





**RETOS DEL SISTEMA  
UNIVERSITARIO ESPAÑOL:  
APUNTES PARA EL DEBATE  
DESDE EL DERECHO FINANCIERO  
Y TRIBUTARIO**

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

ISABEL FERNÁNDEZ TORRES

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

JAVIER LOPÉZ GARCÍA DE LA SERRANA

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

LUIS PRIETO SANCHÍS

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

RICARDO ROBLES PLANAS

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ

*Director de publicaciones*

**RETOS DEL SISTEMA  
UNIVERSITARIO ESPAÑOL:  
APUNTES PARA EL DEBATE  
DESDE EL DERECHO  
FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**Yolanda García Calvente  
María del Mar Soto Moya  
José Francisco Sedeño López**

**Colección: Atelier Fiscal**

**Director: Miguel Ángel COLLADO YURRITA**

**(Catedrático de Derecho financiero y tributario de la UCLM)**

---

Esta obra se ha realizado en el marco del proyecto: “Financiación de las Universidades Andaluzas en la sociedad del conocimiento. Retos y propuestas desde los principios constitucionales del gasto público” (UMA18-FEDERJA 268), de la convocatoria de proyectos Programa Operativo FEDER Andalucía 2014-2020, cuya Investigadora Principal ha sido la profesora Yolanda García Calvente.

---

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reprodujere, plagiare, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2023 Yolanda García Calvente, María del Mar Soto Moya, José Francisco Sedeño López

© 2023 Atelier

Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona

e-mail: [editorial@atelierlibros.es](mailto:editorial@atelierlibros.es)

[www.atelierlibrosjuridicos.com](http://www.atelierlibrosjuridicos.com)

Tel. 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-XXXXX-XX-X

Depósito legal: B XXXX-2023

Impresión: Winihard Gràfics, Avda. del Prat 7, 08180 Moià

# ÍNDICE

<b>PRÓLOGO</b> . . . . .	9
<b>REFLEXIONES SOBRE EL COSTE DE LA EDUCACIÓN UNIVERSITARIA EN ESPAÑA: EL INGRESO Y EL GASTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO CORRECTOR DE DESIGUALDADES</b> . . . . .	13
<i>Yolanda García Calvente</i>	
1. Introducción . . . . .	13
2. ¿Quién debe asumir el coste de la educación universitaria? Breves apuntes sobre mérito, capacidad y justicia en el gasto público . . . . .	15
3. Condicionantes en el acceso y permanencia a la educación universitaria . . . . .	18
3.1. Capacidad económica familiar . . . . .	18
3.2. Despoblación . . . . .	43
3.3. Necesidades educativas especiales . . . . .	45
3.4. Violencia de género . . . . .	47
4. Conclusiones . . . . .	51
5. Bibliografía . . . . .	57
<b>EL PATROCINIO Y EL MECENAZGO COMO FÓRMULAS INNOVADORAS DE FINANCIACIÓN DE LA UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA: CUESTIONES PENDIENTES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO</b> . . . . .	59
<i>María del Mar Soto Moya</i>	
1. Introducción . . . . .	59
2. La situación actual de la financiación de la universidad española . . . . .	62

3.	Aproximación conceptual: diferencias entre el mecenazgo, el patrocinio y los convenios de colaboración empresarial. . . . .	68
4.	El patrocinio y el mecenazgo como fórmulas de financiación de la actividad en otras universidades. . . . .	72
5.	Aspectos tributarios de la actividad de patrocinio y mecenazgo: especial referencia al ámbito universitario . . . . .	79
5.1.	Consecuencias tributarias de la actividad de mecenazgo en las universidades públicas españolas. . . . .	79
5.2.	Consecuencias tributarias de la actividad de patrocinio: especial referencia al patrocinio y los convenios de colaboración en las universidades públicas. . . . .	92
6.	Conclusiones. . . . .	97
7.	Bibliografía. . . . .	99

<b>CONTRIBUCIÓN DE LA UNIVERSIDAD A LA LUCHA FRENTE AL RETO DEMOGRÁFICO: NORMATIVA, FINANCIACIÓN E INNOVACIÓN PARA UNA MAYOR COHESIÓN SOCIAL Y TERRITORIAL . . . . .</b>	<b>105</b>
<i>José Francisco Sedeño López</i>	

1.	A modo de introducción: el reto demográfico y el papel de la universidad en la sociedad del conocimiento. . . . .	105
2.	La universidad frente al reto demográfico en la normativa española. . . . .	109
2.1.	La Universidad en las Directrices generales de la Estrategia y en Plan de 130 medidas frente al reto demográfico. . . . .	109
2.2.	El reto demográfico en la nueva Ley de la ciencia. . . . .	117
2.3.	Cohesión territorial y financiación de las universidades en la Ley orgánica del sistema universitario. . . . .	119
3.	El principio de justicia en el gasto público, la universidad y la reversión de la despoblación . . . . .	126
3.1.	El principio de justicia en el gasto público y su conexión con el sistema de financiación de las universidades españolas . . . . .	126
3.2.	La política de becas y ayudas al estudio . . . . .	131
4.	Innovación universitaria para contribuir a la cohesión territorial . . . . .	137
5.	Conclusiones . . . . .	141
6.	Bibliografía. . . . .	142

# **EL PATROCINIO Y EL MECENAZGO COMO FÓRMULAS INNOVADORAS DE FINANCIACIÓN DE LA UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA: CUESTIONES PENDIENTES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

*María del Mar Soto Moya*

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga

## **1. INTRODUCCIÓN**

En un contexto como el actual, marcado por las consecuencias sanitarias, sociales y económicas de la pandemia y la crisis económica y energética, la financiación de las universidades públicas precisa, más que nunca, de nuevos instrumentos más allá de la mera financiación pública, mecanismos que, por otra parte, se han constatado exitosos en otros países. Una actividad de patrocinio y mecenazgo bien estructurada, con un procedimiento establecido y conocido por los eventuales patrocinadores y mecenas, puede ser un pilar fundamental y constituirse como un medio consolidado de financiación de la universidad.

Ahora bien, las dificultades que en la práctica actual encuentran los organismos universitarios públicos españoles para poder financiar su actividad a través de estos mecanismos, es indiscutible. La insuficiencia financiera del sistema universitario es una cuestión preocupante y de indudable actualidad. Es extraño el

día en el que los medios de comunicación no se hacen eco del déficit de financiación para cubrir los gastos de la universidad. A sensu contrario, es incuestionable que una sociedad que quiera avanzar y transformarse no puede obviar la situación de su educación superior. Y la financiación de la universidad influye notablemente en la misma. La necesidad de repensar el sistema de financiación pública de la educación superior es evidente y, al respecto, son esclarecedoras las palabras de GARCÍA CALVENTE cuando realiza la siguiente reflexión: “¿Estamos dispuestos a afrontar el gasto en educación superior necesario para contar con una juventud lo suficientemente preparada? Preparada para mostrar mayores cotas de compromiso social, para ser actora de avances científicos y de progreso social, etc.... Esta es sin duda la primera pregunta a la que deberíamos responder antes de abordar cualquier reforma en la materia”<sup>28</sup>.

El interés de este estudio radica en la constatación de la necesidad de contribuir a la generación de conocimiento científico en un ámbito carente, casi por completo, de estudios que analicen cómo los instrumentos tributarios pueden coadyuvar al fomento de las colaboraciones privadas, en concreto el patrocinio y mecenazgo, en la actividad universitaria pública. Se trata de una cuestión muy necesitada de reflexión y estudio en un contexto como el actual, en el que la crisis sanitaria, social y económica es una realidad a la que debemos hacer frente desde todas las instituciones, también, la universitaria. Y es que, la financiación de la educación superior condiciona el funcionamiento de las universidades, en todas las funciones que les son propias. Pero también afecta, y mucho, a la efectividad del derecho a la educación y a la efectiva igualdad de oportunidades.

Por estos motivos, resulta imprescindible, en la coyuntura actual, el análisis de instrumentos que aporten soluciones a necesidades sociales insuficientemente cubiertas por el sector público y es evidente que, en la actualidad, la financiación de la actividad universitaria por el sector público es exigua.

Hasta el momento, han sido escasas las investigaciones (sobre todo desde el ámbito financiero y tributario) que se han realizado sobre esta cuestión, si bien estamos convencidos de que se trata de un problema de urgencia insoslayable cuyo abordaje será uno de los principales desafíos de los próximos años, tal y como demuestra su presencia en la nueva Ley Orgánica del Sistema Universitario (en adelante, LOSU). En concreto, el artículo 57.f) de la LOSU, referido al presupuesto de la universidad, incluye a “Los ingresos derivados de actividades de mecenazgo, previstas 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, incluidos los derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general que hayan suscrito, a los efectos previstos en la citada Ley”. Por su parte, la letra g) del citado artículo dispone “Los rendimientos procedentes de su patrimonio y de aquellas otras actividades económicas que desarrollen

---

28. GARCÍA CALVENTE, Y.: *Financiación de la educación superior en la sociedad del conocimiento, la meritocracia y el COVID-19. Apuntes para el debate*, Thomson Reuters, 2021, p. 10.

según lo previsto en esta Ley y en sus propios Estatutos, incluyendo los ingresos procedentes de los contratos previstos en el artículo 60, así como los derivados de los contratos de patrocinio publicitario”. Por lo tanto, queda constatada en el propio texto de la LOSU (si bien ya era factible con anterioridad) la viabilidad de estas vías de financiación.

Es más, entendemos que en este contexto de reducción del gasto público universitario se hace necesario potenciar otras vías de financiación más allá de las fuentes tradicionales de las que se han venido nutriendo los presupuestos de las universidades públicas. Son imprescindibles nuevas fuentes de financiación complementarias, entre las que se encuentra la captación de fondos externos, ya sea a través de mecenazgo, convenios de colaboración o patrocinio. La captación de fondos, más conocida como fundraising, debe entenderse como una acción planificada que desarrolla, ejecuta y planifica acciones de comunicación y relaciones públicas entre una organización y su público, para la adquisición de fondos económicos para una causa determinada<sup>29</sup>.

Esta acción puede llevarse a cabo, perfectamente, en el ámbito universitario, y tiene como objeto “la búsqueda de recursos económicos de origen privado, voluntarios y eventuales (mecenazgo y patrocinio) a través del desarrollo institucional de la universidad, que respondan a motivos filantrópicos y de interés por la institución de educación superior, conformando una fuente de financiación complementaria basada en la entrega de donaciones (condicionadas o no) destinadas a la financiación de nuevos proyectos que aporten valor añadido a la universidad. Estas donaciones han de ser entregadas a las universidades y las diferentes instituciones que las componen (Facultades, Escuelas, Departamentos, Institutos, Fundaciones, organizaciones de antiguos alumnos, etc.), o a sus fundaciones, por parte de antiguos alumnos, fundaciones, empresas u otras organizaciones comprometidas con los valores, objetivos y resultados de la institución universitaria”<sup>30</sup>.

En este sentido, la finalidad del presente capítulo es reflexionar en materia de soluciones frente a las dificultades de financiación de la actividad universitaria pública, teniendo en cuenta la importancia, para la consecución de este objetivo, de los beneficios tributarios. La hipótesis de partida es que la captación de fondos a través de patrocinio y mecenazgo puede coadyuvar a mitigar la problemática de la reducción del gasto público y la deficiente financiación de las universidades públicas en el contexto actual. Con este objetivo, se procederá, en primer lugar, a contextualizar la situación actual de la universidad en España y a diferenciar los conceptos de patrocinio, mecenazgo y convenios de colaboración. En segundo lugar, a revisar los casos de éxito en la utilización de las fórmulas de patrocinio y mecenazgo en otras universidades y a delimitar qué

---

29. Sobre esta definición, vid. CASTILLO, A.: *Introducción a las Relaciones Públicas*, Málaga: Instituto de Investigación en Relaciones Públicas, 2010.

30. PÉREZ ESPARRELLS, C. y DE LA TORRE, E.: “El *fundraising* como una herramienta complementaria de financiación pública de las universidades españolas”, *Investigaciones de Economía de la Educación*, N.º 7, 2012, p. 6.

problemáticas concretas dificultan la implementación del patrocinio y del mecenazgo como instrumento de financiación en el sistema universitario español.

Posteriormente, se analizará la regulación actual de la tributación de la actividad de patrocinio y mecenazgo en general y de patrocinio y mecenazgo universitario en particular para, después, determinar las posibilidades de fomento del patrocinio de la actividad universitaria a través de mecanismos fiscales.

Por último, se establecerán algunas recomendaciones e indicaciones que permitan a las administraciones públicas con competencias establecer las medidas necesarias para fomentar el patrocinio en el ámbito universitario. Asimismo, se propondrán actuaciones por parte de las instituciones universitarias que redunden en la consolidación del patrocinio como fórmula habitual de financiación de actividades de interés general.

## 2. LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA FINANCIACIÓN DE LA UNIVERSIDAD ESPAÑOLA

La educación (y dentro de esta, también, la educación superior) es especialmente necesaria por su relación con la igualdad, que ha sido incorporada a Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. En efecto, entre los Objetivos para el Desarrollo Sostenible (ODS), el número 4 incluye el compromiso de: “Garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad, y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos”. Como parte de este objetivo, se prevé que para el 2030 se consiga el acceso igualitario de todas las personas a una formación técnica, profesional y superior de calidad, incluida la enseñanza universitaria. También se alude a la necesidad de aumentar el número de becas para los países en desarrollo, con el fin de que sus estudiantes puedan matricularse en programas de enseñanza superior, incluidos programas de formación profesional y programas técnicos, científicos, de ingeniería y de tecnología de la información y las comunicaciones, de países desarrollados y otros países en desarrollo”<sup>31</sup>. Y es que la institución universitaria está llamada, por una parte, a

---

31. Véase también el documento aprobado por la ONU: *Education 2030 Incheon Declaration and Framework for Action Towards inclusive and equitable quality education and lifelong learning for all*. Disponible en: [http://www.unesco.org/new/fileadmin/MULTIMEDIA/HQ/ED/ED\\_new/pdf/FFA-ENG-27Oct15.pdf](http://www.unesco.org/new/fileadmin/MULTIMEDIA/HQ/ED/ED_new/pdf/FFA-ENG-27Oct15.pdf). En él se puede leer: “Our vision is to transform lives through education, recognizing the important role of education as a main driver of development and in achieving the other proposed SDGs. We commit with a sense of urgency to a single, renewed education agenda that is holistic, ambitious and aspirational, leaving no one behind. This new vision is fully captured by the proposed SDG 4 “Ensure inclusive and equitable quality education and promote lifelong learning opportunities for all” and its corresponding targets. It is transformative and universal, attends to the ‘unfinished business’ of the EFA agenda and the education-related MDGs, and addresses global and national education challenges. It is inspired by a humanistic vision of education and development based on human rights and dignity; social justice; inclusion; protection; cultural, linguistic and ethnic diversity; and shared responsibility and accountability. We reaffirm that education is a public good, a fundamental human right and a basis for guaranteeing the realization of other rights. It is essential for

la producción de nueva ciencia y, por otra, a transmitir los conocimientos y a difundir la cultura. Para lograr estos objetivos es imprescindible contar con los fondos necesarios para cubrir los gastos del sistema universitario.

En nuestro país, la financiación privada en instituciones de educación superior está muy por debajo de la media de la OCDE, y solo un 3 por ciento de la financiación proviene de entidades privadas diferentes a los hogares<sup>32</sup>. Como señala PÉREZ VILLANUEVA “Las universidades públicas españolas deben establecer nuevos modelos de financiación donde la obtención de recursos externos privados tenga un papel más predominante de lo que ha tenido hasta ahora. Dentro de este nuevo modelo, la captación de recursos privados mediante patrocinio y mecenazgo será uno de los puntos necesarios a desarrollar para aumentar la financiación privada de las universidades públicas españolas que ayude a sufragar parcialmente determinadas actividades no curriculares realizadas por la universidad, aunque, evidentemente, el volumen de recursos que se puede obtener mediante esta vía, no llegará a cubrir, ni de lejos, la disminución que se ha producido en la aportación pública a los presupuestos universitarios”<sup>33</sup>.

Ahora bien, comparto totalmente la afirmación de GARCÍA CALVENTE cuando expresa que “una financiación inadecuada provoca graves consecuencias que no sólo perjudican a las universidades. E inadecuada no debe traducirse automáticamente por insuficiente. Una financiación incorrecta afecta a la docencia impartida y por tanto a los conocimientos adquiridos por los alumnos. Daña gravemente a la investigación, tanto a la “útil” como a la “inútil”, parafraseando tanto a ORDINE como a otros autores que han hecho suya ésta significativa forma de denominar a aquellos saberes que no generan un rendimiento económico inmediato (O a científicos prácticos frente a “curiosos de la naturaleza”, en palabras de POINCARÉ)”<sup>34</sup>.

Teniendo en cuenta estas circunstancias, podemos afirmar que es una realidad incontestable que el modelo económico y de financiación de la universidad actual presenta importantes deficiencias que imposibilitan la sostenibilidad de nuestro sistema. La propia LOSU, en su Exposición de Motivos, pone de relieve que “el gasto público en educación universitaria se redujo en la segunda década

---

peace, tolerance, human fulfilment and sustainable development. We recognize education as key to achieving full employment and poverty eradication. We will focus our efforts on access, equity and inclusion, quality and learning outcomes, within a lifelong learning approach”.

32. En concreto, la financiación de origen público se queda en el 66 % de media en los países de la OCDE, alcanza el 75 % de media en los países de la UE22 y el 65 % en España. En este nivel educativo, los países se apoyan más en la participación de otras entidades privadas diferentes a los hogares, puesto que estas se benefician igualmente de la formación de la población. El 9 % de la financiación de la educación terciaria proviene de estas fuentes privadas de media en la OCDE, siendo el 7 % en la UE22 y el 3 % en el caso de España. MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y FORMACIÓN PROFESIONAL: *Panorama de la educación. Indicadores de la OCDE 2021. Informe español*, 2021, p. 83. Disponible en: <https://sede.educacion.gob.es/publiventa/ImageServlet?img=E-25373.jpg>

33. PÉREZ VILLANUEVA, J.S.: “La captación de fondos vía mecenazgo y patrocinio en las universidades públicas españolas”, *La cuestión universitaria*, N.º 10, 2019, p. 83.

34. García Calvente, Y.: *Financiación de la educación superior...*, *op.cit.*, p. 15.

del presente siglo el doble que el gasto general educativo y tres veces más que el gasto en educación no universitaria. En efecto, la desinversión en educación universitaria ha sido más acentuada y prolongada en el tiempo que en la educación no universitaria. Además, en el ámbito universitario, se ha producido una reducción significativamente mayor de la financiación pública y, simultáneamente, un aumento de la financiación de origen privado de las universidades mediante el incremento notable de los precios públicos que soportan las familias. Así, la financiación pública universitaria nos alejó de la media de la inversión de nuestro entorno europeo más cercano. Más financiación pública deberá implicar más capacidad de servicio y de alianzas con el conjunto de sectores sociales que puedan beneficiarse de esa fuente de formación y conocimiento que siempre ha sido y quiere seguir siendo la universidad”. Parece que el compromiso del legislador y la constatación de la infrafinanciación de la universidad es indudable y resultan ilustrativas las siguientes afirmaciones de la LOSU: “Las universidades públicas españolas han sufrido de manera persistente una insuficiente financiación pública en el último decenio, y una gran precarización y deterioro de las condiciones de trabajo, que han pasado socialmente inadvertidas sin que ello haya generado una reacción social a la altura del retroceso sufrido. Recuperar niveles de financiación adecuados deberá ir en consonancia con una mayor presencia de las universidades en los entornos sociales en los que se asientan y una mayor y más visible contribución a las necesidades que tienen planteadas el conjunto de personas y colectivos del país, más implicación en las dinámicas de desarrollo local, en la búsqueda de alternativas frente al reto demográfico o la emergencia climática. Alcanzar un mínimo de financiación pública del 1% del PIB, como recoge esta Ley, debería ser una exigencia de todos y todas”.

Si bien, es evidente, como venimos defendiendo, que es imperativo que la financiación pública se incremente, debemos comenzar a pensar en otras fórmulas de obtención de recursos para financiar la actividad universitaria. Entre las mismas, destacan los instrumentos de patrocinio y mecenazgo, como ayudas dispensadas para la realización de actividades científicas, culturales o artísticas. En este sentido, como señalan CARPIO y PÉREZ ESPARRELLS “las universidades públicas españolas necesitan, por un lado, mejorar su imagen para dejar de ser torres de cristal financiadas básicamente por las arcas públicas (sea de forma basal o competitivamente) y, por otro, mejorar su reputación y “publicitar” su imagen de manera extraordinaria para ser capaces de comunicar las grandes o pequeñas ventajas fiscales (y no fiscales) que pueden tener las personas jurídicas y las personas físicas que se comprometan con el progreso de la ciencia y el conocimiento en la universidad”<sup>35</sup>. Aunque es cierto que se han producido algunos avances, en la actualidad, la captación de fondos profesionalizada sigue sin ser una preocupación fundamental en el ámbito universitario, más allá de las fuentes habituales y la negociación entre actores sociales.

---

35. CARPIO, M. y PÉREZ-ESPARRELLS, C.: “El reto de las universidades públicas: La captación de fondos en la sociedad”, *Encuentros Multidisciplinares*, N.º 64, 2020.

Este panorama es muy diferente en otros países. Es más, como recuerdan PEDREIRA MENÉNDEZ *et al.* “En todos los países de nuestro entorno suelen existir medidas de carácter fiscal que tratan de incentivar las aportaciones a favor de determinadas entidades, calificadas con carácter general como entidades sin ánimo de lucro y entre las que se incluye a la institución universitaria, siempre que reúnan una serie de requisitos, con las particularidades propias de cada Estado”<sup>36</sup>.

Es cierto que, en el ámbito de las políticas públicas, se van dando algunos pasos para la implementación de nuevos instrumentos de financiación. En este sentido, hay que destacar que la LOSU se refiere, de forma expresa, a fórmulas de patrocinio y mecenazgo dentro del presupuesto de las universidades (artículo 57), si bien esta es la única referencia, junto a la relativa a la actuación del Consejo Social del art. 47<sup>37</sup>, que ha permanecido en el texto definitivo, mucho más reducida que los artículos específicos que se dedicaban al patrocinio y mecenazgo en la universidad en el Anteproyecto de la LOSU.

En concreto, el Anteproyecto incorporaba, entre sus objetivos, el de “garantizar una financiación suficiente y estable, así como recursos humanos adecuados en el seno de la universidad. Así, la presente Ley trata de revertir la pérdida de recursos experimentada por las universidades públicas, particularmente, en el período comprendido entre 2008 y 2018. Por lo tanto, se crean las condiciones para incrementar la financiación pública del sistema universitario. Se establece un aumento del gasto público universitario en línea con el plan de incremento de la inversión educativa aprobado en la Ley Orgánica 3/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación”.

En concreto, el artículo 42 se dedicaba al mecenazgo y el 43 al patrocinio:

#### Artículo 42. Mecenazgo

1. Las universidades tendrán la consideración de beneficiarias de actuaciones de mecenazgo para financiar de forma complementaria sus actividades. Como beneficiarias de dichas actividades deberá garantizarse, en cualquier caso, el principio de autonomía universitaria. 2. Las actividades de mecenazgo en favor de las universidades públicas gozarán de los beneficios fiscales establecidos 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. El reconocimiento y el agradecimiento públicos del mecenazgo, realizados de forma voluntaria por parte de la universidad receptora, siempre y cuando no supongan una contraprestación

---

36. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., MARTÍN DÉGANO, I., BLÁZQUEZ LIDOY, A., PÉREZ LARA, J.M., PÉREZ DE ALBÉNIZ ANDUEZA, J.I. y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: “El mecenazgo en la Universidad a través de donaciones”, en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (Coord.): *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la universidad*, Tirant lo Blanch, 2018, p. 20.

37. Art. 47.2.d) Promover la captación de recursos económicos destinados a la financiación de la universidad, procedentes de los diversos ámbitos sociales, empresariales e institucionales locales, nacionales e internacionales.

valorable económicamente, no modificarán la naturaleza pura del mismo. 3. Las universidades podrán suscribir convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, mediante los cuales, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad propios, se comprometan a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios definidos en este artículo no constituirá una prestación de servicios. En todo caso, formarán parte del patrimonio de las universidades los derechos de propiedad industrial y propiedad intelectual que sean producto de estos convenios. La administración y gestión de dichos bienes se registrará por lo previsto a tal efecto en la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios será 40 incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

#### **Artículo 43. Patrocinio**

Como forma de explotación de su patrimonio, las universidades podrán suscribir contratos de patrocinio por los que, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad benéfica, cultural, científica o deportiva, se comprometan a colaborar en la publicidad del patrocinador.

La inclusión de esta referencia expresa a la captación de fondos por las universidades parece obligada, pues, de lo contrario, estaríamos perdiendo la oportunidad de regular, de una vez, mecanismos que pueden resultar idóneos para la consecución de fines de evidente interés público. Así se defendía en la *Memooria del análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario* al enumerar los fines y objetivos de la LOSU, que señalaba que la Ley tiene como objetivo, entre otros: “Conseguir una universidad productora de conocimiento al servicio de la sociedad y que contribuya al desarrollo económico sostenible” y, dentro de este, se incluía la regulación de fórmulas de mecenazgo y patrocinio, si bien se incorporaban como fórmulas complementarias<sup>38</sup>.

En concreto, en el citado análisis se incidía en que “La provisión sobre mecenazgo del artículo 42 implica, potencialmente, una mayor financiación, que podría dedicarse a la mayor contratación de personal, más fondos para la investigación o mayor disponibilidad de becas, todo lo cual podría tener una incidencia positiva sobre el ámbito laboral de las universidades, la producción académica o el acceso a la universidad, con un consecuente impacto económico positivo. Facilitar un mayor acceso a fondos obtenidos a través de entidades privadas procedentes de mecenazgo, acercaría la situación del sistema universi-

---

38. Disponible en: [https://www.universidades.gob.es/wp-content/uploads/2022/10/AIP01-LO-SU\\_MAIN.pdf](https://www.universidades.gob.es/wp-content/uploads/2022/10/AIP01-LO-SU_MAIN.pdf)

tario español al comportamiento observado en la media de los Estados miembros de la Unión Europea”.

Sin embargo, la inclusión expresa de los instrumentos de patrocinio y mecenazgo como fórmulas de financiación de las universidades en la LOSU fue reprobada por determinados sectores y organizaciones, que presentaron enmiendas para la retirada o modificación de los arts. 42 y 43<sup>39</sup>, excluyéndose, finalmente, el contenido relativo al patrocinio y mecenazgo en el Proyecto de LOSU y en el texto definitivo.

Estas críticas se manifestaron respecto a la posible pérdida de independencia de las universidades públicas en los casos en que parte de su financiación pudiera depender de entidades privadas, porque, según los grupos contrarios a la incorporación expresa de estas fórmulas de financiación en la LOSU, podrían verse antepuestos los intereses de estas organizaciones sobre los de las universidades.

En nuestra opinión, esta afirmación carece de sentido. Debe tenerse en cuenta que la captación de fondos a través de estas vías tiene unos objetivos claros: la financiación de actividades docentes, investigadoras, ayuda a los estudiantes, deportivas..., en definitiva, actividades de interés público en las que la finalidad de los aportantes es, en todo caso, la difusión o publicidad, si bien hay donantes que ni siquiera desean que su aportación sea conocida. Al respecto, resulta ilustrativa la siguiente afirmación de nuestro Tribunal Constitucional: “La consecución de fines de interés general no es una tarea monopolizada por el Estado, sino que se armoniza en una acción mutua estado-sociedad”<sup>40</sup>.

Compartimos la opinión de PEDREIRA MENÉNDEZ cuando indica que la Administración puede colaborar con los ciudadanos y las organizaciones creadas por estos para prestar servicios sociales, entre los que se encuentra la educación<sup>41</sup>. Es más, la Administración debe colaborar con iniciativas privadas, máxime cuando nos encontramos en una situación de crisis social y económica como la actual. Como señala TRONCOSO REIGADA “El Estado Social, como hemos señalado, obliga a garantizar unas prestaciones sociales a los ciudadanos —sanidad, educación—, pero no exige que sea el Estado quien desarrolle estos servicios (...) Los poderes públicos cumplen también su función cuando no intervienen directamente en la satisfacción de estas necesidades y se concentran en regular y fomentar la iniciativa privada”<sup>42</sup>.

En este sentido, estamos de acuerdo con RUIZ-MORA, DE LAS HERAS-PEDROSA y ÁLVAREZ NOBELL en que “Sin duda, una política sólida de relaciones institucio-

---

39. Es el caso de STEPV-Intersindical valenciana, que solicitó la retirada del art. 43 de LOSU, referido al patrocinio.

40. STC 18/1984, de 7 de febrero.

41. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Thomson-Civitas, 2003, p. 27.

42. TRONCOSO REIGADA, A.: *Privatización, Empresa pública y Constitución*, Marcial Pons, 1997, p. 97.

nales y de fundraising se esboza como la estrategia por excelencia para la financiación complementaria de las universidades, fundamentalmente aquellas basadas en un paradigma de construcción de relaciones simétricas bidireccionales de interés mutuo para la sustentabilidad institucional. Igualmente, la confluencia con una política de diálogo y participación con todos los públicos, y en especial con los públicos internos como actores que pueden dotar a las instituciones educativas de una singularidad si las universidades aprovechan su potencial, supondría una estrategia agregada para reforzar la competitividad de las instituciones de educación superior españolas<sup>43</sup>.

A mayor abundamiento, las universidades españolas no pueden perder esta oportunidad, pues como afirma BOK “El éxito en la administración de una universidad depende cada vez más de la mayor capacidad para recaudar recursos en relación con la universidad de la competencia. Así, todo aquel responsable académico que quisiera mejorar su institución se ha visto abocado a aprovechar cualquier oportunidad legítima que ofrezca el mundo de los negocios.

En resumen, las causas de la comercialización son varias. No cabe duda de que los recortes presupuestarios han sido clave para que algunas universidades y departamentos se espabilaran en la creación de actividades que reportasen beneficios. El espíritu emprendedor de la empresa privada, que tanta relevancia tuvo en la década de los ochenta, fomentó y legitimó tales iniciativas. La falta de claridad sobre los valores académicos inclinó aún más la balanza en ese sentido, ayudada por la creciente competitividad. Sin embargo, ninguno de estos incentivos habría dado tan buenos resultados si no hubiese sido por el rápido crecimiento de las oportunidades lucrativas derivadas de una economía más sofisticada tecnológicamente y basada en el conocimiento<sup>44</sup>.

Entendemos que la no inclusión expresa en la LOSU de los instrumentos de captación de fondos ha supuesto una oportunidad perdida, entre otras cosas, para consolidar en el imaginario colectivo estas fórmulas de financiación de actividades de interés general.

### **3. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL: DIFERENCIAS ENTRE EL MECENAZGO, EL PATROCINIO Y LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL**

Tras una primera revisión de la doctrina científica existente, que se tratará con mayor profundidad en el desarrollo de esta investigación, lo cierto es que las publicaciones en las que de forma directa o indirecta se trata la financiación

---

43. RUIZ-MORA, I.; DE LAS HERAS-PEDROSA, C. y ÁLVAREZ NOBELL, A.: “Fundraising y relaciones públicas en el ámbito universitario español”, en MATILLA, K. (ed.): *Casos de estudio de relaciones públicas: sociedad conectada, empresas y universidades*, Editorial UOC, 2016.

44. BOK, D.: *Universidades a la venta: la comercialización de la educación superior*, Publicaciones Universidad de Valencia, 2010, pp. 29-30.

de la educación superior a través del patrocinio son escasas y, en su caso, provienen de distintas disciplinas: Sociología, Derecho Civil, Economía, Ciencias de la Educación, etc. Esta exigüidad es extrapolable a la doctrina jurídico-tributaria, cuyo interés por la cuestión no ha sido profuso, si bien deben destacarse los numerosos trabajos de PEDREIRA MENÉNDEZ en relación con el régimen fiscal de las colaboraciones privadas para la financiación de actividades de interés público y de CARRETERO LESTÓN en el ámbito del patrocinio deportivo.

Como punto de partida de la investigación se procederá al análisis de los diferentes modelos de financiación privada existentes, dada la importancia que dicha tipología tiene en relación con sus aspectos fiscales, ya que su regulación tributaria (con especial incidencia en los beneficios fiscales) dependerá, tal y como se expondrá a continuación, del tipo de financiación ante el que nos encontremos.

En definitiva, será preciso realizar un análisis en profundidad de las diferentes fórmulas de captación de fondos, si bien, en este proyecto, podemos adelantar ya algunas ideas.

Los modelos de captación de fondos son, fundamentalmente, de tres tipos: mecenazgo, convenios de colaboración y patrocinio con fin publicitario. Por lo tanto, para poder abordar la investigación que se presenta, es imprescindible diferenciar estas tres figuras.

Como primera aproximación, dentro del ámbito de la financiación universitaria, puede afirmarse que todas ellas son colaboraciones económicas que pueden surgir entre las entidades u organizaciones y la universidad. Ahora bien, ni conceptual, ni jurídicamente, podemos asimilar las actividades de mecenazgo con las de patrocinio. Y es que, como señala VICENTE DOMINGO “Se intercambian conceptos distintos como mecenazgo, patrocinio, esponsorización y se utilizan como si de sinónimos se tratara; sin embargo, esconden supuestos de naturaleza jurídica distinta”<sup>45</sup>.

La propia RAE las diferencia en los siguientes términos:

- Mecenazgo: “Protección o ayuda dispensadas a una actividad cultural, artística o científica”.
- Patrocinio: “Apoyar o financiar una actividad, normalmente con fines publicitarios”.

Esta diferencia entre los conceptos se traslada también a nuestro ordenamiento jurídico: el mecenazgo está regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002), que la define como “participación privada en actividades de interés general”. Por su parte, la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad (LGPub) define contrato de patrocinio como: “aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para

---

45. VICENTE DOMINGO, E.: *El contrato de esponsorización*, Civitas, 1998, p. 24.

la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables”.

De las dos definiciones anteriores podemos extraer diversas diferencias:

La primera es que el mecenazgo está siempre unido al interés general, algo que no se exige en el caso del patrocinio. El medio fundamental a través del cual se lleva a cabo el mecenazgo por parte de personas y entidades privadas es el de las donaciones realizadas por ellas a favor de entidades sin fines lucrativos, entre las que se incluyen las universidades<sup>46</sup>.

En el caso del patrocinio, el patrocinado se compromete a hacer publicidad del patrocinador, existe un intercambio de dinero por publicidad fijado en un contrato. Es decir, permite obtener al inversor retornos económicos a través de la publicidad directa e indirecta que les aporta su participación. No ocurre así en el caso del mecenazgo, donde no existe compromiso de que el destinatario haga pública la donación recibida.

Además, el tratamiento fiscal de ambas actividades es distinto (por ejemplo, más allá de que existan incentivos fiscales para el mecenazgo y no para el patrocinio, en el patrocinio publicitario se considera que hay una prestación de servicios y está sujeto al tipo de IVA general).

El patrocinio ha estado ligado tradicionalmente a actividades de alta repercusión mediática y de público (por ejemplo, grandes eventos deportivos o, en el caso de la cultura, festivales de cine o macrofestivales). Se trata de un canal más para la difusión de la marca; mientras que el mecenazgo no supone obtener una contrapartida, aunque el conocimiento de estas acciones, en caso de producirse, pueda revertir de forma positiva en la imagen del mecenaz.

Como modelo intermedio entre el patrocinio y el mecenazgo, aparece la figura de los convenios de colaboración empresarial, recogida en el art. 25 de la Ley 49/2002, que establece que: “Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios”. Más clara es la definición que hace MARTÍN DÉGANO: “Se trata de una figura intermedia entre la donación y la publicidad basadas, respectivamente, en la gratuidad y la onerosidad. En el Convenio el empresario colabora con ánimo de liberalidad sin pretender incrementar su facturación. Pero, al

---

46. Sobre este particular, vid. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., MARTÍN DÉGANO, I., BLÁZQUEZ LIDOY, A., PÉREZ LARA, J.M., PÉREZ DE ALBÉNIZ ANDUEZA, J.I. y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: “El mecenazgo en la Universidad...”, *op.cit.*: pp. 19-59.

mismo tiempo, recibe un agradecimiento público que redundará en su imagen, prestigiándola, ante la sociedad. Por eso este estudio recoge las diferencias de los Convenios con estos dos contratos<sup>47</sup>. Se trata, en definitiva, de un “mecenazgo especial” que ha sido catalogado como “mecenazgo mixto”, “esponsorización sin fines lucrativos”, o “mecenazgo empresarial”<sup>48</sup>. Ahora bien, que no constituya una prestación de servicios significa, entre otras cosas, que no queda sujeta a IVA, como sí ocurre con el patrocinio<sup>49</sup>.

A mayor abundamiento, afirman PLAZA ROMERO y COBOS que estamos “ante un convenio de colaboración cuando, existiendo una difusión del colaborador, esta no constituya el objeto principal del contrato. De esta forma, los convenios de colaboración, si bien, a nuestro juicio, mantienen un cierto carácter altruista, difieren de las donaciones en la evidente contraprestación que obtiene la empresa, que quizás no sea el principal motor de su actuación, pero que es innegable que existe. En todo caso, en el convenio de colaboración no se produciría una equivalencia en las contraprestaciones. La ayuda económica del colaborador no sería equivalente al valor de la difusión de su colaboración por la entidad beneficiaria. Tampoco la causa del contrato sería la difusión de la participación”<sup>50</sup>. Esta es la principal diferencia con el patrocinio, que también conllevará distin-

---

47. MARTÍN DÉGANO, I.: *Los convenios de colaboración empresarial*, Dykinson, 2021.

48. CARRETERO LESTÓN, J.L.: *La fiscalidad del patrocinio deportivo*, REUS, 2015, p. 31.

49. Sobre este particular, y en aras de la distinción clara entre las figuras de patrocinio, mecenazgo y convenio de colaboración, que es esencial para determinar sus consecuencias jurídicas, MARTÍN DÉGANO realiza la siguiente reflexión: “En nuestra opinión, esta calificación doctrinal es insuficiente. Estamos ante una donación compleja pues es modal y, a la vez, puede ser onerosa. Es modal porque es una donación con destino: la ayuda económica está afecta a un proyecto o actividad concreta. De acuerdo con ello, el modo, carga o gravamen consiste en una actuación que no es evaluable económicamente. Es, además, onerosa porque se impone al beneficiario la carga de difundir la colaboración. Si bien, en este caso, se trata de una gratitud pública debida por ley que asume el beneficiario de la ayuda.

No obstante, este segundo carácter —el oneroso— dependerá de la dimensión patrimonial del modo o carga. Si el empobrecimiento de la entidad no lucrativa por cumplir con el modo es inexistente o insignificante seguirá siendo una donación modal con dos cargas (destinar la ayuda al proyecto y difundirla). Si, por el contrario, el cumplimiento de la carga supone un cierto esfuerzo económico será onerosa pues el enriquecimiento para la entidad no lucrativa será menor (art. 619 Código Civil). En virtud de esta norma será donación «aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado». En cada convenio habrá que medir el grado o intensidad del modo o carga para valorar si hay un elemento oneroso. No existe sacrificio patrimonial alguno para la entidad no lucrativa cuando la difusión de la ayuda consiste en poner unas líneas de agradecimiento al colaborador o su logo en el folleto de presentación del proyecto o en la propia web. Si lo habría, en cambio, cuando se difunde la ayuda recibida en medios de comunicación o a través de agencias publicitarias con un coste específico. Pero siempre ha de tenerse presente que esta carga o modo que se impone a la entidad sin fin de lucro no desvirtúa la causa no onerosa del convenio”, en MARTÍN DÉGANO: “La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 467, 2022, p. 7.

50. PLAZA ROMERO, F. y COBOS, J.M.: “Régimen fiscal de las otras formas de mecenazgo distintas de las donaciones y aportaciones”, en LORENZO GARCÍA, R. (Dir.): *Nuevo tratado de fundaciones*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, p. 862.

ciones de trato en el ámbito tributario, cuestión que se analizará en epígrafes posteriores.

Como puede observarse, la colaboración privada en la actividad universitaria no tiene por qué ser desinteresada, entraría entonces dentro del concepto de mecenazgo, sino que el favorecimiento de una determinada actividad de interés público puede realizarse también más allá del puro altruismo, mediando un interés por parte del patrocinador, por lo que estaríamos hablando de un patrocinio publicitario.

Ahora bien, algunos autores entienden que el patrocinio es un concepto genérico que engloba también el mecenazgo. Así, por ejemplo, CARRETERO LESTÓN se refiere al “patrocinio con contraprestación”, en el cual se encuadra el patrocinio publicitario o esponsorización y lo diferencia del “patrocinio sin contraprestación”, conocido como mecenazgo<sup>51</sup>.

Si bien es cierto que, como indica CARRETERO LESTÓN, si se realiza un análisis etimológico de los términos el patrocinio es sinónimo de amparo, protección o defensa y, por lo tanto, es un término amplio que puede englobar diferentes modalidades, creo que, en la actualidad, cuando nos referimos al patrocinio, es extendida la concepción del término como una colaboración económica a cambio de publicidad, asimilándose, por el contrario, el concepto puramente altruista al mecenazgo. Así se ha corroborado por la propia RAE que, como se ha señalado anteriormente, alude a que el patrocinio tiene fines “normalmente publicitarios”. A mayor abundamiento, el propio Anteproyecto de la LOSU, en su artículo 43, como hemos señalado, disponía que el patrocinio es el mecanismo por el que, a cambio de una ayuda económica, las universidades se comprometen a colaborar en la publicidad del patrocinador.

Por esta razón, debe entenderse que, cuando se hace referencia al patrocinio universitario, en todo caso, se concibe como una actividad a través de la cual una entidad colabora económicamente con la universidad a cambio de publicidad, es decir, con contraprestación. Y es, a partir de esta conceptualización, desde la que analizaremos sus consecuencias tributarias, así como las problemáticas fiscales y las posibles mejoras que, en el ámbito de la fiscalidad, podrían realizarse para coadyuvar al fomento de este instrumento de financiación.

#### **4. EL PATROCINIO Y EL MECENAZGO COMO FÓRMULAS DE FINANCIACIÓN DE LA ACTIVIDAD EN OTRAS UNIVERSIDADES**

La captación de fondos privados para la financiación de la universidad es un instrumento de uso generalizado en numerosos países. Por ejemplo, el volumen

---

51. Sobre este particular, vid. LÓPEZ GARCÍA, M.: Régimen tributario de la esponsorización y del mecenazgo deportivos, Málaga, 2002, p. 15; CARRETERO LESTÓN, J.L.: La fiscalidad del patrocinio..., *op.cit.*, pp. 25 y ss.

de financiación filantrópica que reciben las universidades en EE.UU. supone el 15 por ciento de la filantropía de los norteamericanos y en algunas instituciones universitarias públicas, las llamadas *State Universities*, los recursos obtenidos por la vía del fundraising en el sentido más amplio (captación de fondos de todos los stakeholders) superan el 50 por ciento de sus ingresos en la actualidad, situación muy diferente a la que mostraban estas mismas universidades estatales sin ir más lejos hace dos décadas en ese mismo país<sup>52</sup>.

Según el Informe Ross-CASE 2019, por tercer año consecutivo, la recaudación de fondos de educación superior en el Reino Unido está alrededor de mil millones de libras anuales, y no contentos con eso, las universidades inglesas han desarrollado un plan para doblar el objetivo en 2022: 2 billones de libras<sup>53</sup>. Las universidades de este país tienen una media de 6 personas trabajando en fundraising, aunque hay universidades como Oxford que tienen más de 50.

En el ámbito de la Unión Europea, y pese a que en muchos países la dependencia de las universidades de los presupuestos públicos todavía es muy superior a la financiación de las entidades privadas, comienzan a implementarse, de forma sostenible, instrumentos de financiación privada para la actividad universitaria. La importancia de estas herramientas ha sido puesta de manifiesto por numerosos sectores. Por ejemplo, la European University Association ha señalado que el interés por la recaudación de fondos va en aumento, en un contexto competitivo en el que un número cada vez mayor de organizaciones recaudan dinero para sus actividades de forma altamente profesionalizada y, en este sentido, es esencial que las universidades analicen su entorno y dediquen esfuerzos (un equipo profesionalizado) a la captación de fondos para fortalecer su trabajo e intensificar el diálogo y la comunicación con la sociedad civil<sup>54</sup>.

En España, la utilización de este tipo de mecanismos de captación de fondos para coadyuvar a la financiación de la universidad es muy limitado, con ejemplos puntuales como la Universidad Pompeu Fabra o Jaume I, que cuentan con una estructura organizativa propia para la captación de fondos. Dentro de esta categoría, podemos incluir a la Universidad Pompeu Fabra, que cuenta con la unidad “PFund Patrocinio y Mecenazgo”, adscrita administrativamente a la Gerencia; a la Universidad de Granada, que cuenta con la Dirección Técnica de Patrocinio y Mecenazgo (<https://ugrmecenazgo.es/>); a la Universidad de Alcalá de Henares (Madrid), que cuenta con la Unidad de Mecenazgo (<https://mecenazgo.uah.es/>), con la que colaboran la Fundación General y el Vicerrectorado de

---

52. Sobre este particular, PÉREZ ESPARRELLS, C. y DE LA TORRE, E.M.: “La filantropía y el fundraising en las universidades públicas españolas como estrategia de sostenibilidad futura: ¿algo está cambiando?” *Investigaciones de Economía de la Educación*, N.º 11, 2016. Disponible en: [https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/677253/Fundraising\\_Perez\\_EE\\_2016.pdf?sequence=1](https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/677253/Fundraising_Perez_EE_2016.pdf?sequence=1).

53. Informe Ross-CASE, 2019. Disponible en : <https://www.case.org/resources/ross-case-2019-report>

54. Cfr. VRANEK, C.: “Fundraising: Much more than money is at stake for universities”, 2019. Disponible en: <https://eua.eu/resources/expert-voices/73:fundraising-much-more-than-money-is-at-stake-for-universities.html>.

Economía, Emprendimiento y la Empleabilidad; a la Universidad Jaume I, que cuenta con un Programa de Mecenazgo y Patrocinio adscrito al Servicio de Comunicaciones y Publicaciones(<https://www.uji.es/institucional/estrategia/plans/comunicacio/patrocini-mecenatge/>), o a la Universidad de La Laguna (Tenerife), que hasta el año 2019, dentro del Vicerrectorado de Relaciones con la Sociedad, incluía un Secretariado de Patrocinio y Mecenazgo.

Los modelos de captación de fondos en la universidad son muy diversos, e implican a diferentes grupos de interés, que van desde antiguos alumnos, entidades que tienen especial relación con la universidad, empresas que por diferentes razones pueden estar interesadas en la actividad universitaria, o fundaciones universitarias dedicadas a la captación de fondos.

Para obtener una visión general de las diferentes opciones, se destacarán los siguientes, que son los más habituales en otros países<sup>55</sup>:

Modelo “alumni”: Casi todas las universidades, también las españolas, cuentan con una organización de antiguos alumnos que tienen interés en la actividad de la universidad en la que estudiaron. Estos egresados, que normalmente forman parte de una asociación u oficina, se implican en la vida universitaria y, en muchas ocasiones, colaboran económicamente con la universidad. Normalmente suponen pequeñas donaciones más relacionadas con el mecenazgo que con el patrocinio, aunque suelen venir acompañados de descuentos o servicios para estos antiguos alumnos, que suelen tener un perfil de renta media y baja. Esto no quiere decir que, aquellos egresados universitarios que no forman parte de la asociación de alumni, no puedan colaborar en la financiación de la actividad universitaria. Es más, en nuestra opinión, sería muy beneficioso que las universidades públicas se esforzaran por captar recursos de los antiguos alumnos, retomando el contacto y haciéndolos sentir partícipes de las actuaciones que se realizan. Para lograr este objetivo, evidentemente, son necesarios recursos pues, en no pocas ocasiones, el proceso de implicación puede ser paulatino, sobre todo en lo que se refiere a las aportaciones económicas.

Modelo “Grandes donantes” (“Major Gift” Model): Los grandes donantes suelen ser también egresados, pero con un nivel de renta alto, si bien puede tratarse de aportantes que no tenían vinculación anterior con esa universidad. A diferencia del modelo anterior, se realizan donaciones de elevado importe dirigidas específicamente a objetivos (fijados por los donantes) en línea con la estrategia de la universidad. Para la captación de este tipo de fondos, se requiere una estructura organizativa que cuente con personas dedicadas, específicamente, a esta actividad<sup>56</sup>.

Dentro de este modelo puede destacarse un tipo de aportación que está adquiriendo cada vez mayor importancia, ya que coadyuva a la sostenibilidad de

---

55. Una explicación más detallada sobre estos modelos podemos encontrarla en: PÉREZ ESPARRELLS, C. y DE LA TORRE, E.: “El *fundraising* como una herramienta...”, *op.cit.*, pp. 8 y ss.

56. Sobre este modelo, *vid.* SHAKER, G. G., & NELSON, D.: *A grounded theory study of major donor fundraising relationships in U.S. higher education. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 2021. <https://doi.org/10.1177/08997640211057437>

la actividad universitaria: el endowment. Este puede definirse como “dinero y/o bienes que han sido donados para ser invertidos de forma que, con la rentabilidad obtenida, la universidad propietaria y encargada de su gestión pueda desarrollar sus fines”<sup>57</sup>. Sobre este particular se ha debatido por los diferentes grupos en la tramitación de la LOSU, si bien, finalmente, la Ley no hace referencia expresa a este tipo de financiación. Esta figura tiene una enorme importancia en universidades de primer nivel en otros países, como es el caso de la Universidad de Harvard, en la que su mayor activo financiero y fuente de financiación es, precisamente, el endowment.

Modelo fundación: La organización de la captación de fondos se realiza a través de fundaciones y los objetivos de las aportaciones son objetivos relacionados con investigación. En estos casos, además de una estructura organizativa, se requiere la implicación de investigadores y departamentos.

Este modelo sería perfectamente implantable en muchas universidades españolas, que cuentan con fundaciones con capacidad y recursos para poder gestionar la captación de fondos tanto a través de patrocinios como de mecenazgo, si bien será necesaria, en este caso, la coordinación con el resto de unidades de gestión, como el Vicerrectora de Investigación o la Oficina de Transferencia de Resultados, entre otros.

Modelo empresas: Este sería el modelo en el que el patrocinio tendría una mayor repercusión, ya que las empresas están interesadas en recibir un retorno en forma de publicidad. A cambio de sus aportaciones, recibirían reconocimientos y las aportaciones pueden tener diferente naturaleza: becas, cátedras de empresa o patrocinio...

En este ámbito puede destacarse el caso de la Universidad de Huddersfield, en Inglaterra, que a través de su centro de innovación *3M Buckley Innovation Centre* facilita el crecimiento empresarial, impulsa a las empresas a prestar colaboración académica y promueve activamente la innovación<sup>58</sup>. A los efectos de la presente investigación, resultan destacables las estructuras de financiación y gobernanza que se han implementado para establecer y sostener el Centro. Como señalan TOWNS-ANDREWS, JOHNES y MCCONNELL, en los últimos años, en Reino Unido, el modelo de innovación abierta ha adquirido cada vez más importancia. Las universidades son ahora vistas como importantes fuentes de conocimiento e innovación para empresas, que se han percatado de la importancia de

---

57. VIDAL WAGNER, G. y DE URRUTIA CORDURAS, H.G.: “El endowment universitario en España: una regulación pendiente”, *Fundación Conocimiento y Desarrollo*, 2018. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/resources/el-endowment-universitario-en-espana-una-regulacion-pendiente-629637625f5b3565588551.pdf?v1.45.1.20230309>. Como señalan los autores: “En las universidades norteamericanas con mayores endowments la tipología que domina es el restricted endowment, pues la visión del mecenas que aporta fondos no es solamente beneficiar a la generación de estudiantes del presente, sino también que las futuras generaciones puedan tener una mejor educación en términos de calidad”.

58. <https://3mbic.com/>

la investigación para la mejora de la actividad empresarial<sup>59</sup>. A través de una variedad de mecanismos y asociaciones, el centro ofrece acceso a mercados, financiación o tecnología y es una vía de comunicación importante con la universidad para impulsar la investigación colaborativa. La financiación privada de la actividad de este Centro ha ido adquiriendo importancia, y las colaboraciones se han dado, sobre todo, a través de aportaciones en especie. Por ejemplo, durante la adquisición de bienes de capital del Proyecto de Innovación e Incubación de Huddersfield (HIIP), se ofrecieron importantes descuentos en compras además de actualizaciones de software y complementos sin coste. Como indican TOWNS-ANDREWS, JOHNES y MCCONNELL “Estas contribuciones en especie representaron un engranaje significativo para las inversiones en subvenciones del sector público”<sup>60</sup>.

Por último, interesa destacar que existe un amplio rango de combinaciones de los diferentes modelos, lo que, en mi opinión, puede ser muy interesante de cara a la implementación en las universidades españolas de un modelo de patrocinio. Los dos últimos ejemplos señalados pueden combinarse, por lo que, por ejemplo, una fundación universitaria, como es la Fundación General de la Universidad de Málaga, podría encargarse de la captación de fondos no solo para financiar la investigación de grupos o investigadores, sino, también, para otras finalidades, captando empresas que, a cambio de publicidad en diferentes formatos, estén interesadas en financiar actividades universitarias.

En el caso de España, pueden destacarse algunos ejemplos de universidades públicas que han puesto en marcha planes de patrocinio y mecenazgo, pese a que las estructuras de gestión son todavía bastante más inmaduras que las de los países anglosajones.

Como explican PÉREZ ESPARRELLS y DE LA TORRE, los pasos dados por las universidades con experiencias en captación de fondos a través de patrocinio y mecenazgo son los siguientes<sup>61</sup>:

1. Definición de los objetivos y la estrategia de captación de fondos.
2. Establecimiento de un sistema de gestión y comunicación del plan.
3. Diseño de un mapa de patrocinadores y mecenas potenciales.
4. Selección de los patrocinadores y mecenas más adecuados a cada propuesta de proyecto a patrocinar.
5. Establecimiento del tipo de colaboración.

---

59. TOWNS-ANDREWS, L., JOHNES, J. Y MCCONNELL, A.: “The 3M Buckley Innovation Centre: A case study of alternative finance for universities from England”, *La cuestión universitaria*, N.º 10, 2019, p. 114.

60. TOWNS-ANDREWS, L., JOHNES, J. Y MCCONNELL, A.: “The 3M Buckley Innovation Centre...”, *op.cit.*, p. 115.

61. PÉREZ-ESPARRELLS, C. y DE LA TORRE, E.: “La filantropía y el fundraising en las universidades públicas españolas como estrategia de sostenibilidad futura: ¿algo está cambiando?”, *Investigaciones de Economía de la Educación*, N.º 11, 2016, p. 181.

Entre las universidades españolas que han comenzado a poner en marcha planes de captación de fondos privados, pueden destacarse: Universitat Politècnica de Catalunya, Universitat Jaume I, Universitat Pompeu Fabra, Universitat Autònoma de Barcelona, Universidad de Granada, Universidad de Córdoba, Universidad de Castilla-La Mancha y Universidad del País Vasco.

Esta actividad puede realizarse bien a través de unidades centrales de la universidad<sup>62</sup>, bien a través de las fundaciones universitarias, que ha sido la opción adoptada por la Universidad de Málaga. En este sentido, podemos tomar como referencias las iniciativas de la Fundación de la Universidad Carlos III, la Fundación General de la Universitat de València o la Fundación de la Universidad de La Rioja.

En concreto, la Fundación General de la Universitat de València cuenta con una estructura definida de patrocinio y colaboración que ofrece la oportunidad de colaborar en el cumplimiento de los objetivos de la entidad a través de acciones de patrocinio y mecenazgo. A estos efectos, la Fundación forma parte de diferentes redes de colaboración, como la Asociación Española de Fundaciones, la Federación de Asociaciones de Antiguos Alumnos y Amigos de las Universidades Españolas, la Fundación Anna Lindh o la Red Erasmus Europe on Scene Network. Cuenta también con entidades colaboradoras, tanto públicas como privadas.

Estos serían, a grandes rasgos, los modelos de financiación de la actividad universitaria a través de patrocinio y mecenazgo que, de forma exitosa, se han implantado como fórmulas consolidadas en otros países. Ahora bien, podemos preguntarnos por qué en nuestro país parece que no llegan a establecerse como instrumentos válidos de uso generalizado por parte de la universidad para afrontar los gastos derivados de su actividad.

En este sentido, una de las reflexiones que debería realizar la comunidad universitaria es si es necesario realizar cambios sustanciales en las dinámicas de funcionamiento de nuestras universidades a todos los niveles para lograr una efectiva implementación de los mecanismos de captación de fondos, cuestión que, en nuestra opinión, debe tener una respuesta afirmativa.

Sin embargo, la inclusión y, sobre todo, el mantenimiento y consolidación de estos mecanismos son, a día de hoy, difíciles de conseguir.

Al respecto, resultan esclarecedoras las palabras de PÉREZ ESPARRELLS y DE LA TORRE, que ponen de manifiesto uno de los mayores retos a los que nos en-

---

62. Como indica PÉREZ VILLANUEVA “no existen, en las estructuras de los equipos de gobierno de las universidades españolas, vicerrectorados que acojan en su nombre la captación de recursos o el patrocinio o mecenazgo. Generalmente estas funciones suelen recaer en los vicerrectorados de relaciones institucionales o comunicación, de economía o de relaciones con la empresa, o vicerrectorados de investigación”, en PÉREZ VILLANUEVA, J.S.: *La gestión del patrocinio y mecenazgo en la universidad como fórmula de captación de recursos. Análisis de los sistemas de gestión de captación de recursos mediante patrocinio y mecenazgo en las universidades públicas valencianas*, 2010. Disponible en: <https://fundraisingenlauniversidad.files.wordpress.com/2012/03/trabajoinvest-mecenazgouniversidad-sinanexos-publico1.pdf>

frentamos a la hora de implementar estos instrumentos: “La sociedad europea en general, y la sociedad española en particular, carece de una cultura filantrópica, lo cual, en el caso de las universidades españolas, y especialmente en el caso de las universidades públicas, se traduce en dificultades internas y externas para el desarrollo tanto de una estrategia como de una estructura para el fundraising universitario. Para superar estas dificultades y con apoyo gubernamental, las universidades españolas deben desarrollar una “cultura del pedir” basada en el diseño de una estrategia de fundraising coordinada, la profesionalización de la captación de fondos, la interacción con los distintos grupos de interés, la fidelización de los alumnos y alumni, la consolidación de una atmósfera de confianza hacia la gestión de la universidad entre sus grupos de interés, la diferenciación y diversificación de la actividad universitaria, y la comunicación de la función y objetivos de la universidad. Simultáneamente, los gobiernos deben fomentar el desarrollo de una “cultura del dar” donaciones voluntarias dirigidas a las universidades a través de un sistema de incentivos fiscales y programas de cofinanciación público-privada que complementen dichas donaciones”<sup>63</sup>.

Para poder obtener una financiación privada adecuada a través del patrocinio y mecenazgo resulta imprescindible contar con estructuras de gestión adecuadas, ya sea, como se ha señalado, a través de fundaciones, de estructuras propias de la universidad (puede ser dentro de los vicerrectorados o no) o, incluso a través de los consejos sociales y las asociaciones de antiguos alumnos<sup>64</sup>. Este tipo de estructuras no se encuentran, salvo con alguna excepción, en los organigramas de las universidades españolas, lo que supone un obstáculo a la captación de fondos a través del patrocinio y mecenazgo, que precisaría de una mayor profesionalización a través de oficinas de gestión dedicadas a la captación de fondos.

Por otra parte, se ha detectado que, en el caso del patrocinio, los potenciales patrocinadores de actividades universitarias pueden verse desincentivados por

---

63. PÉREZ ESPARRELLS, C. y DE LA TORRE, E.: “El *fundraising* como una herramienta complementaria de financiación pública de las universidades españolas”, *Investigaciones de Economía de la Educación*, N.º 7, 2012, p. 1. En el mismo sentido, MICHAVILA y MARTÍNEZ señalan que “Europa, y España en particular, con una fuerte tradición de la enseñanza pública, mantienen su apuesta por ésta, y los Estados, en sus diferentes niveles político-administrativos, han incrementado los recursos destinados a la educación superior. Ahora bien, cualquier esfuerzo público será insuficiente si las instituciones universitarias no diversifican sus fuentes de financiación. La apertura de las universidades a su entorno ha permitido que éstas exploren y potencien algunas vías de financiación distintas del Estado, tal y como se realiza en sistemas como el norteamericano, en el que la financiación se apoya fuertemente en la diversidad de servicios que las universidades proveen al entorno social y productivo con el que interactúan”. En MICHAVILA, F. y MARTÍNEZ, J.: “La financiación de la Universidad que deseamos”, *Panorama Social*, N.º 6, 2007, p. 52.

64. Por ejemplo, la Universidad de Navarra cuenta con la *Asociación de Amigos de la Universidad de Navarra*, que facilita diferentes posibilidades de colaboración con la Universidad: Donaciones, herencias y legados, contribuciones en efectivo, convenios de colaboración en investigación, becas para estudio o investigación o donaciones en especie. En la actualidad, está en marcha la Estrategia 2025, que se propone contribuir a la resolución de los desafíos que la sociedad plantea mediante su trabajo investigador, docente y asistencial, y en colaboración con otras personas e instituciones.

las consecuencias tributarias de este tipo de operaciones que, a diferencia del mecenazgo, no cuentan con un acervo de beneficios fiscales que fomenten su realización.

## **5. ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA ACTIVIDAD DE PATROCINIO Y MECENAZGO: ESPECIAL REFERENCIA AL ÁMBITO UNIVERSITARIO**

### **5.1. Consecuencias tributarias de la actividad de mecenazgo en las universidades públicas españolas**

La utilización de instrumentos de colaboración público-privada conlleva, al igual que el resto de operaciones jurídicas, consecuencias en el ámbito tributario para el mecenas y para la persona o entidad que recibe la aportación. Ahora bien, la actividad de mecenazgo cuenta con un régimen fiscal diferenciado, cuya norma de referencia es la Ley 49/2002, por todos conocida y a la que ya se ha hecho referencia en este trabajo. En consonancia con lo establecido en esta Ley, debe diferenciarse entre entidades sin ánimo de lucro y otro tipo de entidades, normalmente dependientes de Administraciones públicas, que también pueden ser beneficiarias del mecenazgo y respecto de las cuales se dispone un trato fiscal favorable para el donante.

En concreto, el art. 16.c) de la Ley 49/2002, establece cuáles son las entidades beneficiarias del mecenazgo a las que les es aplicable el régimen establecido en la norma y, entre las mismas, se encuentran las universidades públicas. A mayor abundamiento, el art. 58.6 del Proyecto de LOSU disponía que “las universidades públicas tendrán derecho a los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”. Teniendo en cuenta ambas normas, queda claro que las universidades públicas pueden beneficiarse de un régimen especial de incentivos fiscales que fomente la captación de recursos de los donantes, si bien, como desarrollaremos a continuación, el régimen actual de incentivos fiscales no parece ser suficiente para lograr un verdadero auge del mecenazgo en nuestro país y, más específicamente, en el ámbito universitario.

Si acudimos a la normativa tributaria específica, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), establece que los contribuyentes personas físicas podrán aplicar deducciones a determinados donativos. En concreto, el artículo 68.3.a) de la LIRPF, se refiere a las deducciones previstas en la Ley 49/2002 y, en su apartado b), que también será deducible el 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas y a las asociaciones declaradas de utilidad pública distintas de las previstas en la Ley 49/2002. Por su parte, en el caso de las donaciones realizadas por personas jurídicas, los beneficios previstos se vieron aumentados, a partir del

año 2015 por la LIS, cuya Disposición Final Quinta modificó, positivamente, los artículos 19 y 20 de la Ley 49/2002<sup>65</sup>.

El artículo 19 de la citada Ley establece la deducción de la cuota íntegra del IRPF de los donantes, y permite deducir el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones, unos determinados porcentajes<sup>66</sup>.

En el caso de las aportaciones dinerarias, como no podía ser de otra manera, la base de la deducción será el importe de la donación. Si se trata de otros bienes o derechos, la base de la deducción será el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión, y en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del IP.

Así, para los primeros 150 euros de base, se determina un porcentaje de deducción que alcanza el 80 por ciento, limitándose, sin embargo, a un 35 por ciento para el resto de la base de deducción. Además, si en los periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción a favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje

---

65. En la última década han sido varias las iniciativas legislativas en este sentido, pudiendo destacarse Proposiciones de Ley presentadas por el Partido Popular, cuando formaba parte de la oposición parlamentaria en el año 2011, y por el Grupo parlamentario catalán Convergència i Unió en el año 2014. Sendas proposiciones establecían un porcentaje de deducción superior al finalmente adoptado en la LIS. En concreto, en la primera de ellas las deducciones previstas en el IRPF ascendían al 70 por ciento, sin el límite de los 150 euros; y en el IS al 60 por ciento. En la segunda proposición se establece una deducción del 100 por cien sobre los primeros 150 euros donados a una entidad sin ánimo de lucro que cumpla con los requisitos establecidos en la presente ley para las personas físicas. Además, en la misma se hace referencia directa al crowdfunding, estableciendo que “el Gobierno en el plazo de seis meses regulará reglamentariamente la manera por la que las donaciones a entidades beneficiarias de mecenazgo reconocidas en esta ley, cuando se efectúen a través de las llamadas «plataformas» de crowdfunding o de micromecenazgo, puedan gozar de los mismos incentivos fiscales a los que tendría derecho la donación, si ésta se efectuase directamente a la entidad, lo cual fomenta la participación social y ciudadana en proyectos asociativos de interés general, a la vez que pretende dar reconocimiento operativo al micromecenazgo como instrumento activo de captación de recursos para ser destinados a actividades de interés general”. Véase: Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de 28 de enero de 2011, N.º 292-1 y Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de 23 de mayo de 2014, N.º 183-1. Ahora bien, la propuesta más destacable ha sido la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, presentada en diciembre de 2020.

66. Esta deducción también es aplicable a los no residentes sin establecimiento permanente, ya que el art. 21.1. de la Ley 49/2002 preceptúa que “Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imponible acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo”.

de deducción aplicable a la base de la deducción a favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros aumenta hasta el 40 por ciento.

Ahora bien, las deducciones señaladas no son ilimitadas, sino que, tal y como preceptúa el artículo 69.1 de la LIRPF, la base de las citadas deducciones no puede exceder, para cada una de ellas, del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

El aumento de las deducciones en los últimos años ha sido importante, ya que ha de tenerse en cuenta que, en las donaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2014, los contribuyentes por el IRPF tenían derecho a deducir de su cuota íntegra el 25 por ciento de la cantidad donada. Para el periodo impositivo correspondiente al año 2015, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), elevó dicho porcentaje, fijándose en un 50 por ciento para bases de deducción de hasta 150 euros, y el aplicable al resto de la base de deducción, en un 27,5 por ciento. Esto ha redundado, además, en una disminución de la diferencia de trato existente en este ámbito entre las personas físicas y las jurídicas, ya que, como advertía HERRERO MALLOL, el porcentaje de deducción para las segundas era diez puntos superior a las primeras<sup>67</sup>. Estos porcentajes de deducción se incrementaron a través del R.D.-Ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019, ya que, desde 2015 a 2020, los porcentajes estaban fijados en un 75 y un 30 por ciento, respectivamente y, en la actualidad, se fijan en un 80 por ciento para los primeros 150 euros y un 35 por ciento para el resto. Sin embargo, aunque ha de valorarse esta reforma positivamente, debemos reparar en una cuestión: las deducciones establecidas no son aplicables a todas las donaciones<sup>68</sup>. Ahora bien, pese a que los porcentajes en vigor son los señalados, debe tenerse en cuenta que, en la actualidad, se está debatiendo la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, presentada en el año 2020, que además hace referencia al micromecenazgo y el voluntariado y en la que está previsto el incremento de estos porcentajes, tanto en el caso de las personas físicas como las jurídicas.

En el caso de las universidades, estos porcentajes pueden elevarse todavía más, en concreto, en cinco puntos porcentuales para determinadas donaciones. Así lo indica la Disposición adicional decimoctava de la Ley Orgánica 4/2007, de

---

67. HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson Aranzadi, 2003, p. 85.

68. En este sentido se ha pronunciado MARTÍN RODRÍGUEZ, que indica que “Si nos ceñimos estrictamente al importe de las deducciones, no cabe duda que esta reforma incrementa el atractivo de los donativos en favor de las ENL aunque, eso sí, ahonda en la discriminación en el trato fiscal a otra serie de donaciones (en favor de asociaciones no acogidas a la *Ley 49/2002*, por ejemplo), excluidas de esta mejora”, en MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas: ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, *Quincena Fiscal*, Nº 19, 2015, p. 40.

12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades:

1. Los porcentajes de deducción y del límite de la base de deducción establecidos en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se elevarán en cinco puntos porcentuales por los donativos y donaciones establecidos en el artículo 17 de la Ley 49/2002 realizados a favor de universidades públicas y privadas de entidades sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, que hayan comunicado la opción por aplicar el régimen fiscal especial, siempre que esas universidades desarrollen enseñanzas de doctorado o tercer ciclo de estudios universitarios.

2. Dichas universidades deberán destinar el importe del donativo o el bien o derecho donado a programas de investigación universitaria y doctorado, debiendo constar en la certificación que han de expedir en los términos establecidos en el artículo 24 de la Ley 49/2002.

En la proposición de Ley antes señalada, también se recoge la posibilidad de incrementar en 5 puntos la deducción en actividades de I+D+I si esta actividad se realiza a través de contratos de investigación con universidades y centros de investigación de carácter público o fundaciones en colaboración con las universidades. Al respecto, se añaden nuevas formas de mecenazgo no previstas ni reguladas hasta ahora en nuestro ordenamiento jurídico, como las dotaciones universitarias (*endowment*), para la inversión de las cantidades económicas recibidas en productos financieros a largo plazo, para poder obtener intereses con los que sufragar gastos futuros como becas o proyectos de investigación.

Hay que resaltar que, en la actualidad, para que el aumento de la deducción sea aplicable, las cantidades donadas deben destinarse a programas de investigación o doctorado y no a otros objetivos.

En relación con las donaciones realizadas por personas jurídicas, para conocer las especificidades de su tributación deben abordarse, fundamentalmente, dos cuestiones. En primer lugar, la relativa a la posibilidad de incardinar la donación dentro de los gastos deducibles en el IS. En segundo lugar, y de manera análoga a los donantes personas físicas, resulta interesante para los aportantes la facultad de aplicar las deducciones previstas en la Ley 49/2002 y en las normas autonómicas al respecto. Este régimen será aplicable también a las entidades no residentes que cuenten con establecimiento permanente.

Debe tenerse en cuenta, antes de analizar las mencionadas especialidades que, al igual que en el IRPF, en el caso de las sociedades, no constituirán ingreso fiscal las rentas positivas que se pudieran poner de manifiesto como consecuencia de una donación de elementos patrimoniales a entidades sin ánimo de lucro o entidades beneficiarias del mecenazgo.

El artículo 15.e) de la LIS dispone que no tendrán la condición de gastos deducibles los donativos y liberalidades. Si tenemos en cuenta este extremo, las donaciones realizadas a universidades públicas no podrían ser deducibles. Ahora bien, el párrafo segundo del citado artículo establece que “No se entenderán

comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”. Es decir, entre otros, los gastos relacionados con la promoción directa o indirecta de los bienes o servicios prestados por la sociedad, sí pueden considerarse como deducibles. Ello nos lleva a plantearnos el siguiente interrogante: ¿puede la donación de alguna forma servir para la promoción de la actividad de la sociedad? La respuesta a tal cuestión debe ser afirmativa, si bien no tiene porqué serlo en todos los casos.

Así, la donación a una determinada persona o entidad puede servir para que se reconozca a una empresa como socialmente responsable, también puede tener como finalidad aumentar su visibilidad, o simplemente ser considerado por el público u otras empresas como mecenas. Como advierte PEDREIRA MENÉNDEZ “Hoy en día el mecenazgo no puede ser entendido como una acción totalmente altruista, sobre todo, en el ámbito empresarial. Toda decisión de mecenazgo implica una acción estratégica corporativa, en la que intervienen todos los procesos de análisis de la toma de decisiones, puesto que se pretende lograr una reputación corporativa y de marca. Por tanto, las empresas que desarrollan acciones de mecenazgo necesitan obtener un retorno de sus donaciones”<sup>69</sup>.

En el mismo sentido, SANZ GÓMEZ y LUCAS DURÁN señalan que, si una empresa, por el simple hecho de la donación, obtiene visibilidad de alguna manera (por ejemplo, colabora en la financiación de una película y aparece en los créditos), el gasto realizado efectivamente coadyuva a la promoción, aunque sea de forma indirecta, de la venta de bienes o prestación de servicios<sup>70</sup>.

Además, si es así, se satisfará también el requisito del imprescindible nexo entre el gasto (la donación) y la posible ganancia (la promoción en este caso). Incluso aunque la causalidad pudiera considerarse en algunos casos indirecta, si la donación entra dentro del ámbito promocional o publicitario de la sociedad, deberá considerarse el gasto como deducible. En cambio, si la misma no puede relacionarse de ningún modo con las finalidades señaladas, y se trata de una simple liberalidad, entonces el gasto no puede considerarse deducible.

Por otra parte, y al igual que en el supuesto del donante persona física, si la sociedad realiza su donación a favor de determinadas entidades, podrá aplicarse ciertas deducciones. El artículo 20 de la Ley 49/2002 establece que los sujetos pasivos del IS tienen derecho a una deducción de la cuota íntegra de un 35 por ciento de la base de deducción determinada según lo indicado en el artículo 18 de la citada Ley, al cual se aludió anteriormente. Esta deducción será aplicable también a los no residentes, ya que el artículo 21.2 de la Ley 49/2002 dispone expresamente que “Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Resi-

---

69. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo...”, *op.cit.*, p. 67.

70. SANZ GÓMEZ, R.J. LUCAS DURÁN, M.: “Implicaciones tributarias del crowdfunding o financiación colectiva”, *Quincena Fiscal*, N.º 9, 2015, p.28.

dentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior”.

Como puede observarse, a diferencia de lo que ocurría en el caso del donante persona física, el porcentaje de deducción aplicable es fijo en este caso, y queda por debajo de las deducciones aplicables en el IRPF. El porcentaje puede verse aumentado hasta el 40 por ciento si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior. Tanto en el caso del IRPF como en el del IS, se ha pretendido, sin duda, que los donantes mantengan las donaciones realizadas a un mismo donatario durante un mayor periodo de tiempo.

Para que la deducción sea aplicable en el IS, también se exige que la donación sea “pura y simple”.

En concreto, darán derecho a practicar las deducciones señaladas, los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo. Y es, en este punto en el que, en nuestra opinión, radica el primer obstáculo para una verdadera implementación del mecenazgo como instrumento de financiación de las universidades públicas.

La pregunta que podemos hacernos es: ¿qué ocurre cuando la donación se quiere realizar para un fin específico? Por ejemplo, un antiguo alumno de la universidad que, en la actualidad, es un empresario de éxito y tiene una sensibilidad especial para una determinada enfermedad, quiere financiar un estudio concreto que un grupo de investigadores de esa universidad quiere realizar, pero para el que no cuentan con financiación. ¿Podría realizar una donación para financiar ese estudio y a esos investigadores específicamente y aplicarse las deducciones correspondientes? O un autor de un libro que quiere donar a una universidad, para sufragar una investigación, los beneficios que obtenga por las ventas de ese libro. ¿Se trataría de una donación pura y simple, que son los requisitos que se establecen para poder aplicar los incentivos?

Si nos circunscribimos al tenor literal de la Ley, las donaciones han de ser puras y simples para que las deducciones puedan aplicarse, condición que se establece tanto en la normativa estatal como en las autonómicas. Ello nos lleva a una cuestión inevitable: qué ha de entenderse por donaciones puras y simples,

Las donaciones puras, establece ALBALADEJO, son aquellas cuya causa es la mera liberalidad del donante, sin existir ningún otro motivo determinante<sup>71</sup>. Por su parte, las donaciones modales, suponen el establecimiento de un comportamiento o conducta que debe ser realizada por el beneficiario, no tratándose de un simple ruego por parte del donante, sino una obligación que ha de cumplir el donatario. Es en este momento cuando ha de destacarse la importancia de la determinación de la naturaleza jurídica de las operaciones de mecenazgo, por-

---

71. ALBALADEJO, M.: “Efectos de la donación”, en ALBALADEJO, M. y DÍAZ ALABART, S.: *La donación*, Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2006, p. 339.

que la distinción entre uno u otro tipo de donación, entre otros efectos, supondrá la aplicación o inaplicación de las deducciones establecidas en la Ley 49/2002. A nuestro entender, la existencia de obligaciones para el donatario (como en el ejemplo propuesto con anterioridad) supone que la naturaleza jurídica de este tipo de operaciones sea la de una obligación modal, y es que el aportante impone al solicitante la obligación de invertir la cantidad dineraria en el proyecto concreto propuesto.

En este sentido se pronuncia CASANELLAS CHUECOS, que respecto de las donaciones a favor de entidades sin fines lucrativos señala que “en todas ellas concurren determinados elementos que limitan la plena disponibilidad del bien o derecho donado por parte de la entidad donataria, al existir, siempre, una afectación de los mismos a un destino concreto que puede ser entendido como un modo para la efectividad de la donación. Así, aunque la voluntad principal del donante sea el enriquecimiento del donatario aportándole medios suficientes y adecuados para llevar a cabo los fines de interés general que le son propios, además pretende la consecución de fines adicionales —garantizar la protección y promoción de bienes de determinadas características o garantizar el acceso de todos los ciudadanos a determinados bienes, entre otros—, siendo la liberalidad el vehículo para la obtención de dichos fines”<sup>72</sup>.

La DGT se ha pronunciado al respecto en numerosas ocasiones, estableciendo que para que sean aplicables las deducciones previstas en la Ley 49/2002, es necesario que la donación sea “pura y simple”<sup>73</sup>. Si, como se indicó *supra*, las donaciones se realizan para una finalidad concreta son donaciones modales, ¿no serán aplicables las deducciones? Si nos ceñimos al tenor literal de la Ley 49/2002 y a las exigencias de la DGT, en principio los donantes en este tipo de operaciones no podrían verse beneficiados por las deducciones señaladas. En este sentido se ha pronunciado PEDREIRA MENÉNDEZ, que señala que la Administración viene entendiendo este requisito como una imposibilidad para que se obtenga ninguna contrapartida, presente o futura, como consecuencia del donativo. En el ejemplo propuesto, muy habitual en el ámbito universitario, el aportante no pretende conseguir ningún tipo de contrapartida, sobre todo si el donante es una persona física, por lo que entendemos que sí serían aplicables las deducciones<sup>74</sup>.

Sobre este particular, debe traerse a colación la explicación de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ *et al*, que coligen “En primer lugar, se ha planteado si el donante puede imponer que lo donado se destine específicamente a uno de los diversos fines o actividades de interés general que lleva a cabo la entidad sin fines lucrativos. Es decir, si la existencia de esta carga —que la entidad sin fines lucrativos tiene que cumplir—, impide o no la deducción fiscal. El ejemplo típico es impo-

---

72. CASANELLAS CHUECOS, M: “Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica”, *Revista Catalana de Dret Públic*, Nº 52, 2016, p. 52.

73. Consultas de la DGT V0986-10 de 12 de mayo de 2010, V0765-11 de 24 de marzo de 2011, V1056-13 de 2 de abril de 2013 o V2379-14 de 11 de septiembre de 2014, entre otras.

74. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo...”, *op.cit.*, p. 66.

ner que lo donado se use en uno de los varios proyectos que desarrolla una entidad sin fines lucrativos (ya sea en un determinado territorio o para una campaña específica), o bien que se destine a incrementar la dotación fundacional en el caso de las fundaciones. En el ámbito de la universidad sería un supuesto paradigmático la donación para un concreto proyecto de investigación, la celebración de un congreso, las becas para que los alumnos estudien determinadas carreras, postgrados o estudios no reglados o bien se implementen, si no existen. En nuestra opinión, la imposición de un destino específico no impediría la aplicación de la deducción fiscal, porque la carga no es susceptible de valoración económica. En este sentido, se ha defendido que cuando el modo no tiene contenido económico puede entenderse que las donaciones modales se equiparan a las donaciones puras y simples<sup>75</sup>.

Asimismo, pueden destacarse las apreciaciones de JIMÉNEZ DÍAZ, que determina que esta exigencia debe ser entendida como la imposibilidad de que tales aportaciones vayan acompañadas de cláusulas de reversión, limitaciones temporales o determinaciones accesorias dependientes de la exclusiva voluntad del donante más allá de los requisitos que la Ley impone y a los que el donante se adhiere como condición del disfrute de los beneficios que la propia ley ofrece<sup>76</sup>.

En este sentido, creemos que los beneficios fiscales establecidos en la *Ley 49/2002*, así como en las normativas autonómicas a las que se hizo referencia, pueden ser perfectamente aplicables a los donantes en este tipo de donaciones. Los aportantes ni pretenden una contraprestación (más allá de la satisfacción de ver el proyecto realizado) ni establecen cláusulas específicas al respecto. De la misma opinión son BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO que estiman que cuando las cargas impuestas al donante estén relacionadas con la finalidad de la *Ley 49/2002*, la deducción sería aplicable, y por lo tanto se podría “aplicar la deducción cuando se dona dinero o bienes muebles para destinarlos a una actividad concreta”<sup>77</sup>. Es más, la argumentación no puede ser otra, siendo así que la interpretación teleológica y sistemática del precepto apoyarían que la deducción es aplicable cuando la condición impuesta es, simplemente, la de destinar la cantidad donada a un proyecto específico, siempre que se cumplan el resto de requisitos de la *Ley 49/2002*. Y es que, la condición se encuentra dentro de la propia lógica de la deducción, cuya finalidad no es otra que incentivar el mecenazgo<sup>78</sup>.

Caso distinto sería el de aquellas donaciones que tuvieran una finalidad de obtención de un beneficio personal o empresarial concreto, por lo que habrá que estar a cada caso específico para poder determinar si la donación reportaría al donante una contraprestación específica.

---

75. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (Coord.): *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la universidad*, Tirant lo Blanch, 2018, p. 53.

76. JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, McGraw- Hill Interamericana, 1998, p. 198.

77. BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I: “Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la *Ley 49/2002* en materia de mecenazgo”, *Crónica Tributaria*, N.º 145, 2012, p. 29.

78. Cfr. SANZ GÓMEZ, R.J. y LUCAS DURÁN, M.: “Implicaciones tributarias...”, *op.cit.*, p. 30.

Ahora bien, a nuestro juicio, y en aras de una mayor seguridad jurídica para los sujetos implicados, aunque abogamos por la aplicabilidad de las deducciones, sería conveniente una modificación del texto de las citadas normas, que no diera lugar a dudas sobre la atribución de los beneficios fiscales a este tipo de donaciones. Y es que, las propias leyes autonómicas sobre el mecenazgo implícitamente están afirmando tal aplicabilidad, ya que incluso se prevé la posibilidad de estimular la práctica del mecenazgo por parte de las Administraciones públicas, dando visibilidad a las iniciativas a través del reconocimiento público de la actividad de los donantes<sup>79</sup>. En efecto, son numerosas las Comunidades Autónomas que han aprobado, en los últimos años, leyes específicas en materia de mecenazgo, con el objeto de promover la financiación de la cultura, el deporte o la ciencia desde el ámbito privado. Como señala la más reciente Ley autonómica, la de la Región de Murcia: “resulta conveniente, en un entorno complejo como el actual, estimular la participación de la sociedad civil en la promoción y financiación de la cultura, el deporte no profesional y el sector científico para lo cual resulta necesario adoptar una serie de medidas normativas tendentes a impulsar y favorecer el mecenazgo, revalorizar y premiar su práctica e incidir en el control y la transparencia de todas las entidades y personas beneficiarias del mismo”<sup>80</sup>. Una de las características de estas normativas es que se amplía el catálogo de donatarios más allá de los establecidos en el artículo 16 de la Ley 49/2002. No puede obviarse el hecho de que las regulaciones autonómicas se adaptan mejor a las demandas actuales en materia filantrópica ya que, por ejemplo, algunas de ellas se refieren expresamente al crowdfunding (financiación colectiva a través de plataformas electrónicas), instrumento que, desde

---

79. CASANELLAS CHUECOS, M: “Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España...”, *op.cit.*, p. 53.

80. *Vid.* Exposición de Motivos de la Ley 4/2022, de 16 de junio, de mecenazgo de la Región de Murcia y de modificación del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. En el ámbito autonómico, también pueden destacarse: La Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja; la Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha; la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias, de las Islas Baleares; la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana; la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, Reguladora del Mecenazgo Cultural y sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra. Respecto a los beneficiarios, puede detallarse que, por ejemplo, la normativa balear dispone que serán también beneficiarios las personas físicas o jurídicas con domicilio fiscal en las Islas Baleares que de forma habitual lleven a cabo actividades culturales, artísticas, científicas o de desarrollo tecnológico. Por su parte, la Comunidad Valenciana establece como beneficiarias a “empresas culturales con fondos propios inferiores a 300.000 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”. En Navarra serán también beneficiarias 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 200.000 euros en el año inmediatamente anterior. Se amplía así el elenco de beneficiarios, incentivándose de forma efectiva las donaciones de carácter cultural y artístico en las normativas regionales los establecidos con carácter general.

hace ya una década, se ha implantado y consolidado como fórmula de financiación participativa<sup>81</sup>.

Lo que está claro (y se lleva poniendo de manifiesto por la doctrina a lo largo de las últimas décadas) es que, más allá de la regulación autonómica, la modificación de la regulación del régimen fiscal común del mecenazgo es inexcusable. Así lo afirma, por ejemplo, PALACIOS RONDA, cuando señala, refiriéndose a la Ley 49/2022, que “las deficiencias de técnica legislativa que presenta esta norma, la interpretación que de ella efectúa la DGT, —a través de un filtro de desconfianza hacia la sociedad civil— y su falta de acomodo, tras casi veinte años desde su promulgación, a la realidad de sus destinatarios, limitan la eficacia de dicha ley”<sup>82</sup>. En el mismo sentido, SOTO BERNABEU, muy recientemente, ha subrayado la “necesaria (y eternamente pendiente) reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo”<sup>83</sup>. Es cierto que, en este ámbito, el fomento del mecenazgo requiere de una reforma global y no solo de incentivos fiscales. Es cierto que, como señala ARIAS ABELLÁN, la protección de los sujetos que realizan actividades de interés general no puede conseguirse siempre a través del sistema tributario. Pero, como afirma la autora: “el legislador está habilitado para usarlo si entiende que es el mecanismo adecuado”<sup>84</sup>. En nuestra opinión, la implantación de la captación de fondos y, en concreto, del mecenazgo en las universidades públicas españolas precisa de un cambio de mentalidad de nuestra sociedad, pero no es menos cierto que, un sistema de incentivos fiscales adaptado a los tiempos y más flexible, puede coadyuvar a conseguir ese *nudge* para la implementación real de otros instrumentos de financiación más allá de la financiación pública.

En el contexto actual, como manifiesta ESEVERRI MARTÍNEZ “la inquietud mostrada por los poderes públicos en eliminar barreras que obstaculicen el mecenazgo y fomenten la toma de iniciativas para la promoción de fundaciones y asociaciones que cuiden de los intereses generales del ciudadano, se ha visto bastante limitada, mostrándose los poderes públicos cicateros en abrir ciertos ámbitos de la vida social a la participación colectiva, tratando, en última instan-

---

81. El crowdfunding ha sido utilizado, también, en la esfera universitaria, en la que el objetivo fundamental ha sido la financiación de investigaciones. En este sentido, puede destacarse la experiencia de la Universidad de Málaga que, a través de la plataforma GOTEU, ha puesto en marcha, en los últimos años, diversas campañas de captación de fondos para proyectos de investigación (App para el dolor pélvico crónico, proyecto “Como tú” para dar a conocer la labor de las mujeres en los ámbitos científicos y tecnológicos, “Corazonada” Programa psicológico y artístico para tratar el tema de forma vivencial y emocional o “Málaga para ti y para mí”, para la construcción de la marca Málaga). *Vid.* <https://www.uma.es/otri/noticias/proyectos-crowdfunding-uma/>

82. PALACIOS RONDA, E.: “El acceso de las fundaciones al régimen fiscal privilegiado de las entidades no lucrativas: propuestas para su reforma”, *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, N° 140, 2022. Disponible en: <https://revistas.ucm.es/index.php/REVE/issue/view/3913>.

83. SOTO BERNABEU, L.: “Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España”, *Crónica Tributaria*, Vol. 185 (4), 2022, p. 162.

84. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “El apoyo fiscal a las entidades sin ánimo de lucro y a las de la economía social en la inclusión social”, *Nueva Fiscalidad*, N° 3, 2015, p.27.

cia, de monopolizar el ejercicio de las inquietudes del ciudadano y de dirigir sus ideas...”<sup>85</sup>.

Por ello, un importante sector doctrinal, con el que estamos de acuerdo, aboga por la reforma de la Ley del Mecenazgo, cambiando los actuales términos para la incursión de las nuevas formas de mecenazgo cuya importancia en materia de financiación ha de afirmarse sin ambages<sup>86</sup>. Además del obstáculo que supone la obligación de que la donación sea “pura y simple”, debe destacarse que solamente están previstas las donaciones dinerarias, de bienes o derechos, por lo que quedan excluidos de estos beneficios fiscales el voluntariado y la donación de servicios por empresarios o profesionales, lo que, de nuevo, en nuestra opinión, desincentiva algunas actuaciones en el ámbito del mecenazgo que podrían ser beneficiosas para nuestras universidades públicas<sup>87</sup>.

Como puso de manifiesto PEDREIRA MENÉNDEZ hace ya algunos años “parece que existe un consenso casi generalizado sobre la necesidad de revisar y modificar la regulación de las fundaciones y del resto de ESFL”, no solo en el ámbito doctrinal, sino también en el político y social y, esta preocupación no puede circunscribirse únicamente a la esfera nacional, sino también a la europea<sup>88</sup>. Estas reivindicaciones no provienen, solamente, del ámbito académico, sino también (y con carácter intenso), por parte de las entidades del Tercer Sector y de la sociedad civil. Ejemplo de ello es el *Manifiesto por la filantropía. El mecenazgo no puede esperar más*, realizado por la Asociación Española de Fundaciones y en el que se aboga por una inminente reforma de la Ley 49/2002. En concreto, señalan que “La Ley de Mecenazgo vigente (2002) está obsoleta y debe adaptarse al entorno social y económico actual: aparición de nuevos modelos de financiación social, como la inversión de impacto social, nuevas formas de relacionarse entre entidades no lucrativas y empresas, nuevos modelos de colaboración en

---

85. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos”, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA et. al.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2007, p.687.

86. En este sentido, BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: “Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002...”, *Crónica Tributaria*, op.cit., p. 9; JIMENEZ DÍAZ, A.: “La nueva fiscalidad del mecenazgo”, *La Ley*, 3-2003 (N.º 5786), pp. 1481-1482; ARRIBAS LEÓN, M.: “Donativos, donaciones y aportaciones a ONGs: régimen fiscal en los impuestos directos que gravan la renta”, *CEF: Contabilidad y Tributación*, N.º 283, 2006, p. 123; PONCE VELASCO, P.: “Mecenazgo ¿Por qué una reforma normativa?”, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, N.º 872, 2013, pp. 93-102; MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas...”, op.cit. pp. 37-77.

87. Una de las modificaciones que plantea la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, incide, precisamente, sobre esta cuestión: La incorporación de las donaciones de servicios, las destinadas a la rehabilitación arquitectónica de bienes de interés cultural, las donaciones de espacios naturales protegidos o las donaciones de bienes culturales de autores reconocidos.

88. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Quincena Fiscal*, N.º 11, 2015, p. 62.

proyectos de interés general, o mayor demanda de transparencia”<sup>89</sup>. La petición desde estos sectores es clara: “Tener un marco jurídico favorable y estable en materia de incentivos fiscales que ayude a aumentar la filantropía en nuestro país y, como mínimo, ponerla en el nivel medio europeo”<sup>90</sup>.

Nuestros países vecinos cuentan con un régimen mucho más favorable para el mecenazgo, sobre todo en lo que se refiere al llamado “mecenazgo de competencias”<sup>91</sup>. Por ejemplo, en el caso de Francia, existe una legislación que incentiva de forma muy significativa (y así se ha hecho ostensible en los últimos años) las donaciones para actividades culturales, así como actividades en el sector universitario. De hecho, muchas universidades han profesionalizado la captación de fondos, creando organismos específicos con esta finalidad. Además, las donaciones que pueden realizarse no solo son de índole económica, sino que comienzan a aumentar las donaciones de otro tipo, como las de servicios de tipo corporativo (en las que las empresas ofrecen sus servicios de forma gratuita a entidades con finalidades de interés público) o los programas de voluntariado para empleados. En concreto, fue la Loi n° 2003-709 du 1 août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, conocida como “Ley Aillagon”, la que introdujo un marco legal muy favorable para el mecenazgo<sup>92</sup>.

En concreto, se establece que las personas físicas que realicen acciones de mecenazgo que entren dentro del ámbito de aplicación de la ley, pueden aplicarse una deducción sobre la cuota del impuesto equivalente al 66 por ciento de la cantidad aportada, siempre y cuando este importe no supere el límite del 20 por ciento de la base imponible. Respecto a las personas jurídicas, el sistema de incentivos fiscales francés establece un régimen general y de unos casos específicos del sector cultural. El régimen general indica que el donante puede beneficiarse de una deducción del impuesto de sociedades, según sea el régimen tributario, de un 60 por ciento del montante donado.

Por otra parte, y esta cuestión también nos parece relevante, la propia legislación se refiere a las posibles contrapartidas que puede otorgar el receptor de la donación, así como los límites de las mismas. En concreto, el sistema francés, de forma general, acepta aquellas contrapartidas que no excedan el 25 por cien-

---

89. ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: *Manifiesto por la filantropía. El mecenazgo no puede esperar más*, 2021. Disponible en: [https://cloud.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw634569002bd08/Manifiestomecenazgo1110.pdf](https://cloud.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw634569002bd08/Manifiestomecenazgo1110.pdf)

90. ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: *Manifiesto por la filantropía...*, *ob. cit.*, p. 5.

91. Como señalan MÁRQUEZ MARTÍN DE LA LEONA, SÁNCHEZ VIDAL y TUCAT, este tipo de mecenazgo “contempla una colaboración sin fines lucrativos para la realización de actividades de interés general, ya sean culturales, científicas, artísticas o sociales. La colaboración, en este caso, comprende las “competencias” propias del mecenazgo, las cuales deben entenderse como aptitudes o la idoneidad para llevar a cabo una determinada actividad por parte del benefactor”, en MÁRQUEZ MARTÍN DE LA LEONA, D.; SÁNCHEZ VIDAL, M. y TUCAT, P.: “El mecenazgo de competencias”, Ministerio de Cultura y Deporte, 2020. Disponible en: <https://culturaymecenazgo.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:1b9da9f0-0e9a-4da8-8aac-986fe215d0f0/mincd-ksnet-estudiomecenazgocompetencias.pdf>

92. Disponible para su consulta en: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000791289>

to del valor de lo donado, si bien la contrapartida, aunque aparezca la marca o logo de la empresa, no puede llegar a ser publicidad de la entidad<sup>93</sup>. Además “Todas las contrapartidas, materiales o inmateriales (presencia del logotipo del mecenas en los soportes de comunicación del proyecto apoyado), recibidas por la empresa deben ser objeto de una valoración efectuada por el organismo beneficiario. La empresa versante deberá declarar, de conformidad con las obligaciones de información, el valor de las contrapartidas directas concedidas por el beneficiario de las donaciones y, en su caso, las contrapartidas indirectas concedidas por otro organismo”<sup>94</sup>.

La inclusión, en la legislación española, de forma expresa, de la posibilidad de que existan contrapartidas en las donaciones y que estas se sigan considerando como mecenazgo a efectos de aplicación de los beneficios fiscales, es imprescindible en aras de una mayor seguridad jurídica, lo que redundaría, sin duda, en un mayor interés, sobre todo por parte de empresas y organizaciones, en la financiación de actividades de interés general, entre las que se encuentran las universitarias.

Ahora bien, los años siguen pasando y, aunque han existido diferentes intentos (parece que el último puede ser el definitivo), en el momento de escribir estas líneas, esa revisión y modificación del régimen jurídico-tributario de las ESFL, todavía no es una realidad.

Como se indicó en el caso de los donatarios, entendemos que debería otorgarse un tratamiento íntegro al mecenazgo que supusiera un fomento de este tipo de actividades, que incluyera mayores incentivos de carácter fiscal, cuestión que, como puede observarse, no se ha abordado de manera transversal hasta el momento.

En este sentido, ha de volver a subrayarse la necesidad de la aprobación de una normativa estatal genérica relativa al mecenazgo, incrementando los incentivos a este tipo de financiación privada, tanto para particulares como para empresas, así como la regulación de otras formas de mecenazgo, como es el caso del mecenazgo de competencias y, por supuesto, ampliar la reducida visión que,

---

93. Sobre las contrapartidas, la norma dispone que “Sans qu’il soit possible de fournir une énumération exhaustive des contreparties de cette nature, sont notamment visés : la remise de divers objets matériels, l’octroi d’avantages financiers ou commerciaux, le service d’une revue, la mise à disposition d’équipements ou installations de manière exclusive ou préférentielle, l’accès privilégié à des conseils, fichiers ou informations de toute nature...”

Dès lors que les adhérents ou donateurs bénéficient d’une telle contrepartie, les versements qu’ils effectuent sont en principe exclus du champ d’application de la réduction d’impôt.

Par dérogation à ce principe, il est toutefois admis que la remise de menus biens tels qu’insignes, timbres décoratifs, étiquettes personnalisées, affiches, épinglettes, cartes de vœux, etc. ne remette pas en cause l’éligibilité des versements au bénéfice de l’avantage fiscal lorsque les biens remis par l’organisme à chaque adhérent ou donateur au cours d’une même année civile ont une valeur totale faible (au maximum de l’ordre de 65 euros), et qui présente une disproportion marquée avec le montant de la cotisation ou du don versé. Une telle disproportion sera caractérisée par l’existence d’un rapport de 1 à 4 entre la valeur du bien et le montant du don ou de la **cotisation**.

94. <https://www.culture.gouv.fr/es/Tematicos/Mecenazgo/Empresas/El-regimen-fiscal-general>

en la actualidad, se tiene todavía sobre la posibilidad de que existan ciertas contrapartidas, más allá de las donaciones puras y simples. Un mayor protagonismo del mecenazgo sería, sin duda, beneficioso tanto en el ámbito económico como en el social.

## **5.2. Consecuencias tributarias de la actividad de patrocinio: especial referencia al patrocinio y los convenios de colaboración en las universidades públicas**

Una vez analizado el régimen tributario de las aportaciones sin ningún tipo de contraprestación en el ámbito universitario, debemos referirnos, también, pues se trata de operaciones que se realizan en la práctica, a la captación de fondos a través de instrumentos que sí requieren de una verdadera contraprestación por parte de la institución universitaria, ya sea en forma de retribución económica (publicidad) o a través de una donación con causa onerosa, que no es otra que la que impone al donatario un gravamen inferior a la cantidad donada y que suele consistir en muchos casos en la difusión de la participación del colaborador en la actividad de que se trate y que se materializa a través de un convenio de colaboración.

Como toda operación entre dos partes, la actividad de patrocinio presenta efectos para ambas y, entre los mismos se encuentran, como no podía ser de otra forma, los efectos tributarios tanto para el patrocinador como para el patrocinado (en este caso, la universidad). El patrocinador puede ser tanto una persona física (que realice actividad empresarial) como una persona jurídica. Como resalta CARRETERO LESTÓN, el objetivo del patrocinador, a diferencia de lo que ocurre en el mecenazgo, no es otro que “una buena campaña publicitaria que permita un aumento de los ingresos”<sup>95</sup>.

La financiación de la actividad supone la obtención de una contrapartida en forma de ingresos, por lo que la aportación puede considerarse gasto deducible. Es decir, nos encontramos ante una transacción onerosa y no ante un acto de mera liberalidad. Reitero la afirmación que ya realicé en mi estudio sobre el crowdfunding: “Es más, incluso aunque la intención con la que se realice la aportación sea también la de la prestación de ayuda al promotor, si se consigue una recompensa cuyo valor puede asemejarse al de la aportación realizada, debemos rechazar la existencia del *animus donandi* en este caso”<sup>96</sup>. Un poco más compleja es la distinción entre patrocinio y convenio de colaboración, si bien, autores como MARTÍN DÉGANO diferencian ambas figuras claramente: “La distinción entre convenios de colaboración y patrocinio publicitario reside en la causa del contrato: lucrativa en el primero y onerosa en el segundo. Para conocer la motivación de las partes habrá que analizar las cláusulas del contrato compro-

---

95. CARRETERO LESTÓN, J.L.: *La fiscalidad del patrocinio...*, *op.cit.*, p. 61.

96. SOTO MOYA, M.M.: *Tributación del crowdfunding*, Tirant lo Blanch, 2018, pp. 72-73.

bando cómo se difunde la ayuda recibida, la intensidad con que se hace y quién la lleva a cabo. En definitiva, ver si solo se informa sobre quién ha sido el colaborador o si se publicita la imagen o productos del patrocinador”<sup>97</sup>.

Habrà que diferenciar, además, de cara a la determinación de las consecuencias tributarias, entre patrocinador persona física y patrocinador persona jurídica, y en este último caso, en los gastos deducibles del artículo 15.e) de la Ley 27/2014, es decir, los gastos por relaciones públicas con clientes y los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y las prestaciones de servicios.

Otra de las cuestiones que, en el ámbito del patrocinio no está exenta de polémica es la fiscalidad en el IVA de los contratos de patrocinio. Al respecto, resulta interesante la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2021. El debate giró sobre la sujeción o no al IVA de determinados contratos con efectos publicitarios firmados entre la Fundación Deporte Galego y entidades deportivas y deportistas, y en concreto, sobre si este tipo de negocios jurídicos pueden considerarse como contratos de patrocinio publicitario, sujetos y no exentos en el IVA, o como convenios de colaboración empresarial, no sujetos al IVA. En esta Sentencia el Tribunal Supremo parece que aclara un poco más la sujeción a IVA de los contratos de patrocinio, con base en la jurisprudencia del TJUE y entiende que los réditos que pueda generar una actividad de patrocinio pueden ser de muy variada índole, algunos, incluso, difícilmente perceptibles en términos puramente económicos, como puede ser la visibilidad de la institución, lo que puede suponer, incluso, un fomento de futuros patrocinios. La conclusión del Tribunal Supremo es que se trata de negocios jurídicos denominados de patrocinio publicitario, firmados entre la Fundación y determinadas entidades deportivas y deportistas, por otro lado (que se comprometen a exhibir el logo de la referida Fundación a cambio de una suma de dinero), conforman el hecho imponible del IVA.

La problemática suscitada y los últimos pronunciamientos jurisprudenciales, que ya ha comentado en diferentes publicaciones el profesor PEDREIRA MENÉNDEZ, gira sobre si este tipo de negocios jurídicos, con ciertas características que podríamos observar también en el caso de la actividad universitaria, pueden considerarse como contratos de patrocinio publicitario, sujetos y no exentos en el IVA, o bien como convenios de colaboración empresarial, no sujetos al IVA<sup>98</sup>. Sobre estos últimos, la DGT ha sido clara en lo que al IVA se refiere, pudiendo citarse, por todas, la contestación vinculante de 12 de mayo de 2009, consulta V1059-09, que consideró que “las cantidades percibidas en el marco de los Convenios de colaboración citados que son destinadas por la consultante a la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad

---

97. MARTÍN DÉGANO, I.: “La actividad promocional...”, *op.cit.*, p.26.

98. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: El Tribunal Supremo y el patrocinio de acontecimientos de extraordinario interés público, *Expansión*, publicado el 27 de agosto de 2021. Disponible en: <https://garrido.es/el-tribunal-supremo-y-el-patrocinio-de-acontecimientos-de-extraordinario-interes-publico-articulo-expansion-jose-pedreira/>

sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata”. Como indica CALVO VÉRGEZ “A priori la empresa colaboradora recibe la difusión de su nombre asociado al acontecimiento que resulta financiado. Ahora bien, en ningún caso está recibiendo bienes o servicios en provecho propio susceptibles de ser calificados como de consumo. Y, a pesar de que dicha difusión pudiera llegar a reportar a aquélla un incremento en el volumen de ventas o de beneficios, no es ésta la finalidad perseguida con la formalización del convenio”<sup>99</sup>.

Asimismo, respecto a los convenios de colaboración empresarial, el art. 25.2 de la Ley 49/2002 dispone que: “Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del IS de la entidad colaboradora o del IRNR de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF.

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

Por lo tanto, son varias las figuras impositivas implicadas en los convenios de colaboración, que son un instrumento habitualmente utilizado por las universidades y, también, por muchas fundaciones universitarias. En concreto, este tipo de operaciones tendrán efectos para el colaborador en el IS (si es persona jurídica), en el IRPF (si es persona física) o o del IRNR de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente.

En estos casos, la Ley 49/2002 establece un beneficio fiscal para los aportantes, es decir, para los sujetos que otorgan la cantidad dineraria a la ESFL, entre las que se encuentran, como ya se indicó anteriormente, las universidades, que consiste en que podrán deducir ese gasto. Las razones de este trato fiscal favorable son variadas, pero entendemos que, como señala HERNÁNDEZ LAVADO “Que una entidad, como es una empresa cuyo razón de ser es obtener ganancias, con la producción y distribución de bienes y servicios, al destinar una parte de sus recursos a un fin de interés general, está dejando de cumplir el objetivo que justifica su razón de ser para colaborar activamente en un objetivo o fin que corresponde al Estado, al que sustituye y libera financiando una actividad de interés general para la colectividad, lógico resulta que las cantidades detraídas del fin que por su naturaleza, corresponde a la empresa reciba un trato fiscal privilegiado”<sup>100</sup>.

---

99. CALVO VÉRGEZ, J.: “La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumento de mecenazgo”, *Gaceta Tributaria del País Vasco*, N.º 41, 2011, p. 109.

100. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La fiscalidad del convenio empresarial en actividades de patrocinio al patrimonio cultural”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, N.º 27,

Es requisito para poder aplicar el régimen establecido en la Ley 49/2002 que la ayuda económica que presta el colaborador tenga como objetivo “la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad” que, en el caso de las universidades, son de interés general. Y, además, debe existir una causalidad entre la ayuda recibida y la difusión a la que se compromete la universidad de que se trate, ya que es precisamente esta cuestión, la que diferencia al convenio del mecenazgo, esa obligación de difundir por cualquier medio la participación del colaborador. Es cierto que, en muchas ocasiones, la línea entre el mecenazgo y el convenio de colaboración es muy fina y sus características muy similares, ya que, como se ha indicado anteriormente, difundir o reconocer la aportación del mecenazgo, no es óbice para dejar de considerar la operación como mecenazgo, con las consecuencias fiscales que conlleva, si bien el beneficiario debe limitarse a difundir la ayuda recibida de la empresa y no a publicitar los bienes o servicios que esta ofrece al público. Como señala MARTÍN DÉGANO “En definitiva, en el convenio las cláusulas relativas a la difusión son un elemento secundario sin valor suficiente para constituir una contraprestación por la ayuda recibida”<sup>101</sup>.

Una cuestión debatida en relación a la difusión, sobre la que la DGT no ha resuelto de forma inequívoca (ya que se ha pronunciado en sentido contradictorio en diversas ocasiones), es si podemos considerar que el instrumento utilizado es el convenio de colaboración cuando la difusión no la realiza quien recibe la aportación (en nuestro caso la universidad) sino que lo hace la propia entidad que presta la ayuda y, en consecuencia, si son aplicables los beneficios fiscales establecidos para los convenios de colaboración. La postura actual de la DGT es que, en el supuesto de que sea el colaborador quien realice la difusión de su colaboración, logrando para ello la cesión previa del logo o símbolos distintivos de la entidad receptora de la ayuda económica, no estaríamos en el supuesto del art. 25 de la Ley 49/2002 y, por ende, no serían aplicables los beneficios fiscales asociados<sup>102</sup>. Ahora bien, la interpretación de la DGT en algunas de sus resoluciones deja lugar a ciertas dudas sobre la posibilidad de que la difusión se realice por parte de la entidad aportante y, aun en ese caso, permanecer dentro del ámbito de aplicación del art. 25 de la Ley 49/2002. Ejemplo de esta interpretación es la consulta vinculante de 27 de marzo de 2015, en la que se establece: “la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, se trataría de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 anteriormente mencionado”.

---

2009, pp. 51-52.

101. MARTÍN DÉGANO, I: “La actividad promocional...”, *op.cit.*, p.13.

102. *Ad exemplum*, Consulta Vinculante V0085-15, de 14 de enero de 2015, que establece que “la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, se trataría de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 anteriormente mencionado”.

Si tenemos en cuenta esta afirmación, no podrían aplicarse los beneficios recogidos en el art. 25, pero la DGT, a continuación, abre la puerta a la posibilidad de que el colaborador pueda difundir la colaboración: “Sin perjuicio de lo anterior, y al margen del convenio de colaboración mencionado el colaborador podrá hacer mención de su condición de tal, en un sentido amplio, pero esta circunstancia se debe realizar al margen del convenio de colaboración mencionado, sin que desvirtúen la naturaleza de las donaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo por el hecho de que la empresa que la efectúe realice publicidad de la misma”<sup>103</sup>.

De nuevo nos encontramos con una problemática que puede dar lugar no solo a una desincentivación para los potenciales colaboradores, sino a una situación de inseguridad jurídica que requiere, cuanto menos, de una reflexión y regulación expresa y unívoca en la nueva Ley. Así lo entienden autores como DE URRUTIA, cuando afirma que “En la situación del mecenazgo actual, y tras haber transcurrido casi veinte años desde la entrada en vigor de la norma, es necesario modificar (flexibilizar) el artículo 25 para establecer unos límites claros que permitan evitar situaciones de controversia (tanto en tributación directa como indirecta) y para dar cobertura a la difusión de la participación por el propio colaborador”<sup>104</sup>.

Ahora bien, podemos preguntarnos si este segundo párrafo del art. 25 de la Ley 49/2002 no es sino una reiteración de lo que ya establece el art. 15.e) de la LIS, pues en el caso de los convenios de colaboración no podemos hablar de donaciones puras y simples, es decir, de una liberalidad, sino que se trata, en realidad, de un gasto promocional que, expresamente, el apartado e) del art. 15 de la LIS, excluye de la prohibición de considerarlo como gasto deducible. Así lo consideran numerosos autores, entre los que se encuentra MARTÍN DÉGANO, que considera que los convenios son una liberalidad, pero no dejan de ser una

---

103. Consulta Vinculante V0990-15, de 27 de marzo de 2015. Tampoco se aclara en la posterior consulta V1448-15, de 11 de mayo de 2015, en la que se establece que: “De la norma se deduce que la propia entidad sin fines lucrativos ha de dar a conocer la participación de la entidad colaboradora en su actividad. Esto no implica que se preste un servicio de difusión publicitaria al colaborador, sino únicamente se difunde su participación en las actividades de interés general que lleva a cabo la entidad beneficiaria del convenio. La expresión “por cualquier medio”, con independencia de que se haya participado económicamente o mediante contribuciones en especie, engloba cualquier forma de difusión en la que se dé a conocer la participación de la entidad colaboradora. Por otra parte, la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, se trataría de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 anteriormente mencionado. En consecuencia, no cabe, en el marco de un convenio de colaboración empresarial, el que sea el colaborador sustituya a la entidad sin ánimo de lucro y lleve a cabo la difusión de su propia participación en las actividades de la entidad sin fines lucrativos, sin perjuicio de que el colaborador pueda difundir tal participación, si bien siempre al margen del referido convenio de colaboración empresarial”, pero no se establece qué significa exactamente que se pueda realizar al margen.

104. DE URRUTIA, H.G.: “Los convenios de colaboración empresarial: reflexiones sobre ciertas cuestiones conflictivas”, *Diario La Ley*, N° 10140, 2022.

forma de promocionar la actividad de los colaboradores que prestan las ayudas económicas<sup>105</sup>.

En nuestra opinión, no existe, entonces, ningún obstáculo para considerar la aportación como un gasto deducible para la entidad que quiera colaborar con la actividad universitaria.

## **6. CONCLUSIONES**

Los retos actuales demandan una gestión más imaginativa, que alumbre nuevas fórmulas de financiación de la actividad universitaria. Será necesario propiciar cambios tanto en los modelos de financiación, como en la tributación de los instrumentos, en concreto del patrocinio y del mecenazgo universitario, pero también, como se ha señalado ya en apartados precedentes, en las propias estructuras organizativas de la universidad.

Por lo tanto, será imprescindible el reforzamiento y la profesionalización para la captación de fondos hacia las universidades públicas. Debe apostarse por la implantación de un sistema profesional de captación de fondos privados, de tal forma que se potencie el liderazgo institucional por parte de los Rectorados. Dentro de los objetivos se encuentra también la necesidad de impulsar y reforzar las relaciones entre los antiguos alumnos y la universidad, con el fin de fomentar el compromiso de éstos con los objetivos de la institución.

Asimismo, en la actualidad existen deficiencias en la adopción y comunicación de la estrategia de *fundraising* en todos los estamentos de la institución. Un aspecto importante sería la puesta en marcha de campañas de captación entre los actuales alumnos y profesores, para crear una cultura de participación y colaboración con los proyectos de la universidad. Entendemos que la no inclusión expresa en la LOSU de los instrumentos de captación de fondos ha sido una pérdida de oportunidad, entre otras cosas, para consolidar en el imaginario colectivo estas fórmulas de financiación de actividades de interés general. Si se quiere potenciar la captación de fondos, es imprescindible la implantación de un órgano concreto en el ámbito universitario, que podría incluirse, sin problema, por ejemplo, dentro de la actividad de las fundaciones universitarias. Se trataría de una oficina especializada y profesionalizada capaz de llevar a cabo la captación de fondos voluntarios de forma sistemática, así como reforzar y gestionar las relaciones entre la universidad y sus antiguos alumnos.

La alineación institucional resulta, también, fundamental. Los diferentes órganos universitarios, con el Rector/a como cabeza visible, deben actuar de forma coordinada si quieren conseguir un sistema de captación de fondos sostenible y recurrente. Además, es imprescindible comenzar a pensar en los instrumentos

---

105. MARTÍN DÉGANO, I.: *Los convenios de colaboración...*, *op.cit.*-p. 111. En el mismo sentido, PLAZA ROMERO, F. y COBOS, J.M.: "Régimen fiscal de las otras formas de mecenazgo...", *op.cit.*-pp. 861-919.

de captación de fondos con carácter no finalista, es decir, más allá de financiar proyectos concretos, la concepción actual debe expandirse, teniendo en cuenta la necesidad de la obtención de recursos estructurales para poder financiar actividades futuras.

Además, habrá que estudiar las características de los donantes a las universidades, para así lograr una mejor identificación de los potenciales benefactores a los que dirigir las medidas y actividades de fomento de las aportaciones.

Asimismo, resulta indispensable repensar el sistema de reconocimientos para los mecenas y, en su caso, para los patrocinadores. Una de las claves del éxito de la captación de fondos en otros países es el agradecimiento público a las personas o entidades que adquieren la condición de mecenas. Es evidente que, en el caso del mecenazgo, este tipo de premios no pueden ser una cantidad económica (que es la contraprestación que sí esperan los patrocinadores), pero el reconocimiento puede darse de múltiples formas, por ejemplo, mediante acceso prioritario a determinados actos de la universidad, con bonificaciones para la realización de actividades en el ámbito universitario, mediante la creación de premios o programas con el nombre del mecenas... Precisamente, por la idiosincrasia de la universidad, este tipo de reconocimientos pueden tener una mayor repercusión que en otros ámbitos y suponer un impulso mayor a la captación de fondos para la financiación de su actividad.

Al respecto, la nueva Ley reguladora del mecenazgo debería ser clara y no dar lugar a interpretaciones, estableciendo un catálogo de posibles agradecimientos y reconocimientos para los mecenas, que no supusieran impedimentos para la aplicación de los beneficios fiscales incluso en el caso de las donaciones realizadas por personas jurídicas, siempre que la universidad realice estos agradecimientos o reconocimientos de forma voluntaria. Además, sería conveniente, como ya ocurre en otros países, que la universidad implantara, incluso, un programa de *upgrading*, ya que hay casos en los que la colaboración del mecenas se hace permanente y, cada vez, mayor, por lo que los reconocimientos deberían, también, acrecentarse. De esta forma, entendemos que se lograría una mayor lealtad de los aportantes y una consolidación de las aportaciones.

Por otra parte, y esto es algo que sí parece asentado en la Proposición de Ley que, con los cambios pertinentes, parece que se aprobará en los próximos meses, es preciso que, para la aplicación de los beneficios fiscales, se tengan en cuenta otras formas de colaboración, más allá de las dinerarias, pudiendo prestarse servicios como aportación.

Respecto a los convenios de colaboración como figura intermedia, y para evitar situaciones de inseguridad, la nueva regulación debería ser específica en algunos puntos, como el relativo a la difusión de la aportación del colaborador y determinar si es posible o no, para la aplicación de los beneficios fiscales, que el propio aportante sea quien realice esta divulgación.

Ahora bien, es evidente que, para impulsar la captación de fondos, es imprescindible abordar, de una vez por todas, la eterna asignatura pendiente: la reforma de la regulación del mecenazgo y, en concreto, de los incentivos fiscales a la captación de fondos que, por supuesto, sería aplicable al ámbito universita-

rio. Si queremos fomentar estas fórmulas de financiación, el modelo debe ser, ineludiblemente, más flexible e incentivador. Además, es necesario incluir, en la legislación española, de forma expresa, la posibilidad de que existan contrapartidas en las donaciones y que estas se sigan considerando como mecenazgo a efectos de aplicación de los beneficios fiscales. Entendemos que esta cuestión es esencial en aras de una mayor seguridad jurídica, lo que redundaría, sin duda, en un mayor interés, sobre todo por parte de empresas y organizaciones, en la financiación de actividades de interés general, entre las que se encuentran las universitarias.

El diseño debe permitir que los aportantes puedan escoger los proyectos y los fines que quieren financiar, atenuando la rigidez actual de los criterios de las donaciones puras y simples para aplicar la deducción. Como ya señalamos en páginas precedentes, si lo que se pretende es el fomento del mecenazgo a través de las deducciones, la condición consistente en el uso de la financiación para el proyecto determinado, no puede ser óbice para la aplicación de las deducciones.

En este sentido, ha de volver a subrayarse la necesidad de la aprobación de una normativa estatal genérica relativa al mecenazgo, incrementando los incentivos a este tipo de financiación privada, tanto para particulares como para empresas, así como la regulación de otras formas de mecenazgo, como es el caso del mecenazgo de competencias y, por supuesto, ampliar la reducida visión que, en la actualidad, se tiene todavía sobre la posibilidad de que existan ciertas contrapartidas, más allá de las donaciones puras y simples.

Es evidente, sobre todo si tenemos en cuenta el aumento del interés de particulares y empresas en la financiación de actividades de interés general en otros países en los últimos años, que la colaboración público-privada es imprescindible y que, aunque evidentemente deben existir límites para evitar que la universidad pública y el desarrollo de sus actividades se desvirtúe, no puede demorarse más la aprobación de una regulación del mecenazgo en España que aporte seguridad jurídica tanto a aportantes como a beneficiarios y que incentive la captación de fondos por parte de las universidades públicas españolas y las aportaciones de particulares y personas jurídicas.

## **7. BIBLIOGRAFÍA**

- ALBALADEJO, M.: “Efectos de la donación”, en ALBALADEJO, M. y DÍAZ ALABART, S.: *La donación*, Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid, 2006.
- ARIAS ABELLÁN, M.D.: “El apoyo fiscal a las entidades sin ánimo de lucro y a las de la economía social en la inclusión social”, *Nueva Fiscalidad*, N.º 3, 2015.
- ARRIBAS LEÓN, M.: “Donativos, donaciones y aportaciones a ONGs: régimen fiscal en los impuestos directos que gravan la renta”, *CEF: Contabilidad y Tributación*, N.º 283, 2006.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: *Manifiesto por la filantropía. El mecenazgo no puede esperar más*, 2021. Disponible en: <https://cloud.fun->

- daciones.org/EPORTAL\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw634569002bd08/Manifestomecenazgo1110.pdf
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, *Quincena Fiscal*, N.º 4, 2011.
- “LA DEDUCCIÓN DE LAS LIBERALIDADES Y DONACIONES REALIZADAS EN INTERÉS DE LA EMPRESA: UN CAMBIO DE PARADIGMA EN EL MECENAZGO EMPRESARIAL Y EN LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN”, *QUINCENA FISCAL*, N.º 7, 2022.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: “Aspectos problemáticos y propuestas de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo”, *Crónica Tributaria*, N.º 145, 2012.
- BOBBIO, N.: *Derecho y Ciencias Sociales*, edición de 1971.
- BOK, D.: *Universidades a la venta: la comercialización de la educación superior*, Publicaciones Universidad de Valencia, 2010.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumento de mecenazgo”, *Gaceta Tributaria del País Vasco*, N.º 41, 2011.
- CARBONELL, E. y HORTOLÀ, P.: *Entender la ciencia desde dentro (o por los menos intentarlo). Reflexiones, a través de la práctica científica, en torno a una visión epistemológica para el tercer milenio*, Publicaciones de la Universidad Rovira i Virgili, 2010.
- CARPIO, M. y PÉREZ-ESPARRELLS, C.: “El reto de las universidades públicas: La captación de fondos en la sociedad”, *Encuentros Multidisciplinares*, N.º 64, 2020.
- CARRETERO LESTÓN, J.L.: *La fiscalidad del patrocinio deportivo*, REUS, 2015.
- CARRILLO SALCEDO, J.A.: *Lección inaugural del aula de la experiencia de la Universidad de Sevilla*, Editorial Universidad de Sevilla, 2006.
- CASANELLAS CHUECOS, M.: “Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica”, *Revista Catalana de Dret Públic*, N.º 52, 2016.
- CHÁVEZ-CHIPANA, F.: *El rol de las relaciones públicas en la captación de fondos (fundraising) en las universidades privadas: caso alumni*, Universidad de Piura, 2016. Disponible en: <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2715>
- CRUZ AMORÓS, M.: “Las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades: las entidades sin fin de lucro”, en GALÁN RUIZ, J. (Coord.): *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Civitas, 2006.
- DE URRUTIA, H.G.: “Los convenios de colaboración empresarial: reflexiones sobre ciertas cuestiones conflictivas”, *Diario La Ley*, N.º 10140, 2022.
- DIEZ, L.: “Mejores prácticas en fundraising universitario: el caso del Departamento de Desarrollo y Relaciones con Antiguos Alumnos de la Universidad de Miami”, *La cuestión universitaria*, N.º 10, 2019.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos”, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA et. al.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2007.

- FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: “La compatibilidad entre la responsabilidad social empresarial y la norma tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, N.º 1, 2017.
- GARCÍA CALVENTE, Y.: *Financiación de la educación superior en la sociedad del conocimiento, la meritocracia y el COVID-19. Apuntes para el debate*, Thomson Reuters, 2021.
- HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La fiscalidad del convenio empresarial en actividades de patrocinio al patrimonio cultural”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, N.º 27, 2009.
- HERRERO MALLOL, C.: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*, Thomson Aranzadi, 2003.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda, Pública y los ciudadanos”, en SALINAS FRÍAS, A. (Dir.): *Persona y estado en el umbral del siglo XXI*, 2001.
- “La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites”, *REDF*, N.º 62, 1989.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, McGraw- Hill Interamericana, 1998.
- LEFÈVRE, S.A. et MONIER, A.: *Philanthropes en démocratie*. PUF, 2021.
- LÓPEZ GARCÍA, M.: *Régimen tributario de la esponsorización y del mecenazgo deportivos*, Málaga, 2002.
- MÁRQUEZ MARTÍN DE LA LEONA, D.; SÁNCHEZ VIDAL, M. y TUCAT, P.: “El mecenazgo de competencias”, Ministerio de Cultura y Deporte, 2020. Disponible en: <https://culturaymecenazgo.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:1b9da9f0-0e9a-4da8-8aac-986fe215d0f0/mincd-ksnet-estudiomecenazgocompetencias.pdf>
- MARTÍN DÉGANO, I.: *Los convenios de colaboración empresarial*, Dykinson, 2021.
- MARTÍN DÉGANO: “LA ACTIVIDAD PROMOCIONAL DE LAS FUNDACIONES PÚBLICAS Y EL IVA”, *REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN*, N.º 467, 2022.
- MARTÍN DELGADO, J.M.: *Derecho Financiero y Derechos Fundamentales*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga, 2010.
- “EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO Y LOS PLANES DE ESTUDIO FINANCIEROS”, *REDF*, NÚM. 86, 1995.
- *DERECHO TRIBUTARIO Y SISTEMA DEMOCRÁTICO*, UNIVERSIDAD DE MÁLAGA, 1983.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: “El Derecho Financiero desde una perspectiva principalista: notas sobre la elaboración de un proyecto investigador para el acceso a los cuerpos docentes universitarios”, *Revista de Educación y Derecho*, N.º17, 2018.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas: ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, *Quincena Fiscal*, N.º 19, 2015.
- MICHAVILA, F. y MARTÍNEZ, J.: “La financiación de la Universidad que deseamos”, *Panorama Social*, N.º 6, 2007.
- MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y FORMACIÓN PROFESIONAL: *Panorama de la educación. Indicadores de la OCDE 2021. Informe español*, 2021.

- NIEVA FENOLL, J.: “Docencia e investigación: un difícil equilibrio tras el impacto de la reforma de Bolonia”, *Reduca (Derecho)*. *Serie Derecho Procesal*, 5 (1), 2014.
- ONTIVEROS BAEZA, E.: “La economía del conocimiento”, en CASADO ORTIZ, R. (Coord.): *Claves de la alfabetización digital*, Ariel, 2006.
- OSUNA CARRILO DE ALBORNOZ, E.: “Calidad y financiación de la universidad”, *Revista de Investigación en Educación*, N.º 6, 2009.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Thomson-Civitas, 2003.
- “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Quincena Fiscal*, N.º11, 2015.
- El Tribunal Supremo y el patrocinio de acontecimientos de extraordinario interés público, *Expansión*, publicado el 27 de agosto de 2021. Disponible en: <https://garrido.es/el-tribunal-supremo-y-el-patrocinio-de-acontecimientos-de-extraordinario-interes-publico-articulo-expansion-jose-pedreira/>
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., MARTÍN DÉGANO, I., BLÁZQUEZ LIDOY, A., PÉREZ LARA, J.M., PÉREZ DE ALBÉNIZ ANDUEZA, J.I. y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: “El mecenazgo empresarial en la Universidad”, en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (Coord.): *Incentivos fiscales al mecenazgo y a la investigación en la universidad*, Tirant lo Blanch, 2018.
- PONCE VELASCO, P.: “Mecenazgo ¿Por qué una reforma normativa?”, *Información Comercial Española*, ICE: *Revista de economía*, N.º 872, 2013.
- PÉREZ ESPARRELLS, C. y DE LA TORRE, E.: “El fundraising como una herramienta complementaria de financiación pública de las universidades españolas”, *Investigaciones de Economía de la Educación*, N.º 7, 2012.
- “La filantropía y el fundraising en las universidades públicas españolas como estrategia de sostenibilidad futura: ¿algo está cambiando?”, *Investigaciones de Economía de la Educación*, N.º 11, 2016.
- PÉREZ VILLANUEVA, J.S.: “La captación de fondos vía mecenazgo y patrocinio en las universidades públicas españolas”, *La cuestión universitaria*, ~~num.~~ 10, 2019.
- PLAZA ROMERO, F. y COBOS, J.M.: “Régimen fiscal de las otras formas de mecenazgo distintas de las donaciones y aportaciones”, en LORENZO GARCÍA, R. (Dir.): *Nuevo tratado de fundaciones*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016.
- RIBES RIBES, A.: “La evolución de la relación jurídico-tributaria: de la relación de poder al Compliance tributario”, en NAVARRO FAURE, A.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Reflexiones sobre la obra de la Profesora María Teresa Soler Roch*, Tirant lo Blanch, 2021.
- RUIZ-MORA, I.; DE LAS HERAS-PEDROSA, C. y ÁLVAREZ NOBELL, A.: “Fundraising y relaciones públicas en el ámbito universitario español”, en MATILLA, K. (ed.): *Casos de estudio de relaciones públicas: sociedad conectada, empresas y universidades*, Editorial UOC, 2016.

- SAINZ DE BUJANDA, F.: “Estado de Derecho y Hacienda Pública”, *Revista de Administración Pública*, N.º 6, 1951.
- SÁNCHEZ ZORRILLA, M.: “La metodología en la investigación jurídica: características peculiares y pautas generales para investigar en el derecho”, *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, N.º 14, 2011.
- SANZ GÓMEZ, R.J. LUCAS DURÁN, M.: “Implicaciones tributarias del crowdfunding o financiación colectiva”, *Quincena Fiscal*, N.º 9, 2015.
- SHAKER, G. G., & NELSON, D.: A grounded theory study of major donor fundraising relationships in U.S. higher education. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 2021. <https://doi.org/10.1177/089976402111057437>
- SOTO BERNABEU, L.: “Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España”, *Crónica Tributaria*, Vol. 185 (4), 2022.
- SOTO MOYA, M.M.: *Tributación del crowdfunding*, Tirant lo Blanch, 2018.
- TOWNS-ANDREWS, L., JOHNES, J. Y MCCONNELL, A.: “The 3M Buckley Innovation Centre: A case study of alternative finance for universities from England”, *La cuestión universitaria*, N.º 10, 2019.
- TRONCOSO REIGADA, A.: *Privatización, Empresa pública y Constitución*, Marcial Pons, 1997.
- UCELAY SANZ, I.: “Sujetos pasivos exentos y entidades parcialmente exentas. Guía del Impuesto sobre Sociedades”, CISS, 1996.
- VICENTE DOMINGO, E.: *El contrato de sponsorización*, Civitas, 1998.
- VIDAL WAGNER, G. y DE URRUTIA CORDURAS, H.G.: “El endowment universitario en España: una regulación pendiente”, *Fundación Conocimiento y Desarrollo*, 2018. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/resources/el-endowment-universitario-en-espana-una-regulacion-pendiente-629637625f5b3565588551.pdf?v1.45.1.20230309>

