF estatal pueden ser la escisión<sup>4</sup> o la cesión global

---

<sup>2</sup> Véase sobre esta figura la monografía fundamental de VALERO AGÚNDEZ, Urbano, *La fundación como forma de empresa*, Universidad de Valladolid, 1969. Sobre su admisibilidad en el Derecho español me permito remitir a PALAO (2007), págs. 1.381 y sig., donde me inclino por una respuesta negativa si la cuestión se refiere a la fundación-empresa en sentido estricto, cuyo único fin es la realización de una actividad lucrativa, aunque ello se haga con fines o criterios de interés general.

<sup>3</sup> GARCÍA-ANDRADE (1997), págs. 260 y sig., considera que la finalidad de evitar la extinción es una consecuencia del principio de conservación de la organización fundacional y distingue la extinción como consecuencia de la fusión de la extinción “ordinaria”, en la que la liquidación hace que el patrimonio deje de estar inserto en un organización, mientras que la fusión “supone la conservación de la organización toda”. En rigor, lo que sobrevive de la fundación que se extingue en la fusión es su fin, al servicio del cual se dispone la organización de la fundación absorbente, en la que se integran los elementos patrimoniales de aquélla.

<sup>4</sup> Regulan, en cambio, la escisión de fundaciones la Ley 5/2001, de 2 de mayo, de Cataluña, sobre normas reguladoras de fundaciones, art. 44; la Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego, art. 43; y la Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco, art. 39. Según DEL CAMPO (1996), págs. 323 y sig., la falta de regulación por la Ley estatal (se refiere a la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre) a pesar de las propuestas parlamentarias en este sentido, se debe a que dicha Ley admite, en su opinión, fórmulas con las que puede lograrse el mismo resultado. Así, la creación de una nueva fundación dotándola con una parte del patrimonio de la fundación matriz cabría en el artículo 6.3 de la Ley 30/1994 (equivalente al art. 8.3 LF) y la asignación a una fundación ya existente en el artículo 36 (paralelo al de igual número de la LF).

del activo y el pasivo<sup>5</sup>. Esta segunda figura ha sido utilizada en la práctica para conseguir el resultado de una absorción por una fundación de una sociedad mercantil íntegramente participada<sup>6</sup> o la transformación de una asociación acogida al régimen especial de las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en una fundación<sup>7</sup>. En estos casos, sin embargo, quien realiza la cesión no es la fundación, sino la entidad que se extingue. Cabe considerar la posibilidad, que no excluimos, de que en el caso de extinción de una fundación, la liquidación regulada por el artículo 33 LF se lleve a cabo mediante la cesión global del activo y del pasivo, respetando siempre las limitaciones que impone este precepto sobre el destino de los bienes y, en su caso, lo dispuesto por el fundador.

La Ley 3/2009 incluye entre las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles la transformación y el traslado internacional del domicilio social. La primera no es aplicable a las fundaciones, puesto que consiste en la adopción de un tipo social distinto (art. 3 LME) y no existen en las fundaciones tipos diversos<sup>8</sup>. No existe en el

<sup>5</sup> Las Leyes de Fundaciones de Andalucía [Ley 10/2005, de 31 de mayo, art. 20.1,d)] y el País Vasco [Ley 9/2016, de 2 de junio, art. 18.1,d)] aluden a la cesión global de todo o parte de los activos y pasivos para establecer que los correspondientes acuerdos no son delegables por el Patronato, pero no regulan esta figura. La cesión global de activos y pasivos por sociedades mercantiles se regula en el Título IV de la LME.

<sup>6</sup> Supuesto objeto de la consulta contestada por la DGT por acuerdo de 26 de mayo de 2015 (V1624-2015). En este caso, en el que la fundación es el único socio de la sociedad absorbida, no se plantea la objeción formulada por JORDANO (2014), pág. 4, acerca de la contraprestación de los socios. Por eso la absorción de una sociedad íntegramente participada recibe el calificativo de propia. Véase la nota siguiente sobre el problema análogo que plantea la cesión por una asociación.

<sup>7</sup> Esta operación está descrita detalladamente por GARCÍA LAPUENTE (2008). En este caso, anterior a la LME, se aplicó por analogía la regulación de la cesión global de activos y pasivos en las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada. Según el citado autor, la principal diferencia entre la figura regulada en estas normas y la operación efectuada en el caso examinado es que en este no se preveía la existencia de una contraprestación, que también exige el art. 81.1 LME. Se consideró que la contraprestación no era necesaria al tratarse de dos entidades sin ánimo de lucro. El Registro de Fundaciones autonómico competente, en respuesta a consulta, dio su conformidad a la operación, que calificó como un legado con cargas o donación onerosa de las contempladas en el artículo 22.2 LF. También se consultó a la DGT sobre el tratamiento fiscal de la operación, que contestó el 28 de diciembre de 2006 (V2602-20069).

<sup>8</sup> La consulta V2602-2006, citada en la nota anterior, al examinar el tratamiento de la cesión global de activos y pasivos de la asociación a la fundación en el Impuesto sobre Operaciones Societarias se refiere a dicha operación como “la transformación de una asociación en una fundación”, pero se trata evidentemente de una denominación inexacta. La Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las fundaciones de interés gallego, se refería en su art. 24 a “la extinción de una fundación, o su transformación por agregación o fusión”. Según VAÑÓ (2008), pág. 806, por agregación “debe entenderse la reunión de varias fundaciones en una de ellas, con extinción pero sin liquidación, total o parcial, o con la extinción de todas y la creación de una nueva”, concepto que no se distingue de la fusión. Pero añade que “[...]a transmisión del patrimonio a la fundación subsistente o a la de nueva creación debe diferenciarse claramente de la transmisión que se realiza con ocasión del procedimiento de fusión. De tal forma, que dentro del concepto de agregación, sólo será po-

Derecho español la posibilidad de que una fundación se transforme en una entidad de distinta naturaleza, como una asociación o, menos aún, una sociedad civil o mercantil. Esta posibilidad existe, sin embargo, en otros países<sup>9</sup>. Tampoco el traslado internacional del domicilio de una fundación parece posible en principio, si se tiene en cuenta que las fundaciones que desarrollen fundamentalmente su actividad dentro del territorio nacional deberán estar domiciliadas en España (art. 6.1 LF) y que las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero tendrán su domicilio estatutario en la sede de su Patronato dentro del territorio nacional. La posibilidad de que una fundación constituida en España traslade su domicilio al país extranjero donde realiza su actividad principal manteniendo su personalidad jurídica es una cuestión de Derecho internacional privado que queda fuera de nuestra consideración.

Del examen precedente resulta que las dos modificaciones estructurales que las fundaciones pueden claramente llevar a cabo son la fusión y la escisión, que son las que por ser las más usuales, especialmente la primera, han sido reguladas por el legislador estatal o autonómico. Ambas son operaciones bilaterales, en las que participa además al menos otra entidad que se fusiona o es beneficiaria de la escisión. El supuesto natural, que es el previsto por la ley, es que esta otra entidad sea también una fundación. Parece irrelevante que las fundaciones que intervienen en la operación sean de distinto ámbito, estatal o autonómico<sup>10</sup>. Mayores dudas se suscitan respecto a fundaciones que se rigen por una legislación especial, como las religiosas o las bancarias<sup>11</sup>. Habrá que tener en cuenta en cada caso, aparte, como es obvio, de lo que dispongan las correspondientes normas reguladoras, la especificidad de los fines de estas fundaciones especiales, que pueden ser un obstáculo a la fusión. Problemas peculiares plantea la fusión de fundaciones privadas con fundaciones del sector público, en las que la forma privada encubre una naturaleza de órganos administrativos.

Mientras que la fusión entre fundaciones está plenamente aceptada por el ordenamiento jurídico, es muy dudosa la posibilidad de la fusión entre una fundación y una

sible incluir supuestos de transmisión de empresa, sujetos al régimen previsto en el Código civil para la compraventa (art. 609 Cc)". Este concepto de "agregación" dista de estar claro; en especial no se ve cómo la compraventa de una empresa puede dar lugar a la transmisión a título universal del patrimonio de las fundaciones que se extinguen o a la creación de una nueva entidad. A nuestro juicio, la antigua Ley gallega utiliza impropriamente el concepto de transformación y emplea los términos "agregación" y " fusión", como sinónimos. La noción de agregación ha desaparecido de la nueva Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de fundaciones de interés gallego.

<sup>9</sup> Cfr. MEYN y SCHÖNING (2007), págs. 50 y 51. En el Derecho italiano es posible incluso la transformación de una fundación en una sociedad de capital (art. 2500 *octies* del Código civil). Cfr. DOLCE y MOLINARI (2007), pág. 958.

<sup>10</sup> GONZÁLEZ CUETO (2003), pág. 240, afirma expresamente esta posibilidad.

<sup>11</sup> GARCÍA-ANDRADE (1997), pág. 265, se limita a expresar sus dudas tanto sobre este supuesto como sobre la fusión de fundaciones estatales y autonómicas, remitiendo a la decisión de los tribunales o del legislador.

entidad de base asociativa, es decir, una asociación o una sociedad (operación que generalmente se designa con la denominación de “fusión heterogénea”). La doctrina dominante excluye esta posibilidad<sup>12</sup>. También VAÑÓ la rechaza en principio, pero critica esta restricción y mantiene una posición favorable a la fusión de fundaciones con entidades de otra naturaleza<sup>13</sup>.

## II. CLASES DE FUSIÓN DE FUNDACIONES

### A. Fusión por absorción y por creación de una nueva fundación

Como la fusión de sociedades, la de fundaciones puede llevarse a cabo por absorción de una o más de ellas por otra o por integración de dos o más fundaciones que se extinguen en una nueva. La posibilidad de estas dos modalidades de fusión deriva de la lógica de esta figura por lo que no cabe cuestionarla, a pesar de la ambigüedad de la LF en este aspecto, que ha suscitado algunas dudas<sup>14</sup>. Lo dejó perfec-

<sup>12</sup> Cfr. GARCÍA-ANDRADE, *ibid.*; JORDANO (2014), pág. 4.

<sup>13</sup> VAÑÓ (2008), pág. 808, afirma que “[c]omo regla general, tanto en la legislación estatal como en la autonómica sólo se admite la fusión entre Fundaciones, fusión homogénea. No obstante, este sistema cerrado en sede de modificaciones estructurales está siendo objeto de apertura en otros sectores al permitir el legislador que se lleven a cabo fusiones y transformaciones entre entidades con naturaleza jurídica totalmente distinta, e incluso a priori incompatible”. Sin embargo, los ejemplos que cita esta autora se refieren todos ellos a fusiones entre entes de tipo asociativo; p. ej. la fusión de sociedades cooperativas con sociedades civiles o mercantiles autorizada por el artículo 67 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, o transformaciones en entes del mismo tipo, como la transformación de sociedades cooperativas en sociedades mercantiles y a la inversa, prevista ahora en el art. 4.5 LME. Señala VAÑÓ que el Anteproyecto de Ley de Fundaciones admitía en su art. 32 la transformación de sociedades de capital en fundaciones, posibilidad que no pasó al texto legal. Parece claro, apostillamos nosotros, que la transformación en una entidad del mismo tipo (asociativo o fundacional) plantea menos problemas que la fusión entre entidades de distinto tipo. Por otra parte, sostiene VAÑÓ, en una interpretación que se nos antoja forzada, que el art. 30.1 LF no cierra el paso a una fusión de fundaciones con entidades de otra naturaleza, posibilidad que, en cambio descarta para la fusión a iniciativa del Protectorado, a la vista del apartado 4 de dicho artículo.

<sup>14</sup> Cfr. CARRANCHO (1996), págs. 53 y sig. y 55, se cuestiona a la vista del texto del art. 58.2 de la precedente Ley de Fundaciones, 30/1994, la posibilidad de la fusión con creación de una nueva fundación a instancias del Protectorado. Según JORDANO (2014), el art. 30.3 LF y el 37.1,d) del Reglamento de fundaciones de competencia estatal, aprobado por RD 1337/2005, de 11 de noviembre, en cuanto se refieren respectivamente a “la fundación resultante de la fusión” y a “la nueva fundación”, únicamente contemplan fusiones por creación, si bien, afirma que no hay duda de que es posible la absorción de una fundación por otra. Cita en apoyo de esta afirmación el art. 31, d) LF, según el cual la fundación se extinguirá “cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior”, y en el art. 38.4 del Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal, que se refiere al supuesto de que la fusión se verifique por absorción. DE PRIEGO (2007), pág. 614, afirma que la fusión voluntaria (por acuerdo de los Patronatos) se realiza por creación de una nueva entidad mientras que la fusión a requerimiento del Protectorado

tamente claro el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal, aprobado por RD 1611/2007, de 7 de diciembre, que entre los actos sujetos a inscripción menciona “[...] la fusión de fundaciones, ya sea constituyendo una nueva, ya incorporando una a otra ya constituida, y la extinción, en su caso, de las fundaciones fusionadas”<sup>15</sup>.

### B. Fusión a iniciativa de los Patronatos y a iniciativa del Protectorado

Aunque es accidental respecto a la esencia de la operación, la distinción entre fusión a iniciativa de los Patronatos de las fundaciones intervenientes y fusión a iniciativa del Protectorado de una de ellas articula la disciplina de la fusión de fundaciones en la LF. El criterio de distinción es quién toma la iniciativa<sup>16</sup>. Si bien cuanto son los Patronatos los que lo hacen, la fusión es por naturaleza voluntaria y se realiza por acuerdo entre estos órganos, el hecho de que el impulso inicial parte del Protectorado no excluye que también en este caso los Patronatos de las fundaciones implicadas lleguen a un acuerdo sobre la fusión. Por eso no es exacta la denominación de “fusión voluntaria” frecuentemente empleada para designar a aquella en la que la iniciativa parte de los Patronatos<sup>17</sup>. Tampoco lo es la de “fusión (por resolución) judicial” para designar a la realizada a requerimiento del Protectorado<sup>18</sup>, ya que la intervención judicial únicamente se produce cuando la fundación a la que este órgano inste a fusionarse con otra se oponga a este requerimiento. Es cierto, no obstante que la posibilidad de una decisión judicial que imponga la fusión a la fundación es la característica fundamental

se hace por absorción. A nuestro juicio, sin embargo, esta identificación no encuentra ningún apoyo en el Derecho positivo, por más que pueda ser habitual en la práctica, en especial la segunda; pero nada impide que el acuerdo de dos fundaciones establezca la absorción de una por la otra. De hecho, la propia autora afirma más adelante (pág. 616),矛盾oramente, que “[e]l resultado de esta fusión [por acuerdo de los Patronatos] puede ser la extinción de todas las fundaciones y creación de otra nueva, o bien la subsistencia de una de las fundaciones que absorbe al resto de las interesadas en la fusión. En este sentido, serán los Patronatos de las fundaciones los que opten por una u otra posibilidad”. Y señala que esta doble posibilidad es contemplada expresamente en algunas leyes autonómicas, que cita. Una de estas Leyes es la 13/2002, de 15 de julio, de fundaciones de Castilla y León, que curiosamente regula por separado en los artículos 28 y 29 la absorción y la fusión, respectivamente. En ambos artículos la respectiva operación se lleva a cabo por acuerdo de los Patronatos, por lo que parece que lo que el segundo de ellos regula es la fusión con creación de una nueva fundación. Con razón critica JORDANO (2014), nota 12, la técnica de estas normas.

<sup>15</sup> Como dice GONZÁLEZ CUETO (2003), pág. 239, refiriéndose a la norma de igual tenor del Reglamento de 1996, “[a]unque la norma reglamentaria hubiera guardado silencio al respecto, no cabía duda acerca de esa doble posibilidad”; opinión a la que se suma NIETO (2010), pág. 181, nota 61.

<sup>16</sup> Correctamente CARRANCHO (1996), pág. 54; NIETO (2010), pág. 181. Este criterio nos parece más preciso que el que atiende a la motivación de la fusión, distinguiendo entre fusión “conveniente” y “necesaria” [GARCÍA-ANDRADE (1997), pág. 261].

<sup>17</sup> CAFFARENA (2005), pág. 439; DE PRIEGO (2007), pág. 614; DEL CAMPO (1996), pág. 324; JORDANO (2014), pág. 3; VAÑÓ (2008), pág. 802.

<sup>18</sup> CUSCÓ y CUNILLERA (2003), pág. 205.

del procedimiento que se abre con la iniciativa del Protectorado, lo que explica la mencionada denominación o la de “fusión obligatoria”, que se utiliza en ocasiones contrapuesta a “voluntaria”. Dicha posibilidad exige, como es lógico, unas condiciones más estrictas para la fusión que cuando esta es el resultado de un pacto entre las fundaciones que se fusionan.

### III. FUSIÓN A INICIATIVA DE LOS PATRONATOS

#### A. Requisitos

El artículo 30.1 LF dispone que “[l]as fundaciones, siempre que no lo haya prohibido el fundador, podrán fusionarse previo acuerdo de los respectivos Patronatos, que se comunicará al Protectorado”. Por tanto, aparte de la ausencia de prohibición por el fundador, el precepto citado no impone ninguna condición a la decisión de los Patronatos. El artículo 28.1 de la Ley 30/1994, en cambio, remitía al apartado 1 del artículo 27, el cual permitía la modificación de los estatutos de la fundación “siempre que resulte conveniente en interés de la misma”. Como es evidente que toda fusión debe perseguir obtener un beneficio para la entidad interesada, esta exigencia (que se mantiene por el art. 29.1 LF para la modificación estatutaria) no establecía una restricción a la posibilidad de una fusión, por lo que ni siquiera es necesario considerar implícita esta condición en la vigente LF<sup>19</sup>. La promoción por el Patronato de una fusión perjudicial para los intereses de la fundación que representa debería dar lugar a la oposición del Protectorado y a una acción de responsabilidad contra los patronos (art. 17.2 LF).

Cuestión distinta, aunque relacionada con la anterior, es si es necesario que exista una armonía entre los fines de las fundaciones que se fusionan. La LF no exige para la fusión a iniciativa de los Patronatos que dichos fines sean análogos, como sí lo hace para la fusión a iniciativa del Protectorado, por lo que la falta de dicha analogía no permite excluir a priori la fusión<sup>20</sup>. En el caso de que los fines de las fundaciones intervenientes no sean ni siquiera análogos, la fundación absorbente o la nueva resultante

<sup>19</sup> GONZÁLEZ CUETO (2003), pág. 240, considera que aunque no se exija “formalmente”, como en la Ley 30/1994, “este es un requisito no escrito ineludible”. Añade que “[s]i la fusión es perjudicial, el Protectorado podrá oponerse o, en su caso, ejercer la acción de responsabilidad contra los patronos”. Por su parte, DE PRIEGO (2007), pág. 616, estima que “hay que entender que implícitamente tal interés debe existir o, al menos no debe resultar perjudicial, puesto que en tal caso el Protectorado se opondrá a la fusión”. Pero ni la posibilidad de oposición del Protectorado ni la responsabilidad de los patronos convierte a la conveniencia para el interés de la fundación en un requisito especial.

<sup>20</sup> GARCÍA-ANDRADE (1997), pág. 262, opina, no obstante, que aunque la Ley no lo diga, es un requisito que debe cumplirse salvo que el fundador haya dispuesto otra cosa, tesis que, a nuestro juicio, tiene difícil encaje en el texto legal.

de la fusión deberán asumir el fin de la fundación que se extingue, ya que de lo contrario la fusión no sería posible pues iría claramente en contra de la voluntad del fundador y de los intereses de la fundación, a la que es consustancial el fin<sup>21</sup>. El problema que se plantea entonces no es de analogía de los fines sino de compatibilidad entre ellos; más aún, si como consecuencia de la fusión se produce una sinergia que la jusifique, cosa que deberán demostrar los Patronatos interesados<sup>22</sup>.

El artículo 16.1 LF prevé la posibilidad de que, si los estatutos no lo prohíben, el Patronato delegue sus facultades en uno o más de sus miembros, pero excluye a determinadas actuaciones, entre las que se encuentra la fusión.

#### B. La prohibición del fundador

La fusión de la fundación, sea a iniciativa de los Patronatos (art. 30.1 LF) sea a instancias del Protectorado (art. 30. 4 LF), no podrá llevarse a cabo si lo ha prohibido el fundador. Esta prohibición impide la fusión de manera absoluta, sin que exista la posibilidad de salvarla. Bajo la anterior Ley 30/1994, existían en la doctrina opiniones discrepantes acerca de esta posibilidad: según algunos autores, la fusión era posible contra la voluntad del fundador si la autorizaba el Protectorado<sup>23</sup>; otros negaban la po-

<sup>21</sup> JORDANO (2014), pág. 3, considera que una fusión que entrañe una modificación de los fines de la fundación estaría tácitamente prohibida por el fundador, por lo que no podría llevarse a cabo. Afirma el citado autor que en ese caso se produciría en la práctica una modificación estatutaria encaminada a eliminar los fines de la fundación que se extingue, lo cual sería contrario a sus intereses. En conclusión, en opinión de JORDANO "no cabe que como consecuencia de la fusión los fines a los que está adscrito el patrimonio de la fundación que se extingue dejen de estar servidos por la fundación resultante de la fusión, porque ello iría en contra de los intereses de la fundación y estaría prohibido por el art. 29 de la Ley de Fundaciones".

<sup>22</sup> Como razona JORDANO (2014), ibid., la pregunta que surge es si, aun suponiendo que la fundación que subsiste modifica sus estatutos para incorporar el fin de la que se extingue, es posible que dos fundaciones cuyos fines no tienen nada que ver se fusionen. Afirma el autor citado que "el interés y la justificación de esta operación tendrán que ser plasmados y explicados en el informe que deben realizar los Patronatos y será el Protectorado el que deberá valorar si una fusión como la descrita cumple con la normativa y va en interés de las fundaciones". JORDANO va, sin embargo, más lejos, al afirmar lo siguiente: "En mi opinión, no creo aceptable que se puedan fusionar dos fundaciones cuyos fines no sean análogos o de alguna forma identificables [*rectius*: conciliables o armonizables], aunque habrá que analizar caso a caso a la luz de la justificación que se ofreceza en el informe, la postura del fundador en la creación de la fundación y analizar, en consecuencia, su razonabilidad". Más arriba en el texto hemos manifestado nuestra opinión de que la simple disparidad de los fines de las fundaciones intervenientes no permite excluir de antemano la fusión; pensamos, sin embargo, que esta postura es conciliable con la de JORDANO si esta se interpreta en el sentido de que cuanto más alejados entre sí se hallen dichos fines mayor será la carga que recae sobre los Patronatos de justificar la conveniencia de la fusión.

<sup>23</sup> CAFFARENA (1995), nota 10 a la pág. 254. Esta opinión se reitera en CAFFARENA (2005), pág. 440. Esta tesis parece fundarse, aunque el citado autor no la argumenta, en que la remisión del art. 28.1 de la Ley 30/1994 al 27.1 alcanzaba también a la autorización del Protectorado superadora de la prohibición.

sibilidad de salvar la prohibición<sup>24</sup>. También son dispares las opiniones doctrinales sobre el acierto de este cambio legislativo, determinadas por la posición que se mantenga ante una cuestión de principio de todo el Derecho de fundaciones, a saber, el peso relativo que debe concederse a la voluntad del fundador y al interés general<sup>25</sup>. En el caso de que la fundación sea incapaz de cumplir sus fines, la prohibición del fundador da lugar bien a su extinción por aplicación del artículo 31, c) LF, bien a pasar a ser una “fundación durmiente”<sup>26</sup>. Para que la prohibición sea eficaz basta con que el fundador haya manifestado su voluntad en este sentido, sin necesidad de haya dispuesto que en caso de que sea incapaz de cumplir sus fines la fundación deba extinguirse, a diferencia de lo que establece el artículo 29.2 LF respecto de la modificación de los estatutos<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> DEL CAMPO (1996), pág. 326, rechazaba la posibilidad de dispensa por el Protectorado, con el argumento de que dicha dispensa se prevé para la prohibición de modificación de los estatutos pero no para la de fusión, “puesto que de ella puede indirectamente resultar la extinción de la Fundación que creó (artículo 29, d) LF [30/1994, idéntico al 31, d] de la actual), aun no conciriendo necesidad objetiva alguna en tal sentido. Por eso creemos que en la hipótesis de fusión voluntaria el Protectorado no puede desconocer y salvar la prohibición del fundador, sino que se encuentra obligado a respetarla, aun cuando alguna o todas las Fundaciones que quieran fundirse estén dispuestas a pasárla por alto”.

<sup>25</sup> CAFFARENA (2005), pág. 440, estima que la modificación “es digna de alabanza, manifestación del respeto debido a la voluntad del fundador”. Añade que “[e]n este punto el régimen de la Ley anterior había merecido la crítica unánime de la doctrina”. En contra de la absoluta primacía de la voluntad del fundador, GONZÁLEZ CUETO (2003), págs. 238 y sig. Señala este autor que el Proyecto de Ley pretendía promocionar la fusión de fundaciones permitiéndola incluso contra la voluntad del fundador cuando la fundación fuese incapaz de alcanzar sus fines, pero enmiendas presentadas por el Grupo Parlamentario Popular rectificaron este propósito, yendo en esta dirección incluso más lejos que la Ley 30/1994. En opinión de GONZÁLEZ CUETO, “mantener una fundación inoperante o virtual, incapaz de alcanzar sus fines o, en su defecto, extinguirla antes de permitirle agrupar sus esfuerzos con otra... para conseguir ser útil a la sociedad... [son] planteamientos que alejan a las fundaciones de la ‘sociedad civil’ en la que se integran y a la que pretenden servir”. Según CUSCÓ y CUNILLERA (2003), nota 8 a la pág. 203, el Anteproyecto de LF permitía la fusión aun en el caso de prohibición del fundador mediante autorización judicial en el caso de que la fundación hubiese resultado incapaz de alcanzar los fines fundacionales, pero la Ley cambió de criterio, recogiendo la postura de la Confederación Española de Fundaciones y el Consejo Económico y Social. En opinión de DE PRIEGO (2007), pág. 613, “hay que felicitarse por la opción elegida finalmente. La tensión entre el interés general y el respeto a la voluntad del fundador no puede saldarse con una quiebra tan importante de éste en aras de la protección de aquél”.

<sup>26</sup> Cfr. DEL CAMPO (1996), pág. 327: En el supuesto de prohibición de la fusión por el fundador, “al no poder promover el Protectorado la fusión, permanecer la Fundación inactiva y no constituir este hecho una hipótesis de extinción, se está dando carta de naturaleza a lo que podría parecer una situación de facto pero que, como se ve, pasa a ser una situación *de iure*. Nos referimos al caso de la *Fundación durmiente*”. Según GONZALEZ CUETO (2003), pág. 342, la extinción “será la única alternativa posible cuando el fundador haya prohibido la fusión (y, en su caso, la modificación de los Estatutos)... extinción y liquidación evitables... si se hubiera mantenido la redacción del proyecto de Ley aprobado por el Gobierno con el aval del Consejo de Estado”.

<sup>27</sup> El art. 29.2 LF ordena al Patronato la modificación de los Estatutos cuando por la variación de las circunstancias la fundación no pudiera actuar satisfactoriamente con arreglo a ellos, “salvo

El Tribunal Constitucional ha examinado al menos en dos ocasiones la validez de normas autonómicas que permitían salvar la prohibición del fundador por intervención del Protectorado. En la primera, la sentencia 341/2005, de 21 de diciembre, el TC resuelve un recurso de inconstitucionalidad contra varios artículos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de Madrid, entre los cuales se encontraba el 24.3, que permitía la modificación de los estatutos pese a la prohibición del fundador mediante autorización previa del Protectorado. El TC constata que esta posibilidad desapareció de la LF, que adopta como contraste, y niega la competencia de la Comunidad Autónoma para dictar la norma impugnada. Afirma el Tribunal [FJ 10, d)] que “con la supresión del inciso final del antiguo art. 27.1 de la Ley 30/1994, el legislador estatal ha erigido a la voluntad del fundador, manifestada en el negocio jurídico fundacional, en límite infranqueable de eventuales modificaciones estatutarias, excluyendo la intervención sustitutiva del Protectorado. En todo caso estamos ante una norma que incide en el núcleo mismo de la institución fundacional, en cuanto persona jurídico-privada, que ha de reconducirse al ámbito propio de la “legislación civil” en el cual el Estado tiene, en principio, competencia exclusiva ex art. 149.1.8 CE que únicamente reconoce competencia normativa a las Comunidades Autónomas para conservar, modificar o desarrollar los derechos civiles, forales o especiales ‘allí donde existan’”.

La segunda ocasión la proporcionó un recurso de inconstitucionalidad contra los apartados 1 y 3 del artículo 37 de la Ley 1/2007, de 12 de febrero, de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de Fundaciones, que regula precisamente la fusión de estas entidades. Dicho recurso fue resuelto por la sentencia 98/2013, de 23 de abril, que declaró inconstitucionales ambos preceptos. Nos interesa ahora el segundo de ellos, a tenor del cual “[s]i por el fundador se hubiere prohibido la posibilidad de acordar la fusión de la fundación, ésta sólo podrá acordarse cuando sea la única manera de evitar la liquidación de dicha fundación y previa autorización del Protectorado”. Al igual que en el caso de la sentencia 341/2005, el TC rechaza la competencia de la Comunidad para regular esta materia y menos aún en contradicción con lo dispuesto en la Ley estatal, que “en aras al respeto de la voluntad del fundador, excluye toda posibilidad de

---

que para el supuesto de que se trate el fundador haya previsto la extinción de la Fundación”. Este precepto reproduce exactamente el art. 27.2 de la Ley 30/1994. Pues bien, a juicio de REBOLLO (1994), pág. 73, la misma exigencia debe aplicarse a la prohibición de la fusión, con el argumento de que “una interpretación sistemática de ambos preceptos [los arts. 27.2 y 28.2 ambos de la Ley 30/1994] conduce a otorgar a la voluntad de los fundadores igual relevancia”. Sin embargo, no se ve por qué el fundador no puede limitarse a prohibir la fusión sin más. El mayor rigor del (actual) art. 29.2 LF se explica porque la adaptación de los estatutos a las nuevas circunstancias es en sí misma un acto de menor trascendencia que la fusión para la fundación y la Ley no permite que se impida al Patronato llevarla a cabo más que cuando la oposición del fundador sea tan rotunda que en esa situación prefiera la extinción de la fundación. Cfr. CAFFARENA (2005), pág. 428. La opinión de REBOLLO es claramente contraria al texto de la Ley y no tiene seguidores en la literatura.

fusión en los casos en los que haya sido prohibido, independientemente de que la iniciativa la haya tomado el patronato o el protectorado (art. 30, apartados 1 y 4 de la Ley de fundaciones)” (FJ 4).

Como es obvio, estas sentencias privan de validez a las normas autonómicas contrarias a ellas que aún siguen formalmente vigentes<sup>28</sup>.

## C. Procedimiento

### 1. Generalidades

El procedimiento que se debe seguir para la fusión de fundaciones está muy esencialmente regulado por la LF y las normas reglamentarias, constituidas en el ámbito estatal por los Reglamentos de Fundaciones de competencia estatal (RF) y del Registro de Fundaciones de igual ámbito (RRF). En efecto, respecto a la fusión a iniciativa de los Patronatos la LF únicamente dispone que el acuerdo de los Patronatos se comunique al Protectorado (art. 30.1), el cual puede oponerse a dicho acuerdo en los términos del artículo 30.2. Establece además que la fusión debe constar en escritura pública, con el contenido que indica, e inscribirse en el correspondiente Registro de Fundaciones (art. 30.3), norma que es aplicable también a la fusión a iniciativa del Protectorado. A estas normas hay que añadir las relativas a la competencia judicial contenidas en el artículo 43 LF. Esta regulación deja sin resolver numerosas dudas y problemas que plantea el proceso de fusión, lagunas que los autores se han esforzado en algunos casos por cubrir, proponiendo soluciones e integrándolas en una construcción acabada del procedimiento<sup>29</sup>.

La primera cuestión que se plantea en esta labor de integración de lagunas es la relativa a qué normas pueden utilizarse para este fin. Pues bien, no es de extrañar que los autores hayan recurrido unánimemente al sector del ordenamiento en el que la fusión entre entidades está regulada de manera más elaborada, que es el Derecho de las sociedades mercantiles, en el que la fusión se rige básicamente por la LME. No se oculta a nadie que la aplicación por analogía<sup>30</sup> de las normas reguladoras de la fu-

<sup>28</sup> Así, el artículo 29.2 de la Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León, del siguiente tenor: “Si por el fundador se hubiese prohibido la posibilidad de acordar la fusión de la Fundación, ésta sólo podrá acordarse cuando sea la única manera de evitar la liquidación de dicha Fundación y previa autorización del Protectorado”.

<sup>29</sup> En este aspecto destaca especialmente el trabajo de JORDANO (2014). También VAÑÓ (2008) presta interés a las cuestiones procedimentales.

<sup>30</sup> Las normas sobre sociedades mercantiles se aplicarían a las fundaciones por analogía, no como Derecho supletorio, como afirma JORDANO (2014), pues el Derecho de sociedades no tiene evidentemente esta condición respecto al de fundaciones, que sólo el legislador podría conferir.

sión de las sociedades mercantiles debe realizarse con suma prudencia, dadas las profundas diferencias que existen entre ellas y las fundaciones, en primer lugar estructurales en cuanto que estas entidades responden a tipos distintos de personas jurídicas; en segundo lugar, de fines, de lucro para las sociedades, de interés general para las fundaciones. Con esta cautela, la utilización de las normas mercantiles para resolver los problemas de la fusión de fundaciones puede ser aceptable.

## *2. Acuerdo de los Patronatos y comunicación al Protectorado*

El artículo 30.1 LF se limita a referirse a un acuerdo de los Patronatos de las fundaciones que se fusionan. Esta acuerdo es obviamente un concurso de voluntades sobre una actuación futura de las fundaciones intervenientes. El contenido u objeto del acuerdo, necesariamente plasmado en un texto escrito, es, claro está, el resultado de una negociación previa entre los Patronatos de dichas fundaciones<sup>31</sup>. A su vez el consentimiento común sobre este objeto puede expresarse técnicamente de dos maneras: bien en un único acto, mediante la suscripción del documento que recoge el acuerdo por los representantes de las fundaciones, bien mediante la aprobación del texto común separadamente por cada una de las fundaciones intervenientes de acuerdo con sus respectivos estatutos. El modelo de la fusión de sociedades mercantiles es el segundo, que parece ser también el adoptado por el RF, que se refiere en su artículo 37.1, a) al “acuerdo aprobatorio de fusión de cada uno de los patronatos”<sup>32</sup>.

En vista del silencio de las normas, no será necesaria la elaboración por las fundaciones que se fusionan de un documento previo a la propuesta o proyecto de acuerdo que se somete a la aprobación de los Patronatos, a imagen del proyecto de fusión regulado por los artículos 30 y siguientes de la LME, que, aunque constituye el objeto del acuerdo de las juntas de socios, está sujeto a unos trámites específicos de publi-

<sup>31</sup> Es interesante la observación que hace GARCÍA HERRERO acerca de las cuestiones habitualmente objeto de negociación, que serían las siguientes:

1. “el reconocimiento en Estatutos de la entidad resultante del fin fundacional específico y características de identidad más relevantes de nuestra Fundación (habitualmente: denominación, finalidad y actividad más característicos),
2. la salvaguarda (limitación de la disposición o gravamen) de determinados activos, con compromiso expreso de vinculación a los mismos fines, entre otras... y
3. medidas que garanticen el efectivo respeto de las anteriores condiciones por parte de la Fundación resultante en el futuro. Las habituales son la integración de patronos en la Entidad Resultante, en combinación con la regulación de “materias reservadas” sujetas a “mayorías reforzadas”, de modo que la adopción válida de acuerdos sobre dichas materias requiera el voto favorable de los nuevos patronos procedentes de nuestra fundación absorbida.”

<sup>32</sup> Esta es también la opinión de JORDANO (2014), pág. 6, según el cual “la forma más natural de instrumentar esta aprobación [de un acuerdo con el mismo contenido] es mediante un acuerdo de cada Patronato aprobando un documento que podríamos llamar acuerdo común de fusión, cuyo contenido sería equivalente al exigido por el artículo 31 de la Ley 3/2009”.

cidad e informe<sup>33</sup>. Acerca del contenido de dicho proyecto de acuerdo puede servir de orientación el que establece para el proyecto de fusión el artículo 31 LME, con las obvias adaptaciones<sup>34</sup>. Junto con el proyecto de acuerdo, deberá ser aprobado por las fundaciones interesadas el informe justificativo de la fusión previsto en el artículo 37.1, b) RF y los estatutos de la nueva fundación (art. 37. 1, d) RF) si no están incluidos en el propio proyecto.

En la fusión de sociedades la ley regula detalladamente la publicidad del proyecto de fusión (art. 32 LME) y la información anterior a la convocatoria de las juntas de socios que hayan de resolver sobre esta operación (art. 39 LME). Mediante estos deberes se trata de garantizar los derechos de las personas interesadas en la fusión, que en el caso de las sociedades son fundamentalmente los socios, los acreedores y los trabajadores. En las fundaciones los interesados serán los miembros de estas las dos últimas categorías, y es evidente que será necesario articular un procedimiento de publicidad e información que tutele sus derechos. De los medios de publicidad previstos en la LME es fácilmente aplicable, y a nuestro juicio inexcusable, la inserción del proyecto de acuerdo de fusión en la página web de la fundación, si existe. No parece, en cambio, posible la publicidad registral, al no estar prevista en el Reglamento<sup>35</sup>. En cualquier caso, el cumplimiento por la fundación de los deberes de publicidad e información debe estar presidido por el principio de buena fe, que obliga a la entidad a utilizar los medios que estén razonablemente a su alcance para que toda la información relevante sobre la fusión llegue a los interesados.

<sup>33</sup> Cfr. JORDANO (2014), *ibid.*, contra la opinión de VAÑÓ (2008), pág. 805.

<sup>34</sup> Cfr. JORDANO (2014), *ibid.* En su opinión, “el contenido básico del acuerdo común de fusión debe ser el siguiente: (i) identificación de las fundaciones intervenientes en la fusión [...]; (ii) justificación general de la fusión y régimen legal aplicable; (iii) referencia a los balances de fusión; (iv) la posible incidencia de la fusión sobre el empleo; (v) la fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables [...]; (vi) los estatutos de la [fundación] resultante de la fusión, y en su caso, explicación de los cambios que se produzcan, especialmente en los fines; (vii) información sobre el patrimonio de las diferentes fundaciones intervenientes; y (viii) descripción de procedimiento a seguir para la completa inscripción de la fusión en el Registro de Fundaciones”.

<sup>35</sup> El art. 32 LME prevé la inserción del proyecto de fusión en la página web de cada una de las sociedades que participan en la fusión, el depósito voluntario de un ejemplar del proyecto en el Registro Mercantil, la publicación gratuita del hecho de la inserción en la página web en el “BORM” y la publicación en este periódico oficial de la certificación del contenido de dicha inserción. En el caso de que alguna de las sociedades careciera de página web, los administradores están obligados a depositar un ejemplar del proyecto común de fusión en el Registro Mercantil, hecho que se publicará en el “BORM”. Por su parte, el art. 39 LME ordena la inserción en la página web de la sociedad del proyecto de fusión con los documentos anexos, o, de no tener página web, su puesta a disposición de los interesados o su envío gratuito. VAÑÓ (2008), pág. 805, considera que el proyecto de fusión de las fundaciones debe depositarse en el Registro de Fundaciones, así como en el domicilio de la fundación. El RF únicamente dispone en su art. 58.3 que “[s]e establecerán los procedimientos por los que los Protectorados puedan tener acceso a la publicidad del Registro”.

El acuerdo de los Patronatos debe comunicarse al Protectorado (art. 30.1 LF) junto con los documentos especificados por el artículo 37.1 RF<sup>36</sup>.

### *3. Facultad de oposición del Protectorado*

El Protectorado puede oponerse a la fusión por razones de legalidad y mediante acuerdo motivado, en el plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación al mismo de los respectivos acuerdos de las fundaciones interesadas (art. 30.2 LF).

Acerca de la naturaleza de esta intervención del Protectorado existen diversas teorías. Según la posición mayoritaria, se trata de un acto similar a una aprobación del acuerdo de los Patronatos o de una autorización de la fusión<sup>37</sup>. Para algunos autores,

---

<sup>36</sup>Dichos documentos son los siguientes:

- “a) Certificación del acuerdo aprobatorio de fusión de cada uno de los patronatos, emitida por sus secretarios con el visto bueno de sus presidentes.
- b) Informe justificativo de la fusión, aprobado por los patronatos de las fundaciones fusionadas, en el que se expondrá el modo en que afectará a los fines y actividades de las fundaciones fusionadas y el patrimonio aportado por cada una de ellas.
- c) El último balance anual aprobado de cada una de las fundaciones fusionadas, si dicho balance hubiera sido cerrado dentro de los seis meses anteriores al acuerdo de fusión. En caso contrario, se elaborará un balance específico de fusión.
- d) Los estatutos de la nueva fundación y la identificación de los miembros de su primer patronato.”

<sup>37</sup>GARCÍA-ANDRADE (1997), pág. 259, refiriéndose a la modificación de los estatutos, critica la regulación de la oposición del Protectorado por considerar que “en la práctica configura la comunicación como una auténtica autorización, más sin las ventajas de aquélla”. Alude a que el Protectorado no tiene obligación de pronunciarse cuando no exista inconveniente para la modificación, por lo que la fundación tendría que esperar tres meses para inscribirla. GARCÍA-ANDRADE remite a esta opinión en relación con la fusión (pág. 261). El problema señalado por este autor no existe en la legislación vigente, que autoriza expresamente al Protectorado a comunicar su no oposición en cualquier momento dentro del plazo de tres meses (arts. 29.4 y 30.2 LF). CAFFARENA (2005), págs. 446 y sig., se inclina por la construcción según la cual “la fusión sólo debe entenderse producida transcurridos los tres meses sin oposición del Protectorado o cuando éste, dentro de dicho plazo, comunique su no oposición a la fusión”, que describe como “un sistema de aprobación con reconocimiento expreso del juego del silencio positivo”. El citado autor contrapone la tesis expuesta a otra, de la que afirma que “introduce una mayor confusión e inseguridad”, según la cual “el acuerdo de fusión de los Patronatos produce la fusión, pero el Protectorado podría dejar sin efecto dicho acuerdo oponiéndose a él... mediante acuerdo motivado, acuerdo este que por supuesto sería recurrible ante la autoridad judicial competente”. CAFFARENA remite a los argumentos a favor de la primera tesis que expone al tratar de la modificación de los estatutos, para la que rige la misma regla (art. 29.4 LF), y en relación con ella afirma que “en la práctica hay que reconocer que se acerca mucho a un sistema de aprobación por el Protectorado” (pág. 425, nota 30). DE PRIEGO (2007), pág. 601, observa que las normas parecen querer “evitar a toda costa el empleo del término autorización o, incluso, aprobación en relación con la intervención del Protectorado en el procedimiento de modificación de los Estatutos, pero lo cierto es que por sí solo el acuerdo del Patronato no despliega toda su eficacia. Para ello será necesario que transcurra el mencionado plazo de tres meses sin oposición del Protectorado, o que el órgano administrativo manifieste de forma expresa su voluntad de no oponerse”.

en cambio, dicho acuerdo es plenamente válido y eficaz, pero sus efectos pueden ser impididos por la decisión del Protectorado<sup>38</sup>. No obstante, de estas teorías no parecen derivarse distintas consecuencias prácticas<sup>39</sup>.

La oposición del Protectorado ha de fundarse en motivos de legalidad, es decir, y así se entiende generalmente por la doctrina, que no puede basarse en razones de oportunidad<sup>40</sup>. En otros términos, al acordar la fusión el Patronato goza de un extenso ámbito de discrecionalidad (comparable a la de las decisiones empresariales), dentro del cual el Protectorado no puede sustituir con su criterio el del órgano de gobierno de la fundación. La posición del Protectorado ante el acuerdo de fusión es equiparable, por tanto, a la del juez ante un acto administrativo discrecional; si su resolución sobre la fusión es impugnada, el tribunal examinará si el Protectorado ha respetado el ámbito de discrecionalidad del Patronato. Una oposición motivada por razones de legalidad es una decisión deferente para con este ámbito. En consecuencia, la oposición del Protectorado podrá fundarse, en primer lugar en la infracción de los aspectos reglados del acuerdo del Patronato (por ejemplo, de las normas estatutarias sobre la adopción de acuerdos) o de la comunicación al Protectorado (por ejemplo, la falta o deficiencia de alguno de los documentos que deben acompañarla); pero también en el abuso de la facultad del Protectorado (por ejemplo, acordando una fusión claramente contraria a los fines de la fundación o perjudicial para esta), que en el ámbito administrativo entraaría dentro del concepto de desviación de poder<sup>41</sup>.

Para formular su oposición, el Protectorado dispone de un plazo máximo de tres meses a partir de la notificación de los acuerdos de las fundaciones interesadas<sup>42</sup>. Sin

<sup>38</sup> Esta parece ser la posición de GONZÁLEZ CUETO (2003), pág. 240, cuando afirma que en la fusión se trata “del ejercicio de un derecho sujeto al deber de comunicación al Protectorado, pero no a un régimen de autorización previa”.

<sup>39</sup> CAFFARENA (2005), pág. 426, nota 33, refiriéndose a la tesis por él mantenida expuesta *supra* en la nota 37, afirma que “en la práctica esta interpretación, de la que deriva la necesidad de que el acuerdo del Patronato sea aprobado por el Protectorado... dista muy poco de la que podríamos llamar literal...”. Alude a la interpretación del art. 29.2 LF, según la cual “conforme al texto del precepto como regla general basta el acuerdo del Patronato para producir la modificación sin que sea necesario que dicho acuerdo sea aprobado por el Patronato”.

<sup>40</sup> Cfr., entre otros muchos, GONZÁLEZ CUETO (2003), pág. 240. En la nota 3 a esta página observa el citado autor que esta limitación “es muy importante, en especial cuando pretenden fusionarse fundaciones sujetas al Protectorado de diferentes Administraciones”, supuesto en el que, dice GONZÁLEZ CUETO, “resulta usual que un Protectorado pretenda oponerse a la fusión porque no quiere ‘perder’ una fundación y tiene miedo de que la nueva realice sus actividades en otro ámbito territorial”.

<sup>41</sup> Obsérvese que la eliminación en el art. 30.1 LF, respecto al texto de la Ley 30/1994, del requisito de que la fusión “resulte conveniente en interés de la [fundación]” no resta un ápice a la potestad de control del Protectorado, pues, como señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ (1983), pág. 443, “[e]l vicio de desviación de poder es un vicio de estricta legalidad”.

<sup>42</sup> Ni la LF ni el RF contemplan el supuesto de que las fundaciones que se fusionan estén sometidas al control de distintos Protectorados. En este caso, la oposición de uno de ellos impedirá la

embargo, puede comunicar en cualquier momento dentro de dicho plazo y de forma expresa su no oposición al acuerdo de fusión (art. 30.2 LF, inciso segundo). El transcurso de dicho plazo supone la caducidad de la facultad de oposición del Protectorado y la eficacia del acuerdo de fusión por silencio administrativo, cuyo sentido positivo deriva de la noción misma de “oposición”<sup>43</sup>. El plazo de tres meses no parece que sea susceptible de interrupción o ampliación<sup>44</sup>.

---

fusión de la fundación que dependa de él. Si sólo son dos las fundaciones interesadas, la operación no será posible; si fuesen más, por ejemplo, absorción de dos fundaciones por una tercera, y el Protectorado de una de las absorbidas se opusiera a la fusión, sería posible la absorción de la otra, pero la no participación de la primera puede hacer económica o políticamente inviable toda la operación.

<sup>43</sup> La Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, sobre normas reguladoras de las fundaciones establecía expresamente en su artículo 27 el carácter positivo del silencio administrativo con relación a las fusiones, entre otros actos del Protectorado. Curiosamente, este precepto fue modificado por la Ley 9/2008, de 3 de julio, para establecer el carácter negativo del silencio. Según REAL (1997), pág. 133, “para que [la] autorización concedida por silencio positivo sea eficaz, será necesario solicitar del Protectorado la certificación de acto presunto (art. 44 *[recitus: 43.4]* de la Ley 30/1992)”. Refiriéndose al mismo supuesto en relación con la modificación de los estatutos (pág. 128), la citada autora añade que “mientras [la certificación] no se consiga tampoco surtirá efectos la modificación”. No podemos compartir estas opiniones a la vista del artículo 43.4 LRJ-PAC, según el cual los actos administrativos producidos por silencio administrativo “producen efectos desde el vencimiento del plazo máximo en el que debe dictarse y notificarse la resolución expresa sin que la misma se haya producido, y su existencia puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluido el certificado acreditativo del silencio producido que pudiera solicitarse del órgano competente para resolver”. El artículo 24.4 de la Ley 39/2015 reproduce exactamente el texto anterior, salvo la referencia a la posibilidad de solicitar el certificado, que sustituye por la obligación del órgano competente para resolver de expedirlo de oficio.

<sup>44</sup> No obstante, la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 15 de marzo de 2002 (rec. cont. 1772/1998) admitió la posibilidad de interrupción del plazo para formular oposición por el Protectorado, por aplicación analógica (aunque el Tribunal no utiliza este término) del artículo 33 de la Ley 30/1994, que establecía la interrupción del plazo para la concesión de las autorizaciones previstas en determinados artículos de dicha Ley (entre los que no figuraba el 28 que regulaba las fusiones) “cuando la solicitud no reúna los requisitos necesarios o no se presente debidamente documentada y el Protectorado así lo estime mediante acto motivado...”. El cómputo del plazo interrumpido comenzaba de nuevo tras la subsanación del defecto. Para justificar esta aplicación, el TSJ argumenta que “si bien la autorización y la no oposición no son figuras iguales, no cabe duda de que participan, al menos parcialmente, de una misma finalidad...; en realidad la no oposición del Protectorado es o implica autorización”. A este argumento la Sala añade la aplicación del art. 83.3 LRJ-PAC, que permitía interrumpir el plazo del procedimiento por retraso en la emisión de un “informe preceptivo que sea determinante para la resolución del procedimiento” (el art. 80.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común, 39/2015, establece una norma semejante, si bien no habla de interrupción sino de suspensión del plazo). El informe que faltaba en el caso resuelto por la citada sentencia no era, sin embargo, preceptivo. La admisión de la interrupción permitió al TSJ rechazar la alegación de extemporaneidad de la oposición del Protectorado. La vigente LF no contiene una norma equivalente al art. 33 de la Ley 30/1994, sino que su artículo 41 remite en materia de tramitación de las autorizaciones a la Ley 30/1992, remisión que actualmente hay que entender hecha a la citada Ley 39/2015.

Contra la oposición del Protectorado el Patronato puede interponer recurso en vía contencioso-administrativa (art. 43, apartado 1 en conexión con el 3 de la LF).

#### *4. Oposición de los acreedores*

La LF no establece ninguna medida especial de tutela de los acreedores de las fundaciones que intervienen en la fusión. En vista de este silencio, algunos autores consideran que corresponde al Protectorado velar por que la fusión no perjudique a los acreedores, debiendo oponerse a ella en caso contrario<sup>45</sup>. Para que esta solución fuese mínimamente eficaz sería indispensable que los acreedores tuvieran información suficiente del proyecto de fusión antes de la comunicación del correspondiente acuerdo al Protectorado y el derecho a comparecer ante éste para exponer los riesgos que la fusión entraña para sus créditos y las medidas que proponen para asegurarlos.

Otros autores son partidarios de un sistema basado en conceder a los acreedores un derecho de oposición a la fusión mientras sus derechos no sean debidamente garantizados, sea como propuesta de *lege ferenda*<sup>46</sup> sea como solución actual basada en la aplicación analógica de diversos preceptos<sup>47</sup>, en particular, como es lógico, de los que regulan el mencionado derecho en relación con la fusión de sociedades (actualmente el art. 44 LME). La aplicación de estas últimas normas provoca, ante el silencio de la Ley, la vacilación propia de un salto en el vacío, pero un argumento de considerable peso a favor de ella es el que se funda en que la transmisión del patrimonio de la entidad que se extingue a la absorbente o a la nueva se produce a título universal –también en la fusión de fundaciones, por exigencia del concepto mismo de fusión– y en la afirmación de que una sucesión de esta naturaleza exige necesariamente el derecho de oposición. De no reconocerse este derecho resultaría de aplicación el artículo 1.205 del Código civil, que exige el consentimiento del acreedor para el cambio de deudor y ello es incompatible con la transmisión en bloque del patrimonio de la entidad que se extingue<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> Cfr. los autores citados por JORDANO (2014), pág. 9.

<sup>46</sup> GARCÍA-ANDRADE (1997), pág. 264, afirma que “convendría articular un mecanismo que dé suficiente publicidad a la fusión de las fundaciones para que los acreedores de las entidades puedan oponerse”.

<sup>47</sup> CUSCO y CUNILLERA (2003), pág. 204, invocan la opinión de “algún autor”, que no citan, en favor de la aplicación, además del artículo 243 de la Ley de Sociedades Anónimas (antecedente del art. 44 LME), del art. 1.082 del Código civil: “Los acreedores reconocidos como tales podrán oponerse a que se lleve a efecto la partición de la herencia hasta que se les pague o afiance el importe de sus créditos”. V. t. CARRANCHO (1996), pág. 60.

<sup>48</sup> Este es el argumento fundamental en que se basa JORDANO (2014), pág. 9, para sostener la aplicación analógica del artículo 44 LME a la fusión de fundaciones. Sobre la necesaria conexión entre la sucesión a título universal y el derecho de oposición de los acreedores cfr., entre otros, SÁNCHEZ OLIVÁN (2004), pág. 300; y SEQUEIRA MARTÍN (1993), pág. 237.

La aplicación del artículo 44 LME a la fusión de fundaciones requeriría la publicación del acuerdo de fusión de los Patronatos o, preferiblemente, la comunicación individual a los acreedores, si esto no supone una carga desproporcionada. A nuestro juicio, esta publicación o comunicación debe hacerse una vez que conste, de manera expresa o por silencio administrativo, la no oposición del Protectorado. Sería luego necesario conceder un plazo a los acreedores para manifestar su oposición, que puede ser el de un mes que establece la norma mercantil. El efecto de la oposición es suspender la eficacia de la fusión hasta que los derechos del acreedor sean garantizados. Esto supondría que la fusión no podría inscribirse en el Registro de Fundaciones, aunque para ello sería necesario adoptar las disposiciones necesarias, lo cual es una dificultad añadida a la aplicación de la norma mercantil.

##### *5. Otorgamiento de la escritura pública e inscripción en el Registro de Fundaciones*

La fusión requiere el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones (art. 30.3 LF, párrafo primero). La LF dispone que la escritura contendrá los estatutos de la fundación resultante de la fusión, así como la identificación de los miembros de su primer Patronato. El artículo 37.1 RF añade a las anteriores menciones los demás documentos que deben acompañar a la comunicación al Protectorado del acuerdo de fusión<sup>49</sup>. El paralelismo del mencionado contenido de la escritura con el que el artículo 10 LF dispone para la escritura de constitución sugiere que la LF tiene presente el supuesto de fusión con creación de una nueva fundación. En el supuesto, perfectamente posible (cfr. *supra*, II.A), de absorción el contenido de la escritura de fusión sufrirá las naturales adaptaciones, la principal de las cuales es que no incluirá unos nuevos estatutos sino las modificaciones que la fusión exija en los de la fundación absorbente; en especial como consecuencia de la asunción de los fines de la absorbida o de la incorporación de patronos de ésta<sup>50</sup>.

Una vez otorgada la escritura pública de fusión por las fundaciones intervenientes, se presentará para su inscripción en el Registro de Fundaciones correspondiente, o en los Registros competentes si son distintos, acompañada de los documentos que ordena el RRF<sup>51</sup>. La inscripción se practicará una vez transcurrido el plazo de tres

<sup>49</sup> Cfr. *supra* nota 36. GONZÁLEZ CUETO (2003), pág. 241, observa que aunque la Ley no lo prevea expresamente la dotación debe constar en la escritura de la sociedad resultante de la fusión. Esta dotación será equivalente al menos, a la suma de las dotaciones de las fundaciones fusionadas, y, en general, cada una de las partes del patrimonio de la nueva fundación resultará de la suma de las equivalentes de las fundaciones fusionadas. DE PRIEGO (2007), pág. 617, señala en este sentido que el art. 37.1, b) RF dispone que en el informe justificativo de la fusión que debe acompañar a la comunicación al Patronato debe figurar el patrimonio aportado por cada una de las fundaciones que se fusionan, en el que está incluida la dotación.

<sup>50</sup> Cfr. GONZÁLEZ CUETO (2003), pág. 242.

<sup>51</sup> Según el art. 38.1 RRF, “[...]a solicitud de inscripción de la fusión de fundaciones irá acompañada de la comunicación que de la misma se haya efectuado al Protectorado, así como de la escritura pública otorgada por todas las fundaciones participantes...”.

meses desde la notificación al Protectorado del acuerdo del Patronato sobre la fusión sin que conste la oposición de aquél (art. 38.2, inciso primero RRF)<sup>52</sup>. En el caso de fusión con creación de una nueva entidad se abrirá a ésta hoja registral, “practicándose en ella una primera inscripción en la que se recogerán los extremos legalmente exigidos para su constitución, así como las demás circunstancias del acuerdo de fusión” (art. 38.2, inciso segundo RRM). Por el contrario, “[s]i la fusión se verificara por absorción se inscribirán en la hoja abierta a la fundación absorbente las modificaciones estatutarias que, en su caso, se hayan producido y las demás circunstancias del acuerdo de fusión” (art. 38.4 RRM).

Ni la LF ni el RF establecen cuáles son los efectos de la inscripción. Un sector de la doctrina opina que la inscripción únicamente tiene carácter constitutivo cuando como consecuencia de la fusión se crea una nueva fundación<sup>53</sup>. Otro sector considera, por el contrario, que tiene eficacia constitutiva en todo caso. A nuestro juicio es más sólida la segunda posición, no ya porque la fusión ocasione la extinción de una o más fundaciones<sup>54</sup> o por aplicación analógica de la norma mercantil<sup>55</sup> sino porque la eficacia constitutiva de la inscripción es consustancial a la fusión de cualesquiera entidades, sean sociedades o fundaciones, si por tal se entiende la inoponibilidad absoluta de lo

<sup>52</sup> Afirma JORDANO (2014), pág. 8, que el Protectorado y el Registro opinan que sólo se puede presentar la escritura a inscripción tras la resolución de no oposición del Protectorado. Sin embargo, a juicio del citado autor, la presentación de la escritura debe seguir a la comunicación al Protectorado del acuerdo de fusión, que, de acuerdo con el art. 38.1 RRF, es el documento que ha de acompañar a la escritura y no la resolución de no oposición. Tampoco se ve la necesidad de esperar el transcurso de los tres meses si el Protectorado manifiesta su no oposición de manera expresa con anterioridad.

<sup>53</sup> CAFFARENA (2005), pág. 450, sostiene que “la inscripción es obligatoria pero no constitutiva, produciéndose los efectos de la fusión sin necesidad de que aquella se haya llevado a cabo, si bien en caso de no inscripción hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley”. Exceptúa, no obstante, el supuesto de creación de una nueva fundación. De la misma opinión es DE PRIEGO (2007), pág. 617, para quien la inscripción tendrá “carácter constitutivo de la personalidad de la nueva fundación que se ha creado como consecuencia de la fusión. Sin embargo, en los casos de fusión por absorción no nace una nueva fundación de manera que la inscripción será simplemente declarativa de tal fusión”, si bien, dada su obligatoriedad, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 37.3 LF (“Los actos sujetos a inscripción no inscritos no perjudicarán a terceros de buena fe. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción no inscrito”).

<sup>54</sup> Este parece ser el argumento de VAÑÓ (2008), pág. 803, según la cual, “parece dotarse de los mismos efectos al Registro de fundaciones que al Registro Mercantil en la medida en que la inscripción posee eficacia constitutiva en el caso de la fusión, dado que esta implica la extinción de una o varias fundaciones cuyos patrimonios pasan íntegramente a otra que subsiste o bien en la extinción de todas las fundaciones creándose otra nueva”.

<sup>55</sup> JORDANO (2014), pág. 7, estima que, ante el silencio de la LF, procede acudir “como norma supletoria” al art. 46.1 LME, según el cual “[l]a eficacia de la fusión se producirá con la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, con la inscripción de la absorción en el Registro Mercantil competente”, y añade que “parece que lo más lógico es que la inscripción de la fusión en el Registro sea constitutiva y, por tanto, que la fecha de efectividad externa de la fusión será la de la inscripción en el Registro”.

no inscrito frente a terceros<sup>56</sup>. Arguye también en favor del carácter constitutivo en todo caso de la inscripción de la fusión que en el supuesto de absorción no existe simplemente una modificación de los estatutos de la fundación absorbente, sino que esta modificación trae causa del proceso de fusión<sup>57</sup>.

La inscripción registral de la fusión se publica en el BOE [art. 30.1, b) RRF]<sup>58</sup>.

#### IV. FUSIÓN A INICIATIVA DEL PROTECTORADO

##### A. Requisitos

Con arreglo al artículo 30.4 LF, “[c]uando una fundación resulte incapaz de alcanzar sus fines, el Protectorado podrá requerirla para que se fusione con otra de análogos fines que haya manifestado ante el Protectorado su voluntad favorable a dicha fusión, siempre que el fundador no lo hubiera prohibido”. Por consiguiente, la facultad del Protectorado está condicionada a los siguientes cuatro requisitos: 1) Que la fundación re-

---

<sup>56</sup> Cfr. FERNÁNDEZ DEL POZO (2009), pág. 662: “En todas las inscripciones constitutivas... la oponibilidad de lo inscrito (e inoponibilidad de lo no inscrito) es absoluta, por cuanto la inscripción registral funciona como un medio exclusivo de prueba de la situación creada con la fusión y frente a todo tipo de terceros (de buena o mala fe, conozcan o no la realidad extraregistral). Así se infiere de lo que se establece en el art. 47.3 LME: la sentencia que declare la nulidad de la fusión no perjudica ni siquiera al tercero que no sea de los de buena fe y que conocía o debía conocer de su irregularidad”.

<sup>57</sup> Cfr. SEQUEIRA MARTÍN (1993), pág. 268: “En cualquiera de ambos casos [creación de una nueva sociedad o absorción] hay que tener presente que no se trata de dos figuras exactamente identificables con lo que sería la constitución ordinaria de una sociedad o con una mera modificación estatutaria, sino que ambas figuras están vinculadas a un proceso de fusión cuyo régimen las condiciona”. Añade más adelante (pág. sig.): “La transmisión en bloque de los patrimonios, la extinción de las sociedades absorbidas o que constituyen la nueva sociedad, como la continuidad en ésta o en la absorbente de los socios de las sociedades que se extinguieren, se produce en el momento en el que la inscripción de la nueva sociedad o de la absorción tiene lugar (art. 245.1 TR). Es esta interdependencia la que hace que se deba proclamar el carácter constitutivo de la inscripción con respecto a ambas situaciones, de nacimiento de una nueva sociedad o de posible modificación de los estatutos”. Por último, observa el autor citado que si bien la inscripción registral de la modificación de los estatutos no tiene carácter constitutivo, “[e]sta consideración no parece, sin embargo, predictable cuando la modificación trae su origen de una fusión, puesto que su viabilidad pende de que simultáneamente se produzcan los efectos propios de la fusión que necesariamente requieren la inscripción registral de la absorción”.

<sup>58</sup> El art. 30.2 RRF autoriza a la Dirección General de los Registros y del Notariado para “establecer un sistema de publicación conjunta y periódica de las circunstancias señaladas en el apartado anterior con la finalidad de simplificar el proceso de publicación”, aludiendo al parecer a un “Boletín Oficial del Registro de Fundaciones” similar al existente en el Registro Mercantil. Por otra parte, el art. 38.3 RRF dispone que “[i]nscrita la fusión, se cancelarán de oficio los asientos de las fundaciones extinguidas, por medio de un único asiento, trasladando literalmente a la nueva hoja los que hayan de quedar vigentes, en su caso”.

querida sea incapaz de alcanzar sus fines; 2) Que la fundación con la que se insta la fusión tenga unos fines análogos a los de la requerida; 3) Que dicha fundación haya manifestado su voluntad favorable a la fusión; y 4) Que el fundador no haya prohibido la fusión.

La imposibilidad de realizar el fin fundacional es causa de extinción de la fundación de acuerdo con el artículo 31, c) LF, el cual, sin embargo, exceptúa expresamente los supuestos de modificación de los estatutos y fusión. Esta es, pues, una alternativa a la extinción si mediante ella se logra hacer desaparecer dicha imposibilidad, cosa que no sucederá siempre. Efectivamente, la imposibilidad de cumplir los fines puede deberse a varios motivos, no todos los cuales caben en el concepto de “incapacidad” de la propia fundación; por ejemplo, que el fin fundacional se declare ilícito<sup>59</sup>. El más obvio supuesto de incapacidad es la insuficiencia de recursos, y ésta puede solucionarse a veces mediante la fusión de la fundación con otra que posea los medios económicos necesarios.

Establecer la analogía de los fines presenta las dificultades inherentes a esta clase de razonamiento y al hacerlo el Protectorado dispone de un considerable margen de apreciación, que, como es obvio, no es ilimitado<sup>60</sup> y está sujeto a control judicial. El criterio orientador de este razonamiento analógico lo proporciona precisamente la finalidad para la que se examina la semejanza o disparidad de los fines, que no es otra que determinar la conveniencia de la fusión: partiendo de una proximidad inicial de los fines, que hace posible en principio el planteamiento de la cuestión, se llegará a la conclusión de que dichos fines son análogos en el sentido del artículo 30.4 LF si la fusión es beneficiosa para su respectiva consecución<sup>61</sup>.

<sup>59</sup> En otros términos, la “imposibilidad de realización del fin” es más amplia que la “incapacidad” de la fundación para ello y comprende a ésta; la “incapacidad” supone “imposibilidad” de cumplir el fin pero no toda imposibilidad se debe a incapacidad de la fundación. En este sentido, CAFFA-RENA (2005), pág. 448, señala que ésta no se confunde con aquélla. La incapacidad “parece referirse tan sólo a aquellos casos en los que la imposibilidad de realización del fin tiene su origen en la propia fundación y normalmente se tratará de un problema de falta de los medios necesarios”. Observa también este autor que el supuesto que permite al Protectorado requerir modificación de los estatutos (art. 29.2 y 3 LF) es más amplio que el que le autoriza para instar la fusión y no tiene por qué suponer la imposibilidad de realización del fin fundacional.

<sup>60</sup> GARCIA-ANDRADE (1997), pág. 262 i. f., afirma que a los efectos de esta norma debe “interpretarse la analogía en sentido estricto, pues de interpretarse con la misma amplitud introducida en el artículo 2 de la Ley de Fundaciones –que hace uso de la analogía para comprender cualquier fin de interés general–, carecería de sentido la precisión, ya que podría llevarse a cabo la fusión entre cualesquiera entidades”. El art. 2 de la Ley 30/1994 al que se refiere este autor equivale al 3.1 LF y ambos preceptos enumeran una serie de fines como ejemplo de los que tienen interés general, que sirven de *tertium comparationis* para aplicar dicho calificativo a nuevos fines. Es evidente, pues, que la analogía cumple aquí una función muy distinta de la que se establece entre los fines específicos de las fundaciones a efectos de la procedencia de requerir la fusión entre ellas a que se refiere el art. 30.4 LF.

<sup>61</sup> Para establecer la proximidad inicial de los fines puede servir la enumeración del art. 3.1 LF; es decir, cabe plantearse la cuestión de la analogía a efectos del art. 30.4 LF si ambas fundacio-

La previa manifestación ante el Protectorado de la voluntad favorable a la fusión por parte de la fundación que va a participar en la operación es un requisito introducido por la LF, que no figuraba en la anterior Ley 30/1994. Esta participación puede ser en calidad de absorbente o con vistas a la creación de una nueva fundación, puesto que son admisibles ambas formas de fusión. La manifestación de disponibilidad para la fusión debe aclarar si comprende las dos formas o sólo una de ellas, que normalmente será la absorción de la fundación incapaz de alcanzar sus fines. Esta será la clase de fusión que se llevará a cabo de no preverse otra cosa, en particular cuando se haga por mandato judicial.

En cuanto a la prohibición del fundador, nos remitimos a lo dicho en relación con la fusión a iniciativa de los Patronatos (*supra*, III.B).

## B. Procedimiento

### 1. Posibles actitudes del Patronato ante el requerimiento del Protectorado

Formulado el requerimiento por el Protectorado<sup>62</sup> el Patronato de la fundación requerida puede aceptarlo y entablar negociaciones con el de la fundación con la que se la insta a fusionarse. El artículo 37.2 RF dispone que “el protectorado le concederá un plazo suficiente para negociar el acuerdo de fusión, atendidas las circunstancias concurrentes, que no podrá ser inferior a tres meses”. Si esta negociación tiene éxito, se producirá un acuerdo de los Patronatos sobre la fusión, en cuyo caso éstos lo comunicarán al Protectorado de acuerdo con el artículo 30.1, adjuntando la documentación dispuesta por el artículo 37.1 RF, y se iniciará el procedimiento que hemos examinado más atrás (apartado III).

El Patronato de la fundación requerida puede, por el contrario, no aceptar el requerimiento del Protectorado y oponerse a la fusión. A la oposición expresa equipara el artículo 37.2, segundo inciso, del RF el hecho de que el Protectorado no haya reci-

---

nes tienen, por ejemplo, un fin educativo o científico y parece que debe rechazarse a limine si una de ellas tiene un fin de asistencia social y otra de defensa del medio ambiente. Dentro de cada una de estas categorías la determinación de la analogía de los concretos fines de las fundaciones exigirá verificar si éstos se complementan o integran entre sí produciendo las sinergias que se esperan de la fusión.

<sup>62</sup> GONZÁLEZ CUETO (2003), pág. 242, afirma que el Protectorado puede “actuar de oficio o expedido por algún interesado, entre los que podemos considerar especialmente a los patronos, los beneficiarios –al menos potenciales– y, particularmente, la fundación de fines análogos que haya manifestado al Protectorado su voluntad favorable a la fusión”. En rigor, también en el segundo supuesto el requerimiento se produce de oficio, puesto que el Protectorado es el único competente para formularlo, incoando así el procedimiento.

bido la documentación del artículo 37.1 en el indicado plazo de tres meses, que puede considerarse como una oposición presunta. Sin embargo, consideramos que aun transcurrido este plazo, el Patronato requerido puede llegar a un acuerdo con el de la otra fundación y comunicárselo al Protectorado, siempre que éste no haya acudido a la autoridad judicial.

El Patronato puede fundar su oposición en motivos de cualquier clase, tanto de legalidad (no concurrencia de los requisitos necesarios para el requerimiento) como de oportunidad (inconveniencia de la fusión propuesta). Cuando dichos motivos sean de legalidad, el Patronato puede impugnar el requerimiento en vía contencioso-administrativa (art. 43.1 LF). Podría también este órgano acordar la extinción de la fundación por imposibilidad de realizar el fin fundacional [art. 31, c) LF], pero este acuerdo está sujeto a ratificación por el Protectorado (art. 32.2 LF), que si ha propuesto la alternativa de la fusión se negará probablemente a otorgarla. En tal caso, salvo que desista una de las partes, confluirán en un mismo proceso judicial civil la demanda del Patronato de extinción de la fundación y la solicitud de fusión del Protectorado.

## 2. Intervención judicial

Frente a la oposición del Patronato a la fusión requerida por el Protectorado éste puede solicitar de la autoridad judicial que ordene dicha fusión (art. 30.4, párrafo segundo, de la LF). De acuerdo con el artículo 43.3 LF, corresponderá al Juzgado de Primera Instancia del domicilio de la fundación conocer de esta pretensión, de acuerdo con los trámites del proceso declarativo que corresponda, que será el juicio verbal (art. 250 LEC). Como hemos indicado en el apartado precedente, el requerimiento de fusión del Protectorado es impugnable en vía contenciosa. Existe, pues, respecto a la fusión de fundaciones, al igual que respecto a la modificación de sus estatutos, una división de la competencia jurisdiccional en materia de fundaciones entre el orden civil y el contencioso-administrativo que es una fuente de problemas y es objeto de crítica generalizada por los autores<sup>63</sup>.

La doctrina jurisprudencial sobre la distribución de la competencia jurisdiccional en materia de fundaciones está formulada, en primer lugar, en la sentencia de la Sala Tercera, Sección 7<sup>a</sup>, del TS de 20 de diciembre de 2003 (rec. cas. 5301/1998), que desestima el recurso contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

<sup>63</sup> CAFFARENA (2005), pág. 449, califica de “absurdo criterio” el que lleva a que mientras que en el caso del artículo 30.4 LF la competencia sea de la jurisdicción civil, si el Protectorado se opone a la iniciativa de los Patronatos el acuerdo del Protectorado sea impugnable en vía contenciosa. V. t. DE PRIEGO (2007), pág. 621. GARCÍA SERRANO (2010), pág. 448, sugiere la existencia de un posible error en el artículo 43.3 LF al remitir al artículo 30.4 en lugar del 30.2 de dicha Ley. Con relación a la Ley 30/1994, cfr. REAL (1997), pág. 121.

TSJ de Madrid de 26 de enero de 1998. La sentencia impugnada desestima, a su vez, el recurso interpuesto por un patrono contra resoluciones del Protectorado denegatorias de las peticiones del recurrente relativas, entre otras cuestiones, a un acuerdo del Patronato cesando a éste. La Sala de instancia basó la desestimación en que el Protectorado carecía de competencia para adoptar las resoluciones que se le habían solicitado. El TS distingue dos grupos de competencias del Protectorado (FD 4º): el primero es el del “control que corresponde al Protectorado desde la premisa de la voluntad del fundador” y “consiste en verificar si los actos exteriores que realice la Fundación como ente o persona jurídica, esto es los de su tráfico jurídico externo, persiguen o no las metas de interés general que encarnan los fines fundacionales; el segundo se refiere “a la intervención del Protectorado en relación al funcionamiento interno de la Fundación, que está circunscrita únicamente al control de su legalidad y no menciona nada relativo a la vigilancia de si esos actos internos son o no conformes con la voluntad del Fundador”. Lo que pretendía el recurrente “era impugnar un acto de funcionamiento interno de la Fundación, consistente en la actuación del órgano de gobierno que decidió su cese y en la modificación de los Estatutos, y esta impugnación donde procedía hacerla valer era ante los órganos de la jurisdicción civil” (FD 5º). Más adelante (FD 6º) el TS afirma que “el principal soporte jurídico [de las fundaciones de Derecho privado] está en el artículo 34 de la Constitución, que lo que viene a reconocer es la iniciativa privada para realizar fines de interés general mediante la creación de las organizaciones personificadas que comportan las Fundaciones./ Por lo cual, la interpretación de la normativa directamente reguladora de esta figura (antes la Ley 30/1994 y actualmente la Ley 50/2002) aconseja partir de la idea de que las Fundaciones privadas pertenecen a la esfera particular y, consiguientemente, los litigios relativos a ellas tienen su natural sede en el orden jurisdiccional civil”.

La doctrina de la sentencia anterior se completa con la formulada en la sentencia de la misma Sala y Sección de 4 de julio de 2005 (rec. cas. 8412/1999), que desestima el recurso contra la sentencia de la AN de 14 de julio de 1999, la cual inadmitió por falta de jurisdicción el recurso contencioso-administrativo contra la negativa del Protectorado a ratificar el acuerdo de extinción adoptado por el Patronato. La sentencia del TS desestima el recurso de casación y en sus fundamentos remite, en primer lugar, a la doctrina de la sentencia de 20 de diciembre de 2003 y partiendo de ella analiza el tratamiento que hace la LF de los momentos más destacados de la vida de las fundaciones, es decir, su constitución, modificación, fusión y extinción. Refiriéndose concretamente a la extinción de la fundación, que era el objeto del proceso, la Sala hace la siguiente observación (FD 6º), generalizable a todos los actos mencionados: “Ha de repararse... en que el cometido del Protectorado en todo el diseño legal es subsidiario y no determinante pues o se adhiere a lo resuelto por el Patronato o promueve la decisión judicial. Carece, pues, de toda sustantividad”. Llega la Sala a la siguiente conclusión (FD 7º, i. f.): “En definitiva, los actos del Protectorado que ponen fin a la vía administrativa son impugnables ante esta Jurisdicción excepto en los casos en los que

la propia Ley los somete al conocimiento de la Jurisdicción civil que es lo que sucede con la negativa a ratificar el acuerdo de extinción tomado por el Patronato en virtud de la causa prevista en el artículo 29, e) de la Ley 30/1994 [= art. 31, e) LF]<sup>64</sup>.

A nuestro juicio, sin embargo, la doctrina jurisprudencial expuesta no da respuesta a las críticas de los autores, porque estamos ante una misma materia, la fusión de la fundación (o la modificación de sus estatutos), tanto si la iniciativa parte del Patronato como si parte del Protectorado: en ambos casos la cuestión que se somete a la autoridad judicial es la procedencia o no de la fusión<sup>65</sup>.

La sentencia que ponga fin al proceso iniciado por la demanda del Protectorado decidirá si ordena la fusión, y si lo hace deberá resolver las cuestiones que esta plantea, teniendo en cuenta las alegaciones de las partes, es decir, los Patronatos de las fundaciones interesadas y el Protectorado, y en su caso, las cuestiones suscitadas por otros interesados, como los trabajadores y los acreedores. La resolución judicial desempeña una función similar a la de la escritura pública en supuesto de fusión por acuerdo. En efecto, el artículo 38.1 RF prevé que cuando la fusión sea acordada judicialmente a propuesta del Protectorado, en lugar de la escritura se inscribirá en el Registro el testimonio de la resolución. Por consiguiente, el contenido de ésta deberá ser similar al de la escritura, al que ya nos hemos referido (*supra*, III.C.5).

## V. NOTA SOBRE LOS ASPECTOS FISCALES

En cuanto fusión, la que tiene lugar entre fundaciones está sujeta al régimen tributario propio de las operaciones de esta clase cualesquiera que sean las entidades in-

<sup>64</sup> V. t. la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de junio de 2014 (rec. 296/2013).

<sup>65</sup> Un ejemplo de la complejidad procesal que puede originar la duplicidad de jurisdicciones en el ámbito de las fundaciones lo ofrece una serie de sentencias relativas a la adaptación de los estatutos de la Fundación BBVA a la LF, que sólo podemos reseñar aquí brevemente. Por un lado, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2006 (rec. 168/2005) desestimó el recurso de la Fundación contra la oposición del Protectorado a la modificación propuesta por el Patronato, por motivos relativos al fondo de dicha modificación, es decir, distintos de la falta de jurisdicción. Dicha sentencia fue confirmada por la Sala Tercera del TS mediante la sentencia de 9 de diciembre de 2008 (rec. 4683/2006). A pesar de este fallo, la Audiencia Provincial de Madrid, Civil, mediante su sentencia de 30 de diciembre de 2013 (rec. de apel. 649/2012), estimó el recurso interpuesto contra la sentencia del Juzgado de Primera Instancia, que había rechazado la demanda deducida contra la Fundación BBVA por el BBVA, titular del derecho de reversión que se pretendía reconocer mediante la modificación estatutaria denegada en vía contenciosa. La AP, tras aceptar su competencia para conocer acerca de la subsistencia del derecho de reversión, distinguiendo esta cuestión de la relativa a los actos del Protectorado, con base, entre otras consideraciones, en la doctrina de la STS de 4 de julio de

tervinientes. Dicho régimen puede ser, a su vez, general o especial. Así, en el Impuesto sobre Sociedades, al que están sujetas las fundaciones por ser personas jurídicas, los efectos tributarios de la fusión pueden ser los previstos en el artículo 17 LIS o los propios del régimen especial del título VII, capítulo VII de la LIS. Este régimen es aplicable a la fusión de fundaciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 76.6 LIS, puesto que hay que entender que dicha fusión produce resultados equivalentes a los derivados de la fusión entre sociedades, es decir, básicamente la disolución sin liquidación de la fundación o fundaciones que se extinguen y la transmisión en bloque de la totalidad de su patrimonio a la absorbente o a la de nueva creación<sup>66</sup>.

En el ámbito de la imposición indirecta, las fusiones en general tienen en ocasiones un tratamiento especial, como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a cuya modalidad de operaciones societarias no están sujetas las operaciones de reestructuración (art. 19.2.1º del TR de dicho Impuesto)<sup>67</sup>, las cuales están además exentas de las otras dos modalidades de dicho impuesto (transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados) (art. 45.I.10 de dicho TR). En otros impuestos, en cambio, el tratamiento de las fusiones no es específico de las operaciones de esta clase sino que deriva de su inclusión en una categoría más amplia. Así sucede en el IVA, en el que las fusiones de cualesquier entidades pueden estar no sujetas si cumplen los requisitos del artículo 7, 1º LIVA.

El tratamiento fiscal de las fusiones de fundaciones puede derivar también de normas no reguladoras de la fiscalidad de las fusiones sino pertenecientes a la normativa reguladora del régimen tributario de las fundaciones. Esta normativa establece una distinción fundamental entre las entidades que pueden acogerse al régimen regulado 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, y las que no cumplen los requisitos necesarios para ello.

De los beneficios que comprende el régimen especial de las primeras en el Impuesto sobre Sociedades, nos interesa aquí, en primer lugar, el previsto en el artículo

2005, reconoció el derecho en litigio. En este fallo tuvo un peso relevante la sentencia del TC 341/2005, de 21 de diciembre, que declaró que no es constitucional el artículo 27.2 de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, que dispone que “[a] los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una fundación extinguida se les dará el destino previsto por el fundador”, siempre que sea interpretado de acuerdo con dicha sentencia.

<sup>66</sup> Este es el criterio aplicado por la DGT en la consulta de 27 de septiembre de 2016 (V4141-2016).

<sup>67</sup> La no sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Operaciones Societarias puede derivar, por otra parte, *a contrario sensu* del art. 22 del TR, según el cual a efectos de dicho impuesto “se equipararán a sociedades: 1º. Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos”.

6.3º de la Ley 49/2002, que declara exentas de dicho impuesto a las rentas “derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad”. No se trata de una exención en sentido estricto, sino de un mero diferimiento del impuesto, ya que los bienes y derechos transmitidos conservan a efectos fiscales los mismos valores y fecha de adquisición que tenían en la entidad transmitente (art. 9 de la Ley 49/2002), por lo que el tratamiento es el mismo que el resultante del régimen especial de las reorganizaciones empresariales<sup>68</sup>.

Las entidades sin fines lucrativos están también exentas del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando sean el sujeto pasivo, es decir, el transmitente (art. 15.3 Ley 49/2002). En este caso sí que se trata de una verdadera exención, mientras que el beneficio aplicable en este impuesto cuando la fusión se acoge al régimen especial del IS consiste en el diferimiento del impuesto (Disposición Adicional Segunda de la LIS).

A las fundaciones no acogidas al régimen fiscal de la Ley 49/2002 les es aplicable en el IS el de entidades parcialmente exentas, que no contempla ningún beneficio aplicable a la transmisión en bloque de su patrimonio, sino únicamente a la de elementos aislados de éste bajo determinadas condiciones (cfr. art. 110.1, c) LIS). Sin embargo, la fusión en la que intervengan fundaciones de esta clase puede acogerse, en su caso, al régimen fiscal de las reestructuraciones empresariales de la LIS.

---

<sup>68</sup> Uno de los requisitos que establece el art. 3 de la Ley 49/2002 para que una fundación sea considerada entidad sin fines lucrativos y pueda acogerse al régimen fiscal de esta Ley es que en caso de disolución su patrimonio se destine en su totalidad, entre otras entidades, a alguna de las consideradas como beneficiarias del mecenazgo, y que esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional (número 6º). En el caso de fusión con otra fundación, al que el citado precepto hace referencia expresa, esto exige que a la absorbente o a la de nueva creación le sea aplicable el régimen fiscal de la propia Ley 49/2002 (art. 16, a) de esta Ley). Cfr. respecto a una fusión de dos fundaciones con creación de una nueva la consulta DGT de 24 de septiembre de 2007 (V1982-2007). Ahora bien, en este mismo supuesto no está claro el procedimiento para cumplir este requisito, dado que la adquirente no ha podido acogerse al mencionado régimen especial. Por otra parte, LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES (2015), núm. marg. 5225, observa que si la adquirente disfruta del régimen fiscal de la Ley 49/2002 y no desarrolla actividades económicas no exentas no podrá aplicarse el régimen de diferimiento en virtud de lo dispuesto en el art. 77.1, penúltimo párrafo, de la LIS. Creemos que el citado autor se refiere a la aplicación del régimen especial del IS, pero, en nuestra opinión, esta norma, cuya lógica se explica dentro de este régimen, no es aplicable cuando lo que se aplica es la Ley 49/2002, aunque ello conduzca a la definitiva exención de la plusvalía de fusión.

## BIBLIOGRAFÍA

- CAFFARENA LAPORTA, Jorge, *Modificación, fusión y extinción de la fundación*, en DE LORENZO GARCÍA, R. et al., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Fundación ONCE/Escuela Libre Editorial/Marcial Pons, Madrid, 1995, capítulo VI, págs. 239 y sigs.
- CAFFARENA LAPORTA, Jorge, *La fusión de las fundaciones (Artículo 30)*, en MUÑOZ MACHADO, S.; CRUZ AMORÓS, M. y DE LORENZO GARCÍA, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y del Mecenazgo*, Fundación ONCE/Iustel, 2005, págs. 438 y sigs.
- CARRANCHO HERRERO, María Teresa, *La fusión de fundaciones*, Estudios sobre el ordenamiento jurídico español. Libro conmemorativo del X Aniversario de la Facultad de Derecho. Universidad de Burgos, 1996, págs. 49 y sigs.
- CUSCÓ, Margarita y CUNILLERA, Montserrat, *Comentarios a la nueva Ley de Fundaciones*. Ley 50/2002, de 20 de diciembre, DIJUSA, 2003
- DE CASTRO Y BRAVO, Federico, *Temas de Derecho civil*, Madrid, 1972.
- DE PRIEGO FERNÁNDEZ, Verónica, *Modificación, fusión y extinción de las fundaciones*, en BENEYTO PÉREZ, José María (Dir.), *Tratado de fundaciones*, T. I, Bosch, Barcelona, 2007, capítulo 11, págs. 587 y sigs.
- DEL CAMPO ARBULO, José Antonio, *Ley de Fundaciones. Comentarios a la Ley 30/1994 de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación en actividades de interés general*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1996
- DOLCE, Rodolfo y MOLINARI, Isabella, *Italien*, en RICHTER, Andreas y WACHTER, Thomas (eds.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, Zerb Verlag, Angelbachtal, 2007, págs. 959 y sigs.
- FERNÁNDEZ DEL POZO, Luis, *La fase de ejecución (Escritura Pública e Inscripción en el Registro. Impugnación)*, capítulo 14 de RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. (coord.), *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, t. I, Aranzadi, 2009, págs. 645 y sigs.
- GARCÍA HERRERO, Jorge, blog sobre la fusión de fundaciones (<http://jorgegarciaherrero.com/fusion-de-fundaciones-como-alternativa-ventajosa-a-la-extincion/>), última visita el 13 de febrero de 2017.
- GARCÍA LAPUENTE, Antonio, *Cesión global de activos y pasivos de una asociación en favor de una fundación*, de 1 de julio de 2008, inserto en la página web de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira, [www.cuatrecasas.com/publicaciones](http://www.cuatrecasas.com/publicaciones).
- GARCÍA SERRANO, Ángel, *El Derecho de fundaciones de Castilla y León*, en DE LORENZO, R.; PIÑAR, J. L. y SANJURJO, T. (Dirs.), *Tratado de fundaciones*, Aranzadi, 2010, capítulo 9.
- GARCÍA-ANDRADE, Jorge, *La fundación: un estudio jurídico*, Fundación ONCE/Escuela Libre Editorial, Madrid, 1997.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, 4<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 1983.

- GONZÁLEZ CUETO, Tomás, *Comentarios a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Aranzadi, 2003.
- JORDANO LUNA, Martín, *Las fusiones voluntarias entre fundaciones*, La Ley Mercantil, 4-5/2014. La paginación corresponde a la copia digital utilizada.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio, *Reorganización Empresarial (Fusiones) 2016-2017*, Memento Práctico Francis Lefebvre, 2015.
- MEYN, Chirstian y SCHÖNING, Anne, *Errichtung, Führung und Auflösung von Stiftungen*, en RICHTER, Andreas y WACHTER, Thomas (eds.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, Zerb Verlag, Angelbachtal, 2007, págs. 33 y sigs.
- NIETO ALONSO, Antonia, *Aspectos sustantivos relevantes y controvertidos de las fundaciones*, en DE LORENZO, R.; PIÑAR, J. L. y SANJURJO, T. (Dirs.), *Tratado de fundaciones*, Aranzadi, 2010, Capítulo 3.
- PALAO TABOADA, Carlos, *Spanien*, en RICHTER, Andreas y WACHTER, Thomas (eds.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, Zerb Verlag, Angelbachtal, 2007, págs. 1379 y sigs.
- REAL PÉREZ, Alicia, *Modificación, fusión y extinción de las fundaciones*, en PIÑAR MAÑAS, J. L. y OLMOS VICENTE, I., *Las fundaciones. Desarrollo reglamentario de la Ley*, Fundación Alonso Martín Escudero/Dykinson, Madrid, 1997, págs. 111 y sigs.
- REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, Alejandro, *La nueva Ley de Fundaciones*, CEF, Madrid, 1994.
- SÁNCHEZ OLIVÁN, José, *Fusión y escisión de sociedades*, CEF, Madrid, 2004
- SEQUEIRA MARTÍN, Adolfo, *Fusión (Artículos 233 a 251)*, en SÁNCHEZ CALERO, F. (dir.), *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, t. VII, EDERSA, Madrid, 1993, págs. 77 y sigs.
- VAÑÓ VAÑÓ, María José, Comentario al artículo 30, en OLAVARRÍA IGLESIAS, J. (coord.), *Comentarios a la Ley de Fundaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 795 y sigs.



## PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALES EN EL TERCER SECTOR

*Gabriel Panizo,*

Director de SEPBLAC (Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias) de 2001 a 2006

### 1. INTRODUCCIÓN

La investigación económica del delito es la vía más efectiva para poner freno a manifestaciones delictivas tan peligrosas como el tráfico de drogas, tráfico de armas, la extorsión, la corrupción, y en general, a cualquier manifestación delictiva desarrollada por un grupo organizado y estable.

La dificultad de la investigación del origen de los bienes que proceden de actividades delictivas, deriva de la propia complejidad de las operaciones comerciales y financieras que se utilizan para dar apariencia de legalidad a bienes que se han obtenido mediante prácticas ilícitas. Esta circunstancia con frecuencia impide demostrar el carácter irregular de los fondos.

En general, la evolución de la regulación sobre prevención del blanqueo de capitales ha discurrido pareja a la toma de conciencia por las autoridades acerca de la relevancia de la investigación económica en la lucha contra la delincuencia organizada y el terrorismo, es decir, cuando las autoridades han comprendido la necesidad de atacar el delito por la vía que resulta más efectiva, que no es otra que investigar las fuentes con las que se financia.

En el tercer sector (fundaciones y asociaciones especialmente) ha sucedido lo mismo. Aunque con cierto retraso con relación a otros sectores de la actividad económica, profesional o empresarial, la normativa sobre la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo ha ido surgiendo en el momento en el que la necesidad de dotar a las autoridades (jueces, fiscales y policía) de instrumentos normativos efectivos para combatir la delincuencia a través de este tipo de entidades lo demandaba.

Las normas básicas que establecen las obligaciones para las entidades del tercer sector sobre la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo (en especial las asociaciones y las fundaciones) son las siguientes:

- Ley 10/2010 de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
- Real Decreto 304/2014 de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.
- Guía Orientativa del Servicio Ejecutivo de Prevención del Blanqueo de Capitales (SEPBLAC) dirigida a los órganos y personas que deben velar para que las fundaciones y asociaciones no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.
- Recomendación 8 del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) sobre prevención del blanqueo de capitales relativa a las entidades sin ánimo de lucro y la nota interpretativa sobre la misma.

## 2. LEY 10/2010, DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALES

La Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, establece obligaciones para las fundaciones y las asociaciones, en el artículo 39. En concreto señala las siguientes:

- Asignar al personal con responsabilidades en la gestión de las fundaciones, así como a su Protectorado y Patronato, las funciones de velar para que no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas.
- Establecer la obligación de conservar durante diez años los registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fon-

dos o recursos de la fundación. Estos registros estarán a disposición del Prosectorado, de la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o de sus órganos de apoyo, así como de los órganos administrativos o judiciales con competencias en el ámbito de la prevención o persecución del blanqueo de capitales o del terrorismo.

A las asociaciones se le aplican las mismas obligaciones que tienen en las fundaciones en esta materia, correspondiendo en tales casos cumplirlas al órgano de gobierno o asamblea general, a los miembros del órgano de representación que gestione los intereses de la asociación y al organismo encargado de verificar su constitución.

- La propia Ley del 2010 también prevé que, *"atendiendo a los riesgos a que se encuentre expuesto el sector"* el Reglamento de la misma podría extender a las fundaciones y asociaciones cualquier otra obligación que tengan otro tipo de entidades, por ejemplo sociedades mercantiles. Con ello se asimilaba a estos efectos unas u otras.

Es importante recordar, que el incumplimiento por fundaciones o asociaciones de las obligaciones establecidas en el mencionado artículo 39, se tipifica como infracción grave (Artículo 52.3.b) de la Ley 10/2010), con un cuadro de sanciones muy severas:

- Multa a la fundación o asociación, cuyo importe mínimo será de 60.001 euros y cuyo importe máximo podrá ascender hasta la mayor de las siguientes cifras: el 1 por ciento del patrimonio neto del sujeto obligado, el tanto del contenido económico de la operación, más un 50 por ciento, o 150.000 euros.
- Multa a quienes, ejerciendo cargos de administración o dirección en la asociación o fundación, fueran responsables de la infracción por un importe mínimo de 3.000 euros y máximo de hasta 60.000 euros, así como suspensión temporal en el cargo por plazo no superior a un año.

### 3. REGLAMENTO DE LA LEY 10/2010

Se aprobó por Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo. Incorpora las principales novedades de la normativa internacional surgidas a partir de la aprobación de las nuevas Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI).

El Reglamento dedica el artículo 42 a las asociaciones y fundaciones, indicando como han de cumplirse en dichas entidades las siguientes obligaciones:

- Comprobar la identidad de las personas que reciban a título gratuito fondos o recursos. Cuando la naturaleza del proyecto o actividad haga inviable la identificación individualizada o cuando la actividad realizada conlleve un escaso riesgo de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, se procederá a la identificación del colectivo de beneficiarios y de las contrapartes o colaboradores en dicho proyecto o actividad.
- Comprobar la identidad de todas las personas que aporten a título gratuito fondos o recursos por importe igual o superior a 100 euros.
- Implantar procedimientos para garantizar la idoneidad de los miembros de los órganos de gobierno y de otros puestos de responsabilidad de la entidad.
- Aplicar procedimientos para asegurar el conocimiento de sus contrapartes, incluyendo su trayectoria profesional y la honorabilidad de las personas responsables de su gestión.
- Aplicar sistemas adecuados, en función del riesgo, de control de la efectiva ejecución de sus actividades y de la aplicación de los fondos conforme a lo previsto.
- Conservar durante un plazo de diez años los documentos o registros que acrediten la aplicación de los fondos en los diferentes proyectos.
- Informar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias de los hechos que puedan constituir indicio o prueba de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo.
- Colaborar con la Comisión y con sus órganos de apoyo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 10/2010, de 28 de abril. Es decir, facilitar la documentación e información que la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o sus órganos de apoyo les requieran para el ejercicio de sus competencias).
- Finalmente, se establecen obligaciones a las Administraciones Públicas o sus organismos dependientes que otorguen subvenciones a asociaciones y fundaciones, así como a los Protectorados y los organismos encargados de la verificación de la constitución de asociaciones. En concreto deben comunicar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, aquellas situaciones que detecten en el ejercicio de sus competencias y que puedan estar relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.

- Así mismo, dichos organismos informarán razonadamente a la Secretaría de la Comisión cuando detecten incumplimientos de las obligaciones establecidas en el artículo 39 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, o de lo dispuesto en este artículo.

#### 4. GUÍA ORIENTATIVA DEL SEPBLAC PARA ASOCIACIONES Y FUNDACIONES

Las fundaciones y asociaciones son sujetos obligados en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, de conformidad con lo previsto en el artículo 2.1.x) de la Ley 10/2010, de 28 de abril.

No son, sin embargo, sujetos obligados de carácter ordinario sino de régimen especial, estando sometidos a la legislación de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo en los términos establecidos en el artículo 39 de la Ley 10/2010, desarrollado por el artículo 42 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo.

En particular las fundaciones y asociaciones están sujetas a un régimen de control específico que se ha comentado en los apartados anteriores.

A pesar de no estar incluidas las fundaciones y asociaciones en el perímetro supervisor del Servicio Ejecutivo de Prevención del Blanqueo de Capitales, esta guía se elaboró con objeto de orientar en su actividad a los organismos a los que corresponde legalmente la supervisión del efectivo cumplimiento por fundaciones y asociaciones de sus obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo (en adelante PBC/FT).

#### **Metodología**

Los organismos que deben velar para que fundaciones y asociaciones no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo – en adelante, los organismos de control – han de integrar la PBC/FT en sus políticas generales. Debe tenerse en cuenta, en este sentido, que el potencial abuso de las organizaciones sin ánimo de lucro para fines de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo no sólo contribuye a que se realicen estas graves actividades criminales sino que pone en peligro la reputación del sector ante los donantes y la sociedad.

La estrategia de control ha de tener carácter integral, debiendo documentarse y ser aprobada formalmente por el organismo interno de control. Asimismo, dado que el amplio universo de entidades hace normalmente impracticable la implantación de un ciclo supervisor, la estrategia de control debe necesariamente basarse en el riesgo

(risk-based approach, RBA), lo que supone una serie de acciones previas al desarrollo de las concretas actuaciones de comprobación:

- Realización de un análisis de riesgo del sector no lucrativo encuadrado bajo la responsabilidad del organismo de control (tipología de las organizaciones, tamaño medio, fuentes de financiación, actividades...).
- Clasificación de las fundaciones y asociaciones encuadradas bajo la responsabilidad de cada organismo de control según el nivel de riesgo, en función de su actividad, ámbito geográfico de actuación y/o volumen de fondos gestionado (artículo 32 del Reglamento de la Ley 10/2010).
- Determinación de las actuaciones en función del riesgo identificado, reforzando la frecuencia e intensidad del control respecto de aquellas fundaciones y asociaciones de mayor riesgo. En todo caso, las actuaciones de control deben regirse por el principio de proporcionalidad y no perjudicar las actividades legítimas de fundaciones y asociaciones.
- Es importante distinguir entre el riesgo inherente (esto es, el resultante de las características y actividades de las entidades) y el riesgo residual (el existente una vez tenidos en cuenta los procedimientos de control interno implantados). En este punto, debe subrayarse que entidades con un riesgo inherente alto (por ejemplo, por desarrollar proyectos en áreas geográficas particularmente sensibles) pueden presentar un riesgo residual reducido como consecuencia de la aplicación de procedimientos de mitigación robustos.

Las actuaciones de control son susceptibles de graduación o modulación, en función de los riesgos identificados y de los recursos disponibles:

- Por su alcance, las actuaciones de control pueden ser de carácter general, en las que se revisa el cumplimiento de todas las obligaciones de PBC/FT, o de carácter específico o temático, en las que se revisa el cumplimiento de algún aspecto concreto (por ejemplo, la identificación de donantes). Estas últimas permiten, por un lado, cubrir un mayor número de asociaciones o fundaciones y, por otro, comparar los resultados obtenidos.
- Por el tipo de actuaciones, el control puede ser *in situ*, realizando verificaciones en la sede de la fundación o asociación, o a distancia, requiriendo la información y documentación que se considere pertinente, que es revisada sin desplazarse a la fundación o asociación. En este sentido, puede resultar coste-eficiente el diseño y circularización de cuestionarios estandarizados.

- Por otra parte, debe tenerse en cuenta que las actuaciones de control en materia de PBC/FT presentan sinergias con las potestades generales atribuidas a los organismos de control. En este aspecto, resulta una estrategia eficiente en primer lugar tener en cuenta el grado de cumplimiento por fundaciones y asociaciones de sus obligaciones de carácter formal (por ejemplo, pueden considerarse de riesgo más elevado las fundaciones que incumplan la obligación de presentar al Protectorado las cuentas anuales (artículo 25.7 de la Ley 50/2002); en segundo lugar incluir la verificación de aspectos relativos a PBC/FT al ejercer las potestades generales de control (por ejemplo, al verificar si los recursos económicos de la fundación han sido aplicados a los fines fundacionales (artículo 35.1.f de la Ley 50/2002).

### **Aspectos a controlar**

Una vez dados los pasos anteriores, se procederá por los organismos de control a las concretas actuaciones de verificación del efectivo cumplimiento de las obligaciones de PBC/FT a las que están sometidas fundaciones y asociaciones, que se enumeran a continuación (artículo 39 de la Ley 10/2010 y 42 del su Reglamento):

- Identificar y comprobar la identidad de todas las personas que reciban a título gratuito fondos o recursos. Cuando la naturaleza del proyecto o actividad haga inviable la identificación individualizada o cuando la actividad realizada conlleve un escaso riesgo de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo, se procederá a la identificación del colectivo de beneficiarios y de las contrapartes o colaboradores en dicho proyecto o actividad (artículo 42.1 del Reglamento) que aporten a título gratuito fondos o recursos por importe igual o superior a 100 euros (artículo 42.2 del Reglamento).
- Asignar al personal con responsabilidad en la gestión de las fundaciones y asociaciones la función de velar para que no sean utilizadas para el blanqueo de capitales o para canalizar fondos o recursos a las personas o entidades vinculadas a grupos u organizaciones terroristas (artículo 39 de la Ley 10/2010). El primer paso será asegurarse que los responsables de las mismas han analizado y valorado los riesgos intrínsecos de las diferentes actividades que desarrollan y, a partir de ello, verificar las tareas de control que ejercen.
- Implantar procedimientos para garantizar la idoneidad de los miembros de los órganos de gobierno y de otros puestos de responsabilidad (artículo 42.3.a) del Reglamento).
- Verificar si tienen establecido por escrito y aplican procedimientos que aseguren la idoneidad profesional y ética de los miembros del órgano de gobierno y ad-

ministración en especial, Junta Directiva, Patronato, así como, en su caso Comités Ejecutivos u otros órganos delegados, otros puestos directivos o personas con responsabilidades (apoderados, directores de oficinas locales, etc.).

- Comprobar si tienen reguladas las facultades que corresponden a sus órganos de gobierno y representación de tal forma que estén delimitadas sus obligaciones y responsabilidades, así como el régimen de adopción de acuerdos.
- El órgano de gobierno debe garantizar que cuenta con un mínimo de miembros suficiente para asegurar la correcta toma de decisiones; se reúne de forma regular y documenta los acuerdos adoptados; participa activamente en la estrategia, planificación y seguimiento de las actividades de la institución; adopta los mecanismos necesarios que promuevan una adecuada transparencia financiera (tiene establecidas políticas o responsables de aprobación de gastos, controles internos sobre los programas de gasto, así como, cuando el volumen de actividad y el riesgo lo justifiquen, auditorías anuales externas); y adopta mecanismos que prevengan los conflictos de interés y las incompatibilidades en los miembros del órgano de control.
- Aplicar procedimientos para asegurar el conocimiento de sus contrapartes, incluyendo su adecuada trayectoria profesional y la honorabilidad de las personas responsables de su gestión (artículo 42.3.b) del Reglamento). Comprobar si tiene preestablecidos criterios de selección de sus contrapartes, tomando medidas proactivas para verificar la honorabilidad de las mismas y que no están relacionadas con actividades de BC/FT.
- Aplicar sistemas adecuados, en función del riesgo, de control de la efectiva ejecución de sus actividades y de la aplicación de los fondos conforme a lo previsto (artículo 42.3.c) del Reglamento).
- Verificar si tienen determinado claramente su objeto social, sus colectivos beneficiarios y se abstienen de realizar actividades que no estuvieran encaminadas a conseguir dicho fin, teniendo establecidos criterios claros de selección de proyectos que deben ser aprobados por el órgano de gobierno.
- Comprobar si conocen y valoran correctamente los riesgos intrínsecos de las diferentes actividades que desarrollan y, que a partir de ello, enfocan y orientan sus controles, intensificándolos en aquellas áreas o proyectos con riesgos objetivamente más altos.
- Informar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de los hechos que puedan constituir indicio o prueba de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo (artículo 42.3.e) del Reglamento).

- Colaborar con la Comisión y con sus órganos de apoyo de acuerdo con lo establecido en los artículos 21 de la Ley y 42.3 del Reglamento (artículo 42.3.f) del Reglamento).
- Conservar durante un periodo mínimo de 10 años establecido en el artículo 25 de la Ley 10/2010 la documentación en que se formaliza el cumplimiento de las obligaciones de prevención:
- Registros con la identificación de todas las personas que aporten o reciban a título gratuito fondos o recursos de la fundación o asociación (artículo 39 de la Ley 10/2010). Estos registros estarán a disposición del Protectorado, de la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarios o de sus órganos de apoyo así como de los órganos administrativos o judiciales con competencias en el ámbito de la prevención o persecución del BC/FT.
- Copia de los documentos o registros que acrediten la aplicación de los fondos en los diferentes proyectos (artículo 42.3.d) del Reglamento).
- Copia de los documentos en que se formalice el cumplimiento de sus obligaciones de comunicación (informar de hechos que puedan constituir indicio de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo y colaborar con la Comisión y sus órganos de apoyo facilitándole la información que le sea requerida).

## 5. GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL (GAFI) RECOMENDACIÓN 8

### **Vulnerabilidades de las Organizaciones sin Fines de Lucro (OSFL)**

El Grupo de Acción Financiera (GAFI) es un organismo intergubernamental creado en 1989. El cometido del GAFI es establecer normas y promover la aplicación efectiva de las medidas legales, reglamentarias y operativas para combatir el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la financiación de la proliferación de armas y otras amenazas relacionadas con la integridad del sistema financiero internacional.

En colaboración con otros actores internacionales, el GAFI también trabaja para identificar las vulnerabilidades a nivel nacional con el objetivo de proteger el uso indebido del sistema financiero internacional.

Las Recomendaciones del GAFI establecen un marco global y coherente de las medidas que los países deben poner en práctica con el fin de combatir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, así como la financiación de la proliferación de armas de destrucción masiva.

Los países tienen diversos marcos jurídicos, administrativos y operativos y distintos sistemas financieros, por lo que no todos pueden adoptar las mismas medidas para contrarrestar estas amenazas.

Las Recomendaciones del GAFI, por lo tanto, son un instrumento de carácter internacional, que los países deben poner en práctica a través de medidas adaptadas a sus circunstancias particulares. Las Recomendaciones del GAFI establecen las medidas esenciales que los países deben tener en cuenta.

En la nota interpretativa del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) sobre la Recomendación 8 – Organizaciones sin ánimo de lucro, se indica que “Los países deben revisar la adecuación de las leyes y reglamentos que se refieren a entidades que pueden ser utilizadas indebidamente para la financiación del terrorismo. Las organizaciones sin fines de lucro son particularmente vulnerables y los países deben asegurarse de que no sean utilizadas ilegalmente:

- Por organizaciones terroristas que aparezcan como entidades legales
- Para utilizar entidades legales como conducto para la financiación del terrorismo, incluyendo el propósito de evitar las medidas de congelación de activos
- Para esconder y ocultar el desvío clandestino de fondos destinados a propósitos legales hacia organizaciones terroristas.

Las Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL) juegan un papel vital en la economía mundial y en muchas economías y sistemas sociales nacionales. Sus esfuerzos complementan la actividad del sector gubernamental y empresarial en la prestación de servicios esenciales, apoyo y esperanza a los necesitados de todo el mundo.

Sin embargo, la campaña internacional en curso contra el financiamiento del terrorismo desafortunadamente ha demostrado que las organizaciones terroristas explotan al sector de las OSFL para recaudar y trasladar fondos, prestar apoyo logístico, instar al reclutamiento de terroristas o de algún otro modo respaldar a las organizaciones y operaciones terroristas. Este uso indebido no sólo facilita la actividad terrorista, sino que también quebranta la confianza de los donantes y pone en peligro la integridad misma de las OSFL.

Por lo tanto, la protección del sector de las OSFL frente al uso indebido de los terroristas es un componente esencial de la lucha global contra el terrorismo y un paso necesario para preservar la integridad de las OSFL.

Las OSFL pueden ser vulnerables al uso indebido por parte de los terroristas por una serie de razones. Las OSFL disfrutan de la confianza del público, tienen acceso a fuentes de fondos y con frecuencia manejan mucho efectivo. Además, algunas OSFL

tienen una presencia global que ofrece un marco para operaciones nacionales e internacionales y transacciones financieras, muchas veces dentro o cerca de las áreas que están más expuestas a la actividad terrorista.

Dependiendo de la forma jurídica de la OSFL y del país, estas entidades pueden con frecuencia estar sujetas a muy poca o ninguna supervisión gubernamental (por ejemplo, inscripción, mantenimiento de registros, comunicación y supervisión), o puede que se requieran muy pocas formalidades para su creación (por ejemplo, no se exijan capacidades o un capital inicial, no se hagan comprobaciones de antecedentes necesarias para los empleados). Las organizaciones terroristas han aprovechado estas características de las OSFL para infiltrarse en el sector y utilizar indebidamente los fondos y las operaciones de las OSFL para cubrir o apoyar la actividad terrorista.

### **Objetivo de la Recomendación 8 del GAFI**

El objetivo de la Recomendación 8 es asegurar que las OSFL no sean utilizadas indebidamente por las organizaciones terroristas para los siguientes fines:

- Presentarse como entidades legítimas
- Explotar entidades legítimas como conductos para el financiamiento del terrorismo, con el propósito de escapar a medidas de congelamiento de activos
- Esconder u oscurecer el desvío clandestino de fondos destinados a propósitos legítimos y desviarlos hacia propósitos terroristas.

En la Nota Interpretativa de la Recomendación 8 el enfoque adoptado para alcanzar este objetivo se basa en los siguientes principios generales:

- Tener en cuenta la experiencia anterior. El uso indebido en el pasado y en la actualidad del sector de las OSFL por terroristas y organizaciones terroristas exige que los países adopten medidas para proteger el sector contra tal uso indebido, e identificar y tomar una acción eficaz contra esas OSFL que son explotadas o activamente apoyadas por terroristas u organizaciones terroristas.
- Las medidas adoptadas por los países para proteger al sector de OSFL frente al uso indebido de los terroristas no deben interrumpir o desalentar las actividades caritativas legítimas. Más bien estas medidas deben promover la transparencia y fomentar una mayor confianza en el sector, tanto en toda la comunidad donante como entre el público en general, en cuanto a que los fondos y servicios de beneficencia lleguen a los beneficiarios legítimos que se pretende.
- Los sistemas que promueven un elevado grado de transparencia, integridad y confianza del público en el manejo y funcionamiento de todas las OSFL son

parte integral del esfuerzo para asegurar que el sector no pueda ser utilizado indebidamente para el financiamiento del terrorismo.

- Las medidas adoptadas por los países para identificar y tomar una acción eficaz contra las OSFL que son explotadas o apoyadas activamente por terroristas u organizaciones terroristas, deben estar dirigidas a prevenir el financiamiento del terrorismo y otras formas de apoyo terrorista. Cuando se sospeche financiamiento del terrorismo en una OSFL o se identifique que ésta está implicada en el financiamiento del terrorismo u otras formas de apoyo terrorista, la primera prioridad de los países tiene que ser investigar y detener este financiamiento o apoyo terrorista.
- Las acciones emprendidas para este fin deben evitar impactos negativos en los beneficiarios inocentes y legítimos de la actividad de beneficencia. No obstante, este interés no puede eludir la necesidad de tomar acciones inmediatas y eficaces para llevar adelante el interés inmediato de detener el financiamiento del terrorismo u otras formas de apoyo terrorista prestado por las OSFL.
- El desarrollo de relaciones de cooperación entre el sector público, privado y de OSFL es esencial para elevar la conciencia y fomentar capacidades dirigidas a enfrentar el uso indebido terrorista dentro del tercer sector. Los países deben instar al desarrollo de la investigación académica sobre el sector de OSFL, y al intercambio de información, para abordar los temas alrededor del financiamiento del terrorismo.
- Un enfoque específico para hacer frente a la amenaza terrorista en el sector de las OSFL es esencial dada la diversidad dentro de los sectores individuales nacionales, los distintos grados en que las distintas partes de cada sector pueden ser vulnerables al uso indebido por los terroristas, la necesidad de asegurar que la actividad caritativa legítima siga prosperando y los limitados recursos y autoridades disponibles para combatir el financiamiento del terrorismo en cada país.
- La flexibilidad en el desarrollo de una respuesta a escala nacional frente al financiamiento del terrorismo en el sector de las OSFL es esencial también para posibilitar que este evolucione con el paso del tiempo en la medida en que enfrenta el carácter cambiante de la amenaza del financiamiento del terrorismo.

## Medidas

Los países deben emprender revisiones internas de su sector de OSFL o contar con capacidad para obtener información oportuna sobre sus actividades, dimensión y otros rasgos relevantes. Al realizar estas evaluaciones, los países deben utilizar todas las fuentes de información disponibles para poder identificar características y tipos de OSFL que, por sus actividades o peculiaridades, corren el riesgo de ser utilizadas indebidamente para el financiamiento del terrorismo. Los países también deben reevaluar periódicamente el sector haciendo revisiones de la nueva información sobre las vulnerabilidades potenciales del sector ante las actividades terroristas.

Existe una amplia gama de enfoques en la identificación, prevención y enfrentamiento al uso indebido de las OSFL por el terrorismo. No obstante, un enfoque eficaz es aquel que comprende los cuatro elementos siguientes:

- Acercamiento al sector
- Supervisión efectiva y sanciones
- Recopilación de información y transparencia
- Investigación eficaz
- Mecanismos idóneos para la cooperación internacional.

A continuación se indican las acciones específicas que los países deben tomar con respecto a cada uno de estos elementos, a fin de proteger sus respectivos sectores de OSFL frente al financiamiento del terrorismo.

### Acercamiento al sector de OSFL

- Contar con políticas claras para promover la transparencia, la integridad y la confianza del público en la administración y gestión de las OSFL
- Estimular o emprender programas de acercamiento para profundizar en las vulnerabilidades de las OSFL ante el uso indebido por el terrorismo para su financiación y , así como sobre las medidas que las OSFL pueden tomar para protegerse.
- Trabajar con el sector de OSFL para desarrollar y perfeccionar las mejores prácticas dirigidas a abordar los riesgos y vulnerabilidades en el financiamiento del terrorismo y proteger así el sector frente al abuso terrorista.
- Exigir a las OSFL que realicen las transacciones a través de canales financieros regulados, siempre que sea factible.

## **Supervisión efectiva y sanciones a las OSFL**

- Los países deben dar pasos para promover la supervisión eficaz de sus respectivos sectores de OSFL.
- Las autoridades deben supervisar el cumplimiento por parte de las OSFL de los requisitos de Recomendación 8 del GAFI.
- Las autoridades deben ser capaces de aplicar sanciones eficaces, proporcionales y disuasivas por las violaciones de las OSFL o de las personas que actúan en nombre de las mismas.

## **Recopilación de información sobre las OSFL y transparencia**

- Las OSFL deben mantener información sobre el propósito y los objetivos de sus actividades declaradas y la identidad de las personas. Esta información debe estar disponible públicamente, ya sea de forma directa desde la OSFL o a través de las autoridades correspondientes.
- Las OSFL deben publicar estados financieros anuales que detallen los ingresos y egresos.
- Estar autorizadas y registradas. Esta información debe estar al alcance de las autoridades competentes.
- Asegurar que en el curso de una investigación se logre pleno acceso a la información sobre la administración y el manejo de una OSFL en particular.
- Asegurar que se comparte la información con las autoridades responsables con prontitud, cuando existan una motivos razonables para sospechar que una OSFL es una entidad pantalla para la recaudación de fondos por una organización terrorista; está siendo explotada para el financiamiento del terrorismo, con el propósito de eludir las medidas de congelamiento de fondos; o está escondiendo el desvío clandestino de fondos destinados a propósitos ilegítimos para beneficio de terroristas u organizaciones terroristas.
- Conservar, por un periodo de al menos cinco años, los registros de las transacciones internas e internacionales, que sean lo suficientemente detallados para verificar que los fondos se han gastado de una forma que se corresponde con el propósito y los objetivos de la organización, y deben poner tales registros a la disposición de las autoridades competentes con la autorización apropiada.

## Investigación eficaz de las OSFL

- Contar con controles apropiados para asegurar que todos los fondos sean contabilizados y que se empleen de forma que se corresponda con el propósito y los objetivos de las actividades declaradas por la OSFL.
- Seguir la norma de “conozca a sus beneficiarios y OSFL asociadas”, lo que significa que la OSFL debe hacer sus mejores esfuerzos para confirmar la identidad, las credenciales y la buena reputación de sus beneficiarios y OSFL asociadas.
- Documentar la identidad de sus donantes más importantes y respetar la confidencialidad del donante.
- Contar con conocimiento para examinar las OSFL sobre las que se sospeche que están siendo explotadas por, o apoyan activamente, actividades terroristas u organizaciones terroristas y colaborar con otros países.

## Cooperación internacional de los países

- Los países deben asegurar la cooperación, coordinación e intercambio de información eficaz en la medida que sea posible entre las autoridades y organizaciones que tienen en su poder información relevante sobre las OSFL.
- Los países deben tener capacidad para responder a peticiones internacionales de información de otros países sobre una OSFL que genera preocupación.
- Los países deben identificar puntos apropiados de contacto para responder a solicitudes internacionales de información acerca de determinadas OSFL sobre las que existen sospechas de financiamiento del terrorismo u otras formas de apoyo terrorista.



## MIGUEL CRUZ Y LA EXPERIENCIA DE FIDE

*Cristina Jiménez Savurido,*

Presidente de la Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa,  
Fide

Hace ahora más de diez años, cuando un grupo de compañeros profesionales decidimos crear un lugar de diálogo, debate, encuentro en donde prevalecieran valores que todos compartíramos y que tuviera por finalidad la pluralidad y diversidad de opiniones, perspectivas y enfoques, realmente no éramos conscientes de la inmensa riqueza de personas inteligentes y valiosas que estaban esperando, que casi anhelaban un lugar así.

El punto de partida, la creación de un espacio en el que los profesionales del Derecho que trabajan en la administración pública, los despachos, las empresas, la academia, compartieran sus conocimientos, experiencias, perspectivas, se evidenció rápidamente limitado.

Si bien en sus inicios el proyecto resultó sumamente atractivo para un elevado número de profesionales altamente cualificados lo cierto fue que, de cada conversación con cada uno de ellos, la idea se fue enriqueciendo exponencialmente.

Fue adoptando en un periodo muy breve una dimensión que con seguridad no tenía cuando fue creada.

Fue una idea que no por anhelada se hubiera concebido por los interlocutores como realizable.

Los obstáculos a priori parecían mundos y en su mayoría no eran de naturaleza material ni logística, cuestiones que con mayor o menor dificultad acaban solucionándose. Eran en su mayoría relativos a la naturaleza humana y más específicamente a la idiosincrasia del país en que vivimos y de las profesiones a cuyos integrantes pretendíamos invitar al debate.

Crear una plataforma de diálogo, en el más amplio sentido de la palabra, continuado, sincero, fructífero, entre profesionales con diferentes procedencias, puestos de trabajo, etc. se antojaba casi imposible.

Pondré de manifiesto algunas de las objeciones más repetidas:

“Los jueces no se sentarán a hablar con los abogados”.

“los abogados compiten entre sí, no contarán lo que saben para compartirlo con los demás”.

“Los empresarios no contarán de verdad lo que hacen porque no quieren que se sepa”.

“la administración no se reúne con los de fuera”.

Y así un largo etc.

Sin embargo, de cada reunión con las personas a las que Fide quería incorporar al proyecto se evidenciaba la necesidad del mismo y la falsedad de las manidas frases que todos parecíamos haber asumido como ciertas pero que en privado reconocíamos no aceptar.

Asimismo, fue revelándose también el enorme valor que todos atribuían a la existencia misma del diálogo, del debate, de una necesaria y enriquecedora confrontación de ideas que nos permite crecer como profesionales, como personas y al fin como sociedad.

Como todos sabemos todas esas reticencias se han superado hoy convirtiendo Fide en una realidad y lo es gracias a la calidad humana de sus miembros. Y el camino no ha sido tan difícil.

El método era decisivo, el cómo lo teníamos claro, lo compartíamos, faltaban algunos detalles logísticos, no menores, pero si de fácil ejecución.

El diálogo debía ser regular en un espacio neutral que todos los integrantes sintieran como propio y en el que el respeto por las personas, los argumentos y el espacio de debate se mantuviera por encima de todo.

Asimismo, había que definir el quién y el qué. Es verdad que todo está íntimamente entrelazado, pero como veremos el quién y el qué ha evolucionado, ha cambiado pero el método no. Este puede haber perfeccionado, bueno, mejor dicho, hemos perfeccionado nosotros para respetarlo pero no los principios que lo rigen.

Sin embargo, el quién y el qué han evolucionado y me explico.

Quien debía formar parte del diálogo nunca estuvo ni estará limitado pero lo cierto es que en su concepción inicial fue más reducido de lo que lo es en la actualidad.

Inicialmente consideramos que el diálogo debía establecerse entre profesionales que trabajasen en la administración pública, los despachos de abogados, las empresas y la academia.

Pensamos que el diálogo entre profesionales que trabajan en mundos que caminan en paralelo era muy interesante. Enseñarnos unos a otros las complejas realidades que se ocultan en cada una de las áreas de la actividad económica en las instituciones del poder legislativo, ejecutivo o judicial, en las organizaciones profesionales, etc... nos ayudaría a plantear soluciones más eficaces y adecuadas a los problemas de índole jurídico-económico a los que cada uno de nosotros nos enfrentamos diariamente.

Era por tanto una lista amplia, pero en un mundo acotado.

Sin embargo, ya casi desde el principio se reveló absolutamente insuficiente. Un diálogo enriquecedor exige sin duda la incorporación de diferentes disciplinas del conocimiento como por ejemplo la economía, la medicina, la tecnología, la ética, etc.

En cuanto al qué, como decía, también ha evolucionado enormemente. Si al principio las preocupaciones fundamentales se centraban en las materias jurídico-económicas de las que de forma principal se ocupan los abogados, jueces, reguladores, etc. y la búsqueda de fórmulas jurídicas eficaces y eficientes constituía el objetivo principal y casi único de los debates y reuniones que convocamos, lo cierto es que poco a poco se reveló de nuevo un objetivo pequeño.

Cuando las sesiones sobre los múltiples aspectos en que el Derecho se manifiesta, regula conductas, sanciona, determina resultados, etc., estuvieron en marcha y lo empezamos a concebir como algo existente, cuando ya dimos por hecho que lo teníamos y que lo vamos a tener y no por ello pierde valor si no al contrario, cuando contribuimos

cada día a la vigencia, actualidad y valor de estas sesiones de debate y análisis han ido surgiendo como necesarios nuevos contenido y actualidades, y empezamos a demandar que, ese mismo método que nos había permitido compartir conocimientos y experiencias personales, en un lugar común que todos contribuimos a crear cada día, nos ofreciera también la posibilidad de compartir otros intereses como la pintura, la literatura, la fotografía, la música, etc.

Y una vez más las contribuciones de tantos miembros de Fide comprometidos decididamente con la construcción de este espacio común ha permitido que muchos de nosotros crezcamos personalmente en muchas áreas que a lo mejor solos no hubiéramos sido tan siquiera capaces de descubrir. Es así como el quién y qué debatimos ha ampliado sus horizontes.

Y porqué en un libro homenaje a Miguel Cruz he destinado una parte tan importante del espacio a hablar de Fide. Varias razones creo que lo justifican y no solo el título que me han propuesto para mi participación en él, “Miguel Cruz y la experiencia de Fide”. Si he conseguido destacar el proceso de creación de Fide, la insustituible contribución de las personas que la integran y el conjunto de valores que individualmente representan cada una de ellas, creo que el lector comprenderá porqué aprovecho este espacio.

Miguel Cruz es un miembro de Fide que encarna todos estos valores, una persona que ha contribuido y contribuirá decisivamente a que los profesionales estemos mejor formados, tengamos unos conocimientos más profundos de las materias o disciplinas jurídicas, económicas o técnicas que tenemos que aplicar cada día en nuestro trabajo. A que lo hagamos con una visión más amplia de los intereses en juego, de las consecuencias económicas, jurídicas o sociales, de nuestros consejos profesionales, nuestras sentencias, nuestras resoluciones o nuestras leyes.

Contribuirá además a que lo hagamos guiados por el bien común y con vocación de mejorar el ámbito en el que podemos influir.

Y estas enseñanzas no se restringen solo al área profesional que todos conocemos que le es propia. Son valores que se deben extender a la totalidad de nuestra actividad.

Quiero por tanto manifestar mi admiración por Miguel Cruz como profesional y como ser humano y mi gratitud por compartir y seguir compartiendo nuestro tiempo y esfuerzo en Fide.

Y finalmente no quiero ocultar que me gustaría que en el futuro cuando se hable de Fide, de lo que es, de lo que hace, de quiénes la integran, de lo que significa, de cómo se gestó se pueda citar en las referencias bibliográficas este libro, así cualquier lector interesado en Fide acabará su camino en este libro homenaje a Miguel Cruz y sin duda encontrará en él los mismo motivos que he encontrado yo para agradecerle que contribuya tan decisivamente al éxito de una institución, Fide, a la que tanto amo.



## **TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL Y VOLUNTARIADO: EL IMPULSO DE LA SOCIEDAD CIVIL**

*Vicente Mora González,*  
Inspector de Trabajo y Seguridad Social

### **1. INTRODUCCIÓN: DEFINICIÓN Y CONTEXTO POLÍTICO**

Entre el Estado y el Mercado, en un ámbito de fronteras borrosas, se encuentra un espacio que se ha venido en llamar de varias formas: “sociedad civil organizada”, “sector voluntario”, “economía social”, “sector no lucrativo”, “ONGs”, etc. No obstante, se está consolidando el término Tercer Sector para denominarlo.

Se puede describir al Tercer Sector como una figura poliédrica, cuyas diferentes caras integran distintos tipos de entidades: organizaciones de carácter social (dimensión social), organizaciones de la economía Social (dimensión socio-empresarial) y organizaciones singulares (como por ejemplo, en nuestro país, la ONCE). La clásica definición propuesta por el grupo de investigación de la Johns Hopkins University resulta bastante satisfactoria. Según la misma, el Tercer Sector se caracterizaría por incluir organizaciones formales, privadas, separadas institucionalmente del Estado, con capacidad de autocontrol institucional de sus propias actividades, sin ánimo de lucro o, si obtienen beneficios, que los reinvierten en la misión de la organización, y disponiendo de un marcado grado de participación voluntaria. Es cierto que esta definición excluiría a los movimientos sociales informales, que no habría que desdénar, cuya influencia social puede o ha podido ser relevante en algunos países.

Conviene distinguir, también como cuestión previa, el Tercer Sector de un ámbito distinto aunque parcialmente coincidente: la "Economía Social". Este último abarca aquellas entidades privadas que desarrollan actividades económicas y empresariales, pero no bajo criterios puramente capitalistas, sino de conformidad con los principios orientadores de la economía social. Sin embargo, el Tercer Sector, si bien abarcaría también entidades privadas que reúnen algunos de los principios de la economía social, se referiría a lo que el profesor Barea denomina la "Economía Social de no Mercado", es decir aquellos entes y actividades que son de marcado carácter filantrópico, no altruista, o sea que están al servicio de los hogares. Es decir actividades de voluntariado, actividades sin una clara contraprestación económica, o sea entidades que no tienen beneficios y que en el supuesto de que tengan excedentes no los distribuyen sino que los reinvierten directamente en actividades de interés general que desarrollan.

En España disponemos de dos leyes estatales, que regulan ambos ámbitos: La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social y la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social. A la que hay que añadir otra estrechamente vinculada a ésta última, la Ley 45/2015, de 14 de octubre, de Voluntariado.

En este trabajo nos proponemos una aproximación política, jurídica y económica al Tercer Sector de Acción Social, pues las entidades de acción social son no solo las más numerosas sino las que están más influidas por los principios y valores que inspiran el Tercer Sector.

Históricamente, el Tercer Sector, y en particular el Tercer Sector de Acción Social, cubrió un papel subsidiario en el Estado del bienestar, frente al papel institucional central del Estado. El paradigma del Estado del bienestar se fue consolidando tras la segunda guerra mundial, básicamente para contener desde el liberalismo y la democracia cristiana las pujantes ideas socialistas, muchas de ellas de inspiración marxista. Durante su céñit, que coincide en los países capitalistas occidentales con los años cincuenta y sesenta, la mayor parte de los estudios sobre el mismo se centraron en la preocupación, cada vez más directa por parte del Estado, respecto de la dispensación de los servicios sociales: en el incremento del gasto público para fines sociales (tomaendo a menudo como indicador la relación entre los gastos sociales y el producto nacional bruto), en la progresiva disminución de importancia experimentada en relación con los fines del bienestar por las organizaciones religiosas y de beneficencia, los vecinos, los parientes y la misma familia ante los procesos de urbanización e industrialización y en el aumento de la participación de las mujeres en el mercado laboral.

A finales de la década de los 70 y principios de los años 80 del siglo pasado se abre un largo ciclo político dominado por las doctrinas neoliberales, en el marco de una creciente globalización económica y financiera y en un contexto histórico en el que

se desmantelan los sistemas del llamado "socialismo real". La crisis del Estado bienestar, ya enmarcada en la quiebra del "Estado Social de Derecho", se manifiesta en la ineeficacia e insuficiencia de las políticas estatales para garantizar la satisfacción de las necesidades básicas de la sociedad, perdiendo el Estado su rol de Estado-protector ante los avances de la globalización económica, del mercado nacional e internacional de capitales, etc. (Aguilera Portales, R. y Espino Tapia, D.R., 2006/2007). Es una crisis prolongada en la que aún se mantienen algunos de los elementos de cohesión y solidaridad social, si bien sometidos a una fuerte presión ideológica dirigida a su desmantelamiento. La edad de oro del Estado de bienestar se transforma en edad de plata (Moreno, 2012). Un largo período que llega hasta la gran depresión de 2008, a partir de la cual entra en crisis no solo el pleno empleo (corazón del Estado de bienestar, en los países del centro de Europa) sino también la visión o "espíritu" (Rodríguez Cabrero, G., 2013, que cita Anisi, D., 1995) de que la existencia de derechos económicos y sociales no tienen por qué estar vinculadas a algún tipo de propiedad. Nueva ofensiva ideológica del neoliberalismo, pero también fuertes resistencias entre las clases trabajadoras, populares y medias, éstas últimas cada vez menos numerosas.

Ciertamente, también se produce en la academia una reflexión crítica sobre los límites del Estado de bienestar, existiendo posicionamientos específicos sobre las contradicciones de las políticas de redistribución. Uno de ellos es la constatación del denominado "*efecto Mateo*" (Deleeck, H.: 1979), en el sentido de que se benefician más de los servicios sociales aquellos componentes de la sociedad que tienen más información, nivel de educación y de relaciones, que los que realmente más los necesitan por su escasez de medios económicos, lo que también ha contribuido a un cierto descrédito del Estado de bienestar. La denominación "*efecto Mateo*" se inspira en el siguiente texto del Evangelio según San Mateo: "Porque al que tiene se le dará más y abundará, y al que no tiene, aún aquello que tiene le será quitado" (Capítulo 13, vers. 12).

En otros casos, los límites e insuficiencias del Estado de bienestar para erradicar la pobreza, el déficit en la personalización de los servicios y la crítica del modelo de participación ciudadana en el sistema de bienestar, son factores que están en la base del desprecio de aquel y del auge del Tercer Sector.

En palabras de Gregorio Rodríguez Cabrero (2013), que ha estudiado en profundidad el impacto de la gran crisis iniciada en el 2008 y que aún no sabemos si ha finalizado, en este contexto de cambio en profundidad tiene lugar una progresiva reestructuración del Estado de bienestar, acompañada de una poderosa reorientación ideológica, en la que el Tercer Sector se va a convertir en un actor de creciente relevancia, pero siempre dependiente en gran medida del Estado. Como espacio de la sociedad civil va desarrollar: a) una actividad reivindicativa creciente en relación con los fallos del Estado de bienestar: reivindicación de derechos y defensa de colectivos sin

voz y en situación de exclusión; los impactos de la reconversión económica y de la contención del Estado de bienestar serán de manera creciente un campo de actividad; b) el Tercer Sector será también una vía para promover la democracia participativa, para estimular formas de participación cívica que recreen una democracia de calidad; c) finalmente, gestionará servicios públicos dirigidos a los colectivos vulnerables, en parte por su conocimiento y accesibilidad a dichos colectivos, pero también como un modo de desplazar desde el Estado a la sociedad civil la provisión de servicios de colectivos no asimilables a la lógica institucional de la provisión pública y como un modo de reducción de costes.

## 2. IMPACTO SOCIAL Y ECONÓMICO DEL TERCER SECTOR EN ESPAÑA

### 2.1. Impacto macroeconómico

El análisis de los impactos sociales y económicos del Tercer Sector ha adquirido cierta relevancia, prueba de ello es que incluso la Unión Europea ha financiado un proyecto sobre el tema<sup>1</sup>, estimulado por el informe de Stiglitz en "Measurement off Economic Performance and Social Progress" (2009), en el que llamó la atención sobre el papel del Tercer Sector en la provisión de servicios individuales y colectivos en los campos de la salud, educación, cultura, ocio, así como en la creación de capital social.

Según un informe realizado en el 2015 por la Plataforma del Tercer Sector, se estima que los ingresos del sector en España (centrado en el Tercer Sector de Acción Social) aportan el 1,51% del PIB nacional, con una leve contracción desde 2010 cuando era del 1,62%. Así pues, la aportación al PIB está a la misma altura de sectores como la metalurgia, telecomunicaciones, consultoría informática o actividades artísticas, creativas y de entretenimiento.

Según el mismo estudio, la financiación pública continúa siendo la fuente de financiación a la que más entidades acceden (85,9%), a pesar de haber bajado en 6,9 puntos desde 2010 (92,8%), descenso que se ve compensado por el incremento en 5,4 puntos del porcentaje de entidades que obtienen financiación propia. Por su parte, la financiación privada es utilizada por el 71,7% del sector, dato muy similar al 69,1% de 2010.

---

<sup>1</sup> Este policy brief publicado a principios de año proporciona las claves: [https://ec.europa.eu/research/social-sciences/pdf/policy\\_briefs/third-sector\\_pb\\_012016.pdf](https://ec.europa.eu/research/social-sciences/pdf/policy_briefs/third-sector_pb_012016.pdf)

Según el estudio de Monzón Campos, publicado en 2011, las entidades de no mercado de acción social contribuyen al valor añadido del Tercer Sector en un 23%, las fundaciones y asociaciones al servicio de los hogares en un 16%, y las entidades singulares (ONCE, Cáritas, Cruz Roja) representarían un 6,7%. Asimismo, el Tercer Sector de Acción Social tendría un volumen de gasto anual que alcanza los 14.500 millones de euros.

Por otra parte, el "Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector social en un entorno de crisis", publicado por PwC, ESADE y LaCaixa, en 2013, cifra la financiación del Tercer Sector, pública y privada, en 8.112 millones de euros en 2011, representando aproximadamente el 1% del PIB.

La necesidad de cuantificar o de brindar datos empíricos que reflejen el perímetro institucional del Tercer Sector y su peso específico en la sociedad, resulta útil para entender su auténtica envergadura y creciente protagonismo como actor social. Dentro de ese amplio ámbito, el Tercer Sector de Acción Social alberga el valor estratégico de contribuir al bienestar general y ser un importante generador de empleo.

La presencia institucional del Tercer Sector se verifica sobre todo con los datos de inscripción en los correspondientes registros, que reflejan el número de las entidades que han sido creadas. Sin embargo esta información ofrece una información poco dinámica, por lo que otros trabajos más elaborados, como el dirigido y publicado por García Delgado en 2009, utilizando como fuente la encuesta a directivos de entidades FONCE, cifraba en 279.343 el número de asociaciones existentes en el año 2005, y en 8.419 el de fundaciones ese mismo año. Respecto al año 2001 se aprecia un aumento considerable del número de asociaciones (eran 241.955 asociaciones en 2001, y 7.150 fundaciones el mismo año). Por tanto, podemos advertir una tendencia creciente en el número de entidades no lucrativas en nuestro país en la pasada década, lo que significa un avance democrático. En relación al número de entidades del Tercer Sector de Acción Social, constituido por las entidades no lucrativas de acción social, tan relevantes para el colectivo de personas vulnerables o en riesgo de exclusión, se estima que agrupa a unas 29.000 asociaciones y fundaciones activas, según el estudio de la Fundación Luis Vives, publicado en 2012.

En el estudio de García Delgado antes referido se realizó también un interesante análisis de las cuentas satélite, del que sobresalen tres ideas: 1<sup>a</sup> La gran magnitud de las transferencias corrientes recibidas por el Tercer Sector no lucrativo en forma de cuotas, donaciones y subvenciones. 2<sup>a</sup> La importante contrapartida de transferencias sociales en especie que se dirigen hacia los hogares. 3<sup>a</sup> El predominio de la "producción de mercado", debido a la actividad de Cooperativas y sociedades laborales, si bien la "producción de no mercado" de asociaciones, fundaciones y entidades singu-

lares (ONCE, Cruz Roja Española...), que incorpora el valor añadido de voluntarios, supone una importante fracción de la que corresponde al conjunto de la economía española.

En el afán de cuantificar la presencia y la fuerza económica del Tercer Sector, no hay que olvidar la importante labor social que cumple. La función social del Tercer Sector, sobre todo el de acción social, que se ocupa de la población en riesgo de exclusión, también puede ser cuantificada. Así lo hace el mismo estudio de García Delgado del año 2009, cuando expresa que, si los 380.000 empleos equivalentes que abarca el Tercer Sector de Acción Social tuvieran que ser retribuidos por el Estado, supondría una dotación presupuestaria de 7.500 millones de euros. En cambio, si se toma como referencia en vez del modesto salario medio del Tercer Sector, el de la Administración Pública, el valor ascendería a 10.800 millones de euros (cálculo del 2005).

El sector no lucrativo aparece, por consiguiente, como una fuerza económica de gran envergadura de la que dan cuenta todos los indicadores.

Entre dichos indicadores, el índice de empleo destaca como valor para reflejar la dimensión socioeconómica del Tercer Sector. Hay que advertir que utilizamos los estudios disponibles que corresponden a la etapa inicial de la crisis, y que no se corresponden con exactitud con el momento presente, en el cual el Tercer Sector ha sufrido de forma considerable los recortes del gasto público, lo que afecta a una de sus fuentes principales de financiación.

Según el estudio ya citado de la Fundación Luis Vives, el empleo remunerado en 2010 en el Tercer Sector de Acción Social alcanzaba 635.961 personas empleadas, que se reducen a 594.413 si no se tienen en cuenta las tres entidades singulares; estas cifras representan el 3,5% y 3,2% del mercado de trabajo nacional. A estos datos de empleados remunerados habría que añadir algo más de un millón de personas voluntarias trabajando en el Tercer Sector de Acción Social en España. A ese nivel, que pudo alcanzar casi unos 700.000 empleos en los años inmediatamente anteriores a la crisis, se llegó tras crecimientos muy notables operados desde 1995 (crecimiento del 45,7 por ciento, entre 1995 y 2002, según un estudio dirigido por Ruiz Olabuénaga publicado en el 2006<sup>2</sup>).

Hay que destacar que, como reveló este último estudio, casi el 32% del empleo no lucrativo se concentra en el área de servicios sociales, de hecho los servicios sociales

---

<sup>2</sup> Ruiz Olabuénaga, J.I. (Dir.) (2006), El sector no lucrativo en España: una visión reciente (p.31), Bilbao: Fundación BBVA.

dominan claramente la escena no lucrativa española, seguidas de las áreas de educación e investigación, que constituyen el 25,1% del empleo no lucrativo. Ello es debido a la preponderancia de tres grandes redes de organizaciones no lucrativas que "dominan" el sector no lucrativo nacional, que son Cáritas, Cruz Roja Española y la ONCE. De hecho, sólo la ONCE, según su memoria del 2012, empleaba a 41.131 trabajadores remunerados.

Es importante destacar que, de acuerdo con el estudio sobre el Tercer Sector, de PWC, ESADE y LaCaixa, la crisis ha tenido un impacto significativo en la dimensión económica del Tercer Sector. Según este estudio, en 2012 el sector experimentó por segundo año consecutivo un decrecimiento del 13% en sus ingresos, públicos y privados. De igual forma, entre 2011 y 2012 se produjo una reestructuración en el sector, al reducirse un 10% el empleo remunerado, a la vez que aumentaba el volumen de voluntarios. En este sentido, se calcula que entre un 20% y un 30% de las entidades del Tercer Sector han desaparecido o se encuentran inactivas o latentes. Se trata por tanto de un impacto significativo en el sector, que llega con un par de años de retraso con respecto al inicio de la crisis; pero sucede en un momento en el que se han re conducido los esfuerzos del Tercer Sector a la acción social (el 85% de la financiación del sector va dirigido a la acción social) a la vista del aumento de las necesidades sociales, que se estimaban en 13 millones de personas en 2012, de acuerdo con el indicador AROPE<sup>3</sup>.

## **2.2. Impacto microeconómico: Provisión de servicios por el Tercer Sector de Acción Social**

Lo que le mueve al Tercer Sector solo es un compromiso con la atención a las personas, vinculado a objetivos sociales y humanitarios más amplios. Su objetivo no es rentabilizar una inversión u obtener beneficios económicos.

El Tercer Sector de Acción Social tiene, por consiguiente, mucho que ofrecer, toda su experiencia y toda la motivación para realizar una gestión eficaz de los servicios públicos encomendados por las Administraciones. Sin embargo, el marco jurídico para canalizar la colaboración entre ambas esferas no ha dejado de estrecharse y hacerse cada día más rígido. Ello no ha cesado de crear frustración entre las entidades al ver que, en servicios que venían ejecutando con eficacia y calidad, son sustituidas por la aplicación de reglas que, en la práctica, se basan exclusivamente en la oferta económica.

---

<sup>3</sup> AROPE: At Risk Of Poverty and/or Exclusion (% de población).

Por ello, se viene propugnando un amplio debate en favor de abrir los estrechos márgenes a los que nos ha llevado una interpretación muy restrictiva del modelo de colaboración entre lo público y lo privado. El recorte del gasto público se hace a costa de sacrificar mucho del acervo de calidad acumulado. Se trata de servicios a personas con dificultades para tener autonomía o para ejercer plenamente sus derechos sociales, económicos y políticos. Hay margen jurídico y económico para que este debate ofrezca otras soluciones más acordes con estos servicios públicos, como por ejemplo los conciertos de servicios sociales, que, poco a poco, se está abriendo paso en normas autonómicas.

En definitiva, determinados servicios públicos, como los servicios sociales que prestan cuidados a personas vulnerables, como las que se encuentran en situación de exclusión social, las personas con discapacidad, la personas en situación de dependencia, no deben ser tratados exclusivamente bajo las reglas de la contratación pública, pues estas últimas, por su propia naturaleza, se basan en la libre concurrencia y competitividad, basada en criterios, fundamentalmente de coste. Sirven muy bien para garantizar una eficaz gestión de los fondos públicos a la hora de cuidar los parques y jardines, la atención telefónica, el mantenimiento de una Web pública, etc. Pero lo que las normas de la contratación pública no pueden garantizar plenamente es una gestión eficaz de derechos de las personas vulnerables, reconocidos en la Constitución.

En el dictamen del Comité Económico y Social Europeo (CESE) sobre la última reforma de las directivas europeas de contratación pública se destaca la importancia de que la contratación pública tenga en cuenta los aspectos sociales, “en favor de la protección del empleo y de las condiciones laborales así como en favor de las personas con discapacidad y de otros colectivos desfavorecidos”. Las nuevas directivas, que nuestro país habría debido ya transponer a nuestro ordenamiento jurídico están orientadas en este sentido, aunque precisan de su aplicación efectiva. Todo dependerá de la verdadera voluntad política para sacarles el máximo partido como palanca para la integración social y laboral de los grupos desfavorecidos. En ese sentido no hay que olvidar que la oferta con un precio más bajo no es necesariamente la oferta económica más ventajosa para la sociedad y la economía de un país, como señala claramente el dictamen del CESE. En el mismo también se enfatiza que la nueva normativa de contratación pública debe contribuir a “la prestación de unos servicios sociales de alta calidad en las mejores condiciones posibles”.

Por eso, se propugna algo que permite y da libertad a los Estados miembros la Directiva 2014/24/UE, sobre contratación pública, que determina que el régimen jurídico al que deben quedar sujetos los denominados conciertos de servicios sociales, a los que se pueden adscribir todas aquellas entidades que cumplan determinados re-

quisitos y que, por ende, reciban la correspondiente autorización o acreditación a tal fin, no constituyen verdaderos contratos a efectos de contratación pública, y que, por tanto, no deben quedar sometidos a la normativa de contratación pública. Estos servicios se deben configurar, en cambio, como regímenes de autorización, sujetos a los principios de transparencia y no discriminación, a los que puedan tener acceso todos los operadores que así lo desean, siempre y cuando cumplan determinadas condiciones, a efectos de prestar determinados servicios.

En ocho comunidades autónomas, con Gobiernos de distinto signo político, se han regulado los *conciertos sociales*, para la prestación de servicios a las personas de carácter social. La primera normativa - la del País Vasco - se remonta al año 2008, la segunda es la de las islas Baleares, siendo aprobada en el año 2013, y las seis restantes se aprobaron en el 2015 y en el 2016 (Galicia, Murcia, Aragón, Asturias, Cataluña y Andalucía). Una característica común de estas regulaciones es la exclusión de la Ley de contratos del sector público y su sujeción a una normativa específica sobre el concierto social. En todo caso, hay que insistir que garantizan los principios de publicidad, transparencia y no discriminación entre las entidades que puedan optar a participar en los conciertos sociales convocados por la Administración.

### 3. LA LEY 43/2015, DE 9 DE OCTUBRE, DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL. (B.O.E. 10/10/2015)

La aprobación de esta Ley finaliza una larga lucha del Tercer Sector de Acción Social dirigida a contar con un instrumento legal específico que le permita actuar con mayor eficacia y apoyo.

El objeto de esta Ley, recogido en su artículo 1º, es regular las entidades del Tercer Sector de Acción Social, reforzar su capacidad como interlocutoras ante la Administración General del Estado, respecto de las políticas públicas sociales y definir las medidas de fomento que los poderes públicos podrán adoptar en su beneficio.

La Ley recoge (Art. 2) una definición amplia de las entidades del Tercer Sector de Acción Social, como:

*aquellas organizaciones de carácter privado, surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades, que responden a criterios de solidaridad y de participación social, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos civiles, así como de los derechos económicos, sociales o culturales de las personas y grupos que sufren condiciones de vulnerabilidad o que se encuentran en riesgo de exclusión social.*

Sin perjuicio de su carácter no exhaustivo, se explicita, a modo de ejemplo, la consideración como entidades del Tercer Sector de Acción Social de "las asociaciones, las fundaciones, así como las federaciones o asociaciones que las integren", siempre que cumplan con lo previsto en la Ley

En cuanto al ámbito de la Ley resulta ser exclusivamente el de "*todas las entidades del Tercer Sector de Acción Social de ámbito estatal, siempre que actúen en más de una comunidad autónoma o en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla*". Quedan excluidas, por consiguiente, todas las restantes entidades, es decir las que actúen en una sola Comunidad Autónoma.

La Ley desarrolla tres grandes apartados:

1. Principios rectores (Capítulo II)
2. Participación (Capítulos III y V)
3. Acciones de fomento.

### **3. 1. Principios rectores (Capítulo II)**

Se configura el espacio de las entidades del Tercer Sector de Acción Social de ámbito estatal, a través de la determinación de una serie de elementos que deben reunir para que se puedan considerar como tales (Art. 4):

- a) *Tener personalidad jurídica propia.*
- b) *Ser de naturaleza jurídica privada.*
- c) *No poseer ánimo de lucro y tener carácter altruista.*
- d) *Garantizar la participación democrática en su seno, conforme a lo que establece la normativa aplicable a la forma jurídica que adopte.*
- e) *Actuar de modo transparente, tanto en el desarrollo de su objeto social como en el funcionamiento, gestión de sus actividades y rendición de cuentas.*
- f) *Desarrollar sus actividades con plenas garantías de autonomía en su gestión y toma de decisiones respecto a la Administración General del Estado.*
- g) *Contribuir a hacer efectiva la cohesión social, por medio de la participación ciudadana en la acción social, a través del voluntariado.*

*h) Actuar de modo que se observe efectivamente en su organización, funcionamiento y actividades el principio de igualdad de oportunidades y de trato y no discriminación con independencia de cualquier circunstancia personal o social, y con especial atención al principio de igualdad entre mujeres y hombres.*

*i) Llevar a cabo objetivos y actividades de interés general definidas así en una norma con rango de ley, y en todo caso, las siguientes actividades de interés social:*

*1.<sup>a</sup> La atención a las personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria.*

*2.<sup>a</sup> La atención a las personas con necesidades educativas o de inserción laboral.*

*3.<sup>a</sup> El fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia.*

La ley, en la disposición final primera, establece que las entidades del Tercer Sector de Acción Social se regirán por la legislación específica que sea aplicable en función de la forma jurídica que hayan adoptado.

### **3.2. Participación (Capítulos III y V)**

La Ley realiza un mandato para que las entidades del Tercer Sector de Acción Social se incorporen "*a los órganos de participación institucional de la Administración General del Estado, cuyo ámbito sectorial de actuación se corresponda con el propio de dichas entidades*". Dicho mandato se deberá concretar en el Programa de impulso de las entidades del Tercer Sector de Acción Social, que el Gobierno debió aprobar, en el plazo de 12 meses, desde la entrada en vigor de esta Ley, pero que no lo ha hecho todavía.

En cuanto a la determinación de las entidades que habrán de incorporarse a dichos órganos el criterio legal es que las "*organizaciones...tengan ámbito estatal y que integren mayoritariamente a las entidades del Tercer Sector de Acción Social*"

Por otra parte, la Ley reconoce dos órganos de participación:

- Consejo Estatal de Organizaciones no Gubernamentales de Acción Social, como un órgano colegiado de naturaleza interinstitucional y de carácter consultivo, adscrito a la Administración General del Estado, a través del Ministerio que tenga la competencia en materia de servicios sociales, concebido como ámbito de encuentro, diálogo, participación, propuesta y asesoramiento en las políticas públicas relacionadas con las actividades establecidas en la letra i) del artículo 4 de esta Ley. Precisa de des-

arrollo reglamentario. Este órgano ya existe y se regula por el RD 535/2005, de 4 de marzo. Lo que hizo la Ley fue elevar su regulación a nivel de una norma de rango legal, dotándole, por tanto, de mayor estabilidad y relevancia.

- Comisión para el Diálogo Civil con la Plataforma del Tercer Sector, con la *"finalidad de institucionalizar la colaboración, cooperación y el diálogo permanentes entre el Ministerio, que tenga la competencia en materia de servicios sociales, y la Plataforma del Tercer Sector de Acción Social...con el objetivo compartido de impulsar el reconocimiento del Tercer Sector de Acción Social como actor clave en la defensa de los derechos sociales, y lograr la cohesión y la inclusión social en todas sus dimensiones, evitando que determinados grupos de población especialmente vulnerables queden excluidos socialmente."* También precisa de desarrollo reglamentario. Como en el caso anterior, esta Comisión ya funciona y se regula por Resolución de 28 de enero de 2013, de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad.

### **3.3. Acciones de fomento**

Las que ha previsto la Ley (artículo 6) son las siguientes:

- a) Apoyar y promover los principios del Tercer Sector de Acción Social.
- b) Adecuar los sistemas de financiación pública en el marco de la legislación de estabilidad presupuestaria y, en todo caso, de acuerdo con lo previsto en la normativa de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado.
- c) Fomentar la diversificación de las fuentes de financiación, especialmente mejorando la normativa sobre mecenazgo e impulsando la responsabilidad social empresarial.
- d) Impulsar la utilización de los instrumentos normativos que en cada caso resulten más adecuados, para promover la inclusión social de personas y grupos que sufren condiciones de vulnerabilidad, personas y grupos en riesgo de exclusión social y de atención a las personas con discapacidad o en situación de dependencia.
- e) Garantizar la participación del Tercer Sector de Acción Social en las distintas políticas sociales, de empleo, de igualdad y de inclusión, diseñadas en favor de las personas y grupos vulnerables y en riesgo de exclusión social.
- f) Reconocer a las entidades del Tercer Sector de Acción Social, con arreglo a los procedimientos que reglamentariamente se establezcan, el estatuto de entidades colaboradoras de la Administración General del Estado.

- g) Promocionar la formación y readaptación profesional de las personas, que desarrollem su actividad en entidades del Tercer Sector de Acción Social de ámbito estatal.*
- h) Incluir en los planes de estudio de las diferentes etapas educativas, aquellos contenidos y referencias al Tercer Sector de Acción Social, precisos para su justa valoración como vía de participación de la ciudadanía y de los grupos en los que se integra la sociedad civil.*
- i) Promover las entidades del Tercer Sector de Acción Social como uno de los instrumentos relevantes para canalizar el ejercicio efectivo de los derechos a la participación social de la ciudadanía en una sociedad democrática avanzada.*
- j) Realizar medidas concretas, destinadas a dinamizar la participación de mujeres en el Tercer Sector de Acción Social.*
- k) Promover y apoyar aquellas iniciativas orientadas a la incorporación de criterios de gestión responsable en las entidades del Tercer Sector de Acción Social.*
- l) Fortalecer y promover prácticas y criterios de buen gobierno y de transparencia en estas organizaciones.*
- m) Potenciar y facilitar las iniciativas de cooperación entre empresas y entidades del Tercer Sector de Acción Social.*

Se atribuye a los Ministerios que tengan competencias sobre la materia, promover actuaciones de fomento, apoyo y difusión del Tercer Sector de Acción Social. Asimismo, la Administración General del Estado y las comunidades autónomas y entidades locales podrán colaborar en la promoción de los principios del Tercer Sector de Acción Social. Especialmente, se podrán celebrar convenios de colaboración, para promover determinadas actuaciones específicas de fomento, difusión o formación.

Especial relevancia tiene el Programa de impulso de las entidades del Tercer Sector de Acción Social (Art. 7), que el Gobierno debió aprobar, en el plazo de 12 meses, desde la entrada en vigor de esta Ley. Hay que decir que dicho mandato ha sido cumplido, como demasiadas veces sucede con este tipo de obligaciones políticas. Las medidas que, como mínimo, debe contemplar este Programa son:

- a) Promoción, difusión y formación del Tercer Sector de Acción Social.*
- b) Apoyo a la cultura del voluntariado, en los términos y condiciones que fije la legislación sobre voluntariado.*

- c) Cooperación con los servicios públicos.
- d) Financiación pública de las entidades del Tercer Sector de Acción Social.
- e) Acceso a la financiación, a través de entidades de crédito oficial.
- f) Potenciación de los mecanismos de colaboración entre la Administración General del Estado y las entidades del Tercer Sector de Acción Social, para el desarrollo de programas de inclusión social de personas o grupos vulnerables en riesgo de exclusión social y de atención a las personas con discapacidad o en situación de dependencia, con especial atención al uso de los conciertos y convenios.
- g) Participación institucional prevista en el artículo 5.

### **3.4. Otras cuestiones de interés**

- *Inventario de entidades del Tercer Sector de Acción Social (Disposición adicional segunda)*

*El Ministerio competente en materias de servicios sociales, en colaboración con las comunidades autónomas, elaborará y mantendrá actualizado un inventario de las entidades del Tercer Sector de Acción Social. El inventario se organizará en función de los diferentes tipos de entidades, y en coordinación con los registros y catálogos existentes en las comunidades autónomas. La creación del inventario se realizará previo informe del Consejo Estatal de Organizaciones no Gubernamentales de Acción Social. El inventario tendrá carácter público, será accesible por medios electrónicos y conforme a las normas vigentes en materia de accesibilidad universal.*

- *Información estadística (Disposición adicional segunda)*

*El Ministerio competente en materia de servicios sociales realizará, en coordinación con los demás departamentos ministeriales competentes y con las comunidades autónomas, y previo informe del Consejo Estatal de Organizaciones no Gubernamentales de Acción Social, las actuaciones que sean necesarias, para poder proporcionar una información estadística de las entidades del Tercer Sector de Acción Social, así como de sus organizaciones de representación.*

- *Informe del Gobierno (Disposición adicional tercera)*

*El Gobierno, en el plazo de dos años desde la aprobación del programa de impulso de las entidades del Tercer Sector, remitirá al Congreso de los Diputados un informe en el que se analizarán y evaluarán los efectos y las consecuencias de la aplicación de esta Ley.*

- *Pago de las obligaciones pendientes de las comunidades autónomas y entidades locales (Disposición adicional sexta)*

Atendiendo a las dificultades para acceder a los fondos estatales de pago a proveedores, se han asimilado las obligaciones pendientes de pago de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales con las Entidades del Tercer Sector de Acción Social, como resultado de convenios de colaboración suscritos en materia de servicios sociales, a las de otros proveedores, en los términos que legalmente se prevean.

- *Ayudas y subvenciones públicas a las entidades del Tercer Sector de Acción Social (Disposición adicional séptima)*

En respuesta a la reivindicación de una regulación legal específica de las subvenciones al Tercer Sector, se ha previsto lo siguiente:

*En atención al interés general al que sirven y a las singularidades de su naturaleza y actividades, dentro del marco general de la normativa sobre subvenciones, las bases reguladoras de las convocatorias de la Administración General del Estado contemplarán las especialidades de las entidades del Tercer Sector de Acción Social en materia de apoyos, ayudas y subvenciones públicas.*

#### 4. VOLUNTARIADO Y TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL

Al hablar del voluntariado estamos ante uno de los elementos esenciales de la acción solidaria del Tercer Sector.

El número de voluntarios en todo el mundo supera probablemente, según el Informe de Naciones Unidas de 2015 sobre el estado del Voluntariado en el Mundo, los mil millones. El Observatorio de la Plataforma del Voluntariado de España realiza, través de la empresa IMOP, desde 2014 y en todo el territorio, una encuesta que, junto a otras como la del Barómetro del CIS, cifra el porcentaje de voluntariado en torno al 5% de la población mayor de 18 años (en términos absolutos, aproximadamente 1,9 millones de personas), y un 0,5% de la población (en torno a 190 mil personas) tendría al voluntariado como actividad principal

El voluntariado engloba una enorme variedad de actividades. Entre ellas se encuentran las formas tradicionales de asistencia mutua y autoayuda. Comprende asimismo las actividades dirigidas a facilitar y promover la participación y el compromiso a través de la sensibilización, las campañas o el activismo. Por voluntariado puede entenderse, tal como a señalado Naciones Unidas, aquellas «actividades [...] realizadas voluntariamente, en beneficio de la sociedad en su conjunto y sin que la retribución económica sea el principal factor de motivación».

Al otorgar un mayor espacio al voluntariado, los gobiernos fomentan la inclusión social, mejoran los resultados en los ámbitos social y de desarrollo y facilitan la prestación de servicios. El voluntariado puede contribuir a impulsar la participación democrática en el desarrollo de objetivos sociales y solidarios. Aunque no es la única respuesta, el voluntariado puede ayudar, en suma, a poner en práctica un modelo de desarrollo verdaderamente centrado en las personas. Lo consigue de varias maneras, sobre todo mediante la movilización e implicación de voluntarios locales en el seno de las comunidades y en la ejecución de numerosos programas sociales. Hay que señalar que el de los voluntarios es un colectivo muy diverso en cuanto a su ubicación, estructuras, edad, educación, sexo y capacidades. Los voluntarios hacen frente a obstáculos diferentes y una gran parte de ellos lleva a cabo su labor con escasa financiación y apoyo.

Uno de los medios más potentes de que disponen los gobiernos para impulsar el voluntariado consiste en crear estructuras y mecanismos institucionales que permitan que prospere y contribuya a alcanzar los objetivos de desarrollo nacionales. La existencia de marcos, formados por las leyes y las instituciones en vigor, dota a los voluntarios de oportunidades y estructuras listas para prestar sus servicios, y hace posible que los gobiernos movilicen y recurran a ellos de forma sistemática.

El informe de las Naciones Unidas de 2015 sobre el Estado del Voluntariado en el Mundo pone el acento en que el voluntariado puede contribuir a la lucha contra las desigualdades, y ampliar la capacidad de expresión y participación dando voz a quienes no la tienen y movilizando a la ciudadanía y a las organizaciones de la sociedad civil.

La nueva Ley 45/2015, de 14 de octubre, de Voluntariado, que sustituye a la anterior, de 1996, introduce algunas novedades que resultan interesantes y van en la línea de las últimas tendencias que han surgido en este ámbito de actuación. Se regula la participación en actividades de voluntariado de las personas con menos de 16 años. Necesitan contar con la autorización paterna y se prevé una valoración para que el voluntariado no perjudique “su desarrollo y formación integral”. Se establece que la negociación colectiva pueda incluir la promoción del voluntariado con medidas de reducción de jornada o de adaptación de la jornada laboral y se hace una «llamada» a las empresas y administraciones públicas en ese sentido. Se prevé la promoción del voluntariado por las universidades y la posibilidad de reconocimiento académico. La norma impide el voluntariado a quienes hayan cometido delitos graves y, expresamente, a quienes hayan sido condenadas con sentencia firme por delitos contra la libertad e indemnidad sexual, trata y explotación de menores, terrorismo o violencia de género, tráfico ilegal o inmigración clandestina de personas puedan ser voluntarias. Al mismo tiempo, las entidades de voluntariado podrán desarrollar programas de acción voluntaria, con objetivos de reinserción, en los que participen de personas con ante-

cedentes penales no caducados. El voluntariado promovido en las empresas podrá dotarse de trabajadores que decidan participar en el voluntariado promovido por entidades en colaboración con las propias empresas. En la Ley se menciona de forma explícita a las PYMES como posibles espacios de promoción del voluntariado. La Ley, en definitiva, supone un avance para la promoción y diversificación del voluntariado.

## BIBLIOGRAFÍA

- Herman Deleeck (1979) *L'effet Mathieu*, Droit Social, núm. 11.
- Aguilera Portales, R. y Espino Tapia, D.R. (2006/2007) *Fundamento, garantías y naturaleza jurídica de los derechos sociales ante la crisis del estado social de derecho*, Revista Telemática de Filosofía del Derecho, nº 10, 2006/2007, ISSN 1575-7382, pp. 111-139
- Rodríguez Cabrero, G. (2013) *Crisis estructural y tercer sector de acción social*, Centro de estudios sociales, Fundación Luís Vives, Revista nº 23, Impactos de la depresión económica en el tercero Sector de Acción Social.
- Moreno, L. (2009) (ed.) Reformas de las políticas del Bienestar en España. Madrid: Siglo XXI (ver capítulo 1).
- Anisi, D. (1995). Creadores de escasez. Madrid: Alianza.
- Informe sobre el estado del voluntariado en el mundo, Naciones Unidas, 2015  
<http://www.volunteerationcounts.org/SWVR2015-frame/21337%20-%20SWVR%20report%20-%20SPANISH%20-%20web%20single%20pages.pdf>
- Hechos y cifras sobre el voluntariado en España 2015, Plataforma del Voluntariado en España  
[file:///C:/Users/autor/Downloads/1463586086\\_hechos\\_y\\_cifras\\_del\\_voluntariado.pdf](file:///C:/Users/autor/Downloads/1463586086_hechos_y_cifras_del_voluntariado.pdf)
- El Tercer Sector de Acción Social en 2015: Impacto de la crisis, Plataforma de Acción Social  
[http://www.plataformaong.org/ciudadaniaactiva/tercersector/estudio\\_completo\\_el\\_TSAS\\_en\\_2015\\_impacto\\_de\\_la\\_crisis.pdf](http://www.plataformaong.org/ciudadaniaactiva/tercersector/estudio_completo_el_TSAS_en_2015_impacto_de_la_crisis.pdf)
- Monzón Campos, J. L. (2011) (Dir.) *Las grandes cifras de la Economía Social en España*. Valencia: CIRIEC-España.
- García Delgado J.L. (Dir.), (2009), *Las cuentas de la economía social. Magnitudes y financiación del tercero sector en España* (p. 19-68) Navarra: Aranzadi.
- Fundación Luis Vives (2012), *Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España*. Madrid: Fundación Luis Vives.



## UN APUNTE SOBRE LA FISCALIDAD DEL VOLUNTARIO

*Domingo Carbajo Vasco,*

Economista. Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado

### 1. CONSIDERACIONES GENERALES

En sociedades democráticas modernas, especialmente, en aquellas como la española que aspiran a construir “...un *Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*”, tal y como afirma el frontispicio de nuestra Carta Magna, artículo 1.1 de la Constitución Española (en adelante, CE), el Tercer Sector se ha constituido en el eje vertebrador de tales sociedades al responder sus actividades a fines de interés general, superadores de la clásica dicotomía entre la economía de mercado (artículo 38 CE)<sup>1</sup>, centrada en el lucro repartible, el beneficio y la actividad pública, que persigue un interés público, también de carácter general (artículo 103.1 CE)<sup>2</sup>, sin una atribución individualizada de bienes y servicios a los ciudadanos, dadas las características de no exclusividad y generalidad de los bienes y servicios públicos provistos.

---

<sup>1</sup> Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación.

<sup>2</sup> La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Aunque delimitar el ámbito del Tercer Sector en nuestras sociedades, por oposición o, mejor dicho, por comparación y vinculación con los sectores privado y público, no sea una tarea fácil, ni haya unanimidad al respecto de sus límites<sup>3</sup>, resulta consensuada la afirmación de que una de sus características fundamentales es que la participación de las personas físicas en las actividades de las diferentes entidades que integran el Tercer Sector, es la abundancia del voluntariado, frente a la regulación en base al trabajo dependiente y asalariado, propia de las empresas, entes clave para el funcionamiento de la economía de mercado, y la figura del funcionario público o asimilado, sujeto actor en las prestaciones de bienes y servicios públicos.

Por su parte, tampoco es precisa la definición del “voluntario”, pues como se indica, asimismo, en el Preámbulo, párrafo sexto, de la Ley 25/2015, de 30 de julio, del voluntariado y de fomento del asociacionismo, de la Generalidad de Cataluña, “Boletín Oficial de la Generalidad de Cataluña”, de 7 de agosto de 2015:

---

<sup>3</sup> En este sentido, y utilizando la definición de una disposición moderna, caso de la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (“Boletín Oficial del Estado”; en adelante, BOE, de 10), aun limitada a la vertiente “social” de éste, Preámbulo, primer y segundo párrafos: *El Tercer Sector de Acción Social se corresponde con esa parte de nuestra sociedad que siempre ha estado presente en las acciones que han tratado de hacer frente a las situaciones de desigualdad y de exclusión social. Si se considera que estas no están causadas por hechos coyunturales, sino por la persistencia de problemas estructurales económicos y sociales generadores de inequidad, el tejido social de entidades y asociaciones que conforman el hoy denominado Tercer Sector de Acción Social se ha postulado en todo momento como una vía de acción ciudadana alternativa, o a veces complementaria, respecto de la gestión institucional pública, con soluciones nacidas de la participación social orientadas a evitar que determinados grupos sociales se vean excluidos de unos niveles elementales de bienestar.*

*La actividad del Tercer Sector de Acción Social, de sus organizaciones y de las personas que lo componen, nace del compromiso con los derechos humanos y descansa en los valores de solidaridad, igualdad de oportunidades, inclusión y participación. El ejercicio de estos valores conduce a un desarrollo social equilibrado, a la cohesión social y a un modelo de organización en el que la actividad económica está al servicio de la ciudadanía.*

Anótese que, en general, las definiciones sobre el Tercer Sector en España suelen focalizarse más en las entidades que lo conforman (asociaciones, fundaciones, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, etc.), es decir, en delimitar el Tercer Sector desde sus componentes (definición subjetiva) que en una delimitación general, objetiva, del concepto, quizás por la influencia de la definición de la John Hopkins University, entidad académica afamada en el estudio de la filantropía.

En general, puede verse: Rodríguez López, Judith. “Tercer Sector: una aproximación al debate sobre el término”, Revista de Ciencias Sociales, vol. II, número 3, 2005, Maracaibo, septiembre de 2005, [www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1315-95182005000300005](http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-95182005000300005).

Por último, Wikipedia identifica el Tercer Sector con economía social:

*La economía social o economía social y solidaria es un sector de la economía que estaría a medio camino entre el sector privado y el sector público. Conocido también como tercer sector, incluye a cooperativas, empresas de trabajo asociado, Sociedades Laborales, organizaciones no lucrativas, asociaciones caritativas y mutuas o mutualidades.*

*...cabe dejar constancia en la sociedad actual, fruto de la herencia histórica y social, conviven de forma simultánea con el asociacionismo y el voluntariado varios tipos de acciones de participación y colaboración ciudadanas, todas ellas desarrolladas desde la gratuidad y la solidaridad. Dichas acciones se reconocen con un amplio abanico de denominaciones, desde el asociacionismo y el voluntariado hasta el activismo, el monitoreo o la militancia, por poner solo algunos ejemplos... ”. (El subrayado es nuestro).*

## 2. DEFINICIÓN DE VOLUNTARIO Y VOLUNTARIADO

Sin embargo, en nuestro Ordenamiento sí que nos encontramos con una definición de voluntario y con una intención expresa de diferenciar las actividades del voluntariado de otras formas de acción social, personal o colectiva, sin entrar a debatir la cuantía de las mismas o su jerarquía.

Precisamente, a esta clarificación de la figura del voluntariado responden una amplia serie de Leyes, tanto de la Administración General del Estado como de diferentes Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA).

De esta forma, y sin entrar a debatir los problemas de constitucionalidad y coordinación que alguna de esta legislación diversa plantea, el artículo 3 de la Ley 45/2015, de 14 de octubre, de Voluntariado (BOE de 15), define el “concepto de voluntariado” de la siguiente forma:

*“1. A los efectos de la presente Ley, se entiende por voluntariado el conjunto de actividades de interés general desarrolladas por personas físicas, siempre que reúnan los siguientes requisitos:*

*a) Que tengan carácter solidario.*

*b) Que su realización sea libre, sin que tengan su causa en una obligación personal o deber jurídico y sea asumida voluntariamente.*

*c) Que se lleven a cabo sin contraprestación económica o material, sin perjuicio del abono de los gastos reembolsables que el desempeño de la acción voluntaria ocasione a los voluntarios de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.2.d).*

*d) Que se desarrollem a través de entidades de voluntariado con arreglo a programas concretos y dentro o fuera del territorio español sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 21 y 22.*

2. Se entiende por actividades de interés general, aquellas que contribuyan en cada uno de los ámbitos de actuación del voluntariado a que hace referencia el artículo 6 a mejorar la calidad de vida de las personas y de la sociedad en general y a proteger y conservar el entorno.

3. No tendrán la consideración de actividades de voluntariado las siguientes:

a) Las aisladas o esporádicas, periódicas o no, prestadas al margen de entidades de voluntariado.

b) Las ejecutadas por razones familiares, de amistad o de buena vecindad.

c) Las que se realicen en virtud de una relación laboral, funcional, mercantil o de cualquier otra mediante contraprestación de orden económico o material.

d) Los trabajos de colaboración social a los que se refiere el Real Decreto 1445/1982, de 25 de junio, por el que se regulan diversas medidas de fomento del empleo.

e) Las becas con o sin prestación de servicios o cualquier otra actividad análoga cuyo objetivo principal sea la formación.

f) Las prácticas no laborales en empresas o grupos empresariales y las prácticas académicas externas.

4. Tendrán la consideración de actividades de voluntariado, aquellas que se traduzcan en la realización de acciones concretas y específicas, sin integrarse en programas globales o a largo plazo, siempre que se realicen a través de una entidad de voluntariado. Asimismo también tendrán tal consideración, las que se realicen a través de las tecnologías de la información y comunicación y que no requieran la presencia física de los voluntarios en las entidades de voluntariado." (El subrayado es nuestro).

Por su parte, el artículo 3. Definiciones, letras a) y b), de la precitada Ley del Voluntariado catalana, indica:

"A efectos de la presente ley, se entiende por:

a) Voluntariado: el conjunto de acciones y actividades de interés general motivadas por el altruismo y la voluntad de transformación social que cumplen personas físicas, denominadas voluntarios, que participan en proyectos en el marco de una actividad asociativa o bien en programas específicos de voluntariado de una entidad sin ánimo de lucro, de acuerdo con lo establecido por la presente ley.

b) Voluntario: las personas físicas que, de una forma libre, sin contraprestación económica y de acuerdo con la capacidad de obrar que les reconoce el ordenamiento jurídico, deciden dedicar parte de su tiempo al servicio de los demás o a intereses sociales y colectivos mediante la participación en programas de voluntariado que llevan a cabo entidades sin ánimo de lucro-con las que formalizan un compromiso que origina los derechos y deberes que regula la presente ley o bien mediante el asociacionismo y la participación en los distintos proyectos que puedan llevarse a cabo en este marco." (El subrayado es nuestro).

Por último, a título meramente ejemplificativo, otra normativa autonómica, caso de la Ley 7/2001, de 12 de julio, del Voluntariado, Junta de Andalucía ("Boletín Oficial de la Junta de Andalucía", número 84, de 24 de julio)<sup>4</sup>, artículo 10, define a la persona voluntaria como:

*“....la persona física que participe en una acción voluntaria organizada de acuerdo a lo establecido en el artículo 3.”*

Y ese artículo 3, nos remite a la conceptuada como “acción voluntaria organizada” es decir:

*“Concepto de acción voluntaria organizada.”*

*1. A los efectos de la presente Ley, se entiende por acción voluntaria organizada el conjunto de actividades que sean desarrolladas por personas físicas y cumplan las siguientes condiciones:*

*a) Que sean de interés general, de acuerdo con el área de actuación en las que se desarrollan, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley.*

*b) Que sean consecuencia de una decisión libremente adoptada.*

*c) Que se realicen de forma responsable y gratuita.*

*d) Que se desarrollos en el marco de programas concretos realizados a través de entidades sin ánimo de lucro.*

---

<sup>4</sup>[www.voluntariadoandaluz.org/index.php?option=com\\_content&view=section&layout=blog&id=10&Itemid=39](http://www.voluntariadoandaluz.org/index.php?option=com_content&view=section&layout=blog&id=10&Itemid=39). Por su parte, la normativa andaluza al respecto, puede ubicarse en: Portal de la Plataforma Andaluza del Voluntariado.<http://www.plataformavoluntariado.org/observatorio-publicaciones.php>.

*2. No se considerará acción voluntaria organizada:*

- a) Las actuaciones aisladas o esporádicas, realizadas por razones familiares, de amistad, benevolencia o buena vecindad.*
- b) Las que se realicen como consecuencia de una relación civil, laboral, funcional o mercantil.*
- c) Las realizadas por los objetores de conciencia en cumplimiento de la prestación social sustitutoria, y cualquier otra actuación que se derive de una obligación personal o deber jurídico.*
- d) Las realizadas como práctica profesional, laboral o cualquier otra fórmula orientada a la acumulación de méritos." (El subrayado es nuestro).*

Sin ánimo de ser exhaustivos, los ejemplos anteriores nos revelan, por un lado, que existe ya una abundante normativa que regula la figura del voluntariado y su actividad; en segundo término, que las disposiciones reguladoras del voluntariado ponen el énfasis, no solo en una normativa que establezca, de manera positiva, qué es un voluntario y qué actividades puede realizar, sino que también distinguen esta figura de otras similares (militancia, buena vecindad, relaciones familiares, actividades religiosas, etc.).

En tercer orden, se manifiesta, asimismo, una cierta diversidad a la hora de definir el voluntario y su esfera de actividad, según que consideremos la legislación del Estado Central o de las CCAA, pero, en general, se tiende a ver el voluntariado como una actividad de personas físicas, libres, actuando en funciones de interés general (concepto que, como sabemos, está claramente indeterminado) y en el marco de organizaciones (entidades del voluntariado, entidades sin ánimo de lucro de forma general), siguiendo algún tipo de programa (voluntariado organizado en Andalucía, programas de voluntariado en Cataluña y en la Administración General del Estado<sup>5</sup>).

---

<sup>5</sup> Artículo 7 de la citada Ley 45/2015. De los programas de voluntariado:

- "1. Cada programa de voluntariado deberá tener el contenido mínimo siguiente*
- a) Denominación.*
  - b) Identificación del responsable del programa*
  - c) Fines y objetivos que se proponga.*
  - d) Descripción de las actividades que comprenda.*
  - e) Ámbito territorial que abarque.*
  - f) Duración prevista para su ejecución.*
  - g) Número de voluntarios necesario, el perfil adecuado para los cometidos que vayan a desarrollar y la cualificación o formación exigible.*

Por último, todos coinciden en que el voluntario realiza sus actividades de manera libre, a partir de un compromiso personal con la actividad social o de interés general, y de forma totalmente gratuita.

Es más, la gratuitad de la acción del voluntario se ve reforzada por una serie de mandatos y restricciones; así, por ejemplo, entre los deberes de los voluntarios, artículo 11, c) de la precitada Ley 45/2015, se menciona:

*“Rechazar cualquier contraprestación material o económica que pudieran recibir bien de las personas destinatarias de la acción voluntaria, bien de otras personas relacionadas con su acción voluntaria<sup>6</sup>.”*

También son coincidentes las legislaciones autonómica y estatal, en que la única contraprestación que pueden recibir por sus servicios los voluntarios es el reembolso de los gastos que haya podido ocasionarle su acción voluntaria.

De esta manera, el artículo 10.1, f) de la Ley 45/2015 incluye entre los derechos de los voluntarios:

*“Ser reembolsadas por la entidad de voluntariado de los gastos realizados en el desempeño de sus actividades, de acuerdo con lo previsto en el acuerdo de incorporación y teniendo en cuenta el ámbito de actuación de voluntariado que desarrolleen”.*

Es más, el régimen de tales gastos debe hallarse fijado expresamente en el “acuerdo de incorporación” a la entidad de voluntariado que han de firmar los voluntarios, antes de iniciar sus actividades, artículo 12.2, d) Ley 45/2015<sup>7</sup>, siendo tal reembolso una obligación de las entidades de voluntariado, artículo 14.2, d) Ley 45/2015<sup>8-9</sup>.

---

*h) Criterios para determinar, en su caso, el perfil de las personas destinatarias del programa.*

*i) Medios y recursos precisos para llevarlo a cabo.*

*j) Mecanismos de control, seguimiento y evaluación.*

*2. Cuando la Administración General del Estado financie programas de voluntariado, podrá exigir contenidos adicionales de acuerdo con la normativa de aplicación”.*

<sup>6</sup> En el mismo sentido, el artículo 9. Deberes de los voluntarios, letra e), de la Ley catalana del voluntariado, indica:

*Rechazar toda contraprestación económica o material ofrecida por los destinatarios o terceros por su actuación salvo el dinero de bolsillo y demás conceptos similares en cuanto a los programas de voluntariado internacional”.*

<sup>7</sup> *“...2. El acuerdo de incorporación tendrá el contenido mínimo siguiente:*

*...*

*d) El régimen de gastos reembolsables que han de abonarse a los voluntarios, de conformidad con la acción voluntaria a desarrollar...”.*

<sup>8</sup> *“...2. Las entidades de voluntariado están obligadas a:*

Por último, es un deber de las personas destinatarias de la acción voluntaria, artículo 16.2, b) Ley 45/2015: “*no ofrecer satisfacción económica o material alguna a los voluntarios o a las entidades de voluntariado*”.

En suma, si bien sería necesaria una mayor y mejor coordinación de los conceptos de voluntario y voluntariado aplicados en España, sus derechos y deberes, resulta meridianamente claro que se trata de una actividad gratuita, en la que queda prohibida toda retribución al voluntario, tanto por la entidad que gestiona su actividad como por parte del destinatario de la misma o un tercero; salvo como reembolso de gastos, es decir, no hay renta ni rendimiento alguno pago, sino compensación de los gastos, por ejemplo, de transporte, que el voluntario ha de realizar para cumplir con sus contratos.

Enmarcado en este novedoso y rico marco legal, el voluntariado es una actividad con una clara progresión en el mundo y en España, tal y como ponen de manifiesto las estadísticas más recientes, a pesar de las dificultades que supone, en principio, la ausencia de una definición unitaria de “voluntario”.

De esta forma, en el año 2015, último para el cual se posee información, “... considerando los datos de población del Instituto Nacional de Estadística (a 1 de enero de 2015) se puede calcular que, en España, el número de personas voluntarias mayores de 14 años está en torno a los 3,1 millones. Es decir, se mantiene estable en torno al 8%. Pero el voluntariado no es homogéneo y tampoco en su composición. En 2015 entre las personas voluntarias hay más hombres que mujeres (un 8,6% más) y esta diferencia es mayor que la que se producía en 2014 cuando prácticamente el voluntariado femenino y masculino se repartían al 50%<sup>10</sup>”.

### 3. LA FISCALIDAD DEL VOLUNTARIADO

#### A. INTRODUCCIÓN

Se tratan, en consecuencia, de unas cifras muy significativas para las actividades del Tercer Sector y cuyo fomento, diversificación y mejora formativa y de cualificación

---

....d) *Cubrir los gastos derivados del servicio y, en su caso, reembolsar a los voluntarios, los gastos que les ocasione el desarrollo de su actividad, en las condiciones acordadas en el acuerdo de incorporación y adaptadas al ámbito de actuación de voluntariado que desarrollen, así como dotarlas de los medios materiales necesarios para el cumplimiento de sus cometidos.*

<sup>9</sup> En términos similares a los anteriores, se pronuncian los artículos 11. Deberes de las entidades, letra j), 13. Deberes de los destinatarios de la acción voluntaria, letra b), de la Ley catalana ya citada.

<sup>10</sup> Plataforma del Voluntariado de España. Observatorio del Voluntariado. Hechos y cifras del voluntariado en España, 2015, página 10, file:///C:/Users/usurio/Downloads/1463586086\_hechos\_y\_cifras\_del\_voluntariado%20(2).pdf.

son objetivos de máxima prioridad, lo cual plantea, inmediatamente, si el sistema fiscal ha de tener un papel activo en tal fomento.

Todo ello, en principio, supone el otorgamiento de un marco, al menos neutral, de tributación o, si se considera muy importante potenciar esta figura, la adaptación de un elenco de beneficios fiscales tanto para el trabajo voluntario como para las entidades en las cuales éste se organiza, supuesto de las entidades del voluntariado; pues no debemos olvidar la función extrafiscal que todo sistema tributario conlleva y que es plenamente reconocida en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 2 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), al decir:

*“...Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines de la Constitución.”*

Pero, con independencia de las decisiones que se deseen tomar para potenciar el Tercer Sector, cuyo tenor supone, inmediatamente, el incentivo al voluntario pues los dos factores van a la par, resulta que, en los momentos actuales, podemos decir, en general, que nuestro sistema tributario no presta atención excesiva a este tipo de actividades, a pesar de su relevancia social e, incluso, económica, *ver supra*.

#### 4. TRIBUTACIÓN EN EL IVA

Las actividades del voluntariado resultan ser totalmente ajenas al IVA; en primer lugar, porque el voluntario no es un empresario, pues sus actividades, “*...no impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicio*”, a sensu contrario, artículo 5.Dos, primer párrafo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, LIVA).

Por otro lado, la no sujeción al IVA viene reforzada por el hecho de que el voluntario actúa siempre en el marco de una organización y bajo la dependencia de una entidad, conforme al programa, contrato o compromiso que establece la misma, faltando, en consecuencia, el criterio de onerosidad en las operaciones que integra el hecho imponible del IVA, artículo 4.Uno, LIVA.

## 5. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

Dado que el voluntario es siempre una persona física y no tributa en el IVA, ni realiza la ordenación por cuenta propia de medios humanos o materiales, se plantea, inmediatamente, si tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y cuál sería, en su caso, la calificación de las rentas que obtendría el mismo, dado el carácter analítico del hecho imponible del IRPF, artículo 6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (en adelante, LIRPF).

En primer término, es evidente que los rendimientos percibidos por el voluntario no pueden nunca calificarse como derivados de una explotación económica, al no reunir los requisitos establecidos al respecto de la calificación de esta modalidad de rentas por el artículo 27.1LIRPF<sup>11</sup>.

En consecuencia, su única calificación posible, dado el carácter expansivo que tiene esta modalidad de rentas y, al no poder calificarse como ganancias de capital ( criterio residual de clasificación de rentas en el IRPF), es el de rendimientos del trabajo.

A este respecto, cabe afirmar que la LIRPF califica como rendimientos del trabajo, artículo 17,2, i), a:

“....

- i) *Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro... .*

---

<sup>11</sup> “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados”.

Ciertamente, la LIRPF no menciona expresamente como rendimientos del trabajo a los obtenidos por los voluntarios, pero, por un lado, tal expresión no es necesaria, ya que las definiciones y términos utilizados por la normativa fiscal, como sabemos, son “estancos” y priman sobre los conceptos de otros ordenamientos jurídicos, artículo 7 LGT; en segundo orden, la redacción de la letra anterior cubre actividades propias y específicas de la acción del voluntariado y de fines de interés general, como se observa de la lectura de los llamados “ámbitos de actuación del voluntariado”, regulados en el artículo 6 de la precitada Ley 45/2015<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> “Ámbitos de actuación del voluntariado.

1. Se consideran ámbitos de actuación del voluntariado, entre otros, los siguientes:

- a) Voluntariado social, que se desarrolla mediante la intervención con las personas y la realidad social, frente a situaciones de vulneración, privación o falta de derechos u oportunidades para alcanzar una mejor calidad de vida y una mayor cohesión y justicia social.
- b) Voluntariado internacional de cooperación para desarrollo, vinculado tanto a la educación para el desarrollo como parte del proceso educativo y de transformación, como a la promoción para el desarrollo en lo relativo a la acción humanitaria y la solidaridad internacional, ya se realice en nuestro país, en países o territorios receptores de cooperación al desarrollo o en cualquier país donde se declare una situación de necesidad humanitaria, sin perjuicio de las actividades realizadas en este ámbito por los cooperantes, que se regirán por el Real Decreto 519/2006, de 28 de abril, por el que se establece el Estatuto de los cooperantes.
- c) Voluntariado ambiental, que persigue disminuir el impacto negativo del ser humano sobre el medio ambiente y poner en valor el patrimonio natural existente, las especies animales y vegetales, los ecosistemas y los recursos naturales realizando, entre otras, acciones de protección y recuperación de la flora y fauna, la biodiversidad natural de los distintos hábitats, y defensa del medio forestal; de conservación y mejora del agua, de los ríos y otros elementos del medio hídrico; del litoral, de las montañas y demás elementos del paisaje natural; de educación y sensibilización medioambiental; de protección de los animales; y cualesquiera otras que contribuyan a proteger, conservar y mejorar el medio ambiente.
- d) Voluntariado cultural, que promueve y defiende el derecho de acceso a la cultura y, en particular, la integración cultural de todas las personas, la promoción y protección de la identidad cultural, la defensa y salvaguarda del patrimonio cultural y la participación en la vida cultural de la comunidad.
- e) Voluntariado deportivo, que contribuye a la cohesión ciudadana y social, sumando los valores propios del voluntariado con aquellos otros inherentes al deporte, apostando decididamente por fomentar la dimensión comunitaria en el desarrollo de la práctica deportiva en cualquiera de sus manifestaciones, incluido el voluntariado en deporte practicado por personas con discapacidad, con particular atención al paralímpico, y por favorecer un mayor y decidido compromiso de quienes practican deporte en la vida asociativa, como manera eficaz de promover su educación e inclusión social.
- f) Voluntariado educativo, que como acción solidaria planificada e integrada en el sistema y la comunidad educativa mejore las posibilidades de realización de actividades extraescolares y complementarias contribuyendo, en particular, a compensar las desigualdades que pudieran existir entre los alumnos por diferencias sociales, personales o económicas, mediante la utilización, entre otros, de programas de aprendizaje-servicio.
- g) Voluntariado socio-sanitario en el que se combinan, la promoción de la salud, la prevención de la enfermedad, la asistencia sanitaria, la rehabilitación y la atención social que va dirigida al conjunto de la sociedad o a los colectivos en situación de vulnerabilidad, y que, mediante una intervención integral y especializada en los aspectos físico, psicológico y social, ofrece apoyo y orientación a las familias y al entorno más cercano, mejorando las condiciones de vida.

Ahora bien, el voluntario no puede recibir ninguna contraprestación, directa o indirectamente, dineraria o en especie, por su actividad, por lo que no tiene rentas sujetas al IRPF; lo cual plantea, inmediatamente, el sentido de la precitada letra i) del artículo 17.2 LIRPF.

Pues bien, téngase en cuenta que la letra comentada sí tiene sentido y función a la hora de estructurar y clasificar las distintas rentas gravadas por el IRPF; por un lado, hay actividades que, si bien guardan alguna conexión o afinidad con el voluntariado, no pueden identificarse con éste, por ejemplo, las relaciones de buena vecindad y en las mismas no existe, legalmente hablando, la obligación de gratuitidad, por lo que pueden aparecer rentas, siquiera esporádicas o irregulares, que entrarían como rendimientos del trabajo bajo la cobertura legal de esta letra i).

En segundo término, puede debatirse si el reembolso de gastos que, legalmente y con todo derecho puede percibir un voluntario por su actividad, ver arriba, ha de ser calificado como renta y, en consecuencia, estar sometido como renta del trabajo a IRPF.

La respuesta es negativa porque, sencillamente, no hay tal “renta” sometida al IRPF.

Lo que recibe el voluntario es una compensación de gastos que éste, previa o si multáneamente a la realización de su actividad, ha tenido que ejecutar en beneficio de

---

*h) Voluntariado de ocio y tiempo libre, que forma y sensibiliza en los principios y valores de la acción voluntaria mediante el desarrollo de actividades en el ámbito de la educación no formal, que fomenten el desarrollo, crecimiento personal y grupal de forma integral, impulsando habilidades, competencias, aptitudes y actitudes en las personas, que favorezcan la solidaridad y la inclusión, y logren el compromiso, la participación y la implicación social.*

*i) Voluntariado comunitario, que favorece la mejora de la comunidad, y promueve la participación con mayor poder de decisión e iniciativa para resolver los problemas y exigir mayor calidad de vida en los espacios vitales más cercanos donde se desenvuelven los voluntarios, vertebrando una sociedad solidaria, activa, crítica, comprometida y corresponsable.*

*j) Voluntariado de protección civil, que colabora regularmente en la gestión de las emergencias, en las actuaciones que se determinen por el Sistema Nacional de Protección Civil sin perjuicio del deber de los ciudadanos en los casos de grave riesgo, catástrofe o calamidad pública, como expresión y medio eficaz de participación ciudadana en la respuesta social a estos fenómenos, en los términos que establezcan las normas aplicables.*

*2. Reglamentariamente se regularán las condiciones en las que se llevará a cabo las actividades de voluntariado internacional de cooperación para el desarrollo, así como en aquellos otros ámbitos de actuación que, bien por el lugar en que se realizan, bien por la especialidad de las actividades, bien por el tiempo de desarrollo de éstas o por la combinación de algunas de las circunstancias anteriores, requieren de un tratamiento diferenciado”.*

la misma: transporte, seguro, comida, etc. y tales gastos de consumo se devuelven por la entidad no lucrativa con la que se relaciona, no siendo renta para su perceptor (voluntario) y sí gasto deducible para la entidad que paga tales gastos.

## 6. NORMAS DE MECENAZGO Y VOLUNTARIADO

Aunque el voluntariado sea una actividad ejecutada a título gratuito, puede plantearse, en aras de su fomento, que el valor de mercado de los servicios prestados mediante la entidad no lucrativa al destinatario sea objeto de algún tipo de deducibilidad o beneficio fiscal para la entidad no lucrativa o para la persona física que dona, de manera generosa, su tiempo y sus conocimientos en la prestación del servicio de voluntariado.

Sin embargo, esto no es así; de hecho, si nos remitiéramos a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, resulta que, en su artículo 17, donde se regulan los negocios jurídicos que dan derecho a incentivos fiscales<sup>13</sup>, no solamente las prestaciones de servicios de los voluntarios no figuran como incentivadas, sino que, como sabemos, ninguna prestación de servicios, aun onerosa, aparece como objeto de beneficio fiscal, aun prestada en favor de alguna de las entidades que gozan de los beneficios fiscales de la conocida como “Ley de Mecenazgo”.

---

<sup>13</sup> “Donativos, donaciones y aportaciones deducibles

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”.*

En consecuencia, la posible incorporación de algún tipo de incentivo fiscal al menazgo, verbigracia, tratarlo de alguna manera como un donativo por parte del voluntario, tendría que ser objeto de un análisis más general, enmarcado en la debatida y problemática incentivación de las prestaciones de servicios de carácter gratuito, profesionales, voluntarias o de otro carácter, prestadas por personas físicas a entidades sin fines de lucro.

## B. ALGUNAS CONCLUSIONES

El voluntariado es una actividad que, no sólo está en expansión en España, sino que las autoridades públicas desean fomentar.

Este fomento y el interés social por este tipo de actividades han traído consigo, en primer lugar, la existencia de una ya amplia normativa para regular y delimitar esta figura y su distinción respecto de otras modalidades de actividades sociales del ser humano, tanto por parte del Estado como por parte de las CCAA.

Aun con algunas diferencias, toda esta normativa incluye entre los rasgos básicos del voluntariado el carácter gratuito, la ausencia de contraprestación por sus prestaciones.

De esta forma, las actividades del voluntario no constituyen una actividad económica, excluyéndolas del IVA y sus rentas están sometidas al IRPF, como rendimientos del trabajo; ahora bien, al ser sustancialmente gratuitas y no poder asimilarse a renta sometida a tributación por el IRPF el reembolso de los gastos que ejecuta el voluntario para realizar su función, puede decirse que esta actividad tampoco está sometida al IRPF.

Ahora bien, el esfuerzo más importante del voluntario: el tiempo que dedica a esta actividad, su prestación de servicios, tampoco goza de beneficio fiscal alguno ni en sede del propio voluntario ni para la entidad en cuyo marco ejecuta su función social o de interés general.

DOMINGO CARBAJO VASCO  
*Inspector de Hacienda del Estado. Madrid, 27/02/2017*

## IV. FISCALIDAD EN GENERAL



## PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA Y OPERACIONES NO LUCRATIVAS

*Eduardo Sanz Gadea,*

Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas

### 1. INTRODUCCIÓN

Este capítulo se abre con una breve noticia del régimen fiscal de las fundaciones y de sus donantes contenido, básicamente, en la Ley 49/2002, destacando sus aspectos internacionales, a modo de antecedente para el estudio de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y de su recepción en las sentencias de los tribunales de justicia españoles, en el campo de lo que se podría denominar la fiscalidad de la internacional de la filantropía.

No se pretende ofrecer un estudio acabado, sino tan solo suministrar los elementos imprescindibles para dar cuenta de las tensiones que se derivan de la inserción de los beneficios fiscales concedidos a las fundaciones en el contexto de la globalización.

Sucede que los Estados operan sobre un ámbito territorial limitado en tanto que ciertas fundaciones lo hacen globalmente. Este hecho, evidente en sí mismo, es la causa de las referidas tensiones, las cuales han trascendido al plano jurídico, básicamente, a través de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, presuntamente recogidas y acatadas por las sentencias de los tribunales de justicia españoles.

Seguramente se está ante una manifestación del trilema de la globalización de Rodrick, esto es, ante la constatación de que no es posible, a la vez, tener soberanía nacional, democracia e hiperglobalización<sup>1</sup>.

## 2. EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES Y SUS DONANTES

En capítulos anteriores ha quedado expuesto, con la debida profundidad, este régimen fiscal. Ahora se trata de recordar sus líneas maestras, y ponerlas en relación con el marco internacional de la filantropía.

### 2.1 Fiscalidad de las fundaciones

#### 2.1.1 *Las fundaciones como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades*

Las fundaciones son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades por el sólo hecho de tener personalidad jurídica. Sin embargo, la finalidad de las fundaciones las hace totalmente diferentes de los contribuyentes más conspicuos del Impuesto sobre Sociedades, esto es, las sociedades mercantiles.

Tal vez por ello el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1967 no las calificó como sujetos pasivos. Ganaron esta condición con la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, a caballo del dato de la personalidad jurídica, si bien les fueron concedidos ciertos beneficios fiscales en atención a su finalidad específica, pero también padecieron durante un tiempo el azote de la denominada tributación mínima, finalmente arrumbada por la Ley 43/1995<sup>2</sup>.

La Ley 30/1994, inauguró un régimen de beneficios fiscales, cuyas líneas maestras todavía perduran en la vigente Ley 49/2002, expresamente salvada de la derogación por la disposición derogatoria 2.p) de la Ley 27/2014. Estas dos leyes definen la tributación de las fundaciones, en los siguientes términos:

- Las fundaciones son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (artículo 7.1 de la Ley 27/2014).
- Las fundaciones que reúnan los requisitos exigidos por la Ley 49/2002, disfrutan del régimen de exención parcial previsto en el título II de la misma (Artículo 9.2 de la Ley 27/2014).

---

<sup>1</sup> Rodrick. D. *Las paradojas de la globalización* (capítulo 9).

<sup>2</sup> Cruz Amorós M. *Régimen de las entidades no lucrativas y del mecenazgo* (Manual del Impuesto sobre Sociedades. Rubio Guerrero. EHP).

- Las fundaciones que no cumplan esos requisitos estarán sujetas al régimen de exención parcial del capítulo XIV del título VII de la ley 27/2014.
- Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias disfrutan de un régimen de reducción de la base imponible por razón de las cantidades que destinen a la realización de sus obras benéfico-sociales (Artículo 24 Ley 27/2014).

Conviven, pues, tres regímenes fiscales, basados en criterios solo en parte coincidentes, pero cuya consideración conjunta permite atrapar el hilo de la filosofía fiscal de la filantropía.

El régimen que podríamos denominar central es el de la Ley 49/2002, a su tenor, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, se declaran exentas las rentas específicamente enumeradas en su artículo 6, esto es, todas las rentas, a excepción de las procedentes de explotaciones económicas que no *sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*. Las rentas no exentas tributarán al 10 por ciento.

El régimen que podríamos denominar residual es el del capítulo XIV del título VII de la ley 27/2014, a cuyo tenor se declaran exentas un conjunto de rentas, absolutamente marginales, e incluso dudosamente calificables como tales rentas, entre las que no estarán comprendidas las derivadas de la realización de actividades económicas ni las puramente patrimoniales, ni las ganancias del capital, exceptuadas las obtenidas en la transmisión de activos afectos a la finalidad fundacional y reinvertidas.

El régimen que podríamos denominar específico, de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias, a cuyo tenor las rentas aplicadas a la financiación de las obras benéfico-sociales, cualquiera que fuere su naturaleza u origen, quedan excluidas de la base imponible.

El régimen central busca catalizar un equilibrio entre la protección de los fines fundacionales en cuanto coadyuvantes a la consecución del interés general y la igualdad de todos los agentes económicos ante la imposición, lo que ha pretendido conseguirse mediante la enunciación de unos fines de interés general (artículo 3.1º, Ley 49/2002), la exención de las rentas de las explotaciones económicas emprendidas para alcanzarlos (artículo 6.4º y 7, Ley 49/2002), la limitación a la realización de otras explotaciones económicas (artículo 3.3º) y, en fin, la obligación de destinar a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 por ciento.

En el régimen residual se muestra abiertamente ganadora la tesis de la igualdad de todos los agentes económicos.

En fin, en el régimen especial, la confrontación se resuelve, galanamente, mediante la vinculación de la renta, cualquiera que fuere su fuente u origen. al cumplimiento del objeto o finalidad específica.

Como se verá más adelante, las disquisiciones precedentes tienen gran trascendencia en relación con el denominado test de equivalencia al que convocan las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En efecto, el elemento central de ese test, visto desde la perspectiva de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002 a las fundaciones extranjeras, por imperativo del ordenamiento de la Unión Europea, descansa en los fines de interés general.

#### *2.1.2 Las fundaciones no residentes en territorio español como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*

Las fundaciones no residentes en territorio español estarán sujetas al IRNR, si realizan actividades mediante establecimiento permanente o bien obtienen rentas, en dicho territorio.

El artículo 2 d) de la Ley 49/2002, extiende el régimen fiscal previsto en la misma a las delegaciones en España de estas fundaciones, en cuanto cumplieren con los requisitos que en la misma se contienen.

Cuando no se cumplieren esos requisitos, se aplicará el régimen del capítulo XIV del título VII de la ley 27/2014, de acuerdo con la remisión establecida en el artículo 18 del TRIRNR.

Cuando no media establecimiento permanente se aplican, sin excepción alguna, las normas del IRNR, moduladas por lo previsto el convenio bilateral para evitar la doble imposición que fuere aplicable. En efecto, estas rentas se rigen exclusivamente por lo establecido en el TRIRNR, y en el mismo nada se prevé en relación con las rentas percibidas por las fundaciones no residentes en territorio español.

Por tanto, aun cuando estas rentas fueren de aquellas que el artículo 6 de la Ley 49/2002 declara exentas, tal como un interés o un dividendo aplicados a la consecución de los fines fundacionales, y estos fines estuvieren entre los enumerados en el artículo 3.1 de la ley 49/2002, deberán tributar de acuerdo con las reglas generales, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá en relación con el efecto práctico de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ahora bien, en virtud del principio de no discriminación del artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE, una fundación residente en un país con el que medie un convenio bilateral para evitar la doble imposición no debería soportar una tributación más gravosa que las fundaciones residentes en España, en cuanto se hallaren en las mismas circunstancias. La aplicación estricta de este principio llevaría a extender, sin más, las exenciones previstas en la Ley 49/2002 a las fundaciones extranjeras que se

hallasen en las mismas condiciones que las españolas, respecto de las rentas que obtuvieren en territorio español sin mediar establecimiento permanente. Sin embargo, los comentarios 11 y 13 al artículo 24.1 del Modelo de Convenio de la OCDE llegan a la solución opuesta, por cuanto las exenciones fiscales concernientes a las entidades no lucrativas, hallan su fundamento en el *beneficio que reportan a este Estado y a sus súbditos*.

Este comentario puede ahormarse en el tenor literal del artículo 24.1 del Modelo de Convenio, entendiendo que, en vistas a la aplicación del principio de no discriminación, forman parte de las condiciones que configuran la situación de la fundación extranjera, a efectos de su comparación con la fundación española, el elenco de los beneficiarios de sus actividades que, se supone, deben pertenecer a la población del Estado que establece y aplica el incentivo fiscal.

Se notará que el mismo razonamiento podría hacerse en relación con las rentas obtenidas por las fundaciones extranjeras mediante establecimiento permanente y, en efecto, así lo hace el comentario 47, referido al artículo 24.3 del Modelo Convenio de la OCDE, pues estableciendo este artículo que *los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado no serán sometidos a una imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado contratante que realicen las mismas actividades*, dicho comentario matiza que *no cabe interpretar las disposiciones del apartado 3 en el sentido de obligar a un Estado a aplicar los mismos privilegios fiscales que otorga a las instituciones sin ánimo de lucro, cuyas actividades están destinadas a obtener un beneficio público específico para ese Estado a los establecimientos permanentes e instituciones similares del otro Estado cuyas actividades no sean exclusivamente en beneficio público del Estado mencionado en primer lugar*.

Véase, por tanto, que los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, recortan el principio de no discriminación en razón a la justificación de la propia existencia del incentivo fiscal, esto es, coadyuvar a la consecución de los intereses públicos que caen bajo el ámbito de la responsabilidad del Estado que lo concede.

Así pues, el principio de no discriminación, de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, no impediría retirar los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, a las delegaciones de las fundaciones no residentes en territorio español que no destinaren los recursos afectos a las mismas a la consecución de los aludidos intereses públicos.

Ahora bien, una cosa es que el principio de no discriminación pueda ser entendido y aplicado en la forma expuesta y otra que esa deba ser la solución derivada de la estricta aplicación de la norma interna. En efecto, puesto que el artículo 2.d) de la Ley

49/2002 establece que la misma será de aplicación a las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, sin hacer matización ni restricción alguna respecto de los beneficiarios de sus actividades, no parece que se pueda retirar el disfrute sus beneficios fiscales a los establecimientos permanentes - delegaciones- de las fundaciones no residentes por el hecho de que los beneficiarios de sus actividades sean personas no pertenecientes a la población española o a una población tercera respecto de la que el Estado español desempeña una función asistencial.

La conclusión precedente puede que no sea muy satisfactoria desde la perspectiva del propio fundamento del *fenómeno fundacional*, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de los fines de interés general, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 50/2002, pues parece lógico que tales *fines de interés general* sean aquellos que caen bajo el ámbito de responsabilidad del Estado español, por cuanto solo bajo tal interpretación cobra sentido el verbo coadyuvar, pero es la adecuada al tenor literal del artículo 2.d) de la Ley 49/2002.

En fin, lo que acontece es que al legislador le basta con que la finalidad fundacional beneficie a *colectividades genéricas de personas*, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.2 de la Ley 50/2002, sin reparar en que tanto las fundaciones nacionales como las delegaciones de las fundaciones extranjeras, pueden realizar actividades a favor de colectividades de personas por completo ajena al ámbito de responsabilidad del Estado español, lo que seguramente es correcto desde la perspectiva de la configuración del régimen sustantivo de la fundación, pero tal vez cuestionable bajo el prisma de la concesión de beneficios fiscales.

### 2.1.3 Retenciones

Las rentas exentas no están sujetas a retención, de acuerdo con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 49/2002. La no retención afecta tanto al Impuesto sobre Sociedades como al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

A diferencia de lo que ocurre con las instituciones de inversión colectiva o los fondos de pensiones, cuyas rentas sí están sujetas a retención, que será devuelta por el cauce de la presentación de una declaración con derecho a devolución, las fundaciones amparadas por la Ley 49/2002, no sufren retención. A tal efecto, la Administración tributaria debe librar un certificado en el que conste que la fundación ha comunicado la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el título II de la mencionada ley y que no ha renunciado al mismo.

Como se verá más adelante, esa diferencia apuntada en el régimen de las retenciones, cobra un gran interés respecto de los intereses de demora accesorios a eventuales devoluciones por imperativo de la normativa comunitaria.

## 2.2 La fiscalidad de los donantes

Está centrada, básicamente, en los beneficios fiscales por razón de las donaciones efectuadas a favor de las entidades no lucrativas calificadas, pudiéndose encontrar entre ellas tanto las fundaciones españolas como las extranjeras que mantengan una delegación en territorio español, pero no las fundaciones extranjeras sin delegación en territorio español puesto que éstas últimas no están consideradas como *entidades sin fines lucrativos* en el sentido del artículo 2 de la Ley 49/2002.

Esas donaciones deberán destinarse a la realización de los fines fundacionales, pero en cuanto a los beneficiarios basta con que constituyan una *colectividad genérica de personas*, en el sentido del artículo 3.2 de la Ley 50/2002, sin que sea relevante la nacionalidad o residencia de esas personas.

Como se verá más adelante, la no aplicación de los beneficios fiscales respecto de las donaciones a fundaciones extranjeras sin delegación, pudiera estar en conflicto con el ordenamiento comunitario.

### 2.2.1 Donantes contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Deducción de la cuota íntegra del 75 por ciento de las donaciones calificadas hasta el importe de 150 euros, y resto al 30 por ciento o del 35 por ciento sobre los aumentos de las donaciones a una misma entidad, con el límite del 10 por ciento de la base liquidable (Artículos 19 Ley 49/2002 y 69.1 de la Ley 35/2006).

### 2.2.2 Donantes contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, con establecimiento permanente

Deducción de la cuota íntegra del 35 por ciento de las donaciones calificadas o del 40 por ciento sobre los aumentos de donaciones a una misma entidad, con el límite del 10 por ciento de la base imponible (Artículo 20 Ley 49/2002)

### 2.2.3 Donantes contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, disfrutan de la deducción prevista para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, y los que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente de las previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Artículo 21 Ley 49/2002)

Además de los beneficios fiscales mencionados, los contribuyentes de los tres impuestos mencionados disfrutarán de la exención respecto de las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones calificadas (Artículo 23 Ley 49/2002).

## **2.3 Síntesis de los aspectos internacionales del régimen fiscal de las fundaciones y sus donantes**

La síntesis del régimen fiscal de las fundaciones y de sus donantes, anteriormente expuesta, permite desgajar cuatro conclusiones, en lo concerniente a los aspectos internacionales:

- El régimen fiscal de las fundaciones no residentes en territorio español es igual al de las residentes, en lo que concierne a las rentas que las primeras obtengan mediante la delegación que mantengan en territorio español.
- El régimen fiscal de los donantes es igual, para contribuyentes residentes y no residentes en territorio español.
- El régimen fiscal de las fundaciones no residentes, por razón de las rentas que obtengan en territorio español sin mediación de delegación, es el régimen general, sin especialidad alguna.
- El régimen fiscal de las donaciones realizadas a favor de fundaciones no residentes que no mantengan delegación en territorio español, es el régimen general, sin especialidad alguna.

Podrían resumirse los cuatro puntos anteriores diciendo que el legislador español ha guardado una escrupulosa igualdad en relación con las fundaciones no residentes en territorio español que operan en el mismo mediante delegación, extendiendo a las mismas y sus donantes los beneficios fiscales previstos para las fundaciones residentes y sus donantes, pero también que ha referido al régimen general al resto de las fundaciones no residentes y a sus donantes.

Precisamente es en este último punto, donde se van a plantear dificultades con el ordenamiento comunitario.

## **3. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha pronunciado un conjunto de sentencias en las que aborda la pertinencia de limitar los beneficios fiscales a las entidades no lucrativas constituidas en el Estado miembro que los ha establecido. Todas ellas han apreciado la existencia de restricción a la libertad de movimiento de capitales.

### **3.1 Los fallos del Tribunal de Justicia**

La reproducción del fallo de las referidas sentencias permite, sin mayores explicaciones, hacerse cargo del supuesto de hecho y de la conclusión judicial que pone fin a la controversia o interpreta la norma comunitaria en relación con la norma nacional.

Es útil, sin embargo, clasificar las sentencias en función del contribuyente afectado, esto es, la fundación o sus donantes.

Se refieren a la fiscalidad de la fundación:

- Centro de Musicología (C-386/04)<sup>3</sup>
- F. E (C-589/13)<sup>4</sup>
- Comisión v Francia (C-485/14)<sup>5</sup>

Se refieren a la fiscalidad del donante:

- Persche (C-318/07)<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> *El artículo 73 B del Tratado CE, en relación con el artículo 73 D del Tratado, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro, que exime del impuesto sobre sociedades los rendimientos procedentes de un arrendamiento percibidos en el territorio nacional por fundaciones de utilidad pública reconocida en principio sujetas al impuesto por obligación personal si están establecidas en ese Estado miembro, niegue la concesión de dicha exención en relación con rendimientos del mismo tipo a una fundación de Derecho privado de utilidad pública reconocida únicamente porque, al estar establecida en otro Estado miembro, sólo está sujeta al impuesto en su territorio por obligación real.*

<sup>4</sup> *El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, en el marco de la tributación provisional que grava los rendimientos de capital y los rendimientos procedentes de la venta de participaciones percibidos por una fundación privada residente, esta última sólo puede deducir de su base imponible relativa a un ejercicio fiscal determinado las donaciones efectuadas durante el mismo ejercicio fiscal que hayan sido objeto de una tributación a cargo de los beneficiarios de estas donaciones en el Estado miembro de tributación de la fundación, mientras que la normativa fiscal nacional no permite tal deducción cuando el beneficiario reside en otro Estado miembro y, en el Estado miembro de tributación de la fundación, está exento del impuesto que, en principio, grava las donaciones en virtud de un convenio para la prevención de la doble imposición.*

<sup>5</sup> *Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al eximir del impuesto sobre sucesiones y donaciones las donaciones y legados a favor de organismos públicos o de utilidad pública exclusivamente cuando los citados organismos están establecidos en Francia o en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, que haya celebrado con Francia un Convenio bilateral.*

<sup>6</sup> *Cuando un contribuyente solicita en un Estado miembro la deducción fiscal de donaciones efectuadas en favor de organismos establecidos en otro Estado miembro, donde su utilidad pública haya sido reconocida, tales donaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de capitales, aunque se efectúen en especie en forma de bienes de uso cotidiano.*

*El artículo 56 CE 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 organismos de utilidad pública reconocida, sólo se concede la deducción fiscal en relación con las donaciones efectuadas en favor de orga-*

- Missionswerk (C-25/10)<sup>7</sup>
- Comisión v Repùblica de Austria (C-10/10)<sup>8</sup>

En todas las sentencias mencionadas se dilucida la adecuación al ordenamiento comunitario de un tratamiento fiscal distinto, y menos ventajoso, relacionado con entidades no lucrativas por razón del lugar de la residencia de las mismas. En efecto, ingresos obtenidos por una entidad no lucrativa residente en otro Estado miembro, sean a título oneroso o lucrativo, soportan una fiscalidad mayor que los ingresos percibidos por una entidad no lucrativa doméstica (*Musicología; F. E; Comisión v Francia*), o aportaciones a título de donación, legado o herencia, en favor de entidades no lucrativas residentes en otro Estado miembro, tienen una fiscalidad menos ventajosa que las efectuadas a entidades no lucrativas domésticas (*Persche; Missionwerck; Comisión v Austria*).

El Tribunal de Justicia enfocó el conflicto desde la perspectiva de la libertad de movimiento de capitales, habida cuenta del tránsito transfronterizo de capitales, físicos o dinerarios, presente en todos los casos. Por tanto, las conclusiones a las que llega se pueden extrapolar a las relaciones con Estados terceros.

El Tribunal apreció una infracción de esa libertad por cuanto la tributación de la situación transfronteriza era más gravosa que la puramente interna, siendo esas situaciones comparables, de manera que tal tributación podía tener efecto disuasorio respecto de los movimientos de capital concernidos.

El Tribunal no apreció la concurrencia de alguna causa de justificación.

### **3.2 La relevancia o irrelevancia de la población beneficiaria**

¿Era, realmente, comparable la situación interna con la situación transfronteriza, esto es, la situación de las fundaciones nacionales con la de las fundaciones extranjeras sin delegación ? ¿No había, realmente, una causa de justificación?.

---

nismos establecidos 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.

<sup>7</sup> El artículo 63 TFUE se opone a una norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho al tipo reducido del impuesto de sucesiones a las entidades sin ánimo de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o en el Estado miembro en el que el de cuius residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el momento del fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

<sup>8</sup> Declarar que la República de Austria ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al permitir la deducción fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos dedicados a actividades de investigación y enseñanza únicamente en el caso de que dichos organismos estén establecidos en Austria.

Hay varias formas de realizar la comparación, según cuales sean los elementos que se tomen en consideración. Así:

- Los requisitos de forma legal, de actividades, de fines, y de aplicación de medios a fines.
- Los anteriores, añadiendo el ingrediente de la población beneficiada por las actividades de la fundación.

La primera forma implica un análisis de adecuación de la fundación extranjera a la legislación nacional en materia de fundaciones. En la medida en que los fines sean amplios, como es el caso de la legislación española<sup>9</sup> y de las legislaciones en liza en relación con las sentencias que el Tribunal de Justicia ha pronunciado, se estará, normalmente, ante situaciones comparables.

Cuando se añade el ingrediente de la población beneficiada, probablemente se llega a la solución opuesta, pero el Tribunal de Justicia no ha emprendido este camino.

Efectuada la comparación en la forma expuesta en primer lugar, el Tribunal de Justicia, normalmente, habría de llegar a la conclusión de que existía una discriminación por razón del lugar del establecimiento o residencia de la fundación y, más precisamente, una restricción a la libertad de movimiento de capitales. En efecto, la cercanía cultural y de valores político-sociales de los Estados miembros ha debido procurar una apreciable convergencia en la regulación sustantiva de las fundaciones, señaladamente en el ámbito de los fines.

En punto a las causas de justificación, el Tribunal de Justicia examinó las que podríamos denominar tradicionales, esto es, las acuñadas a lo largo de la trayectoria recorrida por el Tribunal de Justicia desde su creación<sup>10</sup>. Estas causas, sin embargo, no

---

<sup>9</sup> Artículo 3.1º Ley 49/2002 *Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado de promoción de la acción social, de defensa del medioambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.*

<sup>10</sup> Elenco de causas de justificación, entresacado de las sentencias en materia de imposición directa:

- Lucha contra el fraude o la evasión fiscal.
- Controles tributarios.
- Riesgo de evasión fiscal.
- Pérdida de recursos fiscales.

debieran entenderse cerradas, por cuanto, en definitiva, están basadas en la idea de servir a una razón imperiosa de interés general. En efecto, la justificación implica un juicio de ponderación, realizado por el Tribunal, entre el interés europeo subyacente a la libertad afectada y el interés nacional subyacente a la norma concernida<sup>11</sup>. En este sentido, nada impedía al Tribunal haber espigado una nueva causa de justificación.

En el caso, la razón imperiosa de interés general, tal vez hubiera podido encontrarse en la necesidad de proteger la coherencia de la política presupuestaria de los Estados miembros, la cual demandaría limitar los sacrificios de ingresos fiscales en favor de las fundaciones a aquellas que promocionan el suministro de bienes y servicios sociales o de interés general a la población sobre la que versa el presupuesto, esto es, la población nacional o una población tercera asistida por la cooperación internacional del Estado correspondiente.

En tal caso, la restricción o discriminación se produciría, de manera injustificada, cuando se negase el trato de favor fiscal a fundaciones residentes en el extranjero pero que realizasen actividades en beneficio de la población nacional, generalmente bajo el mantenimiento de una delegación o, incluso, en beneficio de poblaciones terceras en los términos apuntados.

Esta vía de entendimiento de la cuestión no halló eco en los fallos de las sentencias del Tribunal de Justicia, pero sí estuvo presente en el debate jurídico que ante el mismo se substanció.

En *Centro de Musicología*, desde la perspectiva de la fiscalidad de la fundación, el gobierno alemán, con el objetivo de demostrar que no son comparables las fundaciones nacionales y las extranjeras, alegó que mientras que la primera (fundación nacional) está integrada en la vida social alemana y tiene a su cargo cometidos que de otro modo habrían de ser asumidos por la colectividad o por las autoridades nacionales, lo que supondría una carga para el presupuesto estatal, las actividades de utilidad pública de la segunda (fundación extranjera), que son a la vez estatutarias y efectivas, afectan únicamente a las Repùblica Italiana y a la Confederación Suiza, pero el Tribunal replicó

- 
- Coherencia del sistema tributario.
  - Superación del doble cómputo de pérdidas.
  - Distribución equilibrada de los ingresos fiscales.
  - Principio de territorialidad.

<sup>11</sup> Pinto Nogueira, J. F. *Justificaciones y proporcionalidad. Los dos últimos tramos en la jurisprudencia del TJUE en materia de compatibilidad de normas tributarias internas sobre fiscalidad directa con las libertades fundamentales* (Capítulo VI. Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Adolfo Martín y Francisco Carrasco).

que el artículo 52 de la AO reconoce que una entidad persigue fines de utilidad pública si su actividad está dirigida al fomento desinteresado de los intereses de la comunidad, con independencia de que dicha actividad se desarrolle en el territorio nacional o en el extranjero. Por otra parte, y a mayor abundamiento, el Tribunal de Justicia recordó que el órgano jurisdiccional remitente indica que la promoción de los intereses de la colectividad con arreglo a la mencionada disposición no presupone que tales medidas de fomento beneficien a los nacionales de la República Federal de Alemania ni a sus habitantes.

La misma alegación se reprodujo en el contexto de las causas de justificación. Así, el Finanzamt (autoridad fiscal alemana) consideró que el privilegio fiscal de las fundaciones nacionales que persiguen fines culturales es admisible con arreglo a los artículos 92, apartado 3, letra d), del Tratado CE [actualmente artículo 87 CE, apartado 3, letra d), tras su modificación] y 128 del Tratado CE (actualmente artículo 151 CE, tras su modificación), y que, por lo tanto, las normas que establecen excepciones aplicables a las fundaciones nacionales que persiguen exclusivamente objetivos educativos y de formación son compatibles con el Derecho comunitario, pero el Tribunal replicó que esa argumentación no podía acogerse, por cuanto si bien determinados objetivos vinculados al fomento, a nivel nacional, de la cultura y de una formación de alto nivel pueden constituir razones imperiosas de interés general, no es menos cierto que, a la luz de las informaciones de que dispone el Tribunal de Justicia, el régimen de exención fiscal controvertido no persigue tales objetivos ni constituye una ayuda, regulada en los artículos 92 y 93 del Tratado CE. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que el artículo 52 de la AO no presupone que la actividad de las fundaciones de utilidad pública reconocida beneficie a la colectividad nacional.

Pues bien, tomando en sentido contrario la argumentación del Tribunal de Justicia, habría que entender que si la disposición nacional pertinente exigiera, para el disfrute del beneficio fiscal, que la actividad de la fundación beneficiase a la población nacional, la sentencia hubiera tenido un sentido diferente.

En el caso examinado quedó establecido que las poblaciones de Suiza e Italia eran las únicas favorecidas por las actividades de la fundación. Y también que la autoridad fiscal alemana esgrimió esa circunstancia como causa de justificación, debidamente relacionada con las responsabilidades presupuestarias. Sin embargo, no prosperó, por cuanto en la legislación alemana nada se preveía explícitamente respecto de la población beneficiada.

Ahora bien, es difícil entender que los Estados miembros puedan diseñar los incentivos fiscales a favor de fundaciones cuyas actividades en nada benefician a sus poblaciones o poblaciones terceras, en los términos anteriormente expuestos.

*En Persche, desde la perspectiva de la tributación del donante, los gobiernos alemán, español y francés alegaron que, si un Estado miembro renuncia a percibir determinados ingresos fiscales eximiendo las donaciones realizadas en favor de los organismos de utilidad pública situados en su territorio, ello se debe a que tales organismos lo liberan de efectuar determinados cometidos de utilidad pública que, de otro modo, debería cumplir mediante la pertinente utilización de ingresos fiscales.*

Esta alegación ponía el dedo en la llaga. En efecto, era contrario a la lógica presupuestaria renunciar a ingresos fiscales para sostener la prestación de bienes y servicios a poblaciones foráneas, pues ni las mismas contribuían al sostenimiento de los gastos públicos ni estaban a la cura del Estado miembro que concedía los beneficios fiscales.

*El Tribunal de Justicia, tomando en consideración el precedente sentado en Centro de Musicología, rechazó esa alegación pues aunque no puede descartarse que una normativa nacional que establezca la deducibilidad fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos de utilidad pública pueda estimular a tales organismos a sustituir a las autoridades públicas en la asunción de determinadas responsabilidades, ni que tal asunción pueda redundar en una reducción de los gastos del Estado miembro de que se trate que pueda compensar, al menos parcialmente, la disminución de sus ingresos fiscales que supone la deducibilidad de las donaciones... esto no significa que un Estado miembro pueda instaurar una diferencia de trato, en materia de deducibilidad fiscal de donaciones, entre los organismos nacionales de utilidad pública reconocida y los establecidos en otro Estado miembro basándose en que las donaciones efectuadas en favor de éstos, aunque sus actividades se inscriban dentro de los objetivos de la legislación del primer Estado miembro, no pueden llevar a tal compensación presupuestaria. En efecto, de una reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado...*

La argumentación del Tribunal de Justicia es debatible. En efecto, después de reconocer palmariamente que la deducción constreñida a las donaciones efectuadas a favor de los organismos de utilidad pública nacionales responden a la lógica presupuestaria y, en último extremo, a la lógica del Estado como prestador de servicios públicos que, nótese bien, es lo que constituye una de las razones básicas de su existencia, desempolva la causa de justificación –no alegada– de evitar la reducción de los ingresos fiscales, para dar por zanjado el asunto.

Como es sabido, esa causa de justificación ha sido sistemáticamente rechazada por el Tribunal de Justicia. En rigor, si así no hubiera sido, la legislación fiscal de los Estados miembros hubiera sido inmune a las obligaciones derivadas de las libertades comunitarias y del principio de no discriminación.

Ahora bien, los Gobiernos no alegaron la necesidad de evitar la reducción de los ingresos fiscales, sino la racionalidad de no aplicar las deducciones fiscales en relación con donaciones que no contribuían a las políticas de la competencia de los Estados miembros. En el fondo, la alegación era la necesidad de preservar la lógica de la política presupuestaria en la vertiente del gasto público.

En *Comisión v Austria*, las alegaciones gubernamentales fueron inequívocas. Así, las deducciones a favor de las donaciones a organismos nacionales dedicados a la investigación científica y a la cultura, respondían al *interés general de la colectividad nacional, de mantener y sostener la posición de Austria como polo cultural y científico...* la renuncia a ingresos fiscales debido a la deducibilidad fiscal de las donaciones realizadas a organismos de investigación y enseñanza enumerados en el artículo 4a, número 1, letras a) a d), de la EStG modificada tiene su justificación en que esos organismos aportan su contribución al interés general mediante prestaciones materiales y que, por tanto, dichas donaciones pueden sustituir al pago de impuestos... la extensión de esta deducibilidad a los organismos establecidos en Estados miembros distintos de la República de Austria no podría garantizar los mismos objetivos, porque provocaría que una parte de las donaciones de que se trata, que pueden deducirse hasta un 10 % del importe de los beneficios del establecimiento donante, beneficiaría a organismos que persiguen objetivos que no son de interés general para la República de Austria, lo que disminuiría por el mismo importe los medios de los organismos establecidos en dicho Estado miembro...

La alegación no dejaba lugar a dudas. La deducción tenía por objeto fomentar las actividades que rindieran beneficios a la población austriaca, de manera tal que su extensión a organismos extranjeros quebraría la lógica del presupuesto de gastos.

La respuesta del Tribunal de Justicia fue evasiva. En efecto, después de aceptar que la promoción de la investigación y del desarrollo puede ser, aun cuando no llega a declararlo sin ambages, una razón imperiosa de interés general, consideró, en línea con la sentencia *Laboratorios Fournier*, que una normativa nacional que reserva el beneficio de un crédito fiscal sólo a las operaciones de investigación realizadas en el Estado miembro afectado es directamente contraria al objetivo de la política de la Unión en el ámbito de la investigación y del desarrollo tecnológico, pues a tenor de lo previsto en el artículo 179. 2 del TFUE, dicha política tiene por objetivo, en particular, la supresión de los obstáculos fiscales que se opongan a la cooperación en el ámbito de la investigación, y no puede, por consiguiente, aplicarse mediante la promoción de la investigación y del desarrollo a escala nacional.

Al cobijo de ese precepto, concluye que lo mismo cabe decir del régimen fiscal asociado a las donaciones de que se trata en el presente caso en la medida en que la República de Austria invoca el mismo objetivo para limitar la deducibilidad de las donaciones realizadas a centros de investigación y a universidades austriacas.

Mediante su argumentación, el Tribunal de Justicia eludía la respuesta fundamental, esto es, si la restricción a la libertad de movimiento de capitales se hallaba justificada, o no, por la concurrencia de una razón imperiosa de interés general en los términos alegados por Austria. Lo pertinente era efectuar un pronunciamiento inequívoco, sin perjuicio de que, caso de ser apreciada, tal causa de justificación pudiera no ser aplicable en relación con ciertos ámbitos, como el de la investigación y el desarrollo, por impedirlo el artículo citado, lo que, por otra parte, también sería debatible.

En *Missionwerck*, el Tribunal de Justicia argumentó que *la posibilidad de que un Estado miembro pueda liberarse de algunas de sus responsabilidades no le permite instaurar una diferencia de trato entre las entidades nacionales declaradas de utilidad pública y las establecidas en otro Estado miembro basándose en que las herencias o los legados dispuestos en favor de éstas, aunque sus actividades se inscriban dentro de los objetivos de la legislación del primer Estado miembro, no pueden llevar a una compensación presupuestaria, por cuanto de reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales no figura entre los objetivos enunciados en el artículo 65 TFUE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado FUE...*

Poniéndose al abrigo, una vez más, del reiterado rechazo de la necesidad de evitar la reducción de los ingresos fiscales como causa de justificación, el Tribunal de Justicia eludía dirimir, también una vez más, si la necesidad de preservar la lógica presupuestaria era, en sí misma, una causa de justificación.

La línea marcada por las sentencias del Tribunal de Justicia indica que los Estados miembros que concedan beneficios fiscales a entidades no lucrativas, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, deberán extender tales beneficios a las entidades no lucrativas extranjeras, en cuanto cumplan los referidos requisitos, esto es, en la medida en que superen el denominado test de equivalencia<sup>12</sup>.

### 3.3 La territorialización del incentivo fiscal

En este punto se abre un interrogante, a saber, la legitimidad frente al ordenamiento comunitario de establecer, entre los requisitos que habilitan la concesión del beneficio fiscal, que la actividad de la entidad favorecida se realice en el territorio nacional. La doctrina denomina a esa supuesta legitimidad *la territorialización del incentivo fiscal*<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> López Ribas. S. *Incentivos Fiscales sin Fronteras para Fundaciones y Donantes Europeos* (CT 153/2014).

<sup>13</sup> Martín Jiménez. A. *Incentivos fiscales, impuestos directos y libertades fundamentales en el TFUE* (Capítulo V. Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Adolfo Martín y Francisco Carrasco).

Su traducción al ámbito de las fundaciones implicaría que la actividad de las mismas se realizase para beneficiar a la población del Estado miembro que concede el incentivo fiscal o, en fin, a las poblaciones tercera que son objeto de ayuda en virtud de la cooperación internacional al desarrollo o humanitaria, en los términos de los artículos 208 a 214 del TFUE, o de otras políticas de la Unión Europea. de corte similar.

La aversión del Tribunal de Justicia a la territorialización del incentivo fiscal se puso de manifiesto en la sentencia Comisión v Reino de España (C-248-06) en relación con el incentivo fiscal español concerniente al I+D+i<sup>14</sup>. En ella el Tribunal de Justicia indicó que *es preciso señalar que, si bien es cierto que la promoción de estas actividades constituye una razón imperiosa de interés general, el Tribunal de Justicia ha declarado que el incentivo fiscal vinculado a la realización de la inversión en el Estado miembro que concede el beneficio fiscal se opone frontalmente al objetivo de la política comunitaria en el ámbito de la investigación y del desarrollo tecnológico, que, conforme al artículo 163 CE, apartado 1, es, en especial, «fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de su competitividad internacional».*

Esta sentencia, que siguió la estela de la sentencia Laboratorios Fournier (C39-04), no es concluyente en orden a entender que la territorialización de cualquier tipo de incentivo fiscal no hallaría acomodo en el ordenamiento comunitario, por cuanto se fundamenta no tanto en una abierta oposición a la territorialización del incentivo fiscal, cuanto en la promoción del I+D+i como objetivo comunitario.

En la sentencia Jobra (C-330/07)<sup>15</sup>, el supuesto de hecho daba para razonar respecto de la territorialización del incentivo fiscal, por cuanto se trataba de que Austria negaba la deducción por inversiones respecto de los activos utilizados en otro Estado miembro, pero no fue así, seguramente porque el debate no se planteó en esos términos, aunque algunos de los razonamientos contenidos en la sentencia inducen a pen-

---

<sup>14</sup> *Comisión v Reino de España (C-248/06)* Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 43 CE y 49 CE, relativos a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios, y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, a saber, los artículos 31 y 36 de este Acuerdo, al mantener en vigor un régimen de deducción de los gastos correspondientes a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que es menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los gastos realizados en España, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

<sup>15</sup> *Jobra (C-330/07)* El artículo 49 CE se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual se deniega el disfrute de una prima por inversión a las empresas que adquieren bienes corporales, por el mero hecho de que los bienes por los que se solicita esta prima y que se ceden a título oneroso se utilicen principalmente en otros Estados miembros.

sar que la legitimidad de la territorialización del incentivo fiscal no puede ser descartada. En efecto, el Tribunal de Justicia indicó que en *el caso de autos, tributan en Austria las rentas de alquiler obtenidas de la cesión de bienes corporales por los que Jobra solicita la prima por inversión. Por tanto, no puede alegarse que, sin la normativa controvertida en el litigio principal, se comprometería el derecho de la República de Austria de ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio*, de manera tal que, caso de no tributar las rentas derivadas de los activos concernidos en el país que establece el incentivo fiscal, como es el caso de los afectos a un establecimiento permanente en régimen de exención, podría negarse el incentivo fiscal para los mismos. Por supuesto, de ahí no se deduce, sin más, que el Tribunal de Justicia acepte la territorialización del incentivo fiscal, pero sí que tampoco la rechaza.

En la sentencia *Busley* (C-38/08)<sup>16</sup>, el incentivo fiscal de la amortización degresiva se limitaba a las viviendas dadas en arrendamiento ubicadas en Alemania, a los efectos de promocionar el suministro de este activo, supuestamente escaso, a la población alemana, pero el Tribunal de Justicia rechazó cualquier tipo de justificación a la restricción, no porque la territorialización en sí misma fuera rechazable, sino porque el pretendido objetivo sociopolítico no era realmente servido por dicha medida. En efecto, en lugar de ir dirigida a aquellos lugares en que la escasez de este tipo de viviendas es especialmente acusada, el artículo 7, apartado 5, primera frase, número 3, letra a), de la EStG pasa por alto, como pusieron de relieve los demandantes en el procedimiento principal y la Comisión, las diferentes necesidades de unas y otras regiones en Alemania. Además, la amortización decreciente puede aplicarse a toda clase de viviendas de alquiler, desde la más sencilla a la más lujosa. En tales circunstancias, no puede presumirse que los inversores privados, movidos principalmente por consideraciones económicas, respondan al objetivo pretendidamente sociopolítico de dicha disposición.

En la sentencia *Tankreederei* (C-237/10)<sup>17</sup>, el incentivo fiscal por la adquisición de activos se deniega respecto de los que no son utilizados en el Estado miembro que lo ha establecido. Pues bien, el Tribunal de Justicia, al hilo de una alegación presentada

<sup>16</sup> *Busley* (C-38/08) El artículo 56 CE se opone a la normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre la renta que supedita el derecho de las personas físicas residentes e íntegramente sujetas al impuesto a deducir de la base imponible las pérdidas derivadas del arrendamiento de un inmueble en el año en que éstas se producen y a aplicar una amortización decreciente a efectos de determinar los ingresos procedentes de dicho inmueble, a la condición de que éste se encuentre situado en el territorio del citado Estado miembro.

<sup>17</sup> *Tankreederei* (C-287/10) El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro en virtud de la cual se deniega una bonificación fiscal por inversión a una empresa establecida únicamente en dicho Estado miembro, por el mero hecho de que el bien de inversión, respecto del que se solicita dicha bonificación, se utiliza físicamente en el territorio de otro Estado miembro.

por Francia, indicó que respecto de *la facultad de los Estados miembros de supeditar la concesión de una ventaja fiscal dirigida a responder a necesidades específicas de toda o parte de su población al requisito de que exista un cierto grado de vinculación entre el beneficiario de la ventaja y la sociedad del Estado miembro de que se trata, procede señalar que, ciertamente, la elección de los intereses colectivos que un Estado miembro pretende promover concediendo ventajas fiscales está comprendida en el ámbito de su competencia... y que los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación en cuanto a la fijación de los criterios para valorar una vinculación del mencionado tipo.* Sin embargo, los razonamientos precedentes, ciertamente próximos a la tesis de la legitimidad de la territorialización del incentivo fiscal, no fueron determinantes del contenido del fallo.

Podrían traerse a colación otras sentencias, tales como Argenta, Geurts o Linz, en las que el Tribunal de Justicia ha examinado incentivos fiscales con proyección exclusivamente doméstica que, finalmente, han sido rechazados.

Del conjunto de las sentencias se desprende que, si bien el Tribunal de Justicia no ha descartado la tesis de la territorialización del incentivo fiscal, en ningún caso la ha entendido aplicable, y también que parece difícil que la admita abiertamente.

Con todo, es lo cierto que el perfil argumental de las sentencias del Tribunal de Justicia en relación con los incentivos fiscales para actividades económicas y para fundaciones o entidades no lucrativas en general, es distinto<sup>18</sup>, por más que el contenido de los fallos sea homogéneo. En efecto, las sentencias relativas a las fundaciones o entidades no lucrativas en general, dan pie para intuir que dejan la puerta abierta a la consideración de la población beneficiada, con tal que la legislación nacional, de manera coherente y justificada, la tome a modo de ingrediente del incentivo fiscal. No es extraño que así sea, por cuanto los incentivos fiscales para las actividades económicas afectan de lleno al mercado único, en tanto que los incentivos para las actividades filantrópicas lo hacen al ámbito de la adscripción de recursos económicos a fines de interés público.

---

<sup>18</sup> Martín Jiménez. A. *Incentivos fiscales, impuestos directos y libertades fundamentales en el TFUE (Capítulo V. Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Adolfo Martín y Francisco Carrasco)* El autor llega a conclusiones matizadas. Así, tratándose de incentivos para actividades económicas, indica que el TJUE ha roto una asunción tradicional en los sistemas tributarios, esto es, que el incentivo fiscal deba estar vinculado en los impuestos directos (sobre todo IS e ISD) al territorio de la entidad que lo concede (pág 220), pero tratándose de incentivos para instituciones no lucrativas, afirma que la jurisprudencia sobre estas instituciones no llega a admitir abiertamente la completa "territorialización" del incentivo fiscal, en el sentido de que sólo actividades que redunden en beneficio del Estado que lo concede sean merecedoras de protección, pero es que las normas nacionales consideradas por el TJUE tampoco partían de esta premisa...sin embargo, apunta que normas de este tipo podrían ser admisibles (pág 230).

### 3.4 Un apunte de Derecho Comparado

La reacción de Alemania ante las sentencias del Tribunal de Justicia apunta a que desea mantener la tesis de la relevancia de la población beneficiaria<sup>19</sup>.

Por el contrario, Francia parece haber adoptado un punto de vista distinto, pues nada se establece en su legislación, reformada a raíz de las sentencias del Tribunal de Justicia, en relación con la territorialización del incentivo para las organizaciones no lucrativas<sup>20</sup>.

En los Estados Unidos de América del Norte, las ventajas fiscales para los donantes solo se conceden respecto de las donaciones a organizaciones filantrópicas constituidas en dicho país, si bien sus actividades pueden realizarse en el extranjero<sup>21</sup>.

### 3.5 Expediente de infracción a España

Las sentencias del Tribunal de Justicia no se han tropezado con un supuesto en el que los beneficios fiscales se aplican a los organismos nacionales y también a las delegaciones de organismos extranjeros, incluidos, por supuesto, los comunitarios, cual es el caso de la Ley 49/2002, lo que, en cierta forma, implica una técnica de superar la discriminación, al menos parcialmente, en cuanto las fundaciones constituidas y residentes en otro Estado miembro, e incluso un Estado tercero podrán, a través de la delegación, disfrutar de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, tanto por lo que se refiere a la fundación como en lo que concierne a sus donantes.

Tal vez por ello el legislador español no haya adoptado medidas de modificación normativa en orden a adecuar la concesión de los beneficios fiscales a las fundaciones extranjeras y a sus donantes a las sentencias del Tribunal de Justicia.

Sin embargo, la Comisión ha planteado un procedimiento de infracción. Los argumentos aducidos indican, claramente, que la Comisión no comparte el criterio de la legitimidad de la territorialización del incentivo fiscal<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> Transnational Giving Europe. *Later the law was amended to require that the activities "either have to support individuals which have their permanent residence in Germany or the activities could benefit Germany's reputation". The new wording of the law "could benefit" makes clear that it is necessary only that such a benefit is possible (Taxation of cross-border philanthropy in Europe after Persche and Stauffer. From landlock to free movement?).*

<sup>20</sup> Article 795-D du Code Crédit par Loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, art 61.

<sup>21</sup> Montero Simó. M. *Aspectos fiscales de las donaciones a las entidades sin fines de lucro en los Estados Unidos*.

<sup>22</sup> La Comisión Europea ha pedido hoy a España que modifique sus normas sobre la fiscalidad de determinados ingresos obtenidos por entidades extranjeras sin fines lucrativos y de determi-

#### 4. LAS SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA ESPAÑOLES

Un conjunto de sentencias de los tribunales de justicia españoles han abordado la cuestión de la aplicación de los beneficios fiscales a las fundaciones extranjeras. Seguidamente se comentan las más significativas.

##### **4.1 Exención de rentas percibidas por entidades no residentes sin establecimiento permanente. STSJ de Madrid 307/2015, de 26 de febrero.**

La controversia versó sobre la devolución de las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos por una fundación con sede en Suecia, la cual carecía de delegación en España.

La fundación, según sus estatutos, tenía por objeto promover y apoyar la investigación científica en Suecia, de manera tal que, como indica el relato contenido en la sentencia, no pretendía *ejercer sus actividades en nuestro país, sino que se limita a realizar inversiones adquiriendo acciones de sociedades residentes en España*.

El Tribunal Superior, tomando razón de la sentencia Musicología, se aplica a la *tarea comparativa*, a cuyo efecto toma como elementos, de una parte, los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002, y de otra, los estatutos de la fundación sueca, la Ley sueca del Impuesto sobre la Renta, y un documento de la Administración tributaria sueca en el que se indica que la fundación no ha tributado en Suecia por los dividendos, debido a la exención aplicada sobre la base de la alegación de la propia fundación de haber cumplido con los requisitos al efecto.

---

*nadas contribuciones aportadas a tales entidades. En la actualidad, las entidades españolas sin fines lucrativos pueden beneficiarse de algunas desgravaciones. Los contribuyentes que aportan fondos a dichas entidades también pueden acceder a diversos incentivos fiscales en relación con sus aportaciones. Sin embargo, esta norma no se aplica a las entidades sin fines lucrativos extranjeras que obtienen ingresos comparables en España, pero están establecidas en otro Estado de la UE o del EEE y no tienen una filial en España. Estas entidades no pueden beneficiarse de dichas desgravaciones, y a los contribuyentes españoles se les niegan los incentivos fiscales similares. La Comisión considera que esto es discriminatorio y supone una restricción de la libre circulación de capitales, según la interpretación del Tribunal de Justicia en los asuntos C-386/04, Centro di Musicología Walter Stauffer y C-318/07, Persche). A un español que haga un donativo económico a una fundación comparable establecida en otro Estado miembro debe permitírselle deducir el mismo importe de su base imponible que si dicho donativo se hubiera hecho a una fundación española. Una fundación extranjera que obtenga ingresos (por ejemplo, rentas) de España debe estar exenta de imposición por esos ingresos, del mismo modo que lo estaría una fundación española. Por ello, la Comisión ha pedido a España que modifique su normativa para adaptarla al Derecho de la UE. La petición adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE. (Nota de prensa de la UE, noviembre 2015, caso 2013/4086).*

Después de advertir, coincidiendo con el criterio del European Center and Trans-national Giving Europe<sup>23</sup>, que la tarea comparativa *no requiere una absoluta identidad de circunstancias entre las fundaciones españolas y las fundaciones de otro Estado miembro, sino que se encuentren en una situación objetivamente comparable, la sentencia relaciona los requisitos legales con los contenidos estatutarios, concluyendo en un juicio de equivalencia positivo, lo que comporta la inaplicación de la Ley del IRNR y del Convenio suscrito entre España y Suecia para evitar la doble imposición, pues reconocida la exención por la supremacía del Derecho comunitario no resulta aplicable el mecanismo previsto en dicho Convenio para reducir el nivel de imposición para el no residente, de manera tal que resulta procedente estimar el presente recurso y reconocer a la entidad actora la exención fiscal reclamada, con la devolución de la retención practicada más el interés de demora desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido, conforme al artículo 32.2 de la Ley58/2003, General Tributaria.*

Se notará que la fecha de inicio de cálculo de los intereses es aquella en la que se realizó el ingreso indebido, que no puede ser otra que la del ingreso de la retención practicada. Desde el punto de vista de la neutralización del efecto financiero de la retención, la solución parece correcta.

Sin embargo, la retención practicada y su ingreso, fueron correctas, pues la exención de la renta percibida por la fundación no residente y, por ende, la no sujeción a retención, estaba supeditada a la realización del test de equivalencia, el cual debe realizarse en el curso de un procedimiento administrativo que podrá concluir, o no, con la declaración del derecho a la devolución.

Se está ante un supuesto próximo, pero no igual, al de las retenciones padecidas por los fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva. Pues bien, la línea mantenida por las sentencias de la Audiencia Nacional, consistente en reconocer el derecho a los intereses desde el momento en el que se produjeron las retenciones cuya devolución se solicita, quebró en la sentencia de 28 de octubre de 2016 (NRG 00060/2013), por cuanto, a su tenor, los fondos de pensiones y las instituciones de inversión colectiva, obtienen el reembolso de las retenciones a raíz del derecho surgido con la presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, de manera tal que, para permitir una reparación regida por los principios de equivalencia y efectividad, sentados en materia de compensación financiera por varias sentencias del Tri-

---

<sup>23</sup> *Taxation of cross-border philanthropy in Europe after Persche and Stauffer. From landlock to free movement: The benchmark for the comparability test is generally the national tax law of the Member State from which the tax incentives are sought and the crucial question is always in what level of detail this benchmark has to be fulfilled. We consider that "comparable" in the context of cross-border philanthropy should not mean "identical" and imply fulfilment of all precise details of respective national tax laws but rather that the organisations have to be in essence comparable.*

bunal de Justicia de las que la sentencia de la Audiencia Nacional se hace eco, el interés debe calcularse desde *el momento en que se pide la devolución pues es el momento en que se materializa la lesión del ordenamiento comunitario y desde dicho instante se deben intereses.*

Se consolide, o no, la nueva línea que inaugura la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de octubre de 2016, es lo cierto que su extrapolación al caso de la devolución de las retenciones incorrectamente practicadas a las fundaciones extranjeras en concepto de IRNR no llevaría, necesariamente, a la misma conclusión, por cuanto las fundaciones amparadas por la Ley 49/2002 no obtienen la devolución de retenciones, sino que las mismas no se practican.

Sin embargo, para disfrutar de ese beneficio fiscal, dichas fundaciones deben cumplir con la carga de acogerse al régimen previsto en la propia Ley 49/2002, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, 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, de manera tal que permita a la Administración tributaria librar la correspondiente acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener.

Bajo las consideraciones precedentes, el criterio sentado en la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de octubre de 2016, tal vez llevaría a situar el día inicial de devengo de intereses a aquel en el que se solicita la devolución de las indebidamente practicadas, en base a la prueba del cumplimiento del denominado test de equivalencia.

#### **4.2 Deducción de donaciones a favor de entidades no residentes sin establecimiento permanente. SAN 2014/1698, de 16 de octubre**

La controversia versó sobre la deducción en razón a una donación efectuada a la asociación diocesana de Niza.

La Audiencia, después de reproducir los párrafos más relevantes de la sentencia Persche, desgrana dos afirmaciones de calado:

- *No hay ninguna razón que justifique, desde la perspectiva del Derecho comunitario, la diferencia de trato entre las donaciones efectuadas a entidades de utilidad pública ...por la sola razón del lugar de residencia.*
- Las actividades de interés general a que se refiere la Ley 49/2002, no pueden interpretarse, a la luz de los principios y exigencias del Derecho Comunitario, constreñidas a las que realicen las entidades residentes en España o cuyos fines beneficien, de forma exclusiva o no, a ciudadanos españoles.

Las dos afirmaciones deben leerse conjuntamente. La primera enlaza con las sentencias del Tribunal de Justicia anteriormente comentadas, pero la segunda va más allá.

Véase el importante paso que da la sentencia. En efecto, se declara, en definitiva, que el Derecho Comunitario reclama que los beneficios fiscales establecidos por un determinado Estado miembro para las entidades no lucrativas constituidas con arreglo a sus leyes, también se apliquen a las constituidas con arreglo a las leyes de otros Estados miembros, en cuanto superen el test de equivalencia basado en la consideración de los fines de utilidad pública perseguidos, aun cuando las actividades realizadas para alcanzar esos fines en absoluto beneficien a los ciudadanos del Estado miembro en cuestión.

La sentencia no se limita a constatar que la Ley 49/2002 nada establece respecto de la población beneficiada por las actividades de la fundación beneficiaria de la donación que da derecho a la deducción en el donante, sino que añade que debe ser interpretada, por imperativo del Derecho Comunitario, en el sentido de que es indiferente el ámbito geográfico de esa población.

Para dar este importante paso, incluso si es acertado, hubiera sido oportuno plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

## 5. EL PROYECTO DE ESTATUTO DE LA FUNDACIÓN EUROPEA

La fundación europea proyectada<sup>24</sup> es una entidad con personalidad jurídica propia, que adopta la forma jurídica y la estructura organizativa previstas en el Estatuto, y persigue alguno o algunos de los fines tipificados, pudiendo realizar actividades económicas relacionadas con los mismos, con tal que aplique a su consecución los beneficios obtenidos, y también otras ajena a dichos fines, siempre que no rebasen el 10% de la facturación total.

El capítulo VIII del Estatuto contiene el régimen fiscal aplicable a la misma<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE) (COM(2012)0035 – 2012/0022(APP)).

<sup>25</sup> Artículo 49. *Tratamiento de la FE. 1. Con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre las plusvalías, los impuestos sobre sucesiones y donaciones, los impuestos sobre bienes inmuebles, los impuestos sobre transmisiones y actos jurídicos documentados y otros gravámenes similares, el Estado miembro en el que tenga su domicilio social la FE aplicará a esta el mismo tratamiento fiscal que el que se aplique a las entidades de utilidad pública establecidas en ese Estado miembro.*

*2. Por lo que respecta a los impuestos a los que se refiere el apartado 1, los Estados miembros distintos de aquel en el que la FE tenga su domicilio social aplicarán a la FE el mismo tratamiento*

El régimen fiscal se basa en los principios de no discriminación y de equivalencia. En virtud del primero los Estados miembros deben conceder a la fundación europea, y a sus donantes, el mismo régimen fiscal que tengan establecido respecto de las entidades de utilidad pública en ellos establecidas, y de sus donantes y, en virtud del segundo, ese tratamiento no discriminatorio, ha de aplicarse sin que ni la fundación europea ni sus donantes estén sujetos a la carga de demostrar la efectiva equivalencia con las entidades de utilidad pública nacionales sino que, sencillamente, esa equivalencia se reconoce de plano.

Por tanto, caso de prosperar el Estatuto, actualmente en fase de reconsideración por la Comisión, la fundación europea, y sus donantes, podrán acceder a los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, tanto si se hallaren constituidas en España como en otro Estado miembro, sin necesidad de probar la equivalencia de fines, de medios y su aplicación, y de organización, entre otros, respecto de los contemplados en dicha Ley 49/2002<sup>26</sup>.

Este régimen fiscal implica la recepción de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, podada del test de equivalencia, bajo la justificación de que los fines previstos en el artículo 5 del Estatuto son ampliamente compartidos por todos los Estados miembros.

Realmente, la novedad que, en el ámbito fiscal, incorpora el Estatuto, es esa poda del test de equivalencia, pues la no discriminación puede darse por sentada a raíz de

---

*fiscal que el que se aplique a las entidades de utilidad pública establecidas en esos Estados miembros*

*3. A efectos de los apartados 1 y 2, la FE se considerará equivalente a las entidades de utilidad pública constituidas en virtud del Derecho de los Estados miembros de que se trate.*

*Artículo 50 Tratamiento fiscal de los donantes de la FE*

*1. En lo que respecta a los impuestos sobre la renta, sobre donaciones, sobre transmisiones y actos jurídicos documentados y otros gravámenes similares, toda persona física o jurídica que realice una donación a la FE, dentro o fuera del país en que esta se encuentre, estará sujeta al mismo tratamiento fiscal que el que se aplique a las donaciones realizadas a las entidades de utilidad pública establecidas en el Estado miembro en el que el donante tenga su residencia a efectos fiscales.*

*2. A efectos de lo previsto en el apartado 1, la FE beneficiaria de la donación se considerará equivalente a las entidades de utilidad pública constituidas en virtud del Derecho del Estado miembro en el que el donante tenga su residencia a efectos fiscales.*

*Artículo 51 Tratamiento fiscal de los beneficiarios de la FE*

*Los beneficiarios de la FE estarán sujetos al mismo tratamiento, en lo que respecta a las subvenciones u otras prestaciones recibidas, que el que se aplicaría si estas hubieran sido concedidas por una entidad de utilidad pública establecida en el Estado miembro en el que el beneficiario tenga su residencia a efectos fiscales.*

<sup>26</sup> Silvia López Ribas. *Mecenazgo europeo sin fronteras (CT 3/2014). Hacia un estatuto de la fundación europea?* (Anuario de fundaciones).

las sentencias del Tribunal de Justicia, de manera tal que, en último extremo, la justificación del régimen fiscal propuesto descansa en la idea de que los fines del artículo 5 de dicho proyecto son ampliamente compartidos por los Estados miembros<sup>27</sup>.

Por tanto, atrás quedan los resquemores relativos a la población beneficiaria de las actividades de la fundación y, por ende, las protestas de compensación entre la pérdida de los ingresos fiscales y la prestación de bienes y servicios por las fundaciones ocupando un espacio que, de otro modo, hubiera debido ocupar la política del gasto público.

Una lectura del listado de los fines del artículo 5 del proyectado Estatuto, por otra parte sustancialmente análogos a los previstos en el artículo 3.1º de la ley 49/2002, revela su extraordinaria diversidad ¿Puede parangonarse el alivio de la pobreza con la protección a los animales, o la asistencia a refugiados con la promoción del arte? No lo parece, por más que los cuatro fines señalados encierran una dedicación virtuosa de recursos, pero no, desde luego, igualmente perentoria ¿Puede ser indiferente a los Estados miembros que los ingresos fiscales sacrificados se apliquen, por ejemplo, a la promoción de la cultura en otros Estados miembros? No lo parece, salvo que, fundamentalmente, se esperen flujos inversos.

Sea como fuere, en su programa de trabajo para 2015, la Comisión decidió retirar su propuesta concerniente al Estatuto de la fundación europea, bajo el argumento de que se había constatado nulo progreso en el Consejo, de manera que, requiriéndose la unanimidad, no había perspectivas de alcanzar un acuerdo. Seguramente los aspectos fiscales de la propuesta han debido pesar bastante<sup>28</sup>. Ya el Parlamento Europeo advirtió que la regulación fiscal podía suponer un estorbo para la aprobación del Estatuto<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Hay que tener en cuenta que dado que el REFE establece en su artículo 5 los fines de utilidad pública que podrá perseguir la FE, se está reconociendo una concepción supranacional del interés general, por lo que se ha avanzado hacia la existencia de un conjunto de fines de interés general susceptibles de incentivo fiscal a nivel europeo y no sólo de cada estado (Informe de la Asociación Española de Fundaciones, 2012, pág 33).

<sup>28</sup> Gardeñes Santiago. Además, los aspectos fiscales de la propuesta -a pesar de que, como se ha señalado, no suponían una auténtica armonización fiscal- fueron acogidos con reticencia en el seno del Consejo (así lo señaló, por ejemplo, el Parlamento Europeo en la antes citada Resolución de 2 de julio de 2013 –letra U–, por lo que planteó la conveniencia de no descartar escenarios alternativos, es decir, desposeer a la propuesta de sus aspectos fiscales) (blog uab).

<sup>29</sup> Resolución del Parlamento Europeo, de 2 de julio de 2013, sobre la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE) (COM(2012)0035 – 2012/0022(APP)). Considerando que, en materia de fiscalidad, la aplicación del principio de no discriminación tal y como ha sido desarrollado por el Tribunal Europeo de Justicia debe ser el

La actividad de las funciones debe perseguir fines de interés general, de acuerdo con el artículo 34.1 de la Constitución. El legislador ordinario dinamiza y potencia el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de los fines de interés general, como así lo explica la exposición de motivos de la Ley 49/2002. El fundamento de los beneficios fiscales de las fundaciones es, precisamente, que la acción de las mismas coadyuva a la efectiva implantación de los principios rectores de la política social y económica y a la articulación del Estado con la sociedad civil<sup>30</sup>.

En este marco de intereses y valores, no puede extrañar, ni la insistencia de ciertos Estados miembros en la denominada territorialización de los incentivos fiscales, ni que la parte fiscal del Estatuto proyectado haya podido lastrar su recorrido procedural.

---

punto de partida; que el sector ha reconocido que el enfoque propuesto basado en la aplicación automática de un tratamiento fiscal equitativo aumentaría el atractivo del estatuto de la FE al reducir considerablemente la carga fiscal y administrativa, por lo que se convertiría en algo más que un mero instrumento de Derecho civil; que, no obstante, este enfoque parece ser muy polémico en el seno del Consejo, ya que algunos Estados miembros son reacios a permitir interacciones en sus legislaciones internas en materia de fiscalidad; que, en consecuencia, parece adecuado que no se rechacen posibles hipótesis alternativas;...

<sup>30</sup> Jiménez Escobar. J. *La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre el Estado social y la competencia en los mercados* (CIEREC, 2006).



## **LIBERTADES DE CIRCULACIÓN, IGUALDAD CONSTITUCIONAL Y CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

*Abelardo Delgado Pacheco,*  
Abogado

### **1. INTRODUCCIÓN**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) es un tributo que en el sistema fiscal español se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, llamadas de régimen común. En el marco de esta cesión, las Comunidades Autónomas no sólo asumen por delegación del Estado la gestión o aplicación del tributo sino que tienen capacidad o competencias normativas. En concreto, el artículo 19.2 de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, en la redacción recibida de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre) dispone que en este impuesto, cada Comunidad Autónoma podrá asumir competencias normativas en relación con las reducciones de la base imponible, la tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión. A estas competencias normativas se refiere también el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, concretando estas competencias e incluyendo de nuevo expresamente entre ellas las deducciones y bonificaciones en la cuota. La Ley 22/2009, añade, en su apartado primero in fine, que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación

de las mismas. En consecuencia, las deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Por otra parte, el artículo 32 de esta misma Ley 22/2009 precisa, en su apartado primero, que se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD producido en su territorio. A continuación, el apartado segundo de este mismo artículo 32 ciñe la cesión del tributo al rendimiento del ISD referido exclusivamente a los sujetos pasivos residentes en España. Y finalmente, este mismo artículo 32.2 de la Ley 22/2009 recoge los puntos de conexión que permiten atribuir ese rendimiento a una Comunidad Autónoma concreta:

- a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, el punto de conexión viene constituido por la residencia habitual del causante a la fecha del devengo, definida en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley en relación con el 32.5 de la misma.
- b) En el supuesto de donaciones de bienes inmuebles, el rendimiento corresponde a la Comunidad Autónoma donde radiquen los inmuebles donados.
- c) Por último, en el caso de donaciones de los demás bienes y derechos, el punto de conexión viene determinado por el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

En suma, la cesión del ISD a las Comunidades Autónomas se llevó a cabo por el legislador estatal de acuerdo con un esquema ciertamente complejo. En primer lugar, no se cedió el tributo sino sólo el rendimiento correspondiente a la llamada obligación personal de contribuir de forma que los contribuyentes no residentes, sujetos al impuesto por obligación real, continuaban relacionándose con el Estado. Por otra parte, los puntos de conexión recogidos en el artículo 32.2 de la Ley 22/2009, incrementan esa complejidad al ser distintos según la modalidad del tributo y al depender además en el caso de sucesiones “mortis causa” de la residencia del causante aunque, en tal caso, son contribuyentes del impuesto los herederos y legatarios, sin que lo sea la masa hereditaria ni, por supuesto, el propio causante. El causante además puede no ser residente en España lo que ha dado lugar a un nuevo supuesto competencia del Estado al no existir punto de conexión en ninguna Comunidad. Y todo ello completado con la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas.

Estas hicieron uso de estas competencias normativas y lo hicieron sobre todo para bajar el gravamen en ciertos casos. Principalmente, diversas Comunidades Autónomas aprobaron bonificaciones en la cuota de hasta el 99 por 100 en favor de los contribuyentes más próximos al causante o donante, como sería el caso de los incluidos en

los grupos I y II a que se refiere el artículo 20.2.a) de la Ley propia del impuesto (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, o Ley del ISD), grupos en los que se incluyen los descendientes, ascendientes y el cónyuge.

De esta manera se incubó un problema que adquiriría una doble perspectiva, desde el punto de vista respectivamente del Derecho de la Unión Europea y del propio régimen constitucional español. En realidad, el problema que pronto surgió tenía una triple dimensión:

- a) En primer lugar, como era inevitable, las Comunidades Autónomas hicieron uso de sus competencias normativas de acuerdo con sus propias y diferentes opciones de política fiscal. Unas Comunidades Autónomas redujeron la carga fiscal y otras no lo hicieron o lo hicieron en otra medida o con otros fines. En suma, la tributación efectiva de las adquisiciones sujetas al ISD, por herencia o donación, se hizo muy diferente entre las distintas Comunidades Autónomas, de tal manera que surgieron diferencias muy significativas entre las cargas fiscales asociadas a esas adquisiciones a título lucrativo según la Comunidad Autónoma a la que correspondiera el rendimiento del impuesto en cada caso.
- b) En segundo lugar, algunas Comunidades Autónomas, y especialmente la Comunidad Valenciana, decidieron aprobar bonificaciones en la cuota que eran solo de aplicación a los contribuyentes que tuvieran su residencia fiscal en esa Comunidad Autónoma. La conjunción de los puntos de conexión generales y de esta decisión abocaba a una discriminación doméstica por razón de residencia fiscal. La Comunidad Valenciana tenía cedido el tributo cuando el causante o el donatario eran residentes en dicha Comunidad Autónoma. En el caso de las donaciones, pues, no podía surgir ningún problema pues el contribuyente debía ser residente en la Comunidad Autónoma, salvo en el caso de donaciones de bienes inmuebles. En este caso, el donatario podía residir en otra Comunidad Autónoma y corresponder a Valencia el tributo por hallarse el inmueble en esta Comunidad. Y, sobre todo, en el caso de herencias, si el causante era residente en Valencia, el tributo correspondería a esta Comunidad pero los herederos podían residir en otra u otras Comunidades Autónomas. En tal caso, solo los contribuyentes residentes en Valencia podían aplicar la bonificación entonces del 99 por 100, de forma que surgía una diferencia enorme en la tributación soportada por tales herederos, legatarios o donatarios, atendiendo sólo a la circunstancia de su residencia fiscal.
- c) Por último, el hecho de que el tributo estuviera cedido sólo en relación con los residentes fiscales en España y la estructura de los puntos de conexión condujeron a un último problema con relevancia desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea. Cuando un sujeto pasivo, a título de contribuyente, no

era residente fiscal, el correspondiente ISD correspondía al Estado, como sucedía también cuando el causante era no residente o se donaba un inmueble situado fuera de España<sup>1</sup>. En consecuencia, en estos casos, los contribuyentes, residentes o no residentes, no podían acceder a los beneficios fiscales decididos por las Comunidad Autónomas en el ámbito de su capacidad normativa. Lo cual aparentemente suponía que una persona se veía perjudicada en su tributación como consecuencia de un elemento transfronterizo.

Esta distorsión en el resultado de la aplicación del impuesto se podía ver con facilidad en algún ejemplo especialmente adecuado. Así, tomemos como tal ejemplo la situación de una persona física fallecida que era residente en la Comunidad Valenciana, siendo sus herederos sus tres hijos o hijas, residentes en Valencia, en Madrid y en Francia. En primer lugar, habría que tener en cuenta que el heredero residente en Francia tributaria por el ISD ante el Estado, como sujeto pasivo no residente, por los bienes y derechos situados en España e integrados en la herencia, con independencia de la tributación que procediera en Francia. En cambio, los dos herederos con residencia fiscal en España tributarían ante la Comunidad Valenciana y de acuerdo con la normativa resultante del uso que esta Comunidad hubiera hecho de su capacidad normativa. Sin embargo, la legislación valenciana<sup>2</sup> preveía una bonificación en la cuota del 99 por 100, luego reducida al 75 por 100, que era inicialmente sólo aplicable a los contribuyentes residentes en esa Comunidad Autónoma. En definitiva, solo el heredero o heredera residente en Valencia podría aplicar esta bonificación autonómica. No podría hacerlo el heredero residente en Madrid por impedírselo la propia legislación valenciana que regía esa bonificación. Tampoco podría aplicar esa bonificación el

---

<sup>1</sup> El artículo 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, relativo a los puntos de conexión vinculados a la cesión del ISD, hubiera podido admitir otras interpretaciones en los casos de causantes no residentes o, sobre todo, en el de donación de bienes inmuebles situados fuera de España. Así podría haberse entendido que la donación de tales inmuebles tributaba en la Comunidad Autónoma donde fuese residente el donatario. Sin embargo, la Administración del Estado interpretó que la recaudación también correspondía al Estado en aquellos casos en los que el punto de conexión inicial se hallaba fuera de España. Puede verse en este sentido la Resolución de la DGT de 7 de marzo de 2016 (V0851-16).

<sup>2</sup> La legislación valenciana contempla esta bonificación en el artículo 12 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, si bien sólo a partir de la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat, se exigió que el sujeto pasivo tuviese su residencia fiscal en la Comunidad Valenciana. El Decreto-ley 4/2013, de 2 de agosto, modificó el artículo 12 bis y redujo el porcentaje de la bonificación del 99 al 75 por 100. No obstante, la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat, modificó de nuevo el artículo 12 bis eliminando ya la exigencia de la residencia fiscal del sujeto pasivo. Actualmente, la bonificación es del 75 o del 50 por 100 atendiendo a la pertenencia del sujeto pasivo a los grupos I o II del artículo 20.2.a) de la Ley del ISD.

heredero o heredera residente en Francia en la medida en que no siendo residente en España su obligación tributaria se calculaba con arreglo a la legislación estatal que no preveía ni prevé una bonificación de ese tipo.

Ante un ejemplo como éste surgió pronto la duda de la conformidad de este esquema resultante de la cesión del tributo tanto con el Derecho de la Unión Europea como con el principio de igualdad recogido tanto en el artículo 14 como en el 31 de la Constitución española.

## 2. LA SENTENCIA DEL TJUE DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014

El primero en pronunciarse sería el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que lo haría en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12; Comisión Europea/Reino de España). Para comentar esta sentencia, resulta necesario primero situarla en el contexto de la doctrina del TJUE en relación con la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones por los Estados miembros desde la perspectiva de la libertad de circulación de capitales.

El primer precedente claro de esta doctrina del TJUE lo encontramos en la Sentencia de 11 de diciembre de 2003 (asunto C-364/01, Barbier), en un caso en el que se discute la cuestión, que volverá a plantearse repetidamente, de la desigualdad derivada del rechazo a la deducción de deudas en la herencia o donación atendiendo a un elemento determinado por la residencia de uno de los elementos personales de la transmisión. El TJUE enlaza su doctrina respecto del impuesto sobre sucesiones y donaciones con la más general relativa a la necesidad de coordinar las normas fiscales nacionales con las libertades fundamentales recogidas en los Tratados. En consecuencia, en el apartado 56 de esta sentencia, el TJUE comienza recordando que “[s]i bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario (véanse las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 21; de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, así como las sentencias antes citadas Gschwind, apartado 20, y Verkooijen, apartado 32)”. Por otra parte, el TJUE sitúa la cuestión en el ámbito de la libertad de circulación de capitales, entendiendo que las inversiones previas a la sucesión constitúan movimientos de capitales, como lo eran las transmisiones derivadas de la propia herencia relativa a dichos bienes.

El TJUE volverá sobre el tratamiento de las transmisiones por herencia o donación en las Sentencias de 23 de febrero de 2006 (asunto C-513/03; van Hiltten-van der Heijden), de 25 de octubre de 2007 (asunto C- 464/05; caso Geurts-Vogten) y de 10 de enero de 2008 (asunto C-256/06; caso Jäger). El TJUE va a entender, en la primera de estas sentencias, que el Derecho de la Unión no se oponía a una norma holandesa

aplicable a los nacionales de ese Estado que hubiesen trasladado su residencia fiscal a otro Estado durante los diez años anteriores a su fallecimiento, tratando esa sucesión como si procediese de una persona residente en los Países Bajos. Por el contrario, en el caso Geurts-Vogten, el TJUE va a considerar contraria al Derecho comunitario y, en concreto, a la libertad de establecimiento, una norma de la región de Flandes que condicionaba la aplicación de determinadas normas favorables a la transmisión hereditaria de ciertas empresas familiares exigiendo que empleasen, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, a trabajadores de esa región, lo cual implicaba excluir de la exención a empresas radicadas en otro Estado miembro. Finalmente, en el caso Jäger, el TJUE vuelve al marco de la libertad de circulación de capitales para considerar contrarias a la misma normas nacionales, en este caso alemanas, que conducían a atribuir a los bienes de una herencia situados en otro Estado miembro un valor superior al tenido en cuenta cuando los bienes se hallaban en el propio Estado miembro que recaudaba el impuesto.

Llegamos así a dos Sentencias de la misma fecha, 11 de septiembre de 2008 (C-11/07; Eckelkamp y C-43/07, Arens-Sikken). El TJUE mantiene este enfoque de la cuestión desde la perspectiva de la libertad de circulación de capitales, analizando las posibles restricciones derivadas de normas nacionales relativas a este impuesto. En estas sentencias, el TJUE adopta ya una posición en contra de las diferencias de trato derivadas exclusivamente de la residencia fiscal. En el caso Arens-Sikken, el ISD holandés gravaba una herencia constituida por un inmueble situado en los Países Bajos sin admitir la deducibilidad de las deudas derivadas de la propia partición de la herencia por los excesos de adjudicación dispuestos ya por el propio testador. La deducción de tales obligaciones era rechazada por el Derecho holandés debido a la circunstancia de que el causante, en el momento de su fallecimiento, no era residente fiscal en los Países Bajos. Esa deducción sí hubiera sido posible si el causante hubiera tenido su residencia fiscal en dicho Estado.

El TJUE, en los apartados 54 y 55 de la Sentencia Arens-Sikken, entiende que esa diferencia de trato no puede justificarse sobre la base de que las situaciones de un residente y un no residente no sean objetivamente comparables, pues la situación de los herederos en el litigio principal “[e]s comparable a la de cualquier otro heredero a quien corresponda un bien inmueble sito en los Países Bajos y dejado en herencia por una persona que en el momento de fallecer residiera en ese mismo Estado”. En tales apartados y en los apartados 62 y 63 de la Sentencia Eckelkamp, el TJUE afirma que si una normativa nacional grava igualmente la herencia procedente de una persona residente y la de una persona no residente, esa normativa no puede, sin crear una discriminación injustificada, tratar de manera diferente a esas dos categorías de herederos. En consecuencia, no cabe que esa normativa niegue la posibilidad de deducir las cargas u obligaciones de la herencia. Al tratar por igual, salvo en cuanto a la deducción

de las obligaciones o cargas, las sucesiones de las personas residentes y no residentes la normativa nacional admitió que ambas situaciones eran objetivamente comparables y que no existía ninguna diferencia objetiva que pudiera justificar una diferencia de trato.

En consecuencia, esta diferencia de trato suponía una restricción a la libre circulación o a los movimientos de capitales, que no podría encontrar su justificación en razones imperiosas de interés general ni tampoco podía desaparecer por el hecho de que el Estado de residencia del causante reconociese un crédito fiscal por el importe del impuesto íntegramente exigido en el primer Estado. En el apartado 65 de la Sentencia Arens-Sikken, el TJUE señala que un Estado miembro no puede, para justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su normativa, invocar la posibilidad, independiente de su voluntad, de que otro Estado miembro, el de residencia del causante en el momento de su fallecimiento, conceda un crédito fiscal por el importe del impuesto pagado por los herederos.

En esta línea, llegamos a las decisivas Sentencias de 22 de abril de 2010 (asunto C-510/08; Vera Mattner) y de 17 de octubre de 2013 (asunto C-181/12; caso Yvon Welte).

En el primero de estos casos, nos hallamos ante una donación entre dos personas residentes en los Países Bajos que tiene por objeto un inmueble situado en Alemania, lo cual permite al TJUE entender que se halla ante una situación transfronteriza relevante a los efectos de la libertad de circulación de capitales. La normativa alemana controvertida preveía reducciones en el caso de donaciones análogas que no resultaban aplicables en el caso de la donación enjuiciada en el litigio principal, al no ser el donatario residente en Alemania. Por lo tanto, surgía de nuevo en el Derecho alemán una diferencia de trato entre residentes y no residentes puesto que éstos últimos no tenían derecho a unas reducciones a las que sí accedían los residentes siendo la residencia fiscal, en aquel caso del donante y del donatario, la única justificación de esa diferencia de trato pues las demás circunstancias relevantes eran coincidentes y descansaban en la existencia de una donación sujeta al impuesto correspondiente en Alemania. El TJUE entiende, en primer lugar, que la situación de un donatario, como el del supuesto principal, es una situación comparable a la de otro donatario que adquiere mediante donación un bien inmueble situado en Alemania, sin que las situaciones puedan considerarse no comparables por el solo hecho de que el primero no sea residente en Alemania. Por otra parte, ante la pretendida justificación de la norma alemana, en relación con la acumulación de donaciones, el TJUE entiende que correspondería al Estado de residencia y no al de localización de un bien aislado objeto de donación adoptar las medidas necesarias para evitar la elusión del impuesto sobre sucesiones mediante la realización de donaciones sucesivas.

En el caso Welte la invocación de la libertad de circulación de capitales adquiere mayor importancia ante una sucesión hereditaria entre nacionales y residentes en Suiza que afecta a bienes situados en Alemania. El TJUE entiende que resulta de aplicación aquella libertad fundamental reiterando la comparabilidad de las situaciones, en el apartado 51 de la sentencia, con referencia a lo ya dicho al respecto en las anteriores sentencias de los casos Eckelkamp, Arens-Sikken y Mattner.

Con estos antecedentes era previsible la conclusión que iba a alcanzar el TJUE cuando resolviera un asunto como el de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Comisión contra Reino de España). Como previsible era la solución alcanzada por el TJUE en la Sentencia Comisión contra República Federal de Alemania, sentencia fechada el siguiente día 4 de septiembre (asunto C-211/13), en un caso en el que se persona el Reino de España en apoyo de la posición alemana.

La Sentencia de 3 de septiembre de 2014 se produce pues en un recurso de la Comisión Europea y no en el marco de una cuestión prejudicial como sucedía en todas las sentencias citadas anteriormente. Sin duda, este diferente contexto procesal condiciona la sentencia pues el recurso de la Comisión se dirigía de una forma genérica contra las desigualdades de trato derivadas de la aplicación del complejo sistema legal español sobre este impuesto como consecuencia de la cesión de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas. Gran parte de los argumentos de España giraron sobre esta indefinición o generalidad del recurso que, a juicio de la representación del Reino de España, se dirigiría de manera genérica contra un conjunto de diferentes medidas legislativas con finalidades muy distintas. A pesar de que España invoca el propio artículo 4º del TUE, sobre a identidad constitucional de los Estados miembros, y a pesar de que el propio TJUE no logra identificar correctamente las diferentes situaciones afectadas, la sentencia mantiene la posición alcanzada por el TJUE en los casos citados anteriormente acerca de la comparabilidad de las situaciones en las herencias transfronterizas y de la imposibilidad en el marco del Derecho de la Unión de que tales situaciones comparables reciban un trato diferente tomando como elemento de diferenciación exclusivamente la residencia fiscal de uno de los elementos personales de la transmisión por herencia o donación.

El TJUE comienza afirmando que la libertad afectada es la libertad de circulación de capitales, negando que en el caso sea relevante la libertad de circulación de personas y el artículo 21 del TFUE. Centrada la cuestión pues en el artículo 63 del TFUE, el TJUE trata de dar una respuesta global a ese complejo problema del ISD en España. Para ello, en el apartado 58 de la sentencia, el TJUE afirma que “*[l]a normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado*

*un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales”.*

Con ello, el TJUE niega también virtualidad a la alegación de que en este caso el trato desigual es consecuencia puramente de la estructura constitucional española y de la existencia de Comunidades Autónomas con capacidad normativa. Ni el ordenamiento estatal ni ninguno de los ordenamientos autonómicos serían responsables de esa desigualdad, de tal manera que en realidad se estaría exigiendo al Estado que modifique su normativa para evitar el resultado que se produce debido a la aplicación de ordenamientos distintos dentro del Estado según que la sucesión o donación involucre o no a personas no residentes o inmuebles situados fuera de España. El Estado, responsable principal de la fiscalidad aplicada a las sucesiones y donaciones de los no residentes, se vería obligado a aprobar unas ventajas fiscales equivalentes cada vez que una Comunidad Autónoma decidiese en el ejercicio de su capacidad normativa introducir ventajas fiscales a las que no podrían acceder los no residentes como consecuencia del reparto de competencias entre el Estado y las diferentes Comunidades Autónomas. Para el TJUE, la desigualdad de trato producida es contraria al Derecho de la Unión aunque no sea achacable a una Administración concreta o a un ordenamiento específico dentro del sistema estatal de fuentes, sino que surja como efecto de la propia existencia de diferentes ordenamientos dentro del Estado.

En consonancia con estos principios se pronunciará el TJUE en el recurso de la Comisión contra Alemania, resuelto en la Sentencia de 4 de septiembre de 2014. De nuevo el TJUE sitúa la controversia en el marco de la libertad de circulación de capitales. Sobre la base de las diferentes sentencias ya citadas y referidas en muchos casos a Alemania, el TJUE rechaza la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las normas alemanas que hacían depender la aplicación de ciertas reglas ventajosas sobre reducciones de la base imponible de la ausencia de elementos transfronterizos como sucedería cuando el transmitente o el adquirente fuesen no residentes en la República Federal de Alemania. En particular, de acuerdo con el apartado 51 de la sentencia, no obsta a la conclusión anterior el hecho de que en tales sucesiones sólo queden sometidos a tributación en Alemania una parte de los bienes de la herencia, dando lugar pues a una tributación inferior, pues las reducciones previstas en la legislación alemana no dependían en su aplicación del valor de los bienes gravados sino de la residencia fiscal de los intervenientes en la transmisión.

En cambio, en una Sentencia posterior de 30 de junio de 2016 (asunto C-123/15; caso Feilen), con la aplicación del ordenamiento alemán otra vez en juego, el TJUE

va a considerar compatible con el Derecho de la Unión que dicho ordenamiento, como de forma similar sucede en el caso de España, reduzca el impuesto debido en ciertos casos por adquisiciones “mortis causa”, cuando la herencia incluya bienes que en los diez años anteriores hubiesen sido adquiridos mediante sucesión entre personas del mismo grupo de parentesco, aunque en cambio niegue esa misma reducción cuando la sucesión hereditaria anterior tributó en otro Estado miembro.

Tras rechazar que esta restricción a la libertad de circulación de capitales pueda quedar amparada en el artículo 65 del TFUE, el TJUE, siguiendo los pasos de la Sentencia de 12 de febrero de 2009 (asunto C-67/08; caso Margarete Block), entiende que esa restricción sí encuentra justificación en razones imperiosas de interés general y concretamente en la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal alemán pues la ventaja concedida guarda una estrecha relación con el gravamen anterior en la previa transmisión hereditaria de los mismos bienes.

Para terminar este apartado conviene recordar que esta doctrina del TJUE es coherente con la adoptada precisamente en el caso particular de las adquisiciones en favor de entidades sin ánimo de lucro. Por todas podemos citar la Sentencia de 14 de septiembre de 2006 (asunto C-386/04; caso Centro de Musicología Walter Stauffer). En dicho caso se planteaba el diferente trato recibido por los ingresos de una fundación en Alemania atendiendo a la residencia fiscal de la entidad, de tal forma que una fundación italiana tributaba por las rentas derivadas del arrendamiento de un local en Alemania, cuando una fundación residente en Alemania estaría exenta del impuesto sobre sociedades respecto de rentas semejantes. Para el TJUE, esta diferencia de trato no puede justificarse sobre la base del control ejercido sobre la fundación por el Estado donde percibe rentas sin ser residente fiscal, de tal forma que tal desigualdad sólo resulta de esa residencia fiscal lo cual resulta contrario a la libertad de circulación de capitales.

### 3. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 60/2015, DE 18 DE MARZO DE 2015

Poco después de la decisión del TJUE, se pronunciará el Tribunal Constitucional español sobre un problema de la misma naturaleza en el plano doméstico, es decir, sobre el problema de la constitucionalidad de una norma de una Comunidad Autónoma que establece una tratamiento fiscal distinto atendiendo exclusivamente a la residencia fiscal del contribuyente, haciendo en definitiva de peor condición a los contribuyentes no residentes en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

La legislación de la Comunidad Valenciana vigente en 2009, en concreto la redacción entonces en vigor del artículo 12 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, dis-

ponía una bonificación del 99 por 100 en las adquisiciones por herencia en favor de descendientes, ascendientes y cónyuges, cuando el sujeto pasivo tuviera su residencia fiscal en la Comunidad Valenciana. De esta manera, dicha Comunidad Autónoma tendría competencia para gravar las sucesiones en las que el causante tuviera su residencia fiscal en esa Comunidad. Además, por el ámbito de la cesión del tributo, sólo podría gravar esa sucesión en relación con los herederos y legatarios que tuvieran en España su residencia fiscal pues en el caso de sujetos pasivos no residentes corresponde al Estado la llamada obligación real de contribuir en el ISD. Pero la Comunidad Autónoma recaudaría el tributo en el caso de la herencia de un causante residente en la Comunidad Valenciana, tanto respecto de los herederos residentes en la Comunidad Valenciana como de los demás herederos con residencia fiscal en España aunque en una Comunidad Autónoma distinta.

Por lo tanto, la norma valenciana suponía que en el caso de la herencia de un causante con residencia en la Comunidad Valencia, en favor de dos hijos del causante, uno residente en Valencia y otro en una Comunidad distinta, sólo el primero tendría derecho a aplicar la bonificación del 99 por 100, de manera que la tributación del segundo sería cien veces superior, debido únicamente a su diferente residencia fiscal. Si hubiera un tercer hijo con residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, su tributación, en favor del Estado, sería también cien veces superior a la del hijo o hija residente en Valencia, antes de la Sentencia citada del TJUE de 3 de septiembre de 2014.

Es, pues, la discriminación del hijo residente en España pero fuera de la Comunidad Valenciana la que llega al Tribunal Constitucional. No obstante, debemos tener en cuenta que el Tribunal Constitucional se pronuncia conociendo la previa decisión del TJUE que hacía contraria al Derecho de la Unión la desventaja surgida en la medida en la que sujetos pasivos no residentes o los herederos de un causante no residente no podían aplicar este tipo de ventajas fiscales introducidas por las Comunidades Autónomas, al estar aquéllos sujetos al poder tributario del Estado. En la mayoría de los casos, la discriminación surgía por la coexistencia de dos poderes tributarios. En el caso de la Comunidad Valenciana, el ordenamiento de esta Comunidad sí incorporaba una diferencia de trato en detrimento de cualquiera que no fuese residente fiscal en esa Comunidad.

En el caso que llegará al Tribunal Constitucional, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana entendió que la norma controvertida era respetuosa con el artículo 14 de la Constitución, en su Sentencia de 13 de junio de 2011 (recurso núm. 2162/2010). Además de afirmar que la norma valenciana encontraba justificación en la protección de la familia, la Sala de Valencia se funda en un doble argumento para rechazar que exista discriminación. Por un lado, la diferencia de trato encontraría su justificación en el propio sistema autonómico, de acuerdo con la doctrina constitucional

sentada en las Sentencias del Tribunal Constitucional 150/1990 y 743/2009, pues no cabe exigir que todas las Comunidades Autónomas tengan el mismo ordenamiento tributario de tal forma que el ejercicio de su autonomía política conducirá a soluciones distintas. Por otra parte, la diferencia de trato encontraría su justificación en este caso en la diferente posición de residentes y no residentes. En particular, los residentes soportan las restantes cargas tributarias derivadas de su residencia fiscal lo cual justificaría un trato más favorable en un supuesto concreto como el del ISD, frente a quien no siendo residente en la Comunidad manifiesta puntualmente su capacidad económica como no residente en el territorio de esa Comunidad Autónoma y únicamente se ve sometido en ella a esta obligación tributaria sin ninguna otra forma de contribución.

El Tribunal Supremo no compartió los argumentos de la Sala de Valencia y planteó al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la norma valenciana, por posible vulneración de los artículos 14 y 31 de la Constitución y, en suma, por la posible vulneración del derecho a la igualdad ante la ley en sus dos manifestaciones. El Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 18 de marzo de 2015, entendió que la norma valenciana infringía el artículo 14 de la Constitución.

De acuerdo con los fundamentos jurídicos cuarto y quinto de la Sentencia del Tribunal Constitucional, la vulneración del derecho a la igualdad resulta de la aplicación de dos regímenes diametralmente diferentes a dos situaciones comparables, pues la diferente residencia fiscal no puede justificar esa diferencia de trato. Para el Tribunal Constitucional, la residencia fiscal, por sí sola, no puede justificar una diferencia de trato de la naturaleza de la planteada por la norma controvertida. Por el contrario, “[...]a situación de un heredero (descendiente) que reside en la Comunidad Valenciana respecto de la de otro heredero (también descendiente) que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana), en orden al pago del impuesto sobre sucesiones que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable”. Una desigualdad de este tenor exige una justificación que no se habría dado más allá de referencias a razones de política social o de protección de la familia, que justificarían la medida, pero no que esa bonificación tributaria se aplique sólo al descendiente en la Comunidad Valenciana.

No estaríamos, además, ante una diferencia de trato derivada de la “[p]luralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma”. Y el Tribunal Constitucional añade que “[s]i bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial,

*al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas*”, en el caso analizado en la Sentencia 60/2015, “[e]l territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia”. Por lo tanto, la norma cuestionada carecería de cualquier justificación, vulnerando no sólo el principio de igualdad, del artículo 14 de la Constitución, sino el propio artículo 31, al haberse utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo.

#### 4. MEDIDAS NORMATIVAS POSTERIORES

Obviamente el ordenamiento español hubo de adaptarse a estas sentencias tanto del TJUE como del Tribunal Constitucional. En el caso de la legislación propia de la Comunidad Valenciana, ya antes de la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo, el artículo 12 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, había sido modificado en 2013, eliminándose entonces el requisito de la residencia fiscal del sujeto pasivo en la Comunidad Valenciana. Más compleja fue la modificación normativa derivada de la Sentencia del TJUE.

El legislador estatal optó por asumir íntegramente las consecuencias derivadas de la doctrina del TJUE, considerando que el problema a resolver se ceña a los supuestos de herencias o donaciones sujetas a la potestad tributaria del Estado. De esta forma, la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, introdujo una disposición adicional segunda nueva en la Ley del ISD. Esta disposición adicional segunda lleva como rúbrica la siguiente: Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

La citada adecuación consistió en realidad en una lista de supuestos en los cuales el legislador estatal entendía que el sujeto pasivo ante el Estado debía tener derecho a la aplicación por el Estado de un régimen equivalente al que hubiere resultado de haberse aplicado en la sucesión o donación el régimen de la Comunidad Autónoma con la cual esa transmisión presentaba un vínculo más estrecho. Es decir, el legislador estatal no entendió que la solución al problema planteado hubiese de pasar por una armonización de las normas del ISD, de tal modo que siendo sustancialmente igual en todos los casos y Comunidades Autónomas no fuese posible discriminación de ningún tipo. Por supuesto, el legislador rechazó que el contribuyente tuviese una especie de derecho a elegir el régimen más favorable. Y, finalmente, el legislador estatal cons-

truyó una solución sobre la base de entender proscritas únicamente aquellas discriminaciones por razón de la residencia fiscal como efecto combinado de la pluralidad de ordenamientos aplicables en una misma sucesión o donación.

El sujeto pasivo obligado a tributar ante el Estado tenía derecho a un régimen fiscal equivalente al que le hubiera sido aplicable si aquél hubiese sido residente fiscal en España o lo hubiese sido el causante o el bien donado estuviese en España. Como resultado de este punto de partida, en ocasiones resultaba fácil saber cuál hubiera sido el régimen aplicable. Así, en la sucesión de un causante residente en España, con un heredero residente en otro Estado miembro, era fácil saber que si el heredero hubiese sido residente fiscal en España, el régimen aplicable hubiera sido el de la residencia fiscal del causante, con independencia de la Comunidad Autónoma en la que hubiera residido el heredero. Cuando el bien inmueble donado no se hallaba en España, debía ya asumirse que el régimen aplicable debía ser el de la residencia del donatario, como régimen con un vínculo más estrecho. Pero, especialmente, cuando el causante era no residente en España, o no tenían su residencia fiscal en España ni el causante, ni el heredero o legatario, ni el donante o donatario, era preciso presumir cuál hubiera sido el régimen autonómico de aplicación, una vez rechazado que el contribuyente tuviese derecho a escoger el régimen fiscal más favorable. Dicho régimen autonómico hubiera dependido de cuál hubiera sido la residencia fiscal en España del causante o del donatario, circunstancia imposible de saber una vez que aquellos eran no residentes fiscales en España.

Dicho con otras palabras, la residencia fiscal no determinaba en estos casos una discriminación cierta, pues el régimen que hubiera sido de aplicación de ser tales personas residentes fiscales en España dependía de cuál hubiera sido la Comunidad Autónoma de residencia fiscal. Si el causante de una sucesión era residente fiscal en otro Estado miembro, su heredero, por ejemplo, residente fiscal en España, podía resultar discriminado o no, puesto que si el causante hubiera residido en España deberíamos saber en qué Comunidad Autónoma para saber cuál era el régimen fiscal de aplicación y si éste era o no más gravoso que el aplicado por el Estado.

Ante esta situación y a la vista de la Sentencia del TJUE, la disposición adicional segunda de la Ley del ISD relaciona los siguientes supuestos:

- a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

- b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.
- c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.
- d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.
- e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

## 5. CUESTIONES PENDIENTES

Una vez adaptado el ordenamiento español a la doctrina constitucional y del TJUE, quedan sin embargo algunas cuestiones por resolver. Sin duda, la más relevante es la relativa al tratamiento de las transmisiones por herencia o donación fuera del ámbito de la Unión Europea.

Como hemos advertido, a la vista de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 el legislador estatal reaccionó modificando la Ley del ISD mediante la introducción en la misma de una nueva disposición adicional segunda. Del texto de esta norma se desprende que el legislador estatal interpretó el fallo del TJUE en el sentido de que el mismo sólo afectaba a los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

o del Espacio Económico Europeo. Por el contrario, no podrían beneficiarse ni de los efectos de la sentencia ni de la doctrina del TJUE los residentes en terceros Estados.

Como dice fuente tan autorizada como PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ<sup>3</sup>, la sentencia del TJUE, en su opinión, “[t]anto en sus consideraciones jurídicas en las que se basa el fallo, como en el propio fallo, hace referencia expresa, exclusivamente, a los Estados miembros de la UE y, posteriormente, amplía sus efectos también a los del Acuerdo EEE, por lo que, si su intención hubiera sido que afectara a todos los Estados, tanto de la UE y del EEE como a los terceros, no hubiera necesitado analizar, singularmente, su posible aplicación a los pertenecientes al EEE, dado que ya estarían englobados en el total de los Estados del mundo”. Por otra parte, para este mismo autor, la solución del legislador español encontraría su fundamento en el artículo 65 del TFUE en la medida en la que este precepto permite a los Estados miembros aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

*Distinta es la opinión de ROMERO CÍSCAR<sup>4</sup>, para quien, “[c]omo se extrae directamente del artículo 63 del TFUE, y de la jurisprudencia del Tribunal Justicia de la Unión Europea interpretando el mismo, la libertad de circulación de capitales extiende su ámbito de aplicación también a los terceros países, por lo que los movimientos de capitales que con estos se produzcan van a quedar amparados, si bien con alcance diferente, por esta libertad”.*

Y, en efecto, parece haber sido un criterio generalmente aceptado que siendo de aplicación la libertad de circulación de capitales, tal libertad no es solo de aplicación en relación con los nacionales de los Estados miembros, como sucede en el caso de la libertad de establecimiento, sino también en favor de nacionales de terceros Estados y en relación con movimientos de capitales que involucren a tales terceros Estados. El TJUE no ha sido sensible al hecho evidente de que esta interpretación de la libertad de movimientos de capitales conduce al reconocimiento unilateral de un derecho a la igualdad de trato que no tiene que ser aceptado reciprocamente por esos otros terceros Estados. Únicamente, el TJUE ha aceptado que esa aplicación expansiva de la libertad de circulación de capitales no ha de ser siempre igual respecto de terceros Estados

---

<sup>3</sup> Javier Pérez-Fadón Martínez, “Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”; *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, N° 1, Abril 2015.

<sup>4</sup> Carlos Romero Ciscar, “La libre circulación de capitales con terceros países. Impacto sobre sucesiones y donaciones a la luz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, N° 5, Agosto 2015.

en la medida que en relación con estos últimos los intercambios o movimientos de capitales se producen en el marco de un “contexto jurídico distinto”<sup>5</sup>.

No obstante, la Audiencia Nacional ha rechazado hasta ahora los recursos basados precisamente en la necesidad de extender a terceros Estados la doctrina sentada por el TJUE. Así en su Sentencia de 12 de mayo de 2016 (recurso núm. 327/2014), en el caso de una nacional española con residencia fiscal en México, siendo los herederos residentes en España y en México, la Sala, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia, entiende que no es de aplicación la doctrina del TJUE, “[q]u[al] ser la causante residente en el extranjero, en un Estado que ni es miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo”. Por toda razón, la Sala acepta la posición de la Administración tributaria en el sentido de entender referida la doctrina del TJUE, en el caso de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, a situaciones transfronterizas en el ámbito de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, sin plantearse realmente el ámbito personal y geográfico de aplicación de la libertad de circulación de capitales.

La otra cuestión pendiente presenta mayor complejidad pues es la que resulta de las diferencias actuales entre las diferentes Comunidades Autónomas en la configuración del ISD. Tanto desde el punto de vista de la mejor estructura del ISD como desde el punto de vista estrictamente jurídico no han faltado propuestas favorables a la armonización del tributo. El Informe fechado en febrero de 2014 de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español abogaba claramente por una armonización que pusiera coto a las diferencias existentes, siendo aconsejable, a juicio de aquella Comisión, que la normativa estatal fijara unos límites máximos y mínimos, dentro de los que pudieran moverse las capacidades normativas autonómicas. Por otro lado, FERNÁNDEZ JUNQUERA<sup>6</sup> ha señalado que en realidad la Sentencia del TJUE ha soslayado la cuestión crucial de las diferencias creadas entre las diferentes Comunidades Autónomas. El TJUE no habría entrado en la verdadera causa del problema que genera la discriminación en la aplicación del ISD en España, problema derivado de la diversidad normativa procedente de las Comunidades Autónomas.

En suma, en la doctrina española no ha tenido una recepción positiva la existencia de importantes diferencias entre las Comunidades Autónomas como consecuencia del ejercicio o no ejercicio por las mismas de su capacidad normativa. Herencias semejantes tributan de una forma que puede ser profundamente distinta según la Comuni-

---

<sup>5</sup> Ver apartado 82 de la Sentencia de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12; caso DFA). Ver también: Vasileios Dafnomilis, “A Comprehensive Analysis of ECJ Case Law on Discriminatory Treatment of Cross-Border Inheritances”; *European Taxation*, Noviembre, 2015.

<sup>6</sup> Manuela Fernández Junquera, “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”; *Quincena Fiscal, Junio, 2015*.

dad Autónoma a la que corresponda la recaudación del tributo en cada caso. Por supuesto, las diferencias pueden llegar a ser tan notables que resulta razonable el debate surgido y la crítica que se dirige contra esta situación desde un punto de vista político o, inclusive, de eficiencia económica o de cohesión territorial y de lógica de un sistema que no parece primar a los territorios con menor renta sino al contrario. En cambio, no es tan clara la cuestión desde el punto de vista constitucional.

El Estado autonómico, como cualquier Estado descentralizado políticamente, lleva consigo la existencia de posibles disparidades entre los territorios o comunidades correspondientes que reciben esa autonomía política. Como señaló el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico tercero de su Sentencia 247/2007, de 12 de diciembre de 2007, “[e]l principio de igualdad de los ciudadanos ante la Ley que incorpora el art. 14 CE no puede concebirse haciendo caso omiso de la diversidad normativa que deriva directamente de la Constitución (arts. 2 y 149.3), dentro de ciertos límites (fundamentalmente, los derivados del art. 149.1.1 CE para el ejercicio de los derechos y deberes constitucionales y del art. 139.1 CE, en su alcance general,...)”. Por lo tanto, la autonomía política de las Comunidades Autónomas posibilita la existencia de diferencias en las posiciones de los ciudadanos según la Comunidad Autónoma cuyo ordenamiento resulte en cada caso de aplicación. En particular, los ciudadanos pueden tener una posición jurídica distinta según la Comunidad Autónoma en la que residan y como consecuencia de las opciones políticas adoptadas en el seno de esa Comunidad. Ahora bien, esas diferencias no pueden vulnerar el artículo 139.1 de la Constitución que establece la igualdad de derechos y deberes de todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado ni puede olvidar la posible aplicación del artículo 149.1.1<sup>a</sup>, que atribuye al Estado la competencia exclusiva para la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales.

En consecuencia, la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 no abordó ni podía abordar una supuesta inconstitucionalidad de las desigualdades derivadas del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus capacidades normativas en el ISD. La sentencia afronta una cuestión no menos relevante como es si una Comunidad Autónoma puede diferenciar entre ciudadanos españoles atendiendo exclusivamente a la residencia fiscal de los mismos. Como hemos destacado en la sentencia, en ésta no se plantea una diferencia surgida de la aplicación de diferentes ordenamientos sino una discriminación creada por un solo ordenamiento al establecer un tratamiento desigual entre dos ciudadanos atendiendo sólo a su residencia fiscal sin ninguna justificación razonable.

Ciertamente, la doctrina constitucional derivada de esa sentencia no afronta con claridad la cuestión de la legitimidad general de la utilización de la residencia fiscal como criterio de diferenciación ni proscribe en todo caso que los residentes y los no

residentes puedan recibir un trato diferente a efectos fiscales. Simplemente, que no es poco, el Tribunal Constitucional sigue, cuando ya no podía obrar de otro modo, la estela del TJUE para rechazar las diferencias de trato entre residentes y no residentes cuando éstos se hallen en una situación comparable, como sucederá cuando la diferencia de trato descance exclusivamente en esa diferente residencia fiscal.

Queda pues viva la cuestión de la legitimidad constitucional de las profundas diferencias en la construcción del ISD desde la perspectiva de la igualdad básica a la que se refiere el artículo 149.1.1<sup>a</sup> de la Constitución. En cualquier caso, ni puede olvidarse el carácter competencial de este precepto ni el limitado efecto fiscal del propio impuesto.

En cuanto al papel del TJUE, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 hay que entenderla en el contexto de la doctrina del Tribunal sobre situaciones semejantes aceptando que la sentencia rechaza entrar en el análisis de las situaciones reales que pueden derivarse del régimen español y se limita a proclamar que una discriminación no resulta justificada aunque sea consecuencia de la organización constitucional de ese Estado miembro y de las diferentes competencias del Estado y de las Comunidades Autónomas, sin cuestionar por supuesto esas diferencias como tales como tampoco cuestiona el TJUE las diferencias de tributación entre los propios Estados miembros.

La Sentencia pues ha servido para recordar esta compleja situación, frente a la que el Estado ha buscado una solución coherente con las propias desigualdades domésticas, abriendo al mismo tiempo, como ya hemos visto, la cuestión de la aplicación de esta doctrina a terceros Estados y de la posibilidad misma de considerar que esa diferencia de trato respecto de nacionales españoles residentes en terceros Estados vuelve a ser contraria al artículo 14 en relación con el 31 de la Constitución al carecer de una justificación razonable que respete el principio de proporcionalidad.



## **EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL: INSTRUMENTOS. OCDE. FATCA. UE**

*Teodoro Cordón Ezquierro,*  
Inspector de Hacienda

### **1. LA ASISTENCIA MUTUA Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

La globalización económica y la internacionalización de las empresas es un fenómeno que se ha acelerado en los últimos treinta años y del cual la economía española ha participado muy activamente y, sobre todo, sus empresas. Esta creciente integración e interrelación económica internacional se ha realizado manteniendo el ámbito territorial y competencial de los Estados y de sus Administraciones tributarias con lo que las posibilidades de control de todas esas operaciones internacionales se han ido haciendo cada vez más difíciles, dificultad que esta propiciando la necesidad de una mayor colaboración entre los Estados mediante la asistencia mutua y el intercambio de información. Las nuevas tecnologías y la supresión generalizada del secreto bancario facilitan esa colaboración, pero son también los impulsos de la OCDE, Unión Europea y el Grupo G20 los que están materializando acuerdos internacionales mediante los modelos, instrumentos y normativa más adecuada para esos fines, con el principio de soberanía fiscal nacional de fondo. En esta línea de actuaciones, ya en sus conclusiones de 22-5-2013, el Consejo Europeo solicitó una ampliación del intercambio automático de información a escala mundial y de la Unión para combatir el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva.

España está inmersa en este proceso de globalización y colaboración y es por ello por lo que la Disposición Adicional Primera y Disposición Final Vigésima del Real

Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público introdujo varias modificaciones en el articulado de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria con el fin de incorporar al derecho español la Directiva 2010/24/UE, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Del contenido del nuevo capítulo VI del Título III de la LGT introducido como consecuencia de esa modificación normativa podemos considerar que estamos ante un procedimiento de aplicación de los tributos que comprende competencias referentes a actuaciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras análogas que el Estado español preste, reciba o desarrolle conjuntamente con la Unión Europea, extensibles a otros Estados fuera de la UE, competencias que se atribuyen en exclusiva al Estado Español y, en concreto, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Estas actuaciones son las recogidas en el artículo 177 bis de la LGT: *Actuaciones de asistencia mutua*.

*“1. La Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia.*

*2. De conformidad con lo establecido en el artículo 83.1, segundo párrafo, de esta Ley, se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades y actuaciones a las que se refiere ese apartado realizadas en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua.*

*3. A las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas les será de aplicación lo establecido en los capítulos anteriores de este título, con las especialidades contenidas en este capítulo.*

*4. La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última.”*

La introducción en el Derecho tributario español del procedimiento de asistencia mutua supone un avance importante para la colaboración con otros Estados con la finalidad de hacer más efectivos los derechos económicos de los que son acreedores las Haciendas Públicas frente a sus ciudadanos que operan a nivel internacional.

Por su parte, el RD 1065/2007, de 27 de julio, en el artículo 198 considera que las finalidades de la asistencia mutua son: “*Conforme a lo dispuesto en los artículos 1.2 y*

*177 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la asistencia mutua que la Administración tributaria preste o solicite a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales podrá tener por finalidad, entre otras, el intercambio de información y la recaudación de créditos.”*

Las novedades incorporadas en la LGT por el citado Real Decreto-Ley 20/2011, podemos clasificarlas en dos grupos.

El primero comprendería las modificaciones de varios artículos de la LGT necesarias para acomodar la regulación general a los nuevos procedimientos (objeto de la LGT, el concepto de obligados tributarios, prescripción, sanciones, etc).

El segundo integrado dentro del nuevo Capítulo VI en el Título III, establece el procedimiento a seguir en materia de asistencia mutua, esto es, el intercambio de información, la recaudación de créditos y otros fines previstos para alcanzar su fin.

De todas estas novedades nosotros nos vamos a centrar en este segundo grupo y, en concreto, en el intercambio de información entendida como la actuación de la Administración tributaria española realizada para facilitar a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, realizando para ello las actuaciones que se precisen para obtener la información, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de su titularidad, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines si así lo estableciera su normativa. También se incluye la información recibida por este cauce. La información intercambiada siempre tiene carácter reservado en ambos Estados de acuerdo con su normativa nacional.

Así, en el nuevo artículo 177 ter de la LGT “*Intercambio de información.*” se establece la información a intercambiar en los siguientes términos:

a) En cuanto a la información a suministrar:

*“1. La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.”*

b) Respecto de las actuaciones que la Administración debe realizar para suministrar la información requerida:

*“A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley.”*

c) No se permite los intercambios triangulares salvo autorización expresa:

*“La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional.”*

d) El carácter reservado de la información suministrada por otros Estados:

*“2. La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.”*

e) Con la información recibida se regula de una manera más precisa el alcance de los intercambios triangulares:

*“No obstante, la cesión a terceros establecida en los distintos párrafos del artículo 95.1 de esta Ley será posible solo si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.”*

*El procedimiento de cesión de esta información a terceros se desarrollará reglamentariamente.*

*En su caso, la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma.”*

El Modelo Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional, MCDI, en sus sucesivas versiones, y los Convenios de Doble Imposición firmados, CDI, contienen un precepto específico, el artículo 26, que regula los intercambios internacionales de información y constituye la base jurídica de los mismos en la mayoría

de las ocasiones, aunque junto a los CDI existen otros instrumentos internacionales que otorgan cobertura a esta modalidad de asistencia mutua entre Administraciones tributarias.

Ahora bien, cuándo existen varias normas o instrumentos que posibilitan el intercambio de información prevalecen las internacionales, al dar una mayor garantía al secreto tributario. Pero si existen varias internacionales prevalece la de mayor alcance o cobertura (principio de máxima eficacia). Y si dan la misma cobertura, la de mayor seguridad jurídica.

Como ejemplo de esta pluralidad de normas o instrumentos podemos señalar que España intercambia internacionalmente información a través de su red de CDI; los Acuerdos de Intercambio de información con territorios de baja tributación, AII; el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua OCDE/Consejo de Europa (Protocolo 2010); el Estándar global OCDE(2014) de intercambio automático de información financiera; el Acuerdo FATCA EEUU/España (2010) y la Directiva 2011/16/UE sobre asistencia mutua en materia tributaria.

En este breve trabajo pretendemos destacar las principales características de los mismos, así como sus interrelaciones y objetivos perseguidos, teniendo presente la creciente importancia del intercambio de información a nivel internacional para la correcta gestión y aplicación de los sistemas impositivos de los países afectados, a partir de las limitaciones que impone la soberanía fiscal nacional de los países frente al carácter global de las operaciones de las empresas que operan en multitud de jurisdicciones fiscales.

La importancia del intercambio de información ha sido especialmente reconocida en la Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017, al señalar que *“en los últimos años, la comunidad internacional ha impulsado una serie de medidas dirigidas a desarrollar mecanismos que garanticen la máxima transparencia en cuanto a la titularidad de activos financieros, estableciendo el intercambio automático de información sobre cuentas financieras como nuevo estándar internacional de intercambio de información, y potenciando la posibilidad de obtención de información de los titulares reales de dichos activos financieros. Estas medidas han ido acompañadas del desarrollo de nuevos estándares internacionales de normas de diligencia debida que deben ser cumplidas por las entidades financieras al establecer las relaciones de negocio con sus clientes, con fines fundamentalmente tributarios, junto con las obligaciones que ya tenían en materia de prevención del blanqueo de capitales. En este contexto, posee especial relevancia la aplicación efectiva del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de*

*la Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras) hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013, que está permitiendo a la Administración tributaria española la obtención de información automática en relación con personas físicas residentes en España que sean titulares de cuentas en los Estados Unidos. En 2017 continuarán los trabajos de análisis y depuración de esta información, al tiempo que se desarrollarán actuaciones de control a partir de la información obtenida.*

*Asimismo, en 2017 se prevé el comienzo del intercambio automático de información de cuentas financieras en relación con todos aquellos países que forman parte del grupo pionero que ha asumido el compromiso de intercambio, de acuerdo con los estándares desarrollados por la OCDE a través del modelo del CRS (Common Reporting Standard), mediante la suscripción del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014. A día de hoy, el número de países y jurisdicciones comprometidos con el intercambio efectivo desde el 30 de septiembre de 2017 asciende a 54. En el ámbito de la Unión Europea la implantación se realizará de manera uniforme de acuerdo con la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (comúnmente conocida como DAC2). En el año 2018, se han comprometido a incorporarse a este mecanismo otras 47 jurisdicciones.”*

*“De acuerdo con lo anterior, y para 2017, la Agencia Tributaria potenciará sus actuaciones de análisis de información e investigación mediante las siguientes líneas de acción encaminadas, en última instancia, al objetivo común de la detección de bienes, derechos ocultos y rentas no declaradas, con el objeto de regularizar la situación tributaria de los contribuyentes incursos en actuaciones calificadas como defraudatorias: a) Efectuar las tareas necesarias para que España cumpla con sus compromisos internacionales en materia de intercambio de información, facilitando a los demás Estados signatarios de acuerdos y Convenios de intercambio de información las cuentas financieras, las rentas y demás información, y asegurándose de que dicho intercambio sea efectivo mediante la reciprocidad. b) Realizar las actuaciones precisas en orden a procesar y explotar la información recibida por suministro de los distintos países y jurisdicciones en aplicación de las normas en vigor para asegurar su uso eficiente. Se avanzará en la preparación de instrumentos y protocolos que faciliten un más rápido tratamiento de la información del CRS en el momento en que se produzca su recepción. c) Realizar las actuaciones precisas, coordinadas desde la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, para la explotación de las informaciones procedentes de fuentes financieras o institucionales internas que se refieran a transacciones con el exterior, particularmente las referidas a territorios o jurisdicciones calificadas como «de baja tributación». Esa explotación se hará en consonancia con el Plan Nacional de*

*Captación de Información. d) Explotación de otras informaciones procedentes de comunicaciones espontáneas de otros Estados, ya sean singulares o que afecten a una multiplicidad de contribuyentes españoles, y que permitan ensanchar las bases impo-nibles de los contribuyentes que oculten su patrimonio con base en el principio de renta mundial.”*

*“Finalmente, resultan de especial interés las iniciativas relacionadas con las acciones BEPS que se han traducido en el establecimiento de mayores compromisos de transparencia y que, en el ámbito de la Unión Europea, han sido objeto de implantación homogénea a través de la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015 (conocida como DAC3), en relación con el intercambio de Tax Rulings, y de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016 (conocida como DAC4), en relación con el intercambio del informe país por país. La primera determinará el inicio de intercambios de acuerdos previos a partir de 2017 y, la segunda, el intercambio de los citados informes a partir de 2018.”*

## 2. LA CLAUSULA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS CDI: ARTÍCULO 26 DEL MODELO CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE (MCDI)

### Aspectos generales

El intercambio de información fiscal entre Estados surge por la necesidad de dotar a las Administraciones tributarias de los países de la información oportuna para verificar el cumplimiento de los deberes que corresponden a los obligados tributarios que operan en varias jurisdicciones fiscales, por eso actualmente hay firmados más de 3.000 CDI, la mayoría con cláusulas de intercambio de información en base al artículo 26 MCDI.

Como norma las Administraciones tributarias no intercambian información fiscal cuando no media un convenio internacional que lo permita, siendo así los CDI el cauce jurídico.

El artículo 26 del MCDI contiene la norma de secreto tributario internacional cuando establece que “*toda información recibida por un Estado contratante será tratada como secreta de la misma forma que la información obtenida con arreglo a su legislación interna*”.

Las autoridades solo están obligadas a transmitir la “*información necesaria*” para la aplicación del CDI relativo a los impuestos cubiertos por el mismo, siempre que el fin fiscal que legitima el intercambio no contravenga el convenio y tenga transcendencia

tributaria para el Estado requirente, “*causa principal*”, por ello quedan inicialmente excluidas las fishing expeditions o requerimientos genéricos de información sin referencia alguna a un obligado tributario, realizados solo con la idea de captar información por la existencia de un posible fraude.

Como EEUU ha estado realizando el intercambio de información a los efectos de todos los impuestos integrantes del sistema tributario de los Estados contratantes, esta praxis se ha incorporado al MCDI y las versiones de los años posteriores (v.gr, 2005, 2012 y 2014) han ampliado considerablemente el ámbito operativo del intercambio de información del artículo 26 MCDI, pasándose de los impuestos cubiertos por el CDI a todos los impuestos integrantes del sistema tributario de los Estados contratantes, llegándose a sustituir la expresión “*información necesaria*” por “*información que pueda resultar relevante*”.

Existe obligación de intercambiar “*información*”, esto es, datos relativos a cuestiones de hecho o de derecho referidos a una persona o a un conjunto de personas, pero el artículo 26 no obliga a intercambiar copias autenticadas de documentos originales de carácter oficial, registros o testimonios; ahora bien, en el caso de procesos judiciales puede resultar necesario para que la información despliegue plenos efectos probatorios en el Estado requirente.

En este sentido, el RD 1065/2007, de 27 de julio, en el artículo 202, al regular el “Formato de la documentación” establece que:

*“Cuando en cumplimiento de las obligaciones de asistencia mutua la Administración tributaria deba proporcionar documentación a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la autoridad competente española podrá oponerse motivadamente a aportar la documentación original, salvo que la normativa sobre asistencia mutua disponga otra cosa.”*

Aunque el intercambio de información está pensado en términos de reciprocidad no puede exigirse que las facultades de obtención de información que posea la Administración del Estado requerido tengan una “*réplica*” exacta en el ordenamiento del Estado requirente.

La ausencia de interés de la información solicitada para la Administración tributaria requerida, por el hecho de que la misma no pueda ser usada para fines fiscales de su Estado, como en la información prescrita, no permite rechazar el requerimiento de información, salvo imposibilidad de obtención.

La información intercambiada también puede ser utilizada para fines no fiscales, cuando el Estado requerido lo autorice y ambos Estados, de acuerdo con su normativa

interna, pudieran utilizarla, sin perjuicio de que existan convenios internacionales de asistencia judicial en materia penal.

En cuanto al *ámbito subjetivo* los CDI permiten que los requerimientos de información puedan versar tanto sobre sujetos residentes como no residentes de los Estados contratantes, como por ejemplo un establecimiento permanente que opera en uno de los Estados contratantes y que pertenece a una entidad residente de un tercer Estado.

Respecto de su *ámbito temporal* se establecen plazos recomendables para el efectivo intercambio, 2 meses si ya se ostenta la información por la administración requerida, 6 meses si no se posee, aunque la información puede ser transmitida con posterioridad a tales límites convencionales, sin que ello afecte a la validez de la asistencia mutua.

Por su parte, el RD 1065/2007 en su artículo 204. 2, al regular la “*Tramitación de solicitudes de asistencia mutua*” establece que:

2. “*Cuando la colaboración a la que se refiere el apartado anterior consista en el suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos, el órgano correspondiente al que se refiere el apartado anterior deberá remitir dicha información en el plazo máximo de 3 meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca un plazo inferior a 6 meses para la prestación de la asistencia. En este último caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria señalará un plazo para suministrar la información no superior a la mitad del establecido en la normativa sobre asistencia mutua para dar cumplimiento a la obligación de asistir al Estado o entidad requiriene.*

*Si el órgano correspondiente no se hallase en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido en el párrafo anterior, informará al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la mayor brevedad posible, de los motivos que le impiden hacerlo, así como de la fecha en la que considera que podrá proporcionar una respuesta.”*

Cuando el Estado receptor no cumple con las obligaciones de confidencialidad de la información intercambiada existe la posibilidad de suspender el intercambio de información.

Frente a las limitaciones a la obligación de intercambiar información que establece el artículo 26.3 del MCDI relativas al esfuerzo que debe hacer el Estado requerido, se plantea la aplicación en sentido positivo del *principio de autonomía procedural nacional*, por el que la Administración del Estado requerido debe poner en práctica todas las potestades y medios que le concede su legislación interna para hacerse con la información que le ha requerido el otro Estado.

Pero, ¿qué ocurre cuando un requerimiento de información formalizado por un Estado no reúne todos los requisitos recogidos en el CDI? ¿puede el Estado requerido obtener y transmitir la información solicitada? ¿nos encontramos ante un intercambio no autorizado por el CDI? De producirse estos intercambios, los mismos son considerados como *discrecionales*.

En cuanto al secreto bancario el MCDI 2005 introdujo una nueva cláusula en el apartado 5º del artículo 26 para facilitar la supresión y hacer más efectivo el intercambio de información de carácter financiero. No obstante, el levantamiento del secreto bancario que tal precepto entraña dependerá en gran medida de la posición que ostenten los convenios de doble imposición en el ordenamiento del Estado requerido, de forma que sólo cuando éstos prevalecieran sobre la legislación interna que protege el secreto bancario será cuando sirva a su objetivo. La supresión del secreto bancario por la mayoría de los países ha significado un paso muy importante para el avance efectivo y la eficacia del intercambio de información de carácter financiero, así como para el intercambio automático de la misma, vease el ejemplo de Suiza, paradigma de secreto bancario desde 1934, que en 2017 desaparece y en 2018 ya intercambiara automáticamente información financiera con otros Estados, sin requerimiento previo, después del acuerdo alcanzado en 2014 con la OCDE y en 2015 con Estados Unidos.

De todas formas, todo intercambio de información realizado por las autoridades de los Estados contratantes en el ámbito del CDI, como el intercambio a los efectos del procedimiento amistoso, artículo 25, y en relación con la asistencia en la recaudación, artículo 27, debe realizarse de acuerdo con las reglas del artículo 26.

Por último, en el MCDI de 2014 se han incorporado precisiones como:

- a) La flexibilización del umbral de “trascendencia/relevancia tributaria” a los efectos del requerimiento de información por parte de un Estado a otro Estado, sin que sea necesario que exista una comprobación/inspección iniciada.
- b) El estándar de relevancia tributaria expande los supuestos que cubre, produciéndose un estrechamiento del concepto de “*fishing expedition*” o “*requerimientos genéricos*”.
- c) Los requerimientos de información sobre “grupos de contribuyentes”, identificados o no, pues no resulta indispensable la identificación completa y la dirección del contribuyente, siempre que se incluyan datos que permitan suficientemente la identificación de un contribuyente o de un grupo de contribuyentes, como puede ser el caso del uso de tarjetas de crédito de titular no identificado.

## **Uso de la información intercambiada y los derechos de participación**

Como norma general la información intercambiada puede usarse por el Estado receptor para la gestión, inspección y recaudación de cualquier impuesto exaccionado, los procedimientos sancionadores tributarios correspondientes, incluidos los procesos penales por delito de defraudación tributaria y, también, en los procedimientos de revisión de actos dictados en el ejercicio de tales funciones.

Por tanto, en principio, la información no puede emplearse para la persecución de delitos no fiscales (blanqueo de capitales, financiación del terrorismo, etc.), aunque en el año 2012 el artículo 26 del MCDI fue reformado para permitir que la información intercambiada pudiese ser utilizada para fines no fiscales, siempre que se cumplieran los siguientes requisitos: que la legislación interna de los Estados contratantes lo permita y que el Estado requerido autorice expresamente tal uso no fiscal de la información transmitida.

El artículo 26 no excluye la revelación de la información intercambiada al contribuyente afectado, siendo esta posibilidad de gran importancia cuando el Estado requerido conceda, de acuerdo con su normativa interna, *derechos de participación* a los obligados tributarios afectados por un requerimiento de información, que en algunas ocasiones puede evitar errores en los intercambios, así como facilitar el suministro de datos.

Si la legislación interna de cada país es, con carácter general, la norma que regula los derechos y garantías de los obligados tributarios, la participación de estos en el procedimiento de intercambio de información, por el principio de autonomía procedimental nacional, no debería ser considerada como una limitación al mismo.

Ahora bien, por la función antifraude atribuida al intercambio, con carácter general por todos los modelos e instrumentos, - MCDI, AII, FATCA y la Directiva 2011/16/UE -, no se regulan mínimamente los derechos de los contribuyentes que resultan afectados. Así, en general, la legislación interna de los Estados no aborda los problemas de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información tributaria, aunque existen Estados que si lo hacen.

En este sentido podemos preguntarnos si una mayor eficacia en la colaboración entre los Estados en el intercambio de información puede llegar a afectar a los derechos de los contribuyentes.

Por su parte, el Convenio Multilateral del Consejo de Europa/OCDE (1988), actualizado en el Protocolo de 2010, sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal,

en vigor desde 1-1-2013, en su preámbulo establece que “*Todos los Estados deben reconocer la aplicabilidad en materia tributaria de los principios fundamentales según los cuales toda persona puede exigir que sus derechos y obligaciones se determinen mediante un procedimiento legal regular, y que los Estados deben esforzarse en velar por los intereses legítimos de los contribuyentes*”.

Además, dicho Convenio Multilateral en su artículo 21.1 regula que “*Nada de lo dispuesto en el presente Convenio se interpretará en el sentido de que limite los derechos y garantías otorgados a las personas por la legislación o la práctica administrativa del Estado requerido*”.

Este planteamiento abriría la posibilidad de que antes de suministrar la información al Estado requirente se le informe al contribuyente afectado por dicho intercambio en el Estado requerido. Los comentarios al MCDI, van en el mismo sentido, aunque matizan que dicha notificación no debería impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información.

Desde esta perspectiva podemos clasificar los Estados en dos tipos:

- a) *Estados más garantistas*: son aquellos que otorgan un alto nivel de protección a los derechos de sus contribuyentes por lo que serán menos proclives a intercambiar información, enviar y recibir, pues la información recibida sin las garantías que considera básicas, no podrán utilizarla ante los tribunales.
- b) *Estados menos garantistas*: son los que otorgan un bajo nivel de garantías a los derechos de sus contribuyentes, por dar mayor preeminencia a la lucha contra el fraude fiscal internacional y serán más proclives a intercambiar información, enviar y recibir, pues la información recibida del Estado remitente con las garantías que considera básicas podrán utilizarla ante los tribunales.

En cualquier caso, los *derechos de participación* deben estar configurados de forma adecuada, de manera que no frustren los esfuerzos del Estado requirente, pues no pueden impedir el efectivo intercambio de información ni provocar demoras o dilaciones injustificadas en el procedimiento. Así, para MCDI, estos derechos deben contemplar excepciones en supuestos donde el suministro de la información es muy urgente o la notificación con toda probabilidad menoscabaría el éxito del procedimiento de comprobación que se está desarrollando en el otro Estado.

Cuando el Estado requerido conceda este tipo de *derechos de participación* a los obligados tributarios debe igualmente notificar a los demás Estados contratantes la regulación y su impacto sobre sus obligaciones de asistencia mutua.

Como *derechos de participación* del contribuyente en el procedimiento de intercambio de información pueden plantearse algunos casos:

1. Una Administración tributaria *recibe un requerimiento* de información de otro Estado, en cuyo caso pueden darse dos situaciones:
  - a) que la Administración tributaria requerida ya posea los datos solicitados,
  - b) que la Administración requerida no disponga de la información solicitada, por lo que la misma deberá ser recabada por aquélla. En este caso existen dos posibilidades:
    - que la información sea recabada del propio obligado tributario al que se refiere la misma,
    - que la información sea recabada de terceras personas distintas del propio obligado tributario al que se refiere la información, en cuyo caso el requerimiento se dirigirá a ese tercero al que se le informará del alcance, motivación y finalidad del mismo. El tercero puede, impugnar, oponerse o cuestionar el requerimiento siendo discutible si el obligado tributario al que se refiere la información está legitimado para impugnar los requerimientos de información dirigidos a otra persona.
2. Una administración tributaria, en el marco de una investigación sobre un obligado tributario, *solicita a otro Estado* información tributaria relativa a ese obligado. En este caso, dado que tal actuación –el requerimiento de información– será una causa de interrupción de la prescripción tributaria, de acuerdo con el artículo 68.5 de la Ley General Tributaria, y como será notificada al obligado tributario afectado, le podrían asistir todos los derechos para intervenir en el procedimiento de intercambio de información.

Para la OCDE, los derechos de participación de los contribuyentes afectados por el procedimiento, generalmente aplicables en el Estado que va a transmitir la información, el requerido, se pueden clasificar en tres categorías de protección diferentes:

1. *Derecho de notificación*: por el que se le informará al contribuyente de la información solicitada y a remitir, país que la solicitó, impuestos afectados y posibilidad de oposición a dicho procedimiento. Países como Alemania, Luxemburgo, Suiza, Suecia, Holanda y Portugal lo tienen regulado.

El Tribunal administrativo de Luxemburgo en resolución de 6-2-2012, ante el requerimiento de información cursado por la Administración tributaria sueca, en aplica-

ción de la asistencia mutua, ha admitido el recurso de un contribuyente cliente de un banco, al aceptar que el afectado tiene derecho a conocer el contenido del requerimiento de información formulado por la Administración tributaria sueca, pues considera que a pesar de ser información confidencial, dicho acceso es el único mecanismo que le permite al afectado ejercitar su defensa a efectos de cuestionar la legalidad de tal asistencia mutua.

Por su parte, el Tribunal Constitucional de Bélgica, en sentencia de 16 de julio de 2015 (nº107/2015), consideró que la regulación belga que establecía limitaciones al derecho de participación de los afectados resultaba constitucional desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica y acorde con el art.7 de la Directiva 2011/16/UE.

En este sentido debe recordarse la expresa regulación que sobre algunos aspectos de esta cuestión realiza la Instrucción 1/2000, de 1 de diciembre, de la Agencia de Protección de Datos, relativa a las normas por las que se rigen los movimientos internacionales de datos. La norma segunda señala que “*cualquier responsable de un fichero o tratamiento que se proponga transferir datos de carácter personal fuera del territorio español deberá haber informado a los afectados de quiénes serán los destinatarios de los datos, así como de la finalidad que justifica la transferencia internacional y el uso de los datos que podrá hacer el destinatario*”.

No obstante, dentro de las limitaciones a esos derechos, el artículo 23.2 de Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de carácter personal, establece que: “*Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán igualmente denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras*”.

En esta línea también la Sentencia del Tribunal Constitucional 292/2000 ya precisó que era necesario compatibilizar la necesidad de ser informado con el funcionamiento de las normas sobre el intercambio de información, manteniéndose que cualquier limitación a este derecho consagrado en la Constitución Española ha de estar justificada y no vulnerar ésta. (FJ 13º: *Sólo podrá restringirse los derechos de acceso a la información que va a ser intercambiada si existe un interés público imperioso que así lo justifique*).

2. *Derecho de audiencia*: además de la notificación se le debe dar audiencia al afectado antes de enviar la información al Estado solicitante.

En España, el fundamento que permitiría mantener la existencia de este derecho en los procedimientos de intercambio de información tributaria sería el artículo 105. c)

de la Constitución, según la cual “*la ley regulará: c) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando cuando proceda, la audiencia al interesado*”. A su vez, el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de enero de 1992, ha constatado que, tras la aprobación de la Constitución, es necesario garantizar en todo procedimiento o expediente administrativo la audiencia al ciudadano, incluso aunque no se prevea expresamente en sus trámites.

En el ámbito administrativo se establece el trámite de audiencia, por una parte en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que en su artículo 82 señala que “*instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes*” y, por otra, en la Ley General Tributaria, que en su artículo 34 donde regula “Los derechos y garantías de los contribuyentes”, en su apartado 1, letra m) establece “*el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley*”.

3. *Derecho de intervención*: con este derecho el afectado puede someter a control administrativo y jurisdiccional la legalidad del intercambio antes y después de su ejecución.

Como ejemplo del reconocimiento del derecho de impugnación en el marco del intercambio de información podemos señalar el Protocolo que modifica el convenio de 26 de abril de 1966 entre España y Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 29 de junio de 2006. El apartado IV referido al nuevo artículo 25 bis, que incorpora la cláusula de intercambio de información, se refiere en el número 12 a la posibilidad de impugnar actuaciones del procedimiento de intercambio de información, distinguiendo aquellas desarrolladas en el Estado requerido y en el Estado requirente.

En síntesis, para la OCDE, el ejercicio de *estos derechos de participación* puede obstaculizar el intercambio de información hasta el punto de llegar a frustrar el éxito del mismo, por lo que plantea un equilibrio de todos los elementos en conflicto, dando preeminencia a la lucha contra el fraude fiscal internacional y relegando los derechos de los contribuyentes al ámbito de los derechos nacionales.

Además, a posteriori, existe la posibilidad de acudir como vía de impugnación a la *responsabilidad patrimonial* de la Administración Pública frente a los intercambios de información tributaria entre Estados que provoquen un daño patrimonial al obligado tributario.

En este sentido, el Convenio relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las Administraciones aduaneras en el ámbito de la Unión Europea, recoge en su artí-

culo 25. 2, f) la posibilidad de invocar la responsabilidad patrimonial cuando se produzcan daños por el tratamiento de los datos transmitidos. (DOCE, C24, de 23 de enero de 1998).

En España, podría ser de aplicación la legislación sobre responsabilidad patrimonial de la Administración pública, pues el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, establece que: “*1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos. 2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas*”.

### **Valor probatorio de la información intercambiada**

En el caso de un contribuyente al que le regularizan su situación tributaria utilizando la información suministrada por otro Estado en el marco del CDI firmado entre ambos Estados, información que aportó al otro Estado una entidad financiera que operaba en un paraíso fiscal, el contribuyente alega la ausencia de valor probatorio de la información financiera intercambiada sobre sus operaciones en dicho paraíso de acuerdo con la normativa española. Frente a este planteamiento el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en resolución de 2-12-2015, mantiene el criterio contrario en base a los siguientes argumentos: “*La Administración, en estos supuestos, no utiliza la prueba de presunciones para demostrar la titularidad de las cuentas del Paraíso fiscal P, tal y como señala el artículo 108.3 LGT, sino que se ha utilizado una prueba directa como es la información patrimonial deducida de las fichas BUP aportadas por las autoridades del País A y cumpliendo con ello la carga de la prueba que exige el artículo 105.1 de la misma Ley. En consecuencia, detallado y justificado el origen de la información al amparo legal correspondiente otorgado por el artículo 27 del Convenio y la Directiva 77/799, esta información tenía validez y constituía una prueba directa que acredita la titularidad de las cuentas bancarias del obligado tributario.*”

“*La información procedente de las autoridades del País A en el marco de la asistencia mutua tiene el valor de un documento oficial emitido por autoridades competentes en otro Estado miembro cuya fuerza probatoria es muy diferente al tratamiento que puede darse, a efectos de prueba, a la inclusión de datos relativos a un obligado tributario, por parte de otro obligado tributario distinto en una declaración tributaria o en una contestación a un requerimiento de la Administración.*”

“*Puesto que estas informaciones no son declaraciones tributarias ni proceden de obligados tributarios o de las “autoridades” a las que se refiere específicamente el ar-*

título 94 (en ningún caso, las Administraciones tributarias de otros Estados, sino determinados fedatarios o funcionarios públicos), obtenidas en cumplimiento de la obligación de suministro de información contenido en los artículos 93 y 94 de la LGT, no resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de la LGT y no exigen ser contrastadas con las propias autoridades fiscales del Estado que ha remitido la información, sino que en el caso de que el obligado al que se refiere la información suministrada en el marco de la asistencia mutua, alegue la inexactitud o falsedad de la misma, serán aplicables los principios generales sobre medios y valoración de la prueba contenidos en el artículo 106 de la LGT”.

Así, para el TEAC los requisitos de contraste, garantía y calidad exigidos al suministro de información en el ámbito doméstico no son aplicables al intercambio de información internacional, como si nunca pudiesen existir errores en los datos e información intercambiada, salvando así su validez probatoria ajena a cualquier error en el origen de los datos suministrados. Por tanto, la precaución adoptada lógicamente a nivel doméstico sobre posibles errores no existe en el intercambio de información internacional, al considerar que los datos incorporados a documentos oficiales del Estado que proporciona la información tienen ya un valor probatorio inmediato. Sin embargo, frente a este criterio del TEAC, el intercambio internacional de información puede arrastrar graves errores y en ciertos casos situar al contribuyente afectado en una situación de indefensión.

En su línea argumental el TEAC resuelve que “En el caso de información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua, no se está ante una información que figura en un registro fiscal u otro de carácter público a la que se refiere el artículo 108.3 de la Ley General Tributaria, por lo que no resulta aplicable este precepto.

En este caso, tampoco resulta aplicable la previsión contenida en el apartado 4 del artículo 108, por lo que no procede exigir a la Administración tributaria española que requiera de las autoridades tributarias de los otros Estados la ratificación de la información que previamente han remitido, pues no se trata de datos incluidos en declaraciones tributarias de otro obligado tributario o de contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley General tributaria.”

De todas formas, la propia Administración tributaria receptora de la información puede ser la primera interesada en acudir a los instrumentos de cooperación internacional, la asistencia mutua, para asegurar la validez del dato o información facilitado por un tercero que no se transforma en algo distinto, en cuanto a su calidad y veracidad, por su mera incorporación a un documento o soporte oficial de un Estado que lo suministra a otro Estado en el ámbito de la asistencia mutua.

## Tipos de intercambio de información

Los tipos de intercambio de información desarrollados a lo largo de los años en el ámbito de la OCDE y la UE han sido recogidos en el artículo 201 del RD 1065/2007, como “Formas de intercambio de información” al regular que en el marco del artículo 177 ter.1 de la Ley 58/2003, la Administración tributaria podrá facilitar información a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales de las siguientes formas:

*“a) Previa solicitud de asistencia mutua de la autoridad competente del otro Estado o entidad, cualquiera que sea la naturaleza o la finalidad de dicha solicitud;*

*b) De forma automática en relación con determinadas categorías de información y de acuerdo con lo dispuesto en la normativa sobre asistencia mutua;*

*c) De forma espontánea en cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua cuando pueda ser útil al otro Estado o entidad.”*

*El intercambio rogado o previo requerimiento* se produce cuando las autoridades competentes de un Estado miembro se dirigen a las del otro para requerirles datos sobre un concreto obligado tributario que está siendo investigado. Este tipo de intercambios son los que se emplean en el marco de procedimientos de comprobación o inspección al objeto de recabar o comprobar datos sobre las actividades en el exterior del inspeccionado.

*El intercambio automático* se produce en masa y con arreglo a un plan que han acordado las autoridades competentes de los Estados; lo que se intercambia generalmente son datos relativos a la obtención de rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones, pensiones) por residentes de un Estado en el territorio del otro. Es un mecanismo antifraude muy efectivo, dado que se está estandarizando su contenido e informatizando la transmisión, lo cual facilita enormemente su procesamiento y uso por el Estado receptor.

Entre los factores que más están contribuyendo al desarrollo de esta modalidad de intercambio automático cabe citar la normativa FATCA de EEUU y su implementación a través de acuerdos intergubernamentales, así como las iniciativas comunitarias en materia de asistencia mutua (Directivas 2003/48 y 2011/16). El Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa (Protocolo 2010), en materia de asistencia mutua articula una plataforma multilateral que instrumenta el intercambio automático.

*El intercambio espontáneo* tiene lugar cuando las autoridades de un Estado consideran que un obligado tributario que ha sido investigado podría estar defraudando los impuestos de otro Estado contratante con el que media un CDI (o de otro Estado miembro de la UE).

### 3. EL MODELO OCDE (2002) DE ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA (AII) CON TERRITORIOS DE BAJA TRIBUTACIÓN

El OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters publicado el 18 de abril de 2002 es un documento elaborado por el Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, (OCDE), que ha incluido representantes de varios Estados miembros y otros terceros países calificados como territorios de baja tributación, (TBT) como Aruba, Bermuda, Bahrain, Islas Cayman, Chipre, Isla de Man, Malta, Mauricio, Antillas neerlandesas, Seychelles y San Marino.

El documento es un auténtico modelo de convenio sobre intercambio de información a efectos fiscales fruto de la cooperación de los países con el proyecto de lucha contra la competencia fiscal perniciosa.

El modelo articula las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los territorios calificados como “*TBT cooperadores*”, a efectos de no sufrir las contramedidas que puedan poner en marcha los Estados miembros de la OCDE frente a los TBT no cooperadores.

Como características más importantes de este modelo podemos destacar:

- a) Sirve de base para la conclusión de acuerdos bilaterales o multilaterales por parte de los Estados miembros OCDE con TBT.
- b) Es de mínimos, aunque delimita un umbral de intercambio de información efectivo en materia fiscal en un sentido amplio, de suerte que se consideran cumplidas las exigencias que el proyecto de competencia fiscal perniciosa impone a los “TBT”, al objeto de ser considerados países o territorios cooperadores.
- c) Los TBT colaboradores pueden concluir convenios sobre la base de otros modelos siempre y cuando se articule un intercambio de información efectivo más amplio.
- d) Plantea el suministro unilateral de información por parte de los países calificados como TBT a los países de la OCDE que necesitan tal información para la efectiva aplicación de su sistema tributario, aunque se contempla igualmente la posibilidad de intercambio bilateral.
- e) El intercambio de información se realiza previo requerimiento, por lo que, dado que en estos territorios habrá fundamentalmente operaciones de carácter financiero, la ausencia de intercambio automático tiene una enorme trascendencia, limitando en buena medida las posibilidades de control de inversiones de cartera o de rentas del capital.

- f) Las obligaciones de intercambio de información que deben asumir los TBT pueden exceder de aquellos datos con trascendencia tributaria que posean las autoridades competentes de los mismos, por ello el modelo establece obligaciones de obtención de información relativa a datos en poder de instituciones financieras o de personas que actúen como agentes o fiduciarios; los TBT también deben suministrar toda información con trascendencia tributaria relativa a la titularidad de participaciones en personas jurídicas, sociedades de personas, trusts y fundaciones.
- g) Existe la posibilidad de que el Estado requerido autorice el desplazamiento a su territorio de inspectores fiscales del Estado requirente para examinar documentos con trascendencia tributaria o interrogar a personas relacionadas con la investigación fiscal.

La evolución de los estándares de transparencia e intercambio de información y la generalización creciente del intercambio automático de información financiera podrían estar provocando una cierta superación y obsolescencia de estos AII, lo que obligara a tener que reemplazarlos por mecanismos más efectivos y completos como CDI o por el Convenio Multilateral OCDE/Consejo de Europa (Protocolo 2010).

España ha concluido Acuerdos de Intercambio de Información (AII), con las antiguas Antillas neerlandesas (2009), Aruba (2009), San Marino (2010), Andorra (2010), Bahamas (2010); también se han concluidos CDI con cláusula de intercambio de información efectiva con Panamá (2011), Barbados, Trinidad y Tobago, Uruguay, Hong Kong o Singapur y Andorra (2014), con este último país con intercambio automático de información financiera.

La firma de estos acuerdos contiene como aspectos más destacables que el intercambio de información es rogado o previo requerimiento; no existe el secreto bancario, mercantil y contable sobre todo tipo de entidades, vehículos de inversión, fundaciones, fiduciarias y el territorio deja de ser calificado, a efectos fiscales españoles, como paraíso fiscal a partir de la fecha de entrada en vigor si se materializa en un efectivo intercambio de información.

#### 4. EL CONVENIO MULTILATERAL OCDE/CONSEJO DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL DE ENERO 1988, MODIFICADO POR EL PROTOCOLO DE MAYO 2010

La OCDE y el G20 están impulsando la firma de este Convenio por el mayor número de países posible, incluyendo no miembros de la OCDE o del Consejo de Europa,

con el objetivo de que en el futuro constituya el principal y más avanzado instrumento de asistencia mutua multilateral en materia fiscal, siendo a su vez una oportunidad para uniformar los niveles de asistencia mutua a nivel mundial, cerrar la red global de acuerdos de intercambio de información y evitar los principales flecos de la red actual de asistencia mutua.

El número de firmantes está en torno al centenar de países, aunque ha entrado en vigor en unos setenta. El Convenio Multilateral está vigente desde el 1 de enero de 2013. España firmó el Acuerdo Multilateral entre autoridades competentes sobre intercambio de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014. De todas formas, bastantes países han incluido reservas que restringen el ámbito de aplicación de las amplias posibilidades de asistencia mutua que articula.

El Convenio contempla todas las formas de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal, incluyendo la asistencia judicial y penal- tributaria; la ratificación del Convenio por un país significa, por tanto, tener en vigor un acuerdo de asistencia mutua con los restantes países que lo hayan ratificado, dada su naturaleza multilateral. Actúa por tanto como puente de unión. Su firma no restringe la aplicación de otros tratados o instrumentos relacionados con la cooperación fiscal internacional, resultando aplicable el mecanismo que permite una cooperación más amplia o eficaz por el principio de máxima eficacia.

El Convenio sigue el actual estándar internacional representado por el art. 26 MCDI; existe comunicación de técnicas de análisis de riesgos fiscales o esquemas de evasión; mantiene la cláusula de secreto tributario internacional, similar a la prevista en el MCDI, admitiendo bajo ciertas condiciones (art.26 MCDI 2012-2014) el uso de la información para fines no fiscales (delitos de blanqueo de capitales, cohecho, etc) y hay posibilidad de que los Estados articulen garantías a favor de los obligados tributarios afectados (derechos de participación: notificación, audiencia, recurso).

## 5. EL ESTANDAR GLOBAL OCDE (2014) DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

El Estándar ha sido desarrollado por la OCDE y los países del G20 y se publicó en julio de 2014 e intenta articular a través de un mayor nivel de transparencia un sistema que garantice que las administraciones tributarias sean tan globales como el propio sistema financiero.

Por ello tiene como objetivo impulsar la implantación, por parte del mayor número posible de jurisdicciones, de un mecanismo uniforme estandarizado que garantice un nivel mínimo de intercambio de información automática anual de datos sobre cuentas

bancarias en entidades financieras, entre los diferentes países participantes. Se trata de alterar las reglas de juego del actual sistema de fiscalidad internacional de las operaciones financieras.

Busca articular un modelo uniforme a nivel global, aceptado por todos los países, para facilitar el intercambio de información de manera fiable, efectiva y rápida, a efectos de evitar los múltiples problemas e inconvenientes que se están produciendo con la proliferación e implantación de modelos diferentes de obtención e intercambio automático de información financiera. Por tanto, la transparencia, la automaticidad y la uniformidad son principios fundamentales de este modelo estándar.

Los primeros intercambios automáticos comenzaran en 2017, para unos 40 países, y a partir de 2018 para el resto de los más de 65 países que ya han manifestado su compromiso de implementación en el marco del Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

El estándar consta de dos partes clave:

1) El *estándar común de revelación de información* o Common Reporting Standard (CRS) que está configurado a través de estos elementos:

- a) *La información financiera que debe ser revelada* sobre las cuentas afectadas, que incluye todo tipo de rentas de inversión y ahorro: intereses, dividendos, renta de ciertos contratos de seguros y otros tipos de renta similar, como planes de pensiones, así como los saldos de las cuentas y las rentas derivadas de ventas de activos financieros.
- b) *Las entidades financieras que deben obtener y suministrar información*, dando un concepto de entidades financieras amplio.
- c) *Los titulares de las cuentas bancarias objeto de revelación* incluye a personas físicas (no residentes) y entidades sujetas a obligaciones de información, incluyendo a los trusts, fundaciones y entidades pasivas, con la regla de transparencia identificando el titular último.
- d) *Los procedimientos de diligencia debida* que deben seguir las entidades financieras para identificar las cuentas sobre las que debe informarse y la residencia (en el otro Estado parte) de las personas físicas y entidades no residentes titulares de las mismas.
- e) *El proceso de implementación a nivel interno por los distintos países* que adopten el estándar, mediante una reforma de la legislación interna para que las en-

tidades financieras suministren la información periódicamente a la Administración tributaria.

2) El *Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes* (CAA): que delimita el alcance específico de la información que será intercambiada, la forma en que será remitida y los aspectos temporales y técnicos del suministro de los datos, para lo que el CAA vincula el CRS y la base legal para el intercambio de información permitiendo que la información obtenida por las entidades financieras y transmitida a las autoridades fiscales sea suministrada o intercambiada de forma automática a las autoridades fiscales del otro país.

El nuevo estándar global de intercambio automático de información financiera se desarrollará de forma efectiva para estar operativo en 2017-2018 en un buen número de países, aunque a nivel global puede necesitar bastantes años.

La ejecución de los acuerdos de intercambio automático de información financiera puede realizarse pivotando sobre distintos mecanismos que tengan implementados los países: CDI, acuerdos específicos como FATCA, a través de Directivas comunitarias, aunque para la OCOE la mejor vía es el Convenio Multilateral OCDE-Consejo de Europa de 25 de enero de 1988, modificado el 27 de mayo de 2010, por su alcance global.

Por tanto, van a coexistir tres sistemas de intercambio automático de información sobre cuentas financieras, OCDE, UE y FATCA.

## 6. EL ACUERDO FATCA USA-ESPAÑA (2013)

El Acuerdo intergubernamental (IGA) o Acuerdo FATCA, firmado entre EEUU y España, el 14 mayo 2013 y la Orden HAP/1136/2014 de desarrollo interno, tiene su origen en las disposiciones aprobadas el 18 de marzo de 2010 por los Estados Unidos conocidas como Foreign Account Tax Compliance Act- FATCA, que establecen un régimen de comunicación de información para las instituciones financieras respecto de ciertas cuentas cuya titularidad corresponde a ciudadanos y residentes (personas físicas y entidades) norteamericanos.

FATCA implica que *las entidades financieras extranjeras que operen en Estados Unidos están obligadas a comunicar a las autoridades norteamericanas toda la información exigible para la identificación de las cuentas poseídas por ciudadanos y personas residentes de EEUU, dado que de otra forma se verían sujetos a una retención en la fuente definitiva del 30% sobre toda renta de fuente americana y a la obligación de cerrar una cuenta financiera en el caso de que el cliente se negase a dar la información requerida.*

El acuerdo FATCA concluido con España responde al Modelo IGA, que pivota sobre la cláusula de intercambio de información tributaria previsto en el artículo 27 del CDI, (1990), que establece un amplio marco para la transmisión de datos fiscales entre las autoridades competentes de ambos países y permite la *modalidad de intercambio automático de información financiera*.

El IGA USA-España contiene una cláusula de nación más favorecida por lo que cuando EEUU firme con otra jurisdicción un acuerdo FATCA en términos más favorables a los contenidos en el art.4 o en el Anexo 1 del acuerdo España se podrá acoger al mismo.

Toda la información intercambiada estará protegida por las normas sobre confidencialidad previstas en el CDI firmado entre EEUU y España.

Los Estados contratantes son los que intercambian la información, con carácter anual, previo suministro de la misma por las instituciones financieras estadounidenses y españolas con los datos sobre cuentas financieras extranjeras gestionadas por las instituciones financieras establecidas en los dos países, que posean o controlen nacionales o residentes (personas físicas y entidades, incluidos los instrumentos jurídicos como los fideicomisos) en los dos Estados, lo cual puede comprender cuentas financieras en terceros países.

Cuando una institución financiera española obligada a comunicar información cumple con lo previsto en sección 1471 del Internal Revenue Code, (IRC), no estará sujeta a la retención del 30% sobre todas las rentas de fuente estadounidense obtenidas por la misma, siempre que la Administración cumpla con las obligaciones de información. Además, existen reglas de diligencia debida.

Ahora bien, la condición de institución financiera española cumplidora puede verse afectada cuando tal institución posea entidades vinculadas o sucursales en una jurisdicción que impida a las mismas cumplir los requisitos para ser una institución financiera extranjera participante.

Con carácter general, el Acuerdo FACTA gira en torno a los conceptos de cuenta financiera española/estadounidense sujeta a comunicación de información, que se define en el artículo 4 del Acuerdo y que se incluyen en el artículo 3 de la Orden HAP/1136/2014, como “Obligaciones derivadas del Acuerdo”.

FATCA establece respecto de cada cuenta financiera, de acuerdo con en el artículo 37 bis del RD 1065/2007, de Aplicación de los tributos, que regula las obligaciones de información sobre cuentas financieras, utilizando el modelo 290 aprobado por la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, la obligación de informar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con el contenido que se regula en el anexo de la citada Orden.

Por tanto, el concepto de "*cuenta española/estadounidense sujeta a comunicación de información*" resulta clave para determinar la existencia de una obligación de suministrar los datos a estos efectos.

El modelo 290 se presentó del 1 de enero al 31 de marzo de 2016 para la información de 2015.

El intercambio de la totalidad de la información a que se refiere el acuerdo no está previsto hasta 2017, en relación con las cuentas financieras sujetas a comunicación de información en 2016. El plazo para el intercambio de información será de nueve meses contados a partir de la finalización del año civil al que se refiera la misma.

## 7. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y LA ASISTENCIA MUTUA EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

### - Antecedentes hasta la Directiva de Asistencia Mutua 2011/16/UE.

*La Directiva 77/799/CEE*, aprobada en el año 1977, novedosa en su momento, en vigor hasta 31 de diciembre de 2012 y derogada por la Directiva 2011/16/UE.

*La Directiva 2003/48/CE*, de Fiscalidad del Ahorro, que articula el intercambio automático de información financiera entre los Estados miembros, se refiere solo a una concreta categoría de rentas (pagos de intereses) obtenidas (pagadas) a beneficiarios efectivos residentes en Estados miembros de la UE; el suministro de información se realiza utilizando el cauce de la Directiva 77/799/CEE y 2011/16/UE.

El Reglamento CE nº 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre, regula la cooperación administrativa en materia de IVA.

El Reglamento CE nº 2073/2004, del Consejo de 16 de noviembre de 2004, regula la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales (IIEE).

La existencia de este conglomerado de normas, -OCDE, UE y FATCA, - sobre asistencia mutua en materia tributaria plantea la consideración de su ámbito de aplicación. En muchos casos, resultará que las propias normas del instrumento de cooperación de que se trate excluirán de su aplicación a determinados impuestos; por ejemplo, tanto la antigua Directiva 77/799/CEE como la actual Directiva 2011/16/UE no resultan aplicables en materia de IVA o de IIEE. En otros, ocurrirá todo lo contrario y nos encontraremos con varios instrumentos que permiten la asistencia administrativa en relación con los mismos impuestos, caso de un CDI con cláusula de intercambio de información firmado por un Estado miembro de la UE y su normativa interna que trans-

pone las Directivas 77/799/CEE y 2011/16. En caso de conflicto ya hemos comentado la aplicación del principio de máxima eficacia a favor de la norma que ofrezca las mayores posibilidades de intercambio y que en caso de igualdad prevalece la que otorgue mayores garantías al secreto tributario.

#### **- Directiva 2011/16/UE de Cooperación administrativa en materia Fiscal**

La Directiva 2011/16/UE relativa a cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que derogó la Directiva 77/799/CEE, establece el nuevo modelo de asistencia administrativa mutua y adecua la regulación comunitaria de la asistencia mutua con los estándares internacionales de intercambio de información efectiva adoptados por la OCDE y el G-20, por lo que las autoridades competentes de los Estados miembros deben cooperar entre sí intercambiándose información en relación con los impuestos especificados.

Por tanto, la cooperación en materia de IVA, IEE y aduanas se instrumentará a través de los mecanismos específicos establecidos al efecto, quedando además excluidas las tasas y los precios públicos, así como las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.

En cuanto a las personas o entidades a las que afecta incluye a personas físicas y jurídicas, así como a cualquier estructura jurídica, sea cual fuere su naturaleza y forma, que posea o administre activos y que, incluida las rentas derivadas de los mismos, estén sujetos a cualquiera de los impuestos cubiertos por la Directiva. Es decir, afecta a todo tipo de vehículos de inversión, fundaciones, sociedades de inversiones, fondos fiduciarios y trusts.

La Directiva contiene la cláusula de *nación más favorecida* por lo que, cuando un Estado miembro brinde a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la Directiva, no puede negarse a ofrecer esa misma cooperación a otros Estados miembros que deseen formar parte en dicha cooperación mutua ampliada. Por esta cláusula FATCA sirve como auténtico impulsor comunitario del intercambio automático de información financiera.

Las rentas afectadas por el intercambio de información se amplía, pues se incluyen las del trabajo dependiente, remuneraciones de administradores y consejeros, productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE sobre el intercambio de información y otras medidas similares como la Directiva 2003/48/CE del ahorro; pensiones, rendimientos inmobiliarios y rentas del capital, aunque no todas.

La calificación de las rentas afectadas por el intercambio se realizará de acuerdo con la legislación tributaria del Estado miembro transmitente, criterio de calificación

que puede no coincidir con la del Estado miembro receptor de la misma. La comunicación de la información se efectuará como mínimo una vez al año y, a más tardar, 6 meses después del final del ejercicio del Estado miembro durante el cual se recibió la información.

El intercambio de información automático establecido originalmente fue configurado sobre un modelo de mínimos, por la no inclusión en su ámbito objetivo de determinadas categorías de renta del ahorro privado, como rentas vitalicias o temporales, o rentas distribuidas por o generadas en la transmisión de participaciones de IIC, cuando éstas invierten sus activos sin superar el umbral que determina que la renta sea calificada como pago de intereses, rentas no cubiertas por la Directiva 2003/48/ CE del Ahorro.

En relación al *secreto tributario* la Directiva 2011/16 establece una regulación más flexible con la aplicación de la normativa nacional en el Estado miembro receptor que protege la confidencialidad de la información, así como el uso de la información para fines no fiscales con el correspondiente permiso del Estado transmitente, o la posibilidad de transmitir información a un tercer Estado miembro.

#### **- Directiva 2014/107/UE que reforma la Directiva 2011/16/UE**

La Directiva 2014/107, de 9 diciembre supuso un avance muy significativo en materia de IAI, y la implementación en la UE del estándar global de intercambio automático de información(IAI) sobre cuentas financieras desarrollado por la OCDE y respaldado por el G20 en el año 2014 (Common reporting standard, CRS).

La Directiva resulta de aplicación desde 1 de enero de 2016, produciéndose los primeros intercambios automáticos en septiembre de 2017. También se ha previsto que en 2017 la Comisión revise la eficacia y funcionamiento del IAI a efectos de proponer cambios.

El contenido del sistema de intercambio automático sobre cuentas financieras se estructura sobre los siguientes elementos esenciales: a) La información sobre cuentas financieras que debe ser intercambiada, b) Las Instituciones Financieras que deben obtener y suministrar la información al Estado miembro; c) Los diferentes tipos de cuentas y contribuyentes afectados; y, d) Los procedimientos comunes de diligencia debida que deben seguir las instituciones financieras para identificar a los contribuyentes.

En cuanto al valor probatorio de la información intercambiada la Directiva posibilita su uso como medio de prueba en los procedimientos nacionales en las mismas condiciones que la información equivalente transmitida por una autoridad del mismo Es-

tado miembro dentro de su ámbito territorial. Mediante esta cláusula se da una validez probatoria general a la información transmitida por las autoridades competentes de los otros Estados miembros, siempre que se pueda acreditar las autoridades, origen/fuente, procedimientos y garantías con las que fue obtenida la información para poder emplearse como prueba en un procedimiento nacional al igual que acontece en un contexto interno.

En relación con los derechos de participación de los contribuyentes y el valor probatorio de la información intercambiada y sus fuentes de obtención, en el Asunto Sabou C-276/12, en sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de 22 de octubre de 2013, ante la cuestión prejudicial planteada por el tribunal de justicia de la República Checa, declara que “*la Directiva 77/799/CEE debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido*”.

Las cuestiones planteadas en síntesis en el Asunto Sabou son:

¿Se desprende del Derecho de la Unión Europea que el contribuyente tiene derecho a ser informado de la decisión de la Administración tributaria checa de solicitar información con arreglo a la Directiva 77/799 [...]?

¿Tiene derecho el contribuyente a participar en la formulación de la solicitud dirigida al Estado miembro requerido? Si el contribuyente no tiene tales derechos en virtud del Derecho de la Unión Europea, ¿es posible que la legislación nacional le confiera los mismos?

¿Está obligada la Administración tributaria del Estado miembro requerido a respetar cierto contenido mínimo en su respuesta, de modo que conste claramente cuáles fueron las fuentes y cuál fue el método utilizado por la Administración tributaria requerida para obtener la información comunicada?

Para el Abogado General, la Directiva no confiere valor probatorio alguno a la información intercambiada, por lo que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar cuál es el valor probatorio que procede atribuir en cada caso a la información comunicada por un Estado miembro en virtud de la Directiva, en consecuencia, será en dicho procedimiento nacional donde el contribuyente afectado podrá contrastar la exactitud de la información intercambiada.

En este sentido la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, en su artículo 106, “Normas sobre medios y valoración de prueba”, en su apartado 2, establece que *“Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda”*.

En conclusión, de esta sentencia podemos destacar que la Directiva no regula los derechos de los contribuyentes sino solo la asistencia mutua entre Estados miembros. *“Los derechos del contribuyente afectado por el requerimiento de información transfronterizo en el Estado requirente y requerido constituyen una cuestión que corresponde resolver al legislador de cada Estado.”*

*“La Directiva no regula que las autoridades del Estado requirente, en el marco de un procedimiento de comprobación, informen al contribuyente afectado por el requerimiento solicitado a otro Estado miembro ni que el Estado requerido conceda un derecho de audiencia al contribuyente afectado en el momento en que se realizan actuaciones de obtención de información, ni concede un derecho a ser oído antes de remitir la información al Estado requirente, así como tampoco el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida, ni impone exigencia alguna particular en cuanto al contenido de los datos remitidos; obligación de mencionar las fuentes de la información y la forma utilizada para obtenerla. Tales cuestiones solo son competencia de los derechos nacionales de los Estados miembros”.*

#### **- Directiva (UE) 2015/2376 que modifica la Directiva 2011/16/UE (Tax Ruling)**

Mediante esta nueva Directiva se establece el intercambio automático y obligatorio de información sobre los acuerdos previos con efectos transfronterizos y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, los conocidos como Tax ruling, a todos los demás Estados miembros, así como a la Comisión, cuando en un Estado miembro hayan sido formulados, modificados o renovados después del 31-12-2016 y en algunos supuestos a los de los cinco años anteriores a 1-1-2017. Por razones de seguridad jurídica se excluyen los tax ruling firmados con países terceros no miembros de la UE. En colaboración con la OCDE se pretende elaborar un formulario normalizado, con disposiciones lingüísticas.

Tras el intercambio automático un Estado puede pedir información adicional si lo considera necesario.

**- Directiva (UE) 2016/881 que modifica la Directiva 2011/16/UE (Informe País por País)**

Con esta Directiva se establece el intercambio automatico y obligatorio de información sobre los informes *País por País*.

En el informe país por país, los «grupos de empresas multinacionales» deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen el importe de sus ingresos, los beneficios antes del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta pagado y devengado; han de notificar igualmente el número de empleados, el capital declarado, los resultados no distribuidos y los activos materiales en cada territorio fiscal. Por último, deben identificar a cada entidad del grupo que opere en un determinado territorio fiscal e indicar las actividades económicas que ejerce cada entidad.

Al aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben utilizar el informe final de 2015 sobre la acción 13 del proyecto relativo a la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios de la OCDE y el G-20, elaborado por la OCDE, BEPS, como fuente de ilustración o interpretación de la presente Directiva a fin de garantizar la aplicación coherente en los distintos Estados miembros.

## BIBLIOGRAFÍA

Intercambio de información y fraude fiscal internacional.

J.M. Calderón Carrero. C.E.F Madrid 2000.

Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre entre Administraciones tributarias.

J.M. Calderon Carrero. Cronica Tributaria 99/2001.

Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou.

J.M. Calderon Carrero. Carta Tributaria. 2/2014.

El futuro estandar global OCDE de intercambio automatico de información financiera.

J.M. Calderon Carrero. Revista Contabilidad y Tributación 381/2014.

Todo Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea.

J.M. Calderón, Nestor Carmona, Adolfo Martin y Montserrat Trape CISS 2017.

Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias.

T. Cordon Ezquierro. Derecho PUCP. Nº 72. 2014.

Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua.

M.A. Escalona Ruiz. Cuadernos de Formación. 29-2010. IEF.

Intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses.

F.J. Nocete Correa y M. Prado Merino. Cronica Tributaria. Nº 139-2011.

El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria.

M. Rodriguez- Bereijo. INDRET 3-2012.

