

**Expediente:** 13/2023

**Objeto:** Proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

**Dictamen:** 21/2023, de 15 de mayo

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 15 de mayo de 2023,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfredo Irujo Andueza Presidente, don Hugo López López, Consejero-Secretario, y doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Luis Goñi Sein y don José Iruretagoyena Aldaz, Consejera y Consejeros,

siendo ponente don Hugo López López,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1ª. Formulación de la consulta**

El 31 de marzo de 2023 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (en lo sucesivo, LFCN), se recaba la emisión de dictamen preceptivo con carácter urgente sobre el proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante Proyecto de Decreto Foral Legislativo), que fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el 23 de marzo de 2023.

El expediente remitido a este Consejo está integrado por la siguiente documentación principal:

1. Borrador inicial del proyecto Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y muestra de su publicación en el Portal del Gobierno Abierto y en la página web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, en el lugar dedicado a la exposición pública de los proyectos de normativa tributaria.
2. Informe de 24 de marzo de 2023 suscrito por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, relativo al resultado de la exposición pública en la elaboración del Proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el que se indica que, transcurrido el plazo de 15 días hábiles, desde el 1 hasta el 21 de marzo, para presentar sugerencias o aportaciones, no se ha recibido sugerencia o aportación alguna. Sin embargo, se afirma que durante el plazo de participación se ha detectado la necesidad de introducir una serie de modificaciones en el texto refundido.
3. Consta el nuevo texto del proyecto de Decreto Foral Legislativo tras la incorporación de las modificaciones referidas por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, y la tabla de equivalencias.
4. Memoria del proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de 23 de marzo de 2023, suscrita por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico.

En ella se advierte del contenido del artículo 21 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del

Régimen Foral de Navarra (en adelante, LORAFNA), que dispone que el Parlamento de Navarra podrá delegar en la Diputación Foral el ejercicio de la potestad legislativa y que no procederá tal delegación en los supuestos en que se exija mayoría absoluta para la aprobación de las leyes forales. En el marco de esa delegación legislativa, la Ley Foral podrá autorizar a la Diputación a que refunda textos legales, determinando el alcance y los criterios a seguir en la refundición; habiéndose de otorgar de forma expresa, para materia concreta y con fijación del plazo para su ejercicio. Advierte del contenido del artículo 52 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidenta o Presidente (en adelante, LFGNP), que establece el supuesto previsto en el artículo 21 de la LORAFNA; indicándose, asimismo, que los Decretos Forales Legislativos se elaborarán conforme a lo establecido en la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral (en adelante, LFACFNSPIF) debiendo cumplir los trámites y acompañarse de los documentos establecido en el artículo 132 de la mencionada ley foral.

Indica también que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 21 de la LORAFNA, la Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, en su disposición adicional cuarta, autoriza al Gobierno de Navarra para que, antes de 1 de junio de 2023, refunda las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las fundaciones y actividades de patrocinio y a los incentivos fiscales al mecenazgo, regularizando, aclarando y armonizando, además, los textos legales a refundir.

A partir de lo anterior, se indica que «el texto refundido de las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las Fundaciones, así como de las actividades de patrocinio y de los incentivos fiscales al mecenazgo, debe ser el resultado de la regularización, la aclaración y la armonización de unas normas legales que, como las que son objeto de refundición, han nacido

en momentos y situaciones diferentes y han sido creadas partiendo de ideas no siempre coincidentes.

El verbo regularizar significa ajustar o poner en orden. El concepto aclarar puede equivaler en este contexto a hacer clara o más clara una cosa o quitar lo que la oscurece. Y armonizar se identifica con conciliar, conformar, compaginar o coordinar dos o más partes de un todo. Por tanto, la autorización del Parlamento de Navarra no se circunscribe a la mera formulación de un texto consolidado, sino que incluye esa triple facultad: regularizar, aclarar y armonizar las normas. En definitiva, si se ha de ser fiel al mandato recibido, no es suficiente la mera yuxtaposición de artículos. La lealtad y la fidelidad al mandato parlamentario exige desarrollar una complicada y, a veces, difícil tarea con el objetivo de alcanzar ese triple objetivo que persigue la decisión legal.

En otro orden de ideas y además de lo dicho, la amplitud del mandato parlamentario permite solucionar algunos de los problemas que plantea la actual normativa, eso sí, sin alterar el sistema legal vigente. Por ello, al redactar el Texto Refundido, se ha ordenado una normativa que las sucesivas reformas legales habían desordenado, se ha redactado de tal forma que sea más sencilla de comprender y de aplicar, y finalmente se ha intentado subsanar las contradicciones, dudas interpretativas o repeticiones que tenía la referida normativa. Se contribuye así a aumentar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y, especialmente, de los contribuyentes».

Se refieren las disposiciones afectadas por la elaboración del proyecto de Decreto Foral Legislativo.

Además, se describe la tramitación, la memoria organizativa, el impacto por razón de género, el impacto de accesibilidad y discapacidad.

En la memoria organizativa se indica que, dadas las características de la norma, no se producirá modificación organizativa de tipo alguno que vaya a producir un mayor coste. Y,

por ello, no se incorpora informe de la Dirección General de Función Pública.

En relación con el impacto por razón de género, elaborado en virtud del artículo 22.2 de la Ley Foral 17/2019, de 4 de abril, de Igualdad entre mujeres y hombres, de la LFACFNSPIF, y del Acuerdo del Gobierno de Navarra de 16 de mayo de 2011, se afirma que el proyecto de Decreto Foral Legislativo es pertinente al género. Se indica que la norma no incluye ningún aspecto que pueda afectar de forma diferente a hombres y mujeres. En relación con el uso del lenguaje en la norma se señala que «se ha intentado que el lenguaje sea acorde al principio de igualdad y se utilice de manera no excluyente. No obstante, lo anterior, ha de advertirse que se utilizan algunos conceptos donde se usa el término masculino como género gramatical no marcado e inclusivo, tal y como establece la Real Academia Española (RAE) [...]. Asimismo, se mantienen términos como “contribuyente” o “sujeto pasivo” que deben considerarse asépticos y no discriminatorios, ya que se trata de conceptos adaptados a la tradición jurídica y terminológica del Derecho administrativo y del Derecho tributario, y respecto de los cuales es difícilmente aceptable que una norma concreta el uso del masculino y del femenino en contraposición a todo el elenco de normas existentes en la actualidad».

En cuanto al informe relativo al impacto sobre accesibilidad y discapacidad elaborado en virtud del artículo 8 de la Ley Foral 12/2018, de 14 de junio, de Accesibilidad Universal, del artículo 132.3 de la LFACFNSPIF, examinado el texto del proyecto de Decreto Foral Legislativo, no se aprecia incidencia negativa alguna en las condiciones de accesibilidad universal y de discapacidad, quedando garantizada la igualdad de oportunidades de todas las personas.

5. Informe de observaciones del Instituto Navarro para la Igualdad/Nafarroako Berdintasunerako Institutua relativo al informe de evaluación del impacto de género del proyecto de Decreto Foral

Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de 2 de marzo de 2023. En dicho informe, tras exponer la fundamentación y objeto del mismo, se formulan observaciones sobre la pertinencia de género de la norma, las desigualdades detectadas, el marco normativo, la valoración del impacto de la norma sobre la igualdad, y, finalmente, sobre el lenguaje, recomendando algunos cambios para la consecución de un lenguaje más inclusivo.

6. Informe sobre la estimación de coste del referido proyecto de Decreto Foral Legislativo de 24 de marzo de 2023, suscrito por el Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra y la Directora General de Presupuestos, Patrimonio y Política Económica.
7. Informe del Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda de 28 de marzo de 2023 en el que se afirma que «(e)xaminado el expediente, se considera su tramitación y contenido adecuados al ordenamiento jurídico».
8. Acuerdo de Gobierno de Navarra, de 29 de marzo de 2023, por el que se toma en consideración el Proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a efectos de la petición de emisión del preceptivo dictamen de este Consejo de Navarra con carácter de urgencia.
9. Texto final del proyecto de Decreto Foral Legislativo.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

### **II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen**

El proyecto de Decreto Foral Legislativo tiene por finalidad la aprobación del texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en virtud de la autorización concedida al

Gobierno de Navarra a través de la disposición transitoria cuarta de la Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, para aprobar, mediante Decreto Foral Legislativo, un texto refundido que, antes del 1 de junio de 2023, refunda las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las Fundaciones y actividades de patrocinio y a los incentivos fiscales al mecenazgo, regularizando, aclarando y armonizando, además, los textos legales a refundir».

El artículo 14.1.d) de la LFCN establece que el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente sobre los proyectos de Decreto Foral Legislativo, salvo los de armonización tributaria, siendo, en consecuencia, el presente dictamen de carácter preceptivo y previo a su aprobación. Y dado el carácter de urgencia con que se formula la petición, este Consejo de Navarra se pronuncia con la mayor prontitud, teniendo en cuenta los recursos de que dispone.

## **II.2ª. Sobre la habilitación, competencia, rango y procedimiento para la aprobación del proyecto de Decreto Foral Legislativo**

El artículo 21 de la Ley Orgánica 13/1982 de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, LORAFNA), establece:

- “1. El Parlamento podrá delegar en la Diputación Foral el ejercicio de la potestad legislativa. No procederá tal delegación en los supuestos en que, a tenor del artículo anterior, se exija mayoría absoluta para la aprobación de leyes forales.
2. Las leyes forales de delegación fijarán las bases que han de observarse por la Diputación en el ejercicio de la potestad legislativa delegada. La ley foral podrá también autorizar a la Diputación para refundir textos legales determinando el alcance y criterios a seguir en la refundición.
3. La delegación legislativa habrá de otorgarse a la Diputación de forma expresa, para materia concreta y con fijación del plazo para su ejercicio”.

En concordancia con dicho precepto, el artículo 162 del Texto Refundido del Reglamento del Parlamento de Navarra, de 24 de marzo de 2011, establece que:

«1. El Parlamento podrá delegar en la Diputación Foral, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 21 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, el ejercicio de la potestad legislativa.

2. La delegación deberá otorgarse mediante una ley foral de bases cuando tenga por objeto la formación de textos articulados y por ley foral ordinaria cuando se trate de refundir textos.

3. La delegación legislativa habrá de otorgarse de forma expresa, para materias concretas y con fijación de plazo para su ejercicio. La delegación se agota por el uso que de ella haga el Gobierno de Navarra mediante la publicación de la norma correspondiente. No podrá entenderse concedida de modo implícito o por tiempo indeterminado. Tampoco podrá permitir la subdelegación a autoridades distintas del propio Gobierno de Navarra.

4. Las disposiciones del Gobierno de Navarra que contengan legislación delegada se denominarán Decretos Forales Legislativos.

5. Sin perjuicio de la competencia propia de los Tribunales, las leyes forales de delegación podrán establecer en cada caso fórmulas adicionales de control.

6. La Diputación Foral, tan pronto como hubiese hecho uso de la delegación prevista en el artículo 21 de la mencionada Ley Orgánica, dirigirá al Parlamento la correspondiente comunicación, que contendrá el texto articulado o refundido objeto de aquélla y que será publicado en el Boletín Oficial de la Cámara.

7. Si las leyes forales de delegación estableciesen fórmulas adicionales de control de la legislación delegada por el Parlamento, la Mesa podrá dictar, previa audiencia de la Junta de Portavoces, las normas destinadas a hacer efectiva la misma».

Por otra parte, el artículo 54 de la LFGNP atribuye al Gobierno de Navarra, de conformidad con lo previsto por el artículo 21 de la LORAFNA, la competencia para dictar normas con rango de Ley Foral, que se denominarán Decretos Forales Legislativos (artículo 53.1), precisando que para su elaboración se seguirán, como mínimo, los trámites previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 52 de la LFGNP (artículo 53.2). Concretamente, y sin perjuicio de los trámites que legalmente tienen carácter



preceptivo, el procedimiento «se inicia en el Departamento competente por razón de la materia mediante la redacción de un anteproyecto, acompañado de la memoria o memorias y de los estudios, informes y documentación que sean preceptivos legalmente, incluidos los relativos a su necesidad u oportunidad de promulgación, un informe sobre el impacto por razón de sexo de las medidas que se establezcan en el mismo, y a la estimación del coste al que dará lugar»; habiendo de ser informado el anteproyecto por la Secretaría General Técnica del Departamento competente; correspondiendo al Consejero competente por razón de la materia elevar el Proyecto al Gobierno de Navarra para que, en su caso, lo apruebe como Decreto Foral Legislativo (artículo 53.3); de modo que, tan pronto como el Gobierno lo haya aprobado, dirigirá al Parlamento de Navarra la correspondiente comunicación que contendrá el texto articulado o refundido objeto de la delegación legislativa (artículo 53.4).

Aunque no consta en el expediente Orden Foral de la Consejera de Economía y Hacienda, en la que se acuerde iniciar el procedimiento para la elaboración de un anteproyecto de Decreto Foral Legislativo que contenga un texto refundido y se designe al Servicio correspondiente como órgano encargado de su elaboración y tramitación, el proyecto de Decreto Foral Legislativo objeto de dictamen se ha elaborado por el Departamento de Economía y Hacienda (actualmente denominado Departamento de Economía y Hacienda, y de Universidad, Innovación y Transformación Digital) y, en concreto, por el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico.

Tal y como se deriva de su preámbulo y de la memoria elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, su finalidad es llevar a cabo la refundición, en un único texto con rango de ley, de las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las fundaciones y actividades de patrocinio y a los incentivos fiscales al mecenazgo, regularizando, aclarando y armonizando, además, los textos legales a refundir, en el marco de lo previsto en la disposición adicional cuarta, de la Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

De la documentación remitida a este Consejo se deriva que el Proyecto va acompañado de las pertinentes memorias justificativa, normativa, organizativa y económica, así como de un informe de impacto por razón de sexo. El Proyecto no ha sido informado por el Servicio de Secretariado del Gobierno y Acción Normativa, pero sí por la Secretaría General Técnica del Departamento proponente.

El Proyecto también fue examinado por la Comisión de Coordinación en la sesión previa a la del Gobierno de Navarra en la que el Proyecto, y fue tomando en consideración a efectos de la petición del presente dictamen del Consejo de Navarra con carácter de urgencia. Dicho carácter de urgencia se justifica en el cumplimiento de todos los trámites legalmente exigidos en el plazo otorgado por la disposición adicional cuarta de la Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, para llevar a cabo la refundición de las referidas disposiciones, de manera que el texto refundido pueda estar publicado en el Boletín Oficial de Navarra antes del 1 de junio de 2023.

No consta que el Proyecto se haya remitido a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, lo cual habría sido deseable dada la relación que la materia objeto de refundición guarda también con otras consejerías como, por ejemplo, con el Departamento de Cultura y Deporte.

No obstante, en opinión de este Consejo de Navarra el Proyecto se ha tramitado en términos generales de conformidad con el procedimiento legalmente establecido.

### **II.3ª. Análisis de la adecuación jurídica del proyecto de Decreto Foral Legislativo y del Texto Refundido que aprueba**

Como precisa el ya citado artículo 21 de la LORAFNA, el ejercicio de la actividad legislativa delegada encuentra su límite específico en la propia norma delegante de modo que, en primer lugar, deberá estarse a los precisos términos en que la Ley Foral autoriza al Gobierno para la aprobación del Decreto Foral Legislativo. Por lo que se refiere al presente Proyecto, la disposición adicional cuarta de la Ley Foral 19/2021, de 29 de

diciembre, delimita la autorización al Gobierno para aprobar un decreto foral legislativo que «refunda las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las Fundaciones y actividades de patrocinio y a los incentivos fiscales al mecenazgo, regularizando, aclarando y armonizando, además, los textos legales a refundir»; estableciendo de ese modo el objeto, ámbito y extensión de la autorización.

Por otro lado, tal y como este Consejo de Navarra viene señalando (dictámenes 27/2002, 55/2002 y 28/2017) siguiendo doctrina reiterada del Consejo de Estado, la función consultiva en relación con la legislación delegada debe limitarse a analizar el alcance de la delegación, garantizando que no se produzca extralimitación, y a analizar la corrección técnica del texto, verificando la exactitud de la refundición, teniendo en cuenta que no se trata sólo de recopilar una serie de preceptos legales dispersos por varios textos vigentes, sino que debe lograrse un texto que represente un conjunto normativo uniforme, coherente, armónico y completo, pudiendo formular observaciones concretas al articulado en aquellos casos en que se considere preciso para, dentro del límite de la delegación, alcanzar los objetivos pretendidos.

Las consideraciones anteriores son las que deben delimitar el análisis del Proyecto sometido a dictamen, pudiendo ya adelantar que el proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo se ajusta a los términos de la delegación autorizada ya que, en palabras del preámbulo «(l)a norma responde al cumplimiento de la delegación legislativa del Parlamento de Navarra para refundir las disposiciones vigentes relativas al régimen tributario de las fundaciones y actividades de patrocinio y a los incentivos fiscales al mecenazgo, regularizando, aclarando y armonizando, además, los textos legales a refundir, siendo el decreto foral legislativo la única vía normativa posible para dicha finalidad». Concretamente, se advierte que «(e)l verbo regularizar significa ajustar o poner en orden. El concepto aclarar puede equivaler en este contexto a hacer clara o más clara una cosa, o quitar lo que la oscurece. Y armonizar se identifica con conciliar,

conformar, compaginar o coordinar dos o más partes de un todo. Por tanto, la autorización del Parlamento de Navarra no se circunscribe a la mera formulación de un texto consolidado, sino que incluye esa triple facultad: regularizar, aclarar y armonizar las normas. En definitiva, si se ha de ser fiel al mandato recibido, no es suficiente la mera yuxtaposición de artículos. La lealtad y la fidelidad al mandato parlamentario exige desarrollar una complicada y, a veces, difícil tarea con el objetivo de alcanzar ese triple objetivo que persigue la decisión legal.

En otro orden de ideas y además de lo dicho, la amplitud del mandato parlamentario permite solucionar algunos de los problemas que plantea la actual normativa, eso sí, sin alterar el sistema legal vigente. Por ello, al redactar el texto refundido, se ha ordenado una normativa que las sucesivas reformas legales habían desordenado, se ha redactado de tal forma que sea más sencilla de comprender y de aplicar, y finalmente se ha intentado subsanar las contradicciones, dudas interpretativas o repeticiones que tenía la referida normativa. Se contribuye así a aumentar la seguridad jurídica de las Administración tributaria y, especialmente, de los contribuyentes».

Se ha comprobado por este Consejo de Navarra que las modificaciones o correcciones que sufren algunos preceptos, ni desnaturalizan, ni modifican o alteran su contenido, resultando un texto coherente y armónico que integra en una sola norma toda la regulación del régimen tributario foral de las fundaciones y actividades de patrocinio, así como los incentivos fiscales al mecenazgo. Todo ello, sin perjuicio de algunas observaciones y recomendaciones que se formulan a continuación.

Concretamente, se incorporan al texto refundido, quedando derogadas: 1) la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio (en adelante, LFRTFAP); 2) el artículo 22 de la Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de Cooperación al Desarrollo (en adelante, LFCD); 3) y 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 LFMCIF).

#### **a) Sobre la estructura del proyecto de Decreto Foral Legislativo**

El Proyecto por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, consta de un preámbulo, un artículo, una disposición adicional, una disposición derogatoria, una disposición final, y el texto refundido que se inserta a continuación.

El preámbulo, con referencia a la disposición adicional cuarta de la Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, justifica en los términos señalados la redacción del texto normativo que regulariza, clarifica y armoniza, los textos legales que se refunden.

El artículo único aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y ordena que sea «comunicado al Parlamento de Navarra, a los efectos de lo previsto en el artículo 52.3 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidenta o Presidente».

La disposición adicional única se refiere a las remisiones normativas en otras normas a las disposiciones integradas en el texto refundido del Decreto Foral Legislativo que se aprueba, entendiéndose realizadas aquellas a los preceptos correspondientes del texto refundido.

La disposición derogatoria única refiere las normas que quedarán derogadas con ocasión de la entrada en vigor del Decreto Foral Legislativo que son los textos normativos objeto de la refundición, así como cualquier otra disposición de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en el Decreto Foral Legislativo.

Y la disposición final única regula su entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

Ninguna objeción puede realizarse a tales disposiciones normativas.

Por su parte, el texto refundido, integrado por cincuenta artículos, se estructura en dos títulos. El título I que, a su vez, se subdivide en dos

capítulos, y el título II que se subdivide en cuatro capítulos. Además, el texto refundido cuenta con ocho disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias y una disposición final.

A la vista de lo expuesto, este Consejo de Navarra considera que la estructura normativa del texto refundido que aprueba el Decreto Foral Legislativo objeto de análisis, es plenamente conforme con la delegación concedida al Gobierno de Navarra, y expresa coherentemente y con mayor claridad, el contenido y la finalidad de las normas refundidas.

**b) Sobre el contenido del texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos, y de los incentivos fiscales al mecenazgo**

Para el examen del articulado y de su contraste con los preceptos de las diferentes leyes forales que constituyen el objeto de la refundición, nos referiremos, sucesivamente, a los dos títulos y, a su vez, a los distintos capítulos en que cada uno de ellos se integra.

**Título I. Régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos**

El contenido del Título I se conforma por diversos preceptos de la LFRTFAP y a su vez se subdivide en dos capítulos.

Capítulo I. Ámbito de aplicación requisitos, adquisición y pérdida del régimen tributario especial

El capítulo I sobre el ámbito de aplicación, requisitos, adquisición y pérdida del régimen tributario especial, está conformado por los artículos 1 a 4. Todos ellos incorporan, adaptan o mejoran, diversos preceptos de la LFRTFAP.

No obstante, se considera oportuno señalar que el artículo 1 apartado 3 señala que el régimen tributario especial previsto en el capítulo II del título I será aplicable a las entidades señaladas en los apartados 1 y 2 que, de

conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, deban aplicar normativa foral navarra. Tal previsión no se encuentra en las normas de procedencia (artículo 1 y disposición adicional segunda, apartado 1 de la LFRTFAP) y tampoco se refiere en la tabla de equivalencias como nuevo párrafo. Sin embargo, dota de mayor claridad al texto normativo y mejora su calidad técnica.

El artículo 3 apartado 2. A) segundo párrafo tampoco se encuentra en las normas de procedencia (artículo 15.2 y disposición adicional segunda, apartado 2, segundo párrafo) pero también dota de mayor claridad al texto normativo y mejora su calidad técnica.

El artículo 4, relativo a la pérdida del régimen tributario especial, se refiere en su apartado 2 letra a) a las consecuencias derivadas del incumplimiento de los requisitos previstos en esta ley foral y en la Ley Foral 13/2021, y concretamente, a la no aplicación por parte de las entidades sometidas a este título de las exenciones previstas en el artículo 172.1.e) de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. Esta letra, que procede de la disposición adicional cuarta, no hace referencia, sin embargo, a la exclusión de la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas prevista en el artículo 150.d) y e) de la referida Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo. Se considera oportuno revisar la redacción del texto refundido y la eventual inclusión de la referencia a la pérdida de la exención del referido Impuesto sobre Actividades Económicas, para asegurar una adecuada adaptación del texto refundido a la normativa de la que procede.

## Capítulo II. Régimen tributario especial

El capítulo II sobre el régimen tributario especial, está conformado por los artículos 5 a 14. Todos ellos incorporan, adaptan o mejoran, diversos preceptos de la LFRTFAP. Concretamente, el referido capítulo se subdivide, a su vez, en tres secciones donde se regula: el Impuesto sobre Sociedades; el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y los Tributos Locales, respectivamente.

La sección 1ª. Impuesto sobre Sociedades, está conformada por los artículos 5 a 10, que regulan las especialidades de este tipo de entidades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, en términos análogos a lo previsto en la LFRTFAP, y con una redacción técnicamente más precisa.

La sección 2ª. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, está conformada por el artículo 11, exenciones, que procede del artículo 29 de la LFRTFAP.

La sección 3ª. Tributos Locales, está conformada por los artículos 12 a 14, que regulan las especialidades de las entidades beneficiarias del régimen tributario especial en relación con la contribución territorial, el Impuesto sobre Actividades Económicas, y el procedimiento de compensación a las entidades locales por las cantidades dejadas de percibir como consecuencia de la concesión de los beneficios fiscales previstos en esta sección. Todo ello, en términos análogos a lo previsto en los artículos 30 a 32 de la LFRTFAP.

## **Título II. Incentivos fiscales al mecenazgo**

El contenido del Título II se conforma por diversos preceptos de la LFRTFAP, el artículo 22 de la LFCD, y de la LFMCIF, y a su vez se subdivide en cuatro capítulos.

### Capítulo I. Donaciones efectuadas a las entidades que apliquen el régimen tributario especial previsto en el título I

El capítulo I sobre donaciones efectuadas a las entidades que apliquen el régimen tributario previsto en el título I, está conformado por los artículos 15 a 23. En ellos se incorporan, adaptan o mejoran, diversos preceptos de la LFRTFAP y se deroga el artículo 1 de la LFMCIF. Concretamente, el referido capítulo se subdivide, a su vez, en tres secciones donde se regulan: las donaciones efectuadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; las donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades; y las actuaciones de colaboración empresarial en actividades de interés general por medio de un convenio de colaboración.



El artículo 15 regula, con carácter general, las donaciones que darán derecho a los incentivos fiscales previstos en ese capítulo en términos análogos a lo establecido en el artículo 33 de la LFRTFAP.

La sección 1ª. Donaciones efectuadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, está conformada por los artículos 16 a 18, que son trasunto de lo previsto en los artículos 33 a 36 de la LFRTFAP. El artículo 16 apartado 2 incorpora una nueva letra d), de carácter aclaratorio que contribuye completar las reglas de valoración contenidas en el precepto y a la mejora de la técnica normativa del texto.

La sección 2ª. Donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, está conformada por los artículos 19 y 21, con redacción análoga a lo preceptuado en la LFRTFAP y en coherencia con la redacción dada a la sección 1ª.

La Sección 3ª. Actuaciones de colaboración empresarial en actividades de interés general por medio de un convenio de colaboración, está conformada por los artículos 22 y 23, que recogen lo preceptuado en los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la LFRTFAP y derogan lo previsto en el artículo 1 de la LFMCIF. No obstante, en la nueva redacción no parece quedar reflejada con claridad la compatibilidad de esta deducción con las referidas en el artículo 42.3 de la LFRTFAP. Concretamente, con lo previsto en los artículos 37 y 47, las disposiciones adicionales décima, duodécima y decimotercera de la LFRTFAP, así como en el artículo 17 de la LFMCIF. Por lo que se recomienda la revisión de la normativa para evitar que el texto refundido contenga omisiones a este respecto.

## Capítulo II. Incentivos fiscales al mecenazgo cultural, social, medioambiental y deportivo

El capítulo II sobre incentivos fiscales al mecenazgo cultural, social, medioambiental y deportivo, está conformado por los artículos 24 a 45. En ellos incorporan, adaptan, mejoran y suprimen, diversos preceptos de la LFMCIF y de la LFRTFAP, para lo cual se incorpora un nuevo precepto, el artículo 45. El referido capítulo se subdivide, a su vez, en cinco secciones

donde se regulan: el mecenazgo cultural; el mecenazgo social; el mecenazgo medioambiental; el mecenazgo deportivo; y los incentivos fiscales al mecenazgo social, medioambiental y deportivo.

La sección 1. Mecenazgo cultural, está integrada, a su vez, por dos subsecciones.

La subsección 1ª. Disposiciones generales, conformada por los artículos 24 a 29, contienen la regulación prevista en diversos artículos, disposiciones adicionales y finales, de la LFMCIF, que son oportunamente integrados, adaptados y mejorados en su redacción técnica y sistemática.

La subsección 2ª. Incentivos fiscales, está conformada por los artículos 30 a 32, que regulan los beneficios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, y otros incentivos fiscales, respectivamente. Son consecuencia de lo prevenido en diversos artículos y disposiciones adicionales de la LFMCIF que, igualmente, son oportunamente integrados, adaptados y mejorados en su redacción técnica y sistemática. No obstante, en el artículo 30.1 referido a la deducción de las donaciones efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debería corregirse la redacción también cuando se refiere a la deducción «de la cuota del impuesto el 80 por 100 (sic) de los primeros 150 euros [...] deducción del 40 por 100», sustituyendo 100 por “ciento”. Además, el artículo 31.1 se refiere a «(l)os contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades [...]» siendo que el artículo 17.1 de la LFMCIF lo hace a «(l)os sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades [...]», que, técnicamente, no son lo mismo, de modo que resultaría más adecuado mantener la actual referencia a los sujetos pasivos lo que, además, es más coherente con la referencia al término de sujetos pasivos que se hace al regular los incentivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se ha mantenido la terminología empleada en el texto vigente. Nuevamente, convendría corregir las referencias porcentuales que se hacen en las letras a) y b) del artículo 31.1. Al igual que señalábamos anteriormente, en lugar de 30 por 100 se debería indicar 30 por ciento.

Por su parte, la sección 2. Mecenazgo social, está integrada por los artículos 33 a 35, que reflejan lo previsto en diversos apartados de la disposición adicional décima de la LFRTFAP, mejorando y aclarando la redacción con notable técnica normativa.

La sección 3ª. Mecenazgo medioambiental, está integrada por los artículos 36 a 38, que reflejan lo previsto en diversos apartados de la disposición adicional duodécima de la LFRTFAP, mejorando y aclarando, nuevamente, la redacción vigente.

La sección 4ª. Mecenazgo deportivo, está integrada por los artículos 39 a 42, que reflejan lo previsto en diversos apartados de la disposición adicional decimotercera de la LFRTFAP, mejorando y aclarando, igualmente, la redacción vigente.

Finalmente, la sección 5ª. Incentivos fiscales al mecenazgo social, medioambiental y deportivo, está integrada por los artículos 43 a 45, que regulan de manera coordinada los beneficios fiscales referidos a estas tres tipologías de mecenazgo en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, y otros incentivos fiscales, respectivamente. Todo ello, para reflejar el contenido actual de diversas disposiciones contenidas en la LFRTFAP. Nuevamente, convendría adaptar la referencia del término contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades prevista en el artículo 44 a la terminología empleada en las disposiciones adicionales de referencia de la LFRTFAP que se refieren a «sujetos pasivos». Del mismo modo, debe corregirse las referencias porcentuales reflejadas numéricamente también en el artículo 44.

### Capítulo III. Otras actividades de colaboración empresarial

El capítulo III relativo a otras actividades de colaboración empresarial, está conformado por los artículos 46, adquisición de obras de arte, y 47, gastos en actividades de interés general y fomento de determinadas artes. En ellos se incorpora, en esencia, el contenido de los artículos 44 a 47 (apartados 1, 2 y 3) de la LFRTFAP.

De nuevo, sería deseable aprovechar el nuevo texto normativo para corregir las referencias porcentuales ya señaladas, en relación ahora con el artículo 47.

#### Capítulo IV. Requisitos e incompatibilidades para la aplicación de los incentivos fiscales de este título

El capítulo IV relativo a los requisitos e incompatibilidades para la aplicación de los incentivos fiscales de este título, regula los requisitos comunes para la aplicación de los incentivos fiscales, los límites de algunas deducciones, y la incompatibilidad de los incentivos fiscales, en los artículos 48 a 50, respectivamente. Su contenido recoge lo previsto en varios artículos y disposiciones adicionales, tanto de la LFRTFAP, como de la LFMCIF, mejorando sensiblemente la sistemática, y la técnica normativa. Como resultado de lo cual se aprecia una mayor claridad que redundará, a su vez, en una mayor seguridad jurídica.

No obstante, debería revisarse el contenido del apartado 3 del artículo 48 y su correlación con la normativa de origen que no se encuentra indicada en la tabla correspondiente.

También, en relación con el artículo 50, se recomienda revisar su contenido y compatibilidad con la omisión que se hace de los apartados 3 y 4 del artículo 47 de la LFRTFAP, relativos a la deducción de gastos en actividades de interés general y fomento de determinadas artes respecto de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales, por un lado, y a la compatibilidad del límite de la referida deducción, por otro lado.

#### **Disposiciones adicionales, transitorias y final**

El proyecto de Decreto Foral Legislativo se completa con ocho disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias y una disposición final.

La disposición adicional primera sobre la aplicación a otras entidades del régimen tributario especial regulado en el título I, incorpora el texto de la

disposición adicional quinta de la LFRTFAP. Igual sucede en relación con la disposición adicional segunda, relativa a la aplicación a otras entidades del régimen tributario de las donaciones y de los convenios de colaboración, que hace lo propio respecto de la disposición adicional sexta de la LFRTFAP, con las oportunas adaptaciones en cuanto a las referencias internas.

La disposición adicional tercera, relativa a las donaciones realizadas por las personas físicas a los partidos políticos, si bien incorpora el contenido de la disposición adicional novena de la LFRTFAP, convendría revisar su adecuada coordinación y coherencia con la deducción correspondiente a las cuotas y aportaciones a partidos políticos prevista en el artículo 62.8 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La disposición adicional cuarta, relativa a actividades y proyectos prioritarios de mecenazgo cultural, integra la disposición adicional primera de la LFMCIF, con las necesarias adaptaciones en cuanto a las referencias normativas internas. Igualmente, la disposición adicional quinta relativa a las actividades prioritarias de mecenazgo social, medioambiental y deportivo, es trasunto de la disposición adicional decimocuarta de la LFRTFAP. La disposición adicional sexta, relativa al reconocimiento público de la condición de mecenas, es fiel reflejo de la disposición adicional segunda de la LFMCIF. La disposición adicional séptima, relativa a la valoración del cumplimiento de los fines del mecenazgo cultural e información al Parlamento de Navarra, lo es de la disposición adicional octava de la LFMCIF. Y lo mismo sucede en relación con la disposición adicional octava, relativa a la aplicación informática en apoyo del mecenazgo cultural, cuyo contenido es el previsto en la disposición adicional cuarta de la LFMCIF.

El texto no incorpora, al resultar innecesario, lo dispuesto en las disposiciones adicionales quinta, sexta y séptima de la LFMCIF.

La disposición transitoria primera, relativa a la comunicación de la opción por la aplicación del régimen tributario especial, es fiel reflejo del contenido previsto en la disposición transitoria primera de la LFRTFAP. Y la

disposición transitoria segunda, relativa a la valoración de bienes, es trasunto de la disposición transitoria primera de la LFMCIF.

El texto no incorpora acertadamente el contenido de la disposición transitoria segunda de la LFRTFAP, relativa a los incentivos fiscales aplicables a los proyectos que hubieran obtenido con anterioridad el sello de “Proyecto Socialmente Comprometido”, ni el previsto en las disposiciones transitoria segunda, final primera y segunda, relativo al diagnóstico de situación del sector cultural en Navarra, modificación de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio, y de modificación del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y, finalmente, la disposición final única, contempla la correspondiente habilitación al Gobierno de Navarra para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en el texto refundido.

### **c) Recapitulación**

El artículo 4, relativo a la pérdida del régimen tributario especial, se refiere en su apartado 2 letra a) a las consecuencias derivadas del incumplimiento de los requisitos previstos en esta Ley Foral y en la Ley Foral 13/2021, y concretamente, a la no aplicación por parte de las entidades sometidas a este título de las exenciones previstas en el artículo 172.1.e) de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. Esta letra, que procede de la disposición adicional cuarta, no hace referencia, sin embargo, a la exclusión de la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas prevista en el artículo 150.d) y e) de la referida Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo. Se considera oportuno revisar la redacción del texto refundido y la eventual inclusión de la referencia a la pérdida de la exención del referido Impuesto sobre Actividades Económica, para una adecuada adaptación del texto refundido a la normativa de la que procede.

Los artículos 22 y 23 recogen lo preceptuado en los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la LFRTAP y derogan lo previsto en el artículo 1 de la LFMCIF.

No obstante, en la nueva redacción no parece quedar reflejada con claridad la compatibilidad de esta deducción con las referidas en el artículo 42.3 de la LFRTAP. Concretamente, con lo previsto en los artículos 37 y 47, las disposiciones adicionales décima, duodécima y decimotercera de la LFRTAP, así como en el artículo 17 de la LFMCIF. Por lo que se recomienda la revisión de la normativa para evitar que el texto refundido contenga omisiones a este respecto.

El artículo 31.1 se refiere a «(l)os contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades [...]» siendo que el artículo 17.1 de la LFMCIF lo hace a «(l)os sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades [...]», que, técnicamente, no son lo mismo. De modo que resultaría más adecuado mantener la actual referencia a los sujetos pasivos lo que, además, sería más coherente con la referencia al término sujetos pasivos que se hace al regular los incentivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se ha mantenido la terminología empleada en el texto vigente. La misma observación cabe formular respecto del artículo 44 y su falta de adecuación a la terminología empleada en las disposiciones adicionales de referencia de la LFRTFAP que se refieren a «sujetos pasivos» y no a contribuyentes.

Se recomienda aprovechar la revisión del texto para corregir los errores en los textos refundidos en relación con las referencias a tantos porcentuales (entre otros, artículos 30.1, 31.1. letras a) y b), 44 y 47).

Se recomienda revisar el contenido del apartado 3 del artículo 48 y su correlación con la normativa de origen, que no se encuentra indicada en la tabla correspondiente.

En relación con el contenido del artículo 50, se recomienda revisar su contenido y compatibilidad con la omisión que en él se hace en la regulación propuesta a los apartados 3 y 4 del artículo 47 de la LFRTFAP, relativos a la deducción de gastos en actividades de interés general y fomento de determinadas artes respecto de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales, por un lado, y a la compatibilidad del límite de la referida deducción, por otro lado.

Y, finalmente, la disposición adicional tercera, relativa a las donaciones realizadas por las personas físicas a los partidos políticos, si bien incorpora el contenido de la disposición adicional novena de la LFRTFAP, convendría revisar su adecuada coordinación y coherencia con la deducción correspondiente a las cuotas y aportaciones a partidos políticos prevista en el artículo 62.8 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### **III. CONCLUSIÓN**

El proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo se considera ajustado a la autorización legislativa y conforme con el ordenamiento jurídico que disciplina la materia objeto de refundición.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.