

Año LXXIX. urtea

270 - 2018

Enero-Abril

Urtarrila-Apirila



Príncipe de Viana

SEPARATA

Industrias culturales y mecenazgo: su regulación en la Comunidad Foral de Navarra

Juan Carlos ORENES RUIZ

Sumario / Aurkibidea

Príncipe de Viana

Año LXXIX · n.º 270 · enero-abril de 2018
LXXIX. urtea · 270. zk. · 2018ko urtarrila-apirila

INDUSTRIAS CULTURALES Y CREATIVAS EN NAVARRA / KULTUR ETA SORMEN INDUSTRIAK NAFARROAN

M.^a Camino Barcenilla Tirapu (coord./koord.)

Presentación / Aurkezpena

Ana Herrera Isasi 11

Las industrias culturales y creativas en el siglo XXI: un marco conceptual

M.^a Camino Barcenilla Tirapu 19

LAS DESGRAVACIONES FISCALES EN NAVARRA EN EL MARCO DE LAS INDUSTRIAS CULTURALES / ZERGA-ARINTZEAK NAFARROAN, KULTURA INDUSTRIEN ESPARRUAN

Industrias culturales y mecenazgo: su regulación en la Comunidad Foral de Navarra

Juan Carlos Orenes Ruiz 39

La producción audiovisual y su modelo de incentivación indirecta en Navarra

Javier Lacunza 73

LAS INDUSTRIAS CULTURALES Y CREATIVAS: UN SECTOR ESTRATÉGICO / SORMEN ETA KULTURA INDUSTRIAK: SEKTORE ESTRATEGIKOA

El sector creativo y digital, un ámbito estratégico para el emprendimiento

Pilar Irigoien 83

El modelo clúster como estrategia para el desarrollo de los sectores.

El caso del sector audiovisual

Marga Gutiérrez 97

Hacia dónde dirigir las industrias culturales y creativas.

Breve reflexión situada

Oskia Ugarte, Elisa Arteta, Nerea de Diego, Betisa San Millán 119

Sumario / Aurkibidea

LAS INDUSTRIAS CULTURALES Y CREATIVAS EN NAVARRA:
UN CAMINO EMPRENDIDO (VISIONES SECTORIALES) /
SORMEN ETA KULTURA INDUSTRIAK NAFARROAN:
HASITAKO BIDEA (IKUSPEGI SEKTORIALAK)

Patrimonio y presente de la arquitectura en Navarra José Manuel Pozo Municio, Efrén Munárriz Clemos	137
El sector musical en el contexto de las industrias culturales y creativas. Algunos datos sobre el sector musical de Navarra Marcos Andrés Vierge, Igor Saenz Abarzuza	173
La vida escénica en Pamplona, 2016 Gustavo I. Charles	191
Desarrollo, innovación y valor en torno al patrimonio cultural de Navarra Carlos J. Martínez Álava	231
La industria gráfica, factor clave de las industrias culturales y creativas de Navarra AEGRA (Asociación de Empresarios de Artes Gráficas de Navarra)	251
LOS TRABAJOS Y LOS DÍAS DEL AÑO 2017 / 2017ko LANAK ETA EGUNAK	
Tesis doctorales sobre temática navarra de ciencias humanas, sociales y jurídicas, leídas en 2017	267
Actividad investigadora de los historiadores e historiadoras de la Universidad Pública de Navarra. Crónica de 2017 Zuriñe Sainz Pascual	279
Investigación y difusión del patrimonio cultural de Navarra Yolanda Cagigas Ocejó	287
Autores y autoras navarras en castellano, año 2017 Mikel Zuza Viniegra	293
Euskarazko nafar literatura 2017an Ángel Erro Jiménez	297
2017. ¿El momento ha llegado? Celia Martín Larumbe	301
948 Merkatua. Hacia un cambio de modelo en el sector profesional de la música Igor Saenz Abarzuza	315

Sumario / Aurkibidea

El nuevo Hollywood Marta Artica Zurano	325
Turismo y actividades culturales en Navarra. 2017 Ainhoa Aguirre Lasa	341
José Lainez y Concha Martínez, Premio Príncipe de Viana de la Cultura 2017 Alicia Ezker Calvo	351
Discurso Premio Príncipe de Viana 2017 Bertha Bermúdez	361
Currículums	365
Analytic Summary	373
Normas para la presentación de originales / Idazlanak aurkezteko arauak / Rules for the submission of originals	377

Industrias culturales y mecenasgo: su regulación en la Comunidad Foral de Navarra

Kultur industriak eta mezenasgoa: haien erregulazioa Nafarroako Foru Komunitatean

Cultural industries and patronage: regulation in the Community of Navarre

Juan Carlos ORENES RUIZ

Jefe de Sección de Régimen Jurídico

Secretaría General Técnica del Departamento de Cultura, Deporte y Juventud

Presidente-Coordenador de la Comisión de Mecenasgo Cultural

jc.orenes.ruiz@navarra.es.

Recepción del original: 08/11/2017. Aceptación provisional: 23/04/2018. Aceptación definitiva: 23/04/2018.

RESUMEN

Las industrias culturales y creativas desempeñan una importante función social y económica, por lo que es conveniente que la ciudadanía adopte un papel más activo en la promoción de su actividad. La Ley Foral 8/2014 responde a la conveniencia de establecer nuevos instrumentos que propicien la participación de la sociedad civil en la financiación de la cultura. Es la primera ley sobre esta materia aprobada en el Estado y pretende contribuir al desarrollo del sector cultural a través del fomento de la cultura del mecenazgo. El artículo analiza los antecedentes, objeto, ámbito de aplicación y contenido de la ley, con especial atención a las diversas formas de mecenazgo y a los importantes incentivos fiscales que establece.

Palabras clave: industrias culturales y creativas; mecenazgo; incentivos fiscales; donaciones.

LABURPENA

Kultur eta sormen industriek funtzio sozial eta ekonomiko garrantzitsua betetzen dute; hori-delá eta, komeni da herritarrek zeregin aktiboagoa izan dezaten jardura horien sustapenean. Komeni da tresna berriak ezartzea gizarte zibilak kulturaren finantzaketan parte-hartzen laguntzeko; eta behar horri, hain zuzen ere, erantzuten dio 8/2014 Foru Legeak. Estatuan gai horri buruz onetsi den lehendabiziko legea da eta helburua da kultur sektorea garatzen laguntzea, mezenasgoaren kultura sustatuz. Artikuluak aurrekariak, xedea, aplikazio eremua eta legearen edukia aztertzen ditu eta arreta berezia jartzen zaie mezenasgoaren mota desberdinei eta ezartzen dituen pizgarri fiskal garrantzitsuei.

Gako hitzak: kultur eta sormen industriak; mezenasgoa; pizgarri fiskalak; dohaintzak.

ABSTRACT

The cultural and creative industries play an important social as well as economic function; it is convenient that the citizens adopt a more active role in the promotion of their activity. The Ley Foral 8/2014 responds to the convenience of new instruments and incentives to encourage Civil Society's participation on financing culture. This is the first law on this subject passed in Spain, and helps to contribute to the development of culture in Navarra through the promotion of cultural patronage. This paper analyzes the genesis, purpose, scope and contents of the law, with particular emphasis on the various forms of patronage as well as the significant tax incentives laid down in it.

Keywords: Culture and creative industries; patronage; tax incentives; donations.

1. INTRODUCCIÓN: INDUSTRIAS CULTURALES Y MECENAZGO. 2. LA LEY FORAL 8/2014 REGULADORA DEL MECENAZGO CULTURAL. 2.1. Antecedentes. 2.2. Ámbito objetivo de la ley. 2.2.1. Mecenazgo cultural. 2.2.2. Participación a título gratuito. 2.2.3. El consumo cultural. 2.2.4. La financiación colectiva o *crowdfunding*. 2.3. Elementos subjetivos. 2.4. Elementos formales: la declaración o consideración de interés social. 2.4.1. La declaración de interés social. 2.4.2. La consideración de interés social. 2.5. Obligaciones de los beneficiarios. 2.6. Modalidades de mecenazgo. 2.6.1. Las donaciones. 2.6.2. Préstamos de uso o comodato. 2.6.3. Convenio de colaboración. 2.6.4. Aportaciones a productos financieros indisponibles. 2.7. Incentivos fiscales. 3. A MODO DE CONCLUSIÓN. 4. LISTA DE REFERENCIAS.

1. INTRODUCCIÓN: INDUSTRIAS CULTURALES Y MECENAZGO

Resulta incuestionable la importancia social de la cultura. La Constitución Española en su artículo 44.1 establece que los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho. Su consideración como derecho determina que la cultura no pueda ser entendida como una simple mercancía, los bienes culturales estimulan el compromiso cívico y el desarrollo comunitario (Seco y Gainza, 2016). Al mismo tiempo, es necesario atender a la importancia que las industrias culturales y creativas tienen para la creación de riqueza y empleo, ya sea de forma directa o indirecta: en términos económicos se estima que contribuyen en un 3 % al PIB de la Unión Europea. Esta dimensión económica ha sido destacada por la Comisión Europea, que valora positivamente el dinamismo de un sector que es, al mismo tiempo, fuente y resultado de los procesos de innovación (Aguiar, 2014).

Los poderes públicos, en cumplimiento del mandato constitucional de facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social, desarrollan una importante labor de promoción de las actividades culturales. No obstante, la labor de promoción de la cultura no debe recaer exclusivamente en el sector público, por lo que es imprescindible favorecer y promover la participación de la ciudadanía; participación que debe ir más allá de la que nos corresponde como consumidores y usuarios de productos culturales. Es preciso que los ciudadanos adquieran un papel más activo actuando como auténticos promotores de la actividad de las industrias culturales y creativas. En este sentido, el mecenazgo está llamado a desempeñar un papel relevante.

Así, dentro del conjunto de acciones que se contienen en el Plan de Fomento de las Industrias Culturales y Creativas del año 2017 del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, se incluye una específicamente dirigida al fomento del mecenazgo cultural entendido como la protección o ayuda dispensada a una actividad cultural o artística. Los esfuerzos para promover el mecenazgo no pueden quedar limitados, de forma exclusiva, a fijar unos simples incentivos fiscales. La verdadera puesta en marcha de una cultura del mecenazgo exige de las industrias culturales y creativas destinar recursos materiales y personales dirigidos a la búsqueda de los mecenas, involucrar a los mecenas haciéndoles partícipes de los proyectos, proporcionar una adecuada información y actuar con transparencia en la gestión de los recursos obtenidos. En definitiva, es conveniente encontrar un adecuado equilibrio entre el apoyo público directo y el indirecto, considerando que los fondos públicos y privados son complementarios para un adecuado desarrollo del sector cultural.

Desde el sector cultural se ha insistido en la conveniencia de elaborar una ley de mecenazgo que incentive la financiación de la cultura por parte de otros agentes, sin perjuicio de la necesaria aportación pública en los proyectos liderados por la administración¹. A nivel nacional la anunciada ley de participación social y mecenazgo no ha llegado a aprobarse; en su lugar, y con un alcance más limitado, por medio de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, se introducen algunas modificaciones 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», con el fin de aumentar los porcentajes de deducción, estimular el micromecenazgo y las conductas de fidelización en los casos en que las aportaciones se mantengan durante al menos tres años.

2. LA LEY FORAL 8/2014 REGULADORA DEL MECENAZGO CULTURAL

2.1. Antecedentes

En Navarra, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 44.8 y 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, la Comunidad Foral tiene la competencia exclusiva en materia de «cultura en coordinación con el Estado» y la potestad de «mantener, establecer y regular su propio régimen tributario». En el artículo 88 de la Ley Foral 14/2005, de 22 de noviembre, del Patrimonio Cultural de Navarra, se encomienda a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra la tarea de propiciar «las actuaciones de mecenazgo y la participación de entidades privadas y particulares en la financiación de las actuaciones de protección, conservación, restauración, acrecentamiento, investigación, documentación y divulgación del Patrimonio Cultural de Navarra». En el ejercicio de estas competencias y mandatos se han ido adoptando una serie de medidas de estímulo a la financiación privada de la cultura por medio de incentivos fiscales materializados

1 Esta fue una de las conclusiones contenidas en el *Pacto por la Cultura 2015* elaborado por iniciativa de la Federación Estatal de Asociaciones de Gestores Culturales, disponible en www.feagc.com.

en diversas disposiciones. Sirva como ejemplo la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales recogida en el artículo 65 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades².

Sin lugar a duda, el instrumento normativo más destacado en el ámbito del mecenazgo ha venido siendo durante muchos años la «Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio» (en adelante LF 10/1996). Esta norma nació como el equivalente en la Comunidad Foral de la «Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», ley que fue derogada por la vigente «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).

La LF 10/1996, todavía en vigor, era el instrumento normativo en el que debía encontrar acomodo el mecenazgo cultural, si bien esta norma, a pesar de regular el régimen tributario de las donaciones efectuadas a las fundaciones y de otras actuaciones de colaboración en actividades de interés general, no hace en ningún momento alusión al concepto de «mecenazgo»³. También resulta significativo que en el título de la ley se haga mención al patrocinio cuando esta clase de contrato no es objeto de regulación a lo largo de su articulado, lo que evidencia la habitual confusión que suele producirse entre patrocinio y mecenazgo, como tendremos ocasión de ver más adelante⁴.

Así, el mecenazgo cultural aparecía enmarcado dentro del concepto más amplio de actuaciones de colaboración en actividades de interés general. Sin embargo, las formas de colaboración existentes y los incentivos fiscales previstos se mostraban insuficientes y poco atractivos para promover de forma adecuada la participación del sector privado.

El proceso de elaboración de una ley de mecenazgo cultural en la Comunidad Foral de Navarra tuvo su origen en dos resoluciones del Parlamento de Navarra de 12 de marzo de 2012 y 18 de marzo de 2013, en las que se instaba al Gobierno de Navarra a remitir un proyecto de ley que regulara esta materia⁵. Tras la celebración de un trámite de participación pública, por Acuerdo de 30 de octubre de 2013, el Gobierno de Navarra remitió al Parlamento un proyecto de ley que, tras la correspondiente tramitación parlamentaria, culminó con la aprobación de la «Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra» (en adelante LFMC). Se trata de la primera ley específica de mecenazgo

2 Así, las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción del 35 %.

3 Concepto que, en consecuencia, tampoco era definido, a diferencia de lo que sucede con la Ley 49/2002, que en su artículo 1.1. se refiere a él como la participación privada en la realización de actividades de interés general.

4 La única mención al patrocinio se encuentra en la Disposición Adicional Duodécima, que fue añadida, precisamente, por la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

5 BOPN n.º 27, de 20 de marzo y BOPN n.º 31, de 21 de marzo.

cultural aprobada en España, a la que posteriormente se han unido, por el momento, la «Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunidad Valenciana» y la «Ley 3/2015, de 23 de marzo, de las Islas Baleares, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias»⁶.

2.2. Ámbito objetivo de la ley

De acuerdo con su artículo 1, la LFMC tiene por objeto fomentar el mecenazgo cultural realizado por personas físicas y jurídicas, regular los incentivos fiscales aplicables al mismo y conseguir un mayor vínculo de la sociedad civil con la actividad cultural.

2.2.1. Mecenazgo cultural

Como hemos tenido ocasión de ver, la LFMC se planteó desde un principio como un instrumento normativo destinado, exclusivamente, a incentivar la participación privada en el ámbito de la cultura. En el artículo 2 se define el mecenazgo cultural como «la participación privada en la realización de proyectos o actividades culturales que sean declarados de interés social». Quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la ley otros ámbitos en los que son frecuentes las aportaciones vía mecenazgo, como el social, el educativo, deportivo, de cooperación al desarrollo, etc.; en estos sectores habrá que acudir a la LF 10/1996 o, en su caso, a la normativa sectorial correspondiente a los efectos de determinar los beneficios fiscales que puedan resultar aplicables⁷.

Con buen criterio, la LFMC no intenta dar una definición de lo que se considera cultura o cultural, sino que opta, en su artículo 2.2, por realizar una amplia enumeración de los proyectos y actividades que van a ser considerados como tales: los relacionados con la cinematografía, las artes audiovisuales y multimedia; artes escénicas, la música, danza, teatro, circo; artes visuales; proyectos de investigación generados en la diversidad de productos culturales; la investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de Navarra; el folclore y las tradiciones populares de Navarra y cualesquiera otras actividades artísticas y/o culturales.

Una muestra de la dificultad que supone delimitar el concepto de cultura la encontramos en el artículo 4 de la Convención de la UNESCO sobre la protección y la promoción de la diversidad de las expresiones culturales, firmado en París el 20 de octubre de 2005, que define la diversidad cultural como «la multiplicidad de formas en que se expresan las culturas de los grupos y sociedades», que se manifiesta «no sólo en las

6 A la fecha de redacción de este artículo se encuentra en proceso de tramitación en las Corts Valencianes un nuevo Proyecto de Ley del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (Boletín de las Corts n.º 254, de 28 de febrero de 2018).

7 Así, la regulación del mecenazgo social se encuentra en la Disposición Adicional Décima de la LF 10/1996, tras la reforma operada por la Ley Foral 25/2016, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

diversas formas en que se expresa, enriquece y transmite el patrimonio cultural de la humanidad mediante la variedad de expresiones culturales, sino también a través de distintos modos de creación artística, producción, difusión, distribución y disfrute de las expresiones culturales, cualesquiera que sean los medios y tecnologías utilizados».

2.2.2. *Participación a título gratuito*

De los distintos modos en los que puede materializarse la participación privada en actividades culturales, la ley restringe la consideración de mecenazgo a la participación que se articule a través de alguna de las modalidades que se recogen expresamente en la misma. Concretamente, el artículo 3 se refiere a las donaciones, préstamos de uso y convenios de colaboración. Se trata de formas de participación que no buscan ni persiguen la obtención de una contrapartida económica directa, de manera que el mecenazgo cultural aparece caracterizado por su carácter gratuito, sin que pueda entenderse, en ningún caso, como la contraprestación por un servicio o bien que vaya a recibir el mecenas del beneficiario. Tanto la donación como el comodato o préstamo de uso son, por definición, dos negocios jurídicos de carácter gratuito. Por lo que respecta al convenio de colaboración se considera, como veremos más adelante, que la ayuda en que consiste la colaboración 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. A través del mecenazgo, como se indica en la exposición de motivos, se pretende apelar al principio de responsabilidad social, expresado a través de los valores sociales de solidaridad y apoyo que caracterizan a los mecenas en el mundo contemporáneo.

De lo anteriormente expuesto no cabe concluir que la actuación del mecenas deba, en exclusiva, obedecer a un puro impulso filantrópico o altruista, pues su comportamiento puede estar motivado por propósitos muy diversos. No se excluye que se trate de obtener ciertas ventajas que, eso sí, no pueden entenderse como una contraprestación económica, pues el beneficiario no queda obligado a realizar un correlativo sacrificio a la ventaja que obtiene. En este sentido, Palencia-Lefler rechaza la opinión de los que consideran que en la sociedad actual el verdadero mecenazgo no existe y que en mayor o menor medida nos encontramos con formas de patrocinio. Para este autor, el mecenazgo no solo es una manifestación puramente filantrópica y anónima, sino que también puede entenderse como «un forma de expresión cívica, comunitaria, cultural, en la cual el mecenas trata de encontrar un placer estético y a la vez destacar socialmente» (2007, pp. 158-159). En el contexto empresarial actual pierden fuerza las formas de filantropía pura, ganando peso las prácticas de mecenazgo que son muestra de la responsabilidad social corporativa y del compromiso con la sociedad⁸.

⁸ En una reciente encuesta realizada por la Asociación Cultura y Alianzas, en colaboración con la Cámara de Comercio de Barcelona, se desprende que la motivación principal de las empresas para realizar cualquier tipo de alianza cultural es la responsabilidad social empresarial (74 %), seguida por la reputación para la empresa (55 %) y el posicionamiento de marca (41 %), disponible en <http://www.culturayalianzas.es>.

Esta configuración del mecenazgo cultural determina que queden fuera del ámbito de aplicación de la LFMC otras formas de participación en actividades culturales que constituyen, en último término, formas de gasto o inversión motivadas por el principio de soberanía del consumidor o por el principio de obtención de una ganancia o beneficio y que, por tanto, no revisten el carácter gratuito y ánimo de liberalidad que preside la actuación del mecenas.

2.2.3. *El consumo cultural*

La inclusión del consumo cultural dentro de la normativa reguladora del mecenazgo cultural es un asunto muy debatido. Durante el trámite de información pública se solicitó la inclusión del consumo cultural en la ley, sugerencia que fue rechazada. En la negativa a incluir el consumo cultural como una modalidad de mecenazgo estuvieron presentes tanto razones de fondo como otras puramente prácticas⁹. Desde un punto de vista puramente conceptual, es indudable que el consumo cultural tiene una naturaleza distinta del mecenazgo. En el citado estudio del Parlamento Europeo sobre la inversión privada en el sector cultural se distinguen expresamente tres fuentes principales de financiación de la cultura: el apoyo público (directo o indirecto); el apoyo privado y, por último, los ingresos percibidos. Estos últimos «incluyen la totalidad del gasto particular para fines culturales como entradas o la compra de objetos culturales», ingresos que, en definitiva, se generan en el mercado y están movidos por el propósito de gasto del particular¹⁰. Al rechazo de la propuesta también contribuyeron motivaciones de índole más práctica: la dificultad de delimitar el concepto de consumo cultural y sus diversas modalidades, la complejidad que generaría la aplicación, el control de la deducción y el posible coste fiscal. A todo ello hay que añadir que existen otras medidas de carácter tributario que pueden favorecer el consumo cultural con mucha más eficacia, como es la rebaja del IVA cultural.

2.2.4. *La financiación colectiva o crowdfunding*

El primer problema que plantea el fenómeno de *crowdfunding* o financiación colectiva, al que se suele asociar el de micromecenazgo, es el terminológico. En las consultas V2831-13 y V3672-13, la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) alude al *crowdfunding* indicando que se trata de un término inglés que suele traducirse como cuestación popular, financiación colectiva, microfinanciación colectiva o micromecenazgo, y con el que se define a «las operaciones de cooperación colectiva, llevadas a cabo por personas que realizan una red para conseguir dinero u otros recursos para financiar esfuerzos e iniciativas de estas personas u organizaciones; para ello es frecuente utilizar Internet». Una definición muy parecida a esta la ofrece la Ley 3/2015

9 En la enmienda a la totalidad presentada al proyecto de ley foral por el Grupo Parlamentario de Izquierda-Ezkerra se reiteraba la conveniencia de incluir el consumo cultural como deducible en determinadas circunstancias.

10 Estudio de la Dirección General de Políticas Interiores de la Unión del Parlamento Europeo, disponible en http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2011/460057/IPOL-CULT_ET%282011%29460057%-28SUM01%29_ES.pdf, pp. 9-10.

de las Islas Baleares que define el micromecenazgo como «el conjunto de acciones de iniciativa pública o privada ya sea a través de Internet u otros medios, en las cuales se solicita un elevado número de aportaciones económicas para cubrir el coste básico de una actividad cultural, científica y de desarrollo tecnológico».

En realidad, el fenómeno de la financiación colectiva admite diversas modalidades y no todas ellas pueden entenderse como constitutivas de un verdadero mecenazgo. Así, nos encontramos con un *crowdfunding* de inversión, en el que al inversor se le ofrece una acción o participación o un compromiso sobre los beneficios como contraprestación de su aportación; con uno de préstamo, en el que se ofrece un interés sobre el dinero recibido; con otro de recompensa, muy habitual, en el que la financiación colectiva de proyectos culturales se realiza a cambio de una contraprestación; y, finalmente, con un *crowdfunding* de donación en el que no se obtiene ninguna contraprestación¹¹. El elemento clave para ver si estamos ante un verdadero mecenazgo es comprobar si la aportación que realiza el mecenas lo es con o sin contraprestación. En esta línea, en las referidas consultas efectuadas a la DGT se considera que la adquisición de cantidades sin contraprestación obligada es un negocio jurídico de carácter lucrativo equiparable a una donación; por el contrario, en el caso de que las cantidades a recibir lo sean en contraprestación a alguna entrega de bien o prestación de servicios, la operación no tiene carácter lucrativo sino oneroso.

2.3. Elementos subjetivos

El artículo 4 determina cuáles son las personas y entidades que pueden ser beneficiarias del mecenazgo cultural. La enumeración, que constituye un *numerus clausus*, representa una de las novedades más significativas de la nueva ley, al verse ampliado el número de posibles beneficiarios en relación con los previstos en la LF 10/1996. Se consideran personas y entidades beneficiarias las siguientes:

- a) Las entidades sin ánimo de lucro domiciliadas fiscalmente en Navarra. Las entidades sin ánimo de lucro pueden adoptar diversas formas jurídicas, aunque en este ámbito las más habituales son las fundaciones y las asociaciones¹². En el caso de las asociaciones, la LFMC amplía de forma significativa el ámbito de aplicación puesto que no se exige, a diferencia de lo que sucede con la Ley 49/2002 y la LF 10/1996, que la asociación haya sido declarada de utilidad pública. La obtención de esta declaración no es tarea sencilla pues deben cumplirse una serie de requisitos que vienen indicados en el artículo 32 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22

11 La Comisión Europea, en un documento aprobado el 27 de marzo de 2014, señala que el *crowdfunding* no es un concepto homogéneo e identifica dos categorías principales: el «*crowdfunding with non-financial returns* (donations, rewards and pre-sales)» y el «*crowdfunding with financial returns* (crowd investing and crowd lending)», disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-240_en.htm. Esta naturaleza híbrida de la financiación colectiva muestra toda su complejidad cuando se analizan las distintas posibilidades desde un punto de vista fiscal (Sanz, 2015).

12 La Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra, en su artículo 78 contempla la existencia de cooperativas sin ánimo de lucro, exigiendo en su número 2 que los resultados positivos no podrán ser distribuidos entre sus socios.

de marzo, reguladora del Derecho de Asociación y seguirse el procedimiento que en la misma se establece¹³. Tampoco se exige el cumplimiento de requisitos adicionales, como hace la LF 10/1996 en cuanto a su constitución, estatutos, dotación y actuación, ni tampoco se exige que la actividad que desarrolle la entidad sin ánimo de lucro tenga principalmente un carácter cultural. Cualquier asociación o fundación domiciliada fiscalmente en Navarra podrá optar a ser beneficiaria del mecenazgo siempre que el proyecto o actividad presentados para su declaración de interés social revista carácter cultural.

- b) La Administración de la Comunidad Foral de Navarra y las entidades locales de Navarra, así como los organismos autónomos y las fundaciones públicas de ellas dependientes. La condición de entidad local viene determinada por el artículo 3 de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra. Por lo que respecta a los organismos autónomos y fundaciones públicas hay que estar a lo dispuesto en los artículos 112 y 125 de la Ley Foral 15/2004, de 3 de diciembre, de la Administración del Comunidad Foral, respectivamente.
- c) Las universidades establecidas en la Comunidad Foral de Navarra.
- d) Los hogares, centros y casas de Navarra con sede en otras comunidades autónomas y en el extranjero, así como las federaciones de esas entidades.
- e) La Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español¹⁴.
- f) Las personas físicas con domicilio fiscal en Navarra que de forma habitual desarrollen actividades artísticas y cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado los doscientos mil euros en el año inmediatamente anterior. La inclusión de las personas físicas como posibles beneficiarios supone una novedad de la LFMC, si bien con un carácter limitado, al exigir que tengan su domicilio fiscal en Navarra y que desarrollen de forma habitual actividades artísticas. Para la determinación de este último requisito la ley hace una remisión a la «Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo, por la que se aprueban las tarifas e instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas o licencia fiscal», de modo que se considera que desarrollan actividades artísticas aquellas personas que estén inscritas en algunos de los siguientes epígrafes: los incluidos en la sección segunda (actividades profesionales), agrupación 86, grupos 861, 862 y 863 y los incluidas en la sección tercera (actividades artísticas), agrupaciones 01, 02 y 03. Los epígrafes 861, 862 y 863 de la Sección segunda comprenden a los pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares, así como a los restauradores de obras de arte y escritores. Por su parte, en las agrupaciones 01, 02 y 03 de la sección tercera del I. A. E. aparecen contempladas las actividades relacionadas con el cine,

13 El procedimiento para la solicitud del reconocimiento de utilidad pública es desarrollado en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

14 Respecto a la Iglesia católica, el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979 sobre asuntos económicos, hace referencia a «la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas». El Estado tiene firmados acuerdos de cooperación con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas (Ley 25/1992, de 10 de noviembre) y la Comisión Islámica de España (Ley 26/1992, de 10 de noviembre).

el teatro y el circo (directores, actores, extras, operadores de cámaras, humoristas, charlistas, apuntadores, artistas de circo, etc.); las actividades relacionadas con el baile (directores coreográficos, bailarines); y las actividades relacionadas con la música (maestros y directores, intérpretes de instrumentos musicales, cantantes). Por último, se exige que el importe neto de la cifra de negocios del artista no haya superado doscientos mil euros en el año inmediatamente anterior, limitación cuantitativa que se establece con el fin de excluir a aquellos artistas que cuenten con unas cifras de negocios elevadas, aunque la magnitud de la cifra hace presumir que serán pocas las ocasiones en las que un artista supere el límite fijado.

Finalmente, la LFMC introduce, en relación con las personas físicas, una serie de restricciones motivadas por la dificultad de comprobación y para evitar prácticas fraudulentas en el seno de las familias. Así, a los efectos de lo dispuesto en la ley, no se considerarán beneficiarias las personas físicas que desarrollen actividades artísticas en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendientes, descendientes o colaterales hasta tercer grado, o de quienes formen parte junto con la citada persona física de una entidad en régimen de atribución de rentas. Del mismo modo, tampoco se considerarán beneficiarias las personas físicas que desarrollen actividades artísticas en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades cuando la persona que desarrolle la actividad artística y la entidad donante o aportante tengan la consideración de vinculadas conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Durante la tramitación de la ley, en la fase de información pública se solicitó la inclusión de todas las empresas culturales como beneficiarias del mecenazgo cultural. Finalmente se optó por su no inclusión con carácter general, en buena medida por la influencia de la tradicional regulación del mecenazgo contenida en la LF 10/1996, cuyo ámbito de aplicación gira principalmente en torno de las fundaciones. Otro argumento que se tuvo en consideración fue el de considerar que para el apoyo fiscal a las sociedades mercantiles puede ser más correcto el establecimiento de una deducción en la cuota líquida del impuesto sobre sociedades de forma análoga a lo previsto en el artículo 65 de la Ley Foral 26/2016, reguladora del impuesto de sociedades. La regla general de no admitir como posible beneficiario a cualquier entidad que tenga ánimo de lucro tiene, como hemos visto, la excepción de incluir a los artistas que cumplan determinados requisitos, por lo que nos encontramos con empresarios individuales que ejercen una actividad a título lucrativo. La justificación de esta excepción se encuentra, de acuerdo con lo expuesto en el citado informe sobre alegaciones y sugerencias, por la situación de especial vulnerabilidad en la que se encuentra este sector.

Sin embargo, estas mismas razones de vulnerabilidad pueden también influir en una futura ampliación de los beneficiarios a las pequeñas empresas que se dediquen a la actividad cultural. En este sentido resulta interesante la inclusión, en el artículo 29.3 de la valenciana Ley 9/2014, de deducciones por donaciones efectuadas a empresas culturales con fondos propios inferiores a trescientos mil euros, cuya actividad sea la cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales, la edición o la investigación, siempre que se destinen al desarrollo de su actividad.

2.4. Elementos formales: la declaración o consideración de interés social

Cualquiera actividad de fomento de las Administraciones Públicas, ya sea a través de una subvención o de un beneficio fiscal, tiene por finalidad estimular, promover, incentivar o sostener determinadas actividades o iniciativas privadas por entender que en ellas concurre un interés público. Un elemento fundamental en la configuración del régimen de mecenazgo recogido en la LFMC es el concepto de «interés social», ya que solo la participación en proyectos o actividades declarados o considerados como tales tienen acogida en la misma. Mientras que en la LF 10/1996 se incentiva fiscalmente la donación efectuada a una fundación, siempre que se destine al cumplimiento de sus fines de interés general en un sentido amplio, en la LFMC se trata de promover distintas formas de participación que se vinculan directamente a la realización de concretos proyectos o actividades culturales. Estas aportaciones son tratadas fiscalmente de una forma más ventajosa, lo que justifica, por tanto, un especial control por parte de la Administración para garantizar que efectivamente están destinadas a proyectos que revisten un interés para el conjunto de los ciudadanos. A este respecto hay que tener en cuenta que una buena parte de las entidades beneficiarias que se recogen en la LFMC también aparecen en la LF 10/1996 por lo que los incentivos fiscales que se establecen en la primera son, lógicamente, incompatibles para los mismos importes, con los establecidos en la LF 10/1996.

2.4.1. La declaración de interés social

En el artículo 6 de la LFMC se establece que las personas y entidades beneficiarias podrán solicitar la declaración de interés social de sus proyectos o actividades culturales conforme al procedimiento que se establezca. Es en el capítulo II de la ley donde se establecen tanto las líneas básicas del procedimiento para la declaración de interés social como los criterios que han de tenerse en cuenta para efectuar dicha declaración. El procedimiento se encuentra regulado en la Orden Foral 77/2014, de 16 de septiembre, del Consejero de Cultura, Turismo y Relaciones Institucionales, que aprueba el Reglamento del Procedimiento para la Declaración de Interés Social de Proyectos y Actividades Culturales (en adelante Orden Foral 77/2014)¹⁵.

El procedimiento puede iniciarse a instancia de cualquiera de los beneficiarios del mecenazgo cultural. La Orden Foral 77/2014 regula, en los artículos 8 a 10, la forma, plazo, lugar de presentación y la documentación que ha de acompañar a las solicitudes. Lo más destacable es la necesidad de presentar una solicitud, acompañada de una memoria descriptiva, por cada uno de los proyectos o actividades culturales de los que

¹⁵ El Reglamento del procedimiento de declaración de interés social de proyectos y actividades culturales está estructurado en siete capítulos: el primero de ellos contiene disposiciones de carácter general; el segundo se ocupa de la Comisión de Mecenazgo; el tercero está dedicado a la declaración de interés social a instancia de los beneficiarios del mecenazgo; el cuarto se refiere a la declaración de interés social de los programas-tipo de proyectos o actividades culturales; el quinto regula el régimen de comunicación de proyectos o actividades culturales organizados por entidades locales y universidades públicas; el sexto establece una serie de disposiciones comunes; y, por último, el capítulo séptimo está dedicado al régimen de publicidad.

se pretenda su declaración de interés social y la fijación de dos periodos al año durante los cuales se puede presentar la solicitud: del 1 al 31 de mayo y del 1 al 31 de octubre.

El procedimiento para obtener la declaración de interés social se articula en dos fases: una de instrucción y otra de evaluación y propuesta. Por lo que respecta a la fase de instrucción, esta tarea se atribuye la Comisión de Mecenazgo, órgano colegiado de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra adscrito a la dirección general competente en materia de cultura. Este órgano carece de capacidad decisoria y ejerce funciones administrativas de deliberación, asesoramiento, propuesta y seguimiento¹⁶.

A la Comisión de Mecenazgo, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Orden Foral 77/2014, le corresponde comprobar que la solicitud se ha cumplimentado correctamente y que se ha aportado la documentación necesaria. El reglamento contempla dos supuestos en los cuales la Comisión de Mecenazgo tiene que proponer que se dicte resolución de inadmisión: cuando la solicitud se presente fuera de los plazos a los que se refiere el artículo 9.2 del Reglamento y cuando el solicitante no sea una de las personas y entidades beneficiarias incluidas en el artículo 4 de la LFMC. Tanto la resolución de archivo como la de inadmisión corresponden a la dirección general competente en materia de cultura.

La Comisión de Mecenazgo tiene la facultad de solicitar subsanaciones y las aclaraciones que estime convenientes en relación tanto con el solicitante como con el proyecto al que se refiere la solicitud, así como la de comprobar y poner en conocimiento del Consejo Navarro de Cultura si el solicitante ha incumplido con anterioridad sus obligaciones referidas a otros proyectos o actividades que previamente hubieran sido declarados de interés social.

Concluida la fase de instrucción, la Comisión de Mecenazgo remite la solicitud acompañada de la documentación correspondiente al Consejo Navarro de Cultura.

De acuerdo con lo que establece el artículo 6.3 de la LFMC, corresponde al Consejo Navarro de Cultura realizar una evaluación de la solicitud de la declaración de interés social del proyecto o actividad cultural de que se trate¹⁷. Esta evaluación ha de realizarse de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.2 de la LFMC, que acoge un amplio catálogo de criterios con base en los cuales el Consejo puede basar su propuesta: relevancia y repercusión social de las actividades culturales; incidencia de las actividades en la investigación, conservación y difusión del patrimonio cultural, material e inmaterial, de

16 Además de las que se derivan de su participación en los procedimientos que son objeto de regulación en el reglamento, el artículo 7 de la Orden Foral 77/2014 le atribuye otra serie de funciones como la de asesorar al sector cultural y a cualquier interesado sobre los requisitos jurídicos y técnicos que la normativa vigente en materia de mecenazgo cultural imponga a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar; colaborar en el diseño de actividades ordinarias de promoción de la cultura del mecenazgo y cualesquiera otras que se le encomienden para el debido cumplimiento de las previsiones contenidas en la LFMC.

17 El Consejo Navarro de Cultura es el órgano consultivo y asesor de la Administración de la Comunidad Foral en materia de cultura, se encuentra regulado por el Decreto Foral 68/2013, de 13 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regula su composición, organización y funcionamiento.

Navarra atendiendo especialmente a su diversidad lingüística; incidencia en el fomento de la creación artística y en el apoyo a los nuevos creadores; valor e interés en relación con la formación artística y cultural, el fomento de la participación de los ciudadanos y creación de públicos, con especial atención a las TIC; valor e interés en relación con la promoción exterior de los valores artísticos y culturales de la Comunidad Foral de Navarra, con la realización de inversiones culturales que contribuyan a la difusión de las artes y las ciencias; actitud investigadora y exploración de lenguajes innovadores en el ámbito cultural y cualesquiera otros criterios que guarden relación con la conservación, promoción y desarrollo cultural de la Comunidad Foral de Navarra. También se fija como criterio básico la relación entre el presupuesto del proyecto o actividad y el impacto generado de acuerdo con los criterios anteriores.

En un plazo máximo de treinta días hábiles desde que se reciba la solicitud, el Consejo elevará la propuesta motivada de concesión o de denegación al director general competente en materia de cultura. En el artículo 13.3 y 4 de la Orden Foral 77/2014 se recogen los tres motivos, tasados, en los cuales puede fundamentarse una propuesta denegatoria. El primero, cuando se estime que el proyecto o actividad no tiene carácter cultural, al no estar relacionado con algunas de las materias recogidas en el artículo 2.2 de la LFMC; el reglamento complementa, al menos desde un punto de vista negativo, qué debe entenderse por cultural a estos efectos, pues también se deniega cuando el proyecto o actividad «aun revistiendo carácter cultural en alguno de sus aspectos, por su contenido, naturaleza, objetivo y finalidad perseguida tenga principalmente carácter deportivo, turístico, asistencial, educativo o de otra naturaleza».

El segundo motivo en el que puede fundarse una propuesta de denegación es que el proyecto o actividad no merezca la declaración de interés social en relación con los criterios de valoración previstos en el artículo 6.2 de la LFMC.

Un tercer y último motivo de denegación es el caso de incumplimiento por parte del beneficiario de las obligaciones formales referidas a proyectos o actividades que previamente hubieran sido declarados de interés social.

El artículo 14.1 de la Orden Foral 77/2014 establece que la propuesta elaborada por el Consejo Navarro de Cultura tiene carácter vinculante por lo que, una vez recibida, la dirección general competente en materia de cultura resolverá de conformidad con la misma. El número 2 de este artículo fija un contenido mínimo. Así, se incluirá la identidad de la persona o entidad beneficiaria, la denominación del proyecto o actividad cultural y el plazo durante el cual se va a desarrollar. El artículo 15 de la Orden Foral 77/2014 fija un plazo de tres meses, contados desde la fecha de presentación de la solicitud, para dictar y notificar la resolución estableciendo los supuestos en los cuales el plazo se suspende¹⁸.

18 Dicho plazo se suspenderá cuando se requiera a los interesados la subsanación de la documentación o aclaraciones en relación con el proyecto o actividad. Asimismo, se suspenderá por el tiempo que medie entre la petición de evaluación al Consejo Navarro de Cultura y la recepción de la propuesta de concesión o denegación formulada por dicho órgano.

Finalmente, el artículo 16 de la Orden Foral 77/2014 desarrolla la previsión contenida en el artículo 6.4 de la ley, consistente en la posibilidad de revisar el proyecto o actividad en el caso de que la resolución sea denegatoria. En este caso, a la vista de los argumentos esgrimidos, la persona o entidad beneficiaria podrá revisar su proyecto o actividad y volver a solicitar la declaración de interés social en los plazos habilitados en el artículo 9.2 del Reglamento.

La LFMC contempla la posibilidad de que se declaren de interés social no solo proyectos y actividades culturales sino también los que denomina programas-tipo de proyectos o actividades culturales. A estos se refiere el artículo 7 cuando indica que: «Las entidades beneficiarias que ejecuten anualmente proyectos o actividades culturales cuya naturaleza y contenido se prevean similares o análogos para años sucesivos puedan instar la declaración de interés social de un programa-tipo de actividades culturales, que abarcará las actividades encuadrables en los conceptos previstos en él». Esta posibilidad supone una indudable ventaja, pues permite a los beneficiarios no tener que volver a solicitar la declaración de interés social de aquellas actividades que se repiten todos los años y cuyo contenido es idéntico o muy similar.

En el caso de que el beneficiario quiera solicitar la declaración de interés social de un programa-tipo, el procedimiento no reviste ninguna particularidad, pues el artículo 18 de la Orden Foral 77/2014, se remite a lo dispuesto para el procedimiento de declaración de interés social de proyectos y actividades culturales. En este caso se fija una duración máxima de cinco años naturales para la declaración de interés social.

2.4.2. *La consideración de interés social*

El artículo 5.1 de la LFMC prevé que determinados proyectos o actividades culturales, en atención a la institución o entidad que los realiza o por concurrir determinadas circunstancias, se consideren de interés social sin necesidad de declaración expresa, esto es, sin necesidad de seguir el procedimiento descrito en el apartado anterior. Se trata de:

- a) Los organizados por el departamento competente en materia de cultura, así como por las fundaciones públicas dependientes de dicho departamento. La consideración de interés social de sus proyectos resulta lógica si se tiene en cuenta que la actividad de la Administración está destinada a servir con objetividad los intereses generales y que dentro de sus competencias tiene atribuida la promoción y tutela del derecho de los ciudadanos al acceso a la cultura.
- b) Los que promueva o apoye el citado departamento por medio de convenios o subvenciones y sean realizados por alguna de las personas o entidades beneficiarias previstas en el artículo 4. Se trata de evitar que aquellas personas o entidades que han conseguido una subvención para la realización de su proyecto o actividad cultural, por regla general a través de la correspondiente convocatoria de subvenciones, tengan que volver a solicitar ante el mismo departamento la declaración de interés social del mismo.

El artículo 17 de la Orden Foral 77/2014 prevé que la solicitud por la que se solicita la declaración de interés social de un proyecto o actividad se archive en el caso en que obtenga la consideración de interés social conforme a lo dispuesto en el artículo 5.1.b) de la LFMC.

- c) Por último, se consideran de interés social los organizados por las entidades locales y por las universidades públicas establecidas en Navarra. A estos organismos se les impone la obligación de comunicar sus proyectos culturales al departamento competente en materia de cultura.

El procedimiento de comunicación se regula en los artículos 19 y 20 de la Orden Foral 77/2014. Esta comunicación se llevará a cabo conforme al modelo elaborado a tal fin, en la que se describirá el proyecto o actividad, su naturaleza y finalidad, la fecha de inicio y el período de tiempo durante el cual se va a desarrollar. La comunicación puede efectuarse en cualquier momento con la única salvedad de que debe presentarse, al menos, con una antelación de dos meses al inicio de su ejecución. A la Comisión de Mecenazgo le corresponde comprobar que la comunicación se ha efectuado correctamente y puede pedir subsanación. Solo en el supuesto de que la comunicación se realice fuera de plazo puede proponer que se dicte resolución de inadmisión por parte de la dirección general competente en materia de cultura. En el caso de que la Comisión de Mecenazgo advierta que existen indicios de que el proyecto no tiene carácter cultural, tras solicitar las aclaraciones que considere convenientes, remitirá el expediente al Consejo Navarro de Cultura para que informe sobre el carácter cultural o no del proyecto. En caso negativo, por parte de la dirección general competente en materia de cultura se podrá denegar la consideración de interés social del proyecto comunicado¹⁹.

2.5. Obligaciones de los beneficiarios

La obtención de la declaración de interés social de un proyecto, actividad cultural o programa-tipo implica que los beneficiarios queden sujetos al cumplimiento de diversas obligaciones recogidas en el artículo 22 de la Orden Foral 77/2014. En relación con el proyecto o actividad están obligados a:

- a) Ejecutarlo en los términos descritos en la solicitud y la memoria descriptiva.
- b) Comunicar a la Comisión de Mecenazgo, en su caso, la no realización, explicitando las razones que determinan que no se lleve a cabo.
- c) Someterse a las actuaciones de comprobación que, de acuerdo con la normativa aplicable, resulten procedentes.
- d) Acreditar ante la Comisión de Mecenazgo, en el plazo de dos meses a contar desde su finalización, mediante una memoria final, su ejecución, el cumplimiento de los objetivos y los resultados obtenidos.

¹⁹ Con esta precisión se impide que alcance esta consideración cualquier proyecto o actividad que la entidad local tenga a bien comunicar, en la que de forma evidente esté ausente el carácter cultural o en el que este tenga un carácter meramente accesorio, como es el caso de las actividades lúdico-festivas.

- e) Cuando se trate de proyectos o actividades que se prolonguen durante más de un año o cuando se trate de programas-tipo, se presentará ante la Comisión de Mecenazgo una memoria anual.
- f) Remitir a la Comisión de Mecenazgo copia de los contratos de patrocinio del proyecto o actividad declarado de interés social.

Por lo que respecta a la Administración Tributaria los beneficiarios están obligados a:

- a) Expedir las certificaciones que acrediten la efectividad de las donaciones, préstamos de uso o comodato y convenios de colaboración, así como su efectivo destino a proyectos, actividades culturales o programas-tipo que hayan sido declaradas de interés social.
- b) Informar, en los modelos y en los plazos establecidos en la normativa tributaria, del contenido de las certificaciones expedidas²⁰.

A este conjunto de obligaciones quedan también sujetas las entidades locales de Navarra y las universidades públicas establecidas en Navarra respecto a los proyectos o actividades culturales comunicados.

Cuando se trate de proyectos, apoyados por el departamento competente en materia de cultura por medio de convenios o subvenciones, los beneficiarios están sujetos a las obligaciones referidas a la emisión de certificaciones y envío de la correspondiente información a la Administración Tributaria y se ajustarán al estricto cumplimiento de lo previsto en el convenio o convocatoria correspondiente.

Lógicamente, el proceso de ejecución de cualquier proyecto que sea declarado o considerado de interés social puede sufrir diversas vicisitudes. Entre el total y satisfactorio cumplimiento del proyecto y su no realización, que debe ser comunicada a la Comisión de Mecenazgo, nos podemos encontrar con todo tipo de incidencias que de un modo u otro pueden afectar al contenido, modo o forma en la que se va a llevar a cabo. A tal fin, el artículo 23 de la Orden Foral 77/2014 prevé la posibilidad de reformular el proyecto, actividad o el programa-tipo. Así, los beneficiarios comunicarán a la Comisión de Mecenazgo, con carácter previo, las modificaciones que pretendan introducirse. En el supuesto de que tuvieran un carácter sustancial e incidieran en aquellos aspectos relacionados con los criterios que se tuvieron en cuenta para la declaración de interés social, el artículo 23.2 establece que la Comisión de Mecenazgo, previa audiencia de los interesados, dará traslado de la reformulación al Consejo Navarro de Cultura para que, en el plazo máximo de treinta días hábiles, proceda a su evaluación y eleve la correspondiente propuesta motivada a la dirección general competente en materia de cultura, que resolverá de conformidad con dicha propuesta sobre el mantenimiento o revocación de la declaración de interés social.

20 Por Orden Foral 62/2015, de 4 de noviembre, del consejero de Hacienda y Política Financiera se aprueba un nuevo modelo 182 de «Declaración informativa de donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas». Por Orden Foral 4/2016, de 18 de enero, del consejero de Hacienda y Política Financiera, se fija como plazo de presentación de este modelo el comprendido entre los días 1 de enero y 5 de febrero, ambos inclusive, de cada año.

El artículo 23.3 contempla la posibilidad de que pueda producirse un mayor ingreso por cualquiera de las modalidades de mecenazgo y patrocinio que el inicialmente presupuestado. En estos casos, el beneficiario procederá a su reformulación de acuerdo con el nuevo presupuesto resultante comunicándolo a la Comisión de Mecenazgo.

En el caso de que el beneficiario incumpla sus obligaciones, el artículo 24 de la Orden Foral 77/2014 prevé la posibilidad de revocar la declaración de interés social. Esta revocación, que es la respuesta ante los eventuales incumplimientos del beneficiario, no tiene carácter punitivo o sancionador. En todo caso, la revocación exige un incumplimiento por causa imputable al beneficiario, su audiencia previa y una propuesta motivada por parte del Consejo Navarro de Cultura. El reglamento señala que no tiene la consideración de causa imputable al beneficiario la imposibilidad de obtener los fondos necesarios para la ejecución del proyecto o actividad.

Finalmente, el artículo 25 de la Orden Foral 77/2014 se refiere a la publicidad que ha de darse a los proyectos o actividades declarados de interés social y sus beneficiarios para facilitar el conocimiento de los mismos por parte de empresas y ciudadanos. Esta publicidad ha de hacer referencia, como mínimo, a la identificación de la persona o entidad beneficiaria, la denominación y una breve descripción del proyecto, actividad cultural o programa-tipo y su plazo de ejecución²¹.

2.6. Modalidades de mecenazgo

El artículo 3 de la LFMC establece tres modalidades principales de participación privada en proyectos o actividades culturales declarados de interés social: donaciones, préstamos de uso o comodato y convenios de colaboración. Estas formas de participación son desarrolladas en el capítulo III de la ley, que fija los requisitos, las reglas para calcular la base de las deducciones y la forma de justificarlas, estableciendo los incentivos fiscales que se otorgan a las personas físicas y a las jurídicas. En la LFMC se incluye, en la disposición adicional tercera, una novedosa modalidad de mecenazgo, referida a la realización de aportaciones a determinados productos financieros indisponibles en apoyo del mecenazgo cultural.

Han desaparecido de la nueva regulación modalidades de mecenazgo que perviven en el capítulo III del título II de la LF 10/1996. Se trata de la adquisición de obras de arte para su oferta en donación y de los gastos en actividades de interés general y fomento de determinadas artes. Respecto a la adquisición de obras de arte, se trata de una modalidad de colaboración que ya había desaparecido de la Ley 49/2002, y que ha sido objeto de crítica por su carácter casuístico, complejo, además de por su escasa aplicación (Carbajo, 2006, p. 109). Por lo que se refiere a los gastos de interés general, no hay propiamente participación o colaboración puesto que es la empresa interesada quien realiza directamente las actividades. En los términos en que aparece regulada puede llegar a resultar más beneficioso para las empresas realizar por sí mismas las

21 Actualmente, la publicidad de los proyectos se realiza a través de la página web www.culturana Navarra.es

actuaciones de interés general que efectuar aportaciones a las entidades sin ánimo de lucro para que sean estas quienes las desarrollen, lo que, en cierta forma, supone ir en contra del espíritu que debe presidir una regulación de mecenazgo que tiene que estar orientada a incentivar que el sector privado apoye al tercer sector, no que se superponga o lo sustituya (Cruz y López, 2004, pp. 219-221).

Analizaremos a continuación cada una de estas formas de participación que se recogen en la ley.

2.6.1. *Las donaciones*

El artículo 8.1 de la LFMC establece que: «Darán derecho a practicar las deducciones y reducciones previstas en la presente ley foral las donaciones *inter vivos*, irrevocables, puras y simples, realizadas a favor de las personas y entidades a las que se refiere el artículo 4 para la realización de proyectos o actividades culturales declarados de interés social».

El Código Civil, en su artículo 618, define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que lo acepta. La jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha referido a la donación como un negocio jurídico por el cual una persona, por voluntad propia y con ánimo de liberalidad, se empobrece en una parte de su patrimonio en beneficio de otra que se enriquece.

La LFMC exige que la donación sea *inter vivos*, por lo que quedan excluidas las donaciones *mortis causa* que, conforme a lo dispuesto en la Ley 165 de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra, aprobada por la Ley 1/1973, de 1 de marzo, son las que se hacen en consideración a la muerte del donante.

La donación debe ser irrevocable, en el sentido de que no puede quedar sin efecto por la sola voluntad del donante, y a este carácter irrevocable no se oponen la posibilidad de revocación por alguna de las causas que se recogen en la ley.

La donación ha de ser pura, no tiene otra causa que la liberalidad del donante, y simple, por lo que no puede ser sometida a condición suspensiva o resolutoria ni estar sujeta a carga o gravamen. La necesidad de que la donación sea simple, sin estar sujeta a condición, excluye todos aquellos supuestos, muy frecuentes en determinadas plataformas de financiación colectiva que operan en la web, en los que las aportaciones de los donantes solo son efectivas si se cumple el objetivo de financiación propuesto por el creador-beneficiario en un determinado periodo de tiempo. Normalmente, en el caso de que no se haya recaudado el 100 % del objetivo de financiación, no se produce ningún tipo de transacción monetaria y los compromisos de aportación de los mecenas quedan anulados. En estos casos nos encontraríamos, por tanto, ante una especie de donación sometida a una condición suspensiva de la que depende su eficacia: que se alcance una financiación completa del proyecto, lo que contradice la exigencia de donación pura y simple.

Por último, la donación tiene que ser aceptada por el beneficiario, aceptación que sin duda se entiende manifestada a través de la emisión de la certificación a la que está obligado en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la LFMC (Casanellas, 2003, pp. 56-57).

La LFMC indica expresamente que la donación se efectúa «para la realización de proyectos o actividades culturales declarados de interés social», por lo que cabe plantearse si la obligación de destinar el objeto de la donación a la realización del proyecto cultural actúa como una condición. En este caso podemos considerar que no nos encontramos con una condición en sentido estricto, entendida como una determinación accesoria de la voluntad del donante de la que se hace depender la consumación o resolución de los efectos del negocio jurídico, sino más bien ante una de las manifestaciones en que se evidencia el modo.

La verdadera y propia donación modal es aquella en la que se impone al beneficiario el cumplimiento de una obligación como determinación accesoria de la voluntad del donante, aunque esta obligación no muta la naturaleza del contrato de donación transformándolo en un contrato bilateral, sinalagmático y oneroso. El cumplimiento de la prestación en que consiste el gravamen es exigible y, desde luego, el cumplimiento no queda al arbitrio del donatario. El modo supone imponer a quien recibe la liberalidad una carga, gravamen, finalidad o recomendación; este modo, carga o gravamen puede venir referido a cualquier tipo de actuación o conducta, presente o futura, aun cuando no sea evaluable económicamente; puede referirse a un deseo o recomendación del donante; y puede también comprender que el donante imponga el destino que ha de darse a la cosa donada (Costas, 2012, pp. 53-60).

En principio, una donación modal no puede ser calificada como pura y simple, requisito exigido a la donación, no solo en la LFMC sino también en la Ley 49/2002 y en la LF 10/1996. Esta aparente contradicción puede salvarse si consideramos, como hacen diversos autores, que la obligación de destinar el objeto de la donación a un destino específico viene impuesta por la propia ley y no por la voluntad del donante (Casanellas, 2003, p. 60). En este mismo sentido, Márquez considera que la exigencia de dar un destino específico a lo donado es totalmente lógica a la vista de la finalidad perseguida por el incentivo fiscal, se encuentra implícita en el propio acto de donación, es un requerimiento que la ley impone y en ningún caso supone una imposición por parte del donante (2007, p. 56).

Una cuestión más controvertida es cómo calificar aquellas donaciones en las que el donante-mecenas obtiene del beneficiario una contraprestación «simbólica». En principio, el hecho de que la donación sea pura y simple implica que al donatario no se le puede imponer obligación o carga alguna. Tradicionalmente, el criterio de la Administración Tributaria parece ser contrario a admitir la posibilidad de aplicar los incentivos fiscales previstos cuando hay contraprestación, por insignificante que esta sea. En diversas consultas, como la V0342/98 y V1504/97, la DGT aludía a que el ánimo de liberalidad quedaba manifestado en la falta de contraprestación u otorgamiento de derechos a los aportantes. Sin embargo, un sector de la doctrina considera que el hecho de que la donación tenga que ser pura y simple no puede ser entendido de una forma tan

estricta que excluya del régimen de los incentivos a las donaciones modales siempre que el valor de lo donado sobrepase ampliamente la contraprestación percibida o la carga modal impuesta. De este modo, para Pedreira una contraprestación con un carácter puramente simbólico no haría perder su condición de pura y simple a efectos fiscales (2003, pp. 227-228). Blázquez y Martín también consideran que, a estos efectos, pueden equipararse a una donación pura y simple aquellas donaciones en las que el valor de la carga o gravamen, aun teniendo un carácter económico, es claramente inferior al valor de lo donado (2012, pp. 29-30).

Efectivamente, parece razonable entender que no quedará desvirtuado el carácter de donación pura y simple por la existencia de ciertos comportamientos que el beneficiario pueda tener hacia el mecenas que, desde un punto de vista económico, carezcan de entidad al no tener coste económico o con un coste muy escaso en relación con el valor económico de la aportación. Estas actitudes se pueden englobar dentro de lo que deben considerarse buenas prácticas del beneficiario destinadas a mantener y consolidar el vínculo que le une con el mecenas.

Estrechamente relacionado con la cuestión anterior es el tratamiento que hay que dar a las cuotas de los miembros de asociaciones u otras entidades, a los efectos de equipararlas o no a una donación. Ni la LF 10/1996 ni la LFMC hacen mención expresa a estas cuotas que, por el contrario, sí se recogen en la Ley 49/2002 del Estado, al establecer en su artículo 17.1 que dan derecho a practicar deducciones las «cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura». Atendiendo al criterio fijado por la DGT en diversas consultas, entre ellas la V0265-08 y V0019-15, la regla general es que las cuotas satisfechas por los socios a las asociaciones de las que son miembros no tienen carácter deducible, por cuanto que las aportaciones realizadas por este concepto no resultan asimilables a las aportaciones que se realizan a título de donación al no concurrir en aquellas las notas que caracterizan a estas: su carácter voluntario y el ánimo de liberalidad con el que se realizan. No obstante, excepcionalmente, serán asimilables a los donativos, a efectos de la práctica de la deducción correspondiente, las cuotas satisfechas por sus miembros cuando tal aportación se realice con ánimo de liberalidad.

La existencia de este ánimo de liberalidad resulta una cuestión de difícil determinación, puesto que dependerá de las concretas circunstancias que concurren en cada caso. Con carácter general, puede afirmarse que para la determinación de la existencia o no de este ánimo de liberalidad deberá acudir a criterios de carácter objetivo, de forma que no se tendrán en cuenta las motivaciones subjetivas de las personas que satisfacen tales cuotas; se atenderá, en particular, a los derechos que, a cambio del pago de tales cuotas, otorguen a quienes las satisfacen los estatutos de la correspondiente asociación. En definitiva, habrá que estar al supuesto concreto para poder determinar si es posible equiparar la cuota satisfecha por un asociado a una donación, por lo que ante la multiplicidad de situaciones que pueden darse se produce una cierta inseguridad jurídica.

En principio no habría problema en considerar como donación el pago de aquella cuota que no genera retorno alguno más allá de la simple pertenencia a un determinado

colectivo que lleva a cabo unos proyectos que han sido declarados de interés social. En cambio, no cabe hablar de donación si las ventajas que conlleva la condición de socio son económicamente evaluables, lo que nos lleva de nuevo a la cuestión de las contraprestaciones simbólicas o con un valor ínfimo, en relación a la cantidad aportada a la que ya nos hemos referido con anterioridad²². A modo de ejemplo, en la consulta V0265-08, la DGT considera que el simple hecho de recibir información por parte de una asociación no puede entenderse que se corresponda con uno de tales derechos a efectos de la exclusión de la aplicación de la correspondiente deducción.

El artículo 9 de la LFMC enumera los distintos bienes y derechos que pueden ser objeto de donación y las reglas de valoración para proceder al cálculo de las bases de las deducciones.

- a) En las donaciones dinerarias, su importe.
- b) En las 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 las prestaciones de servicios a título gratuito, el coste de los gastos incurridos, sin tener en cuenta margen de beneficios.

Las prestaciones de servicios sin contraprestación no se incluyen expresamente en la Ley 49/2002. La DGT, en su consulta V1481-2005, entiende que para que las donaciones den derecho a las correspondientes deducciones han de adecuarse a las enumeradas al contenido de la ley, por lo que la prestación de un servicio como es el consistente en la confección de una página web no entra dentro del ámbito de las donaciones susceptibles de deducción. Por el contrario, en la LF 10/1996 las prestaciones gratuitas de servicios fueron incluidas a partir de la reforma efectuada por la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre. Sin duda, la cuestión que más problemas puede generar es la que se refiere a la valoración de los servicios. La LFMC menciona exclusivamente al «coste de los gastos incurridos, sin tener en cuenta margen de beneficios», lo que determina que haya que considerar únicamente los gastos en que efectivamente haya incurrido el mecenas sin incluir una posible merma de ingresos o margen de beneficios, esto es, los costes en un sentido estricto, que impide cualquier cálculo conforme a los precios de mercado (Pedreira, 2003, p. 281).

- c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 4 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

22 Sobre esta cuestión Blázquez y Martín consideran que la regla general es que no cabe deducción cuando se ofrece algo a cambio, por lo que se puede entender equiparado a la donación cuando no hay retorno alguno; estos autores analizan tres supuestos distintos distinguiendo entre la mera pertenencia a la asociación, el derecho a obtener servicios que constituyen un beneficio directo e inmediato para los asociados y el derecho a obtener servicios no identificables, sino de carácter general y mediato (2012, pp. 23-24).

- e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- f) En las donaciones de Bienes de Interés Cultural, Bienes Inventariados, Bienes de Relevancia Local o de obras de arte de calidad garantizada, la valoración efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra²³.

El artículo 9.2 establece una cláusula de cierre señalando que el valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en las reglas anteriores tiene como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

En el caso de que el objeto o cantidad donada no se destine a la realización del proyecto o actividad declarada de interés social, desde un punto de vista tributario, el artículo 20.a) de la LFMC impide que operen los incentivos fiscales, ya que su aplicación está condicionada a que la aportación se destine efectivamente a proyectos o actividades culturales que hayan sido declaradas de interés social (Calvo, 2011).

En estos casos cabe, además, la posibilidad de revocar la donación. El artículo 647 del Código Civil contempla esta posibilidad, aunque utiliza impropiaemente la palabra «condición». La Ley Foral 162 de la Compilación de Derecho Civil Foral de Navarra, con más precisión, se refiere a que las donaciones podrán ser revocadas por el «incumplimiento de las cargas impuestas al donatario». El incumplimiento, por tanto, puede dar lugar a la revocación de un negocio jurídico que, en principio, nació irrevocable por voluntad del donante; la donación modal, que impone al donatario un modo, como carga que debe cumplir, permite al donante exigir su cumplimiento o bien, si no se ha cumplido, ejercitar la acción de revocación (Costas, 2021, p. 3). Una relación entre beneficiario y mecenas presidida por la buena fe y confianza mutua exige que el beneficiario comunique inmediatamente dicha circunstancia al donatario, para que este pueda manifestar su deseo de revocar la donación.

En el caso de que ya se haya producido la aplicación de los beneficios fiscales cuando se revoque la donación, el artículo 8.2 de la LFMC establece que, en estos casos, el donante deberá añadir a la cuota del periodo impositivo en que se produzca la revocación las cantidades dejadas de ingresar, con inclusión de los intereses de demora que procedan.

2.6.2. *Préstamos de uso o comodato*

La inclusión del préstamo de uso o comodato supone otra de las novedades de la ley. De conformidad con lo establecido en el artículo 1.740 del Código Civil, nos encontramos ante un contrato esencialmente gratuito por el que una de las partes entrega a la otra al-

23 Por Decreto Foral 36/2014, de 30 de abril, se aprueba el reglamento por el que se regula la composición, organización y funcionamiento de la Junta de Valoración de Bienes del patrimonio cultural de Navarra.

guna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva una vez que haya terminado el uso convenido. A pesar de su carácter gratuito no es una donación en sentido estricto, aunque la DGT en diversas consultas, V2549-10 y V1424-11, ha asimilado el comodato a una donación de derechos. En el comodato, el comodatario adquiere el uso de ella, pero no los frutos y, si interviene algún emolumento que haya de pagar el que adquiere el uso, la convención deja de ser comodato. En cuanto a la duración del comodato, el artículo 1.749 del Código Civil dispone que el comodante no puede reclamar la cosa prestada sino después de concluido el uso para que la prestó. Sin embargo, si antes de estos plazos tuviere el comodante urgente necesidad de ella, podrá reclamar la restitución.

A los efectos de aplicación de los incentivos fiscales previstos, la LPMC limita el préstamo de uso únicamente a determinados bienes. El artículo 11 establece que dan derecho a practicar las deducciones previstas el préstamo de uso de Bienes de Interés Cultural, Bienes Inventariados, Bienes de Relevancia Local o de obras de arte de calidad garantizada, así como locales para la realización de proyectos o actividades culturales declarados de interés social.

La base para el cálculo de la deducción será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del préstamo, el 4 por ciento a la valoración del bien efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural de Navarra, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo. En el caso de que se trate de locales para la realización de proyectos o actividades, se aplicará el 4 por ciento al valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada periodo impositivo.

2.6.3. *Convenio de colaboración*

La tercera forma de participación privada en proyectos o actividades culturales es el convenio de colaboración en virtud del cual, de acuerdo con lo que establece el artículo 14.1 de la LPMC, las personas o entidades beneficiarias, a cambio de una ayuda económica o susceptible de valoración económica para la realización de un proyecto o actividad declarada de interés social, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichos proyectos o actividades.

El convenio de colaboración al que se refiere la ley amplía el elemento subjetivo, al desaparecer el apellido «empresarial» presente tanto en la LF 10/1996 como en la Ley 49/2002, por lo que pueden realizarlo no solo entidades sujetas al impuesto de sociedades o personas sujetas al IRPF que ejerzan actividades «empresariales o profesionales en régimen de estimación directa», sino cualquiera de las personas y entidades susceptibles de ser beneficiarias del mecenazgo cultural.

Respecto al elemento objetivo, el colaborador puede realizar una «ayuda económica o susceptible de valoración económica», por lo que ahora es incuestionable que la colaboración no queda limitada a una entrega de dinero, sino que también abarca las aportaciones en especie y las prestaciones gratuitas de servicios, que se valoran aplicando las reglas establecidas en el artículo 9 para la valoración de las donaciones.

Por lo que respecta al beneficiario de la colaboración, este se compromete por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichos proyectos o actividades. Respecto a cómo hay que interpretar la expresión «por cualquier medio», la DGT en numerosas consultas, como las V1386-11, V0779-14 y V1448-15, ha precisado su significado indicando que «engloba cualquier forma de difusión en la que se dé a conocer la participación de la entidad colaboradora», como por ejemplo la inclusión de logotipos o menciones en sus comunicaciones o la cesión de espacios. No cabe, sin embargo, en el marco del convenio que sea el propio colaborador el que sustituya a la entidad o persona beneficiaria llevando a cabo la difusión de su propia participación, sin perjuicio de que lo pueda hacer al margen del convenio, mediante mención en su propia publicidad o mediante la cesión del uso del nombre y logotipo del beneficiario.

El elemento formal exigido en la norma es la fijación por escrito del convenio de colaboración, en el que deberá constar tanto la ayuda económica recibida del colaborador como el compromiso del beneficiario de difundir la participación de aquel. La base de las deducciones por convenios de colaboración se calculará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 9, que fija las reglas para la valoración de las donaciones. La aportación del mecenas en un convenio de colaboración se extiende a cualquier ayuda económica o susceptible de valoración económica y no se excluye, como hace la LF 10/1996, «la entrega de cantidades resultantes de participación en rentas y beneficios»²⁴.

Sin lugar a duda, la cuestión más controvertida es su distinción respecto del patrocinio publicitario. De acuerdo con lo establecido en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, el contrato de patrocinio es 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». La confusión entre ambas figuras parte, en buena medida, en la equiparación entre mecenazgo y filantropía a pesar de que, como hemos visto con anterioridad, dentro del mecenazgo tienen cabida las actitudes de personas y fundamentalmente de entidades que intentan rentabilizar su apoyo a la cultura, materializando la responsabilidad social empresarial, siendo el convenio de colaboración un instrumento adecuado para lograr visualizar este apoyo sin que llegue a constituir un contrato de patrocinio publicitario.

Márquez entiende el convenio como una forma moderna de entender el mecenazgo, en lo que lo importante es la comunicación, calificándolo como una figura intermedia entre el patrocinio y la donación pura y simple, que resulta particularmente interesante para los empresarios (2007, pp. 577-578). Carbajo también se refiere a su carácter de figura intermedia, de *tertium genus* entre el contrato de patrocinio y la donación pura y simple, que aparecería en este caso vinculado claramente al concepto de donación modal, en la que el beneficiario tiene la carga de difundir la participación del colaborador

²⁴ Previsión que corresponde a una transposición incorrecta de una previsión contenida en la Ley 30/1994 que desapareció en la ley 49/2002 y que hacía referencia a la «entrega de porcentajes o participación en ventas o beneficios».

(2006, pp. 11-13). Teóricamente, son diversos los criterios que se pueden utilizar para distinguir ambas figuras, que pueden resumirse, siguiendo a Calvo, en los siguientes: la figura del beneficiario, limitada en el caso del convenio de colaboración a las personas y entidades susceptibles de ser beneficiarias del mecenazgo cultural; los fines perseguidos, fundamentalmente mercantiles en el caso del patrocinio frente al espíritu de cooperación o colaboración que preside el convenio; y, por último, la distinta naturaleza jurídica de ambas figuras, un contrato bilateral y oneroso en el caso del contrato publicitario y un negocio jurídico unilateral gratuito, en el caso del convenio, en el que la entrega de la ayuda económica se hace con ánimo de liberalidad y no constituye el pago de contraprestación alguna (2011, pp. 95-97).

No obstante, la diferenciación puede no resultar sencilla, puesto que en ambos casos existe un trasvase económico desde el colaborador al beneficiario y hay, de uno u otro modo, una difusión de esa colaboración. En el contexto de la sociedad de la información se corre el riesgo de que se produzca una convergencia entre el concepto de patrocinio y mecenazgo pues, desde un punto de vista empresarial, se terminan considerando ambas como formas de inversión que buscan la obtención de un retorno, tenga este un carácter tangible o intangible (Rabanal, 2006). Desde un punto de vista práctico, no cabe duda que la divulgación frente a terceros del nombre o logotipo de la persona o empresa colaboradora, siempre en términos moderados y directamente vinculados a la difusión que el beneficiario haga del proyecto o actividad cultural con el que se colabora, nos sitúa en el ámbito del convenio de colaboración; por el contrario, una actividad de participación en la estrategia publicitaria del colaborador, de sus productos y servicios nos situará en el ámbito del patrocinio publicitario (Márquez, 2007, p. 583).

En definitiva, en el convenio de colaboración la difusión de la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios, lo que lo distingue claramente del contrato de patrocinio; el artículo 14.3 de la LFMC expresamente lo establece. El compromiso de difundir la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta cuestión fue tempranamente resuelta por la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 9 de marzo de 1999, que señaló que en los convenios de colaboración faltan dos de los elementos que son precisos para que nos encontremos ante una prestación de servicios: la existencia de consumo gravable y la onerosidad. Así, mientras que en el contrato de patrocinio hay un pago de un precio por la prestación de un servicio consistente en publicitar un determinado mensaje de la empresa, en el convenio lo que hay es una entrega de una ayuda económica con ánimo de liberalidad que trasciende el interés particular del colaborador, aun reconociendo que la difusión de su nombre puede reportarle ciertas ventajas.

2.6.4. *Aportaciones a productos financieros indisponibles*

Esta nueva forma de participación, recogida en la disposición adicional tercera, trata de incentivar que personas y entidades realicen aportaciones dinerarias temporales a determinados productos financieros gestionados por entidades de crédito, de forma que

los rendimientos financieros de esas aportaciones puedan financiar las actividades y los proyectos culturales declarados de interés social. Las aportaciones a estos productos financieros indisponibles gestionados por entidades de crédito deben sujetarse a las siguientes condiciones:

- a) Las aportaciones tendrán carácter temporal y serán indisponibles durante el tiempo en el que permanezcan incorporadas al correspondiente producto financiero, tiempo que no podrá ser superior al tiempo de desarrollo del proyecto o actividad cultural que se trate de beneficiar.
- b) Cada producto financiero estará asociado a una concreta persona o entidad beneficiaria y a un concreto proyecto o actividad, que haya sido declarado de interés social.
- c) El titular real de esas aportaciones seguirá siendo el aportante y, consecuentemente, los rendimientos financieros se imputarán al mencionado titular real. Estos rendimientos, que no estarán sujetos a la obligación de retener, se traspasarán obligatoriamente con periodicidad semestral y a título gratuito a cada una de las personas o entidades beneficiarias, asociadas al producto financiero.
- d) La entidad de crédito que gestione el producto financiero informará anualmente a los aportantes y a las personas o entidades beneficiarias del importe de los rendimientos obtenidos, correspondientes a cada titular, que han sido traspasados a dichas personas o entidades beneficiarias.

Por lo que respecta al régimen tributario, las donaciones de esos rendimientos, realizadas en favor de las personas o entidades beneficiarias, darán derecho a la aplicación de los beneficios fiscales en los términos establecidos en la ley. Si quien percibe los rendimientos es una persona física, esta adquisición a título gratuito estará exenta en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se trata de una forma novedosa de mecenazgo que presenta cierta complejidad y que trata de aprovechar la función de intermediación que realizan las entidades financieras. Presenta una regulación un tanto esquemática por lo que su configuración definitiva vendrá determinada por la autonomía de la voluntad de quienes los contraten. El transcurso del tiempo determinará la utilidad y efectividad de este instrumento para la captación de mecenas que, por el momento, no ha sido utilizado.

2.7. Incentivos fiscales

La política tributaria es uno de los instrumentos que tienen las Administraciones Públicas para, además de recaudar recursos para financiar el gasto público, incentivar determinados comportamientos económicos y conseguir efectos redistributivos de la riqueza. Para el fomento de la inversión privada en el sector cultural es determinante la política fiscal, ya que los incentivos fiscales suponen la adopción de medidas específicas destinadas a fomentar determinados comportamientos a favor de la cultura. Los gobiernos pueden apoyar el arte y la cultura indirectamente a través de diversas formas de estímulo, entre las que se incluyen las políticas de exención fiscal, que cuentan con la ventaja de su neutralidad: se produce un traslado del poder de decisión a los ciuda-

danos, los ingresos a los que renuncian los gobiernos van a parar a aquellas personas y entidades que han sido elegidas por los ciudadanos. Como señala Casanellas, los incentivos fiscales son un instrumento con los que el legislador cuenta para estimular económicamente la actividad de los particulares que se caracterizan por potenciar o incentivar una determinada conducta de los particulares; supone una ventaja económica para el contribuyente; son un instrumento de política económica, social y cultural para la consecución de determinados objetivos y suponen, en definitiva, un menor ingreso, una reducción de los ingresos tributarios (2003, pp. 92-93).

Los incentivos fiscales solo son aplicables a las personas físicas o jurídicas sujetas a la normativa tributaria de la Comunidad Foral de Navarra y se regulan en la sección cuarta del capítulo III de la LFMC. Constituyen uno de los aspectos más destacables de la ley, en cuanto que suponen una sustancial mejora en relación con los incentivos existentes en el momento de su entrada en vigor, tanto en Navarra como en el resto del Estado, aun cuando tras la reforma operada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, se ha producido una significativa elevación de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002²⁵.

En relación con los sujetos pasivos del IRPF, de conformidad con lo establecido en el artículo 16 de la LFMC, tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto el 80 por ciento de los primeros 150 euros en que se valoren las donaciones, los préstamos de uso, así como las cantidades satisfechas y gastos realizados en virtud de los convenios de colaboración; los importes superiores a 150 euros tendrán una deducción del 40 por ciento. La importante desgravación prevista para los 150 primeros euros supone un importante incentivo para estimular el micromecenazgo, si bien opera por sujeto pasivo y en cada periodo impositivo. En todo caso, la norma establece que la base de la deducción se computará a efectos del límite a que se refiere el artículo 64.1 de la Ley Foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁶. Esta ley recoge en el artículo 64.4, dentro del catálogo de deducciones aplicables a la cuota íntegra, tanto las previstas en la LF 10/1996 como las previstas en la Ley Foral reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

25 En el ámbito del IRPF se incrementan los porcentajes de deducción en la cuota íntegra por donaciones: para los primeros 150 euros se establece una deducción del 75 %, para el resto se fija una deducción del 30 %, si bien pueden alcanzar el 35 % en el caso de que se trate de una aportación fidelizada. En el ámbito del Impuesto de Sociedades se incrementan igualmente los porcentajes de deducción en el caso de fidelización pues el porcentaje de deducción alcanza el 40 %, mientras que el resto de donaciones se bonifican en un 35 %. La fidelización supone que en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donaciones con derecho a deducción a favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior. Es preciso tener en cuenta que los porcentajes establecidos tanto para el IRPF como para el Impuesto sobre Sociedades se pueden incrementar un 5 % adicional si el donativo que se realiza es para actividades declaradas como prioritarias de mecenazgo (actividades que se fijan cada año en los Presupuestos General del Estado).

26 El citado artículo establece que: «La suma de las bases de las deducciones a que se refieren los apartados 4, 6, 8 y 12 del artículo 62 no podrán exceder del 25 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo».

Por lo que respecta a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 17 establece un doble beneficio fiscal:

- a) En primer lugar, para la determinación de la base imponible, los importes en que se valoren las donaciones, los préstamos de uso, así como las cantidades satisfechas y gastos realizados en virtud de los convenios de colaboración, tendrán la consideración de partida deducible.
- b) Además, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del Impuesto del 30 por ciento de los primeros 300 euros en que se valoren las donaciones, los préstamos de uso, así como las cantidades satisfechas y gastos realizados en virtud de los convenios de colaboración. Los importes superiores a 300 euros tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 20 por ciento. El límite de 300 euros operará por sujeto pasivo y en cada periodo impositivo.

La norma establece una limitación, de tal modo que el importe de la partida deducible en la base imponible no podrá exceder del mayor de los siguientes límites: el 30 por ciento de la base imponible previa a esta reducción y, en su caso, a las que se refieren los artículos 37, 42 y 47 de la LF 10/1996 o el 3 por mil del importe neto de la cifra de negocios.

Por otro lado, la deducción de la cuota se practicará con arreglo al régimen y a los límites establecidos en los apartados 3, 6 y 7 del artículo 72 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades. La ley establece expresamente la imposibilidad de aplicar estos beneficios fiscales a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁷.

La disposición adicional primera se refiere a las actividades y proyectos prioritarios de mecenazgo cultural, señalando que por decreto foral se podrá establecer para cada periodo impositivo una relación de actividades y proyectos prioritarios de mecenazgo cultural que, en todo caso, deberán cumplir los requisitos y condiciones previstos en los artículos 2, 4, 5 y 6. Este decreto foral podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones de la cuota establecidos en esta ley foral. La figura del mecenazgo prioritario ya figuraba en la Ley 30/1994, y está recogida en la actualidad en el artículo 22 de la Ley 49/2002; a diferencia de esta, la LFMC permite que la relación de proyectos prioritarios de mecenazgo se pueda realizar por medio de un decreto foral sin que sea necesaria su fijación por medio de la Ley de Presupuestos Generales; por el momento no se ha hecho uso de esta posibilidad.

El artículo 18 de la LFMC recoge otros beneficios fiscales que se concretan en la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que grave la renta del donante, los incrementos patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones objeto del

²⁷ Esta remisión hay que entenderla efectuada a los apartados 4, 5 y 7 del artículo 67 de la actual Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

mecenazgo. También están exentas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las adquisiciones a título gratuito por las personas físicas que tengan la consideración de beneficiarias del mecenazgo cultural.

La aplicación de los beneficios fiscales está condicionada a que las personas o entidades beneficiarias acrediten, mediante las correspondientes certificaciones, la realidad de las donaciones, del préstamo de uso o del convenio de colaboración, así como su efectivo destino a proyectos o actividades que hayan sido declaradas de interés social²⁸ y de que informen a la Administración tributaria, en los modelos y en los plazos establecidos en la normativa tributaria, del contenido de las certificaciones expedidas²⁹.

Respecto al momento en el que pueden empezar a aplicarse los incentivos fiscales a las donaciones, préstamos de uso o comodato y convenios de colaboración, el artículo 3 de la Orden Foral 77/2014 lo fija a partir del momento en que se efectúe la declaración de interés social. Respecto a aquellos proyectos y actividades que son considerados de interés social sin necesidad de declaración expresa, que se recogen en el artículo 5 de la LFMC, los incentivos fiscales pueden aplicarse:

- a) En el caso de proyectos o actividades culturales organizados por el departamento competente en materia de cultura, así como por las fundaciones públicas dependientes de dicho departamento, desde que se acuerde la realización del proyecto o la actividad cultural.
- b) En el caso de proyectos o actividades culturales promovidos o apoyados por el citado departamento por medio de convenios o subvenciones, desde que se firme el convenio o se acuerde la concesión de la subvención.
- c) En el caso de proyectos o actividades culturales organizados por las entidades locales de Navarra y por las universidades públicas establecidas en Navarra, desde que se comuniquen de conformidad con el procedimiento reglamentariamente previsto³⁰.

Por lo que se refiere al momento en el que dejan de ser aplicables los incentivos fiscales, el artículo 14.2 de la Orden Foral 77/2014 indica que la resolución por la que se declara el interés social incluirá el plazo durante el cual se va a desarrollar el proyecto o actividad cultural, por lo que la declaración tendrá validez exclusivamente mientras dure su ejecución.

28 La disposición adicional octava de la LFMC indica que es responsabilidad del departamento competente en materia de cultura comprobar anualmente el destino efectivo de las donaciones, los préstamos de uso o comodato y los convenios de colaboración a los proyectos o actividades culturales que sean declarados de interés social, así como valorar la consecución de los fines de fomento de la cultura que esta ley foral pretende.

29 Esta obligación de información se hace efectiva a través de la presentación anual del modelo 182 «Declaración informativa de donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas».

30 No obstante, en el caso de que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20.2 del presente Reglamento, la dirección general competente en materia de cultura deniegue la consideración de interés social del proyecto o actividad cultural comunicado, no se permitirá la aplicación de los incentivos fiscales previstos en la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, a las donaciones, préstamos de uso o comodato y convenios de colaboración que se hayan realizado.

Finalmente, el artículo 19 de la LFMC establece la incompatibilidad de los beneficios fiscales regulados en la ley, para los mismos importes, con los establecidos en la LF 10/1996. Lógicamente, también hay que considerar que estos incentivos son incompatibles con los establecidos para los gastos de publicidad derivados de contratos de patrocinio de actividades deportivas, culturales y de asistencia social que sean declaradas de interés social. Estos incentivos se incorporan, a partir de la «Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias», al artículo 63 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades³¹.

3. A MODO DE CONCLUSIÓN

La ausencia de una normativa de mecenazgo y la insuficiencia de incentivos fiscales, si los ponemos en comparación con los previstos en otros países de nuestro entorno, son algunos de los factores, aunque no los únicos, que habitualmente se esgrimen como obstáculos a la participación privada en la realización de proyectos culturales. Partiendo de esta realidad, la LFMC se aprueba con el propósito de constituir un instrumento que facilite una mayor colaboración por parte de particulares y empresas en la realización de proyectos culturales; persigue promover la colaboración y aumentar el protagonismo de la sociedad civil en el fomento de la cultura. La norma destaca por su especificidad, solo tiene por objeto el mecenazgo cultural, dejando al margen de su regulación tanto el patrocinio publicitario como otras áreas que pueden ser objeto de las aportaciones de los mecenas. En la norma se recogen diversas figuras de mecenazgo a través de las cuales se puede articular la participación privada, algunas de ellas novedosas, además de establecer importantes beneficios fiscales que suponen una mejora sustancial respecto a los anteriormente previstos.

La ley ha tenido una buena acogida en el sector cultural si nos atenemos al número de solicitudes presentadas y a la cantidad de proyectos y actividades que han obtenido la declaración de interés social³². Durante los tres primeros ejercicios fiscales (2015, 2016 y 2017), se produjeron un total de 6.022, 6.729 y 8.450 aportaciones, respectivamente, a través de las diversas modalidades de mecenazgo³³. En cualquier caso, aún es pronto y habrá que esperar un tiempo prudencial para poder determinar el verdadero impacto y valorar la repercusión que la nueva norma puede tener en la financiación de proyectos culturales, así como analizar las posibles modificaciones y mejoras que se podrían introducir en el articulado.

31 El artículo establece que los gastos de publicidad derivados de contratos de patrocinio de actividades culturales que sean declaradas de interés social darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida por el importe resultante de aplicar a las cantidades satisfechas, a las entregas de bienes o de derechos y a las prestaciones de servicios los porcentajes de la siguiente escala: hasta 30.000 euros inclusive el 30 %; el exceso hasta 60.000 euros inclusive el 35 % y el exceso sobre 60.000 euros el 40 %.

32 Hasta el 1 de octubre de 2017, han obtenido la declaración de interés social 219 proyectos y actividades culturales.

33 En ambos casos, un porcentaje cercano al 94 % corresponde a aportaciones de micromecenazgo (hasta 150 euros).

Desde el punto de vista del apoyo a las industrias culturales, la norma cuenta con la limitación de que no pueden ser destinatarias de las aportaciones de los mecenas las entidades mercantiles; sin embargo, sí pueden serlo aquellos profesionales que de forma habitual desarrollan actividades artísticas. Si tenemos en cuenta que recientes estudios determinan que el sector de las industrias culturales está muy atomizado y que se compone mayoritariamente por trabajadores autónomos y pequeñas empresas de uno o dos trabajadores, no hemos de minusvalorar la potencialidad del mecenazgo para impulsar la realización de proyectos de estas industrias (Seco y Gainza, 2016, pp. 39-40).

Evidentemente, la implantación de una ley de mecenazgo no resulta sencilla pues se trata de una norma novedosa que, además, convive tanto con la LF 10/1996 como con distintos incentivos fiscales que se recogen en la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades. Existen otras dificultades como la carencia de una cultura del mecenazgo, que en países como el nuestro carece de tradición, o razones puramente coyunturales, asociadas al contexto económico que indudablemente repercuten en el potencial apoyo privado al ámbito de la cultura. Por su parte, para los artistas y las entidades culturales no resulta tarea fácil llevar a cabo la captación de fondos de las empresas y particulares debido a la falta de formación en esta materia; por otro lado, desde el punto de vista empresarial, existe la percepción de una falta de intereses y de públicos coincidentes entre las empresas y el mundo de la cultura.

En definitiva, el mecenazgo implica un cambio gradual de mentalidad que, sin olvidar el papel que juegan los incentivos fiscales, pasa por el compromiso social y la necesidad de crear vínculos más fuertes entre entidades culturales y los mecenas, a los que se traslada parte del poder de decisión merced a unas significativas deducciones fiscales. La nueva ley abre al sector cultural la posibilidad de obtener fuentes de financiación alternativas, supone una interesante vía de desgravación fiscal y crea un nuevo instrumento para hacer efectiva la responsabilidad social empresarial.

4. LISTA DE REFERENCIAS

- Aguiar Losada, E. (2014). Las industrias culturales en España. *UAM-Accenture Working Papers*, 13. Recuperado de https://www.uam.es/docencia/degin/catedra/documentos/13_Las%20industrias%20culturales%20y%20creativas%20en%20España.pdf
- Blázquez-Lidoy, E. & Martín Dégano, I. (2012). Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo. *Crónica Tributaria*, 145, 7-38.
- Calvo Vérguez, J. (2011). La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumento de mecenazgo. *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*, 41, 93-130.
- Carbajo Vasco, D. (2006). Los beneficios fiscales del mecenazgo. *Revista Española del Tercer Sector*, 2, 71-124.
- Casanellas Chuecos, M. (2003). *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Madrid: Marcial Pons.

- Costas Rodal, L. (2012). Revocación extrajudicial de donación modal por incumplimiento de carga. *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, 2(1), 53-60.
- Cruz Amorós, M. & López Ribas, S. (2004). *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro. Estímulo público y acción privada*. Madrid: Cideal.
- Márquez Sillero, C. (2007). *La exención de las fundaciones en el Impuesto de Sociedades*. Madrid: La Ley.
- Pedreira Menéndez, J. (2003). *El régimen fiscal del sector no lucrativo y de mecenazgo*. Madrid: Thomson.
- Sanz Gómez, R. J. (2015). Implicaciones tributarias del *crowdfunding* o financiación colectiva. *Revista Quincenal Fiscal Aranzadi*, 9, 19-69.
- Seco, E. & Gainza, X. (2018). Las industrias culturales y creativas en la Comunidad Autónoma del País Vasco: características, evolución y distribución. *Lurralde: Investigación y Espacio*, 41, 33-53. Recuperado de <http://www.ingeba.org/lurralde/lurranet/lur41/41gainza.pdf>
- Palencia-Lefler Ors, M. (2007). Donación, mecenazgo y patrocinio como técnicas de relaciones públicas al servicio de la responsabilidad social corporativa. *Cuadernos de Comunicación y Cultura*, 35, 153-170.

