



RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA  
RESPONSORIZACIÓN Y DEL  
MECENAZGO DEPORTIVOS

MABEL LÓPEZ GARCÍA

UNIVERSIDAD DE MÁLAGA, 2002



RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA ESPONSORIZACIÓN Y DEL MECENAZGO DEPORTIVOS

- MABEL LÓPEZ GARCÍA -

## ÍNDICE

	Páginas
1. INTRODUCCIÓN .....	5
1.1. El fenómeno actual del patrocinio .....	5
1.2. El patrocinio del deporte .....	7
1.3. Justificación de la investigación .....	13
2. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL A LA ESPONSORIZACIÓN Y AL MECENAZGO DEPORTIVOS.....	15
2.1. Introducción.....	15
2.2. Concepto y naturaleza jurídica de la esponsorización.....	24
<u>2.2.1. Concepto de esponsorización</u> .....	24
<u>2.2.2. Naturaleza jurídica de la esponsorización</u> .....	32
2.3. Concepto y naturaleza jurídica del mecenazgo .....	35
<u>2.3.1. Concepto de mecenazgo</u> .....	35
<u>2.3.2. Naturaleza jurídica del mecenazgo</u> .....	48
2.4. Concepto y naturaleza jurídica del convenio de colaboración empresarial .....	49
<u>2.4.1. Concepto de convenio de colaboración empresarial</u> .....	49
<u>2.4.2. Naturaleza jurídica del convenio de colaboración         empresarial</u> .....	58
3. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA ESPONSORIZACIÓN DEPORTIVA..	60
3.1. Del espónsor .....	60
<u>3.1.1. Del espónsor persona física</u> .....	61
<u>3.1.2. Del espónsor persona jurídica</u> .....	63
3.2. Del esponsorizado .....	63
<u>3.2.1. Del esponsorizado persona física</u> .....	64
3.2.1.1. Trabajador por cuenta propia.....	65
3.2.1.2. Trabajador por cuenta ajena.....	65

3.2.2. <u>Del esponsorizado persona jurídica</u> .....	67
3.2.2.1. Entidades especialmente protegidas.....	67
3.2.2.2. Entidades parcialmente exentas.....	69
3.2.2.3. Sociedades anónimas deportivas.....	70
3.3. La sujeción al IVA de la esponsorización deportiva .....	70
4. RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL MECENAZGO DEPORTIVO .....	73
4.1. Del mecenas.....	85
4.1.1. <u>Del mecenas persona física</u> .....	86
4.1.1.1. Aportaciones hechas a entidades especialmente protegidas.....	86
4.1.1.2. Aportaciones hechas a entidades parcialmente exentas.....	92
4.1.1.3. Aportaciones hechas a sociedades anónimas deportivas.....	94
4.1.2. <u>Del mecenas persona jurídica</u> .....	94
4.1.2.1. Aportaciones hechas a entidades especialmente protegidas.....	94
4.1.2.2. Aportaciones hechas a entidades parcialmente exentas y sociedades anónimas deportivas.....	98
4.2. Del favorecido o beneficiado directo.....	98
4.2.1. <u>Del favorecido persona física</u> .....	98
4.2.2. <u>Del favorecido persona jurídica</u> .....	99
4.2.2.1. Entidades especialmente protegidas.....	99
4.2.2.2. Entidades parcialmente exentas.....	99
4.2.2.3. Sociedades anónimas deportivas.....	103
4.3. Del favorecido o beneficiado indirecto .....	103
4.4. En el supuesto especial del convenio de colaboración empresarial.....	105
4.4.1. De la entidad colaboradora.....	106

	4
4.4.2. De la entidad beneficiada.....	109
4.5. En otros supuestos de mecenazgo.....	111
4.6. La sujeción al IVA del mecenazgo deportivo.....	113
5. CONCLUSIONES .....	116
6. BIBLIOGRAFÍA.....	121

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1.El fenómeno actual del patrocinio.

El patrocinio se puede definir como un acto conforme al cual los particulares se hacen partícipes del desarrollo cultural o de las necesidades sociales, a través de la financiación de actividades de interés general.

La primera forma de patrocinio, conocida como tal, se dio a través del mecenazgo a los artistas. La ampliación de los intereses sociales extendió el mecenazgo hacia todo tipo de actividades culturales, incluyéndose hoy en el ámbito de acción del mecenazgo múltiples actuaciones, desde la conservación y creación de obras artísticas hasta la conservación del medio ambiente. Pero el paso del tiempo no sólo amplió las posibilidades de acción social sino, además, propició nuevas formas de financiación. La influencia que determinadas actividades tienen en la sociedad dio origen a técnicas de marketing en las que la actividad patrocinada actúa como mensaje publicitario; de este modo el mercado entra a dirigir determinadas acciones de patrocinio y cumple una función importante en el desarrollo de la cultura.

El patrocinio se manifiesta, así, a través del mecenazgo, que abarca donaciones directas a personas que realizan actividades de interés general o a entidades que, actuando como intermediarias, vienen a formar el tercer sector; y, también se manifiesta, a través de la esponsorización; que se expresa en contratos de publicidad en los que las actividades de interés social son el medio utilizado para dar a conocer una marca o producto.

Paralelamente a este fenómeno se ha producido un cambio en la idea de que la función pública es la única protectora de los intereses sociales. El patrocinio está conectado a un progresivo traspaso de las responsabilidades desde el Estado a la sociedad y a la empresa privada. Por esta vía, el Estado se libera de la financiación directa de ciertas áreas y los particulares, por razones de marketing y/o de altruismo, las financian. El Estado para fomentar el ejercicio de estas actividades de patrocinio utiliza el incentivo fiscal<sup>1</sup>, que hace más atractiva económicamente la realización de esas aportaciones. Sin embargo, los argumentos que apoyan la existencia de un incentivo fiscal para los patrocinadores, entendido en un sentido general, no se agotan aquí. El destino dado a las aportaciones derivadas del patrocinio es un complemento a los gastos del Estado social y democrático, por lo cual es lógico que los ingresos estatales disminuyan proporcionalmente al aumento de las aportaciones privadas para la realización de actividades de interés general.

Los ingresos públicos son el medio necesario para la satisfacción de las necesidades colectivas, con el que se ha de perseguir una redistribución del patrimonio permitiendo alcanzar los máximos niveles de igualdad y de estabilidad económica. Algo que se deduce de los principios de justicia financiera que regulan la actividad de los entes públicos: principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, para los ingresos, frente a la equidad, eficiencia y economía en el gasto público<sup>2</sup>. Sentado esto podría incluso concluirse que si estos mecenas y espónsores están participando directamente en el gasto público, a través de la

---

<sup>1</sup> CAZORLA PRIETO, L.Mª. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", Aranzadi, Pamplona, 1999, p.41 a 50.

<sup>2</sup> Artículo 31 de la Constitución Española (BOE número 311-1, de 29 de diciembre de 1978)

financiación de actividades de interés general, su contribución al sostenimiento del gasto público se habría realizado parcialmente, de tal modo que debería disminuir su contribución directa vía impuestos.<sup>3</sup>

## 1.2. El patrocinio del deporte.

De acuerdo con el artículo 43.3 de la Constitución Española los poderes públicos están obligados al fomento del deporte. La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte<sup>4</sup>, en su exposición de motivos, destaca la importancia del deporte como elemento fundamental en el sistema educativo y como factor corrector de los desequilibrios sociales que contribuye al desarrollo de la igualdad entre los ciudadanos. Esta idea se mantiene en el consejo de la Unión Europea que, en la declaración del Consejo Europeo de Niza de diciembre de 2000, subrayó la necesidad de preservar y promover las funciones sociales del deporte.

El patrocinio, de un modo muy simple, es la ayuda económica dada a una actividad de interés social. El deporte, como actividad de interés social, puede ser objeto de patrocinio siendo fomentado a través de ayudas privadas, generalmente ofrecidas a entidades deportivas (clubes, federaciones, y otras) como fuente de ingresos para el desarrollo de sus actividades. El patrocinio del deporte supone la financiación privada de la actividad deportiva, y se centra especialmente en el deporte-espectáculo, considerado de interés para el Estado, en tanto que constituye un factor esencial del desarrollo

---

<sup>3</sup> VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", Anuario de Derecho Civil, III, 1996, p.1058.

<sup>4</sup> BOE número 249/1990, de 17 de octubre.

deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base<sup>5</sup>. A su vez, la financiación pública se concentra en la práctica deportiva del ciudadano, en lo que se ha dado en llamar deporte-práctica o deporte-salud<sup>6</sup>.

Hoy el deporte, especialmente el deporte-espectáculo, se ve necesitado de una gran cantidad de ingresos para su sostenimiento. El deporte-espectáculo mueve cifras astronómicas, los presupuestos de los clubes deportivos alcanzan cifras multimillonarias, el coste económico de los grandes acontecimientos deportivos se eleva a cantidades muy altas. Sin embargo, es innegociable, como afirma el profesor Cazorla Prieto, que el principio de dirección del deporte debe estar en los propios entes deportivos y no en la comercialización<sup>7</sup>. Pero el entramado económico existente alrededor del fenómeno deportivo no se encuentra limitado únicamente al deporte profesionalizado o de alta competición sino que cualquier modesto equipo tiene unas necesidades de utilización de instalaciones, equipamiento deportivo o desplazamientos que suponen desembolsos muy elevados<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Véase el artículo 6.1 de la Ley 10/1990.

<sup>6</sup> CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Las fórmulas legales para fomentar el patrocinio y el mecenazgo deportivos a nivel estatal: ¿ley deportiva o ley fiscal?", en prensa.

<sup>7</sup> CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>.: "Derecho del deporte", Tecnos, Madrid, 1992, p.393 a 394. También en LÓPEZ MENUDO, F.: "El patrocinio deportivo en España: aspectos jurídicos", en la obra dirigida por CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Derecho del deporte. El nuevo marco legal", Unisport, Málaga, 1992, p.16.

<sup>8</sup> FERNÁNDEZ ARRIBAS, J.: "Incentivos al patrocinio deportivo. Hacia una nueva perspectiva", [http:// uisport.es](http://uisport.es).

La actividad patrocinadora del deporte integra múltiples actores y relaciones. Es una actividad rica que admite diferentes perspectivas de análisis, como señala Carroggio Guerin:

- a) Jurídica, en la que se abarcan cuestiones como la legislación deportiva vigente sobre patrocinio, el estudio de legislaciones publicitarias que inciden en el patrocinio del deporte, las características y peculiaridades del contrato de patrocinio deportivo, los problemas jurídicos que pueden plantear los contratos de patrocinio, etc.
- b) Sociológica, en la que se analizan los efectos de las relaciones entre deporte-empresa y deporte-sociedad.
- c) Informativa-comercial, en la que se tratan las posibilidades comunicativas que ofrece el patrocinio deportivo como modo informativo y como técnica de comunicación integrada en las políticas de marketing empresarial, incidiendo directamente en lo que denominaremos patrocinio publicitario o esponsorización.
- d) Económica, en la que se estudia el volumen de inversiones en patrocinio deportivo y el papel del patrocinio en la financiación del deporte.
- e) Empresarial, en la que se incide sobre la propia gestión del patrocinio deportivo. Cómo llevar a la práctica eficazmente una operación de patrocinio, tipo de empresas que lo ejercen, sujetos que participan en la actividad patrocinadora, etc.<sup>9</sup>

Este trabajo se centrará en el estudio jurídico del patrocinio deportivo analizándolo especialmente desde el ámbito tributario, para establecer la importancia del régimen fiscal como medio para el

---

<sup>9</sup> CARROGGIO GUERÍN, M.: "Patrocinio deportivo: del deporte local al deporte de los juegos olímpicos de 1992", Ariel Comunicación, Barcelona, 1996, p.54.

fomento de actividades de patrocinio. Desde esta perspectiva es importante saber quiénes pueden ser sujetos de patrocinio deportivo, pues los incentivos fiscales a los patrocinadores varían en función del patrocinado y de la entidad intermediaria. Es necesario saber cuáles son sus características identificadoras dado que en función de éstas se podrán acoger a regímenes tributarios distintos, ya que las entidades de utilidad pública están favorecidas respecto de las que no lo son y las asociaciones sin ánimo de lucro (clubes) respecto de las que sí lo tienen (sociedades anónimas deportivas)<sup>10</sup>. A modo de esquema y tan solo en relación con aquellas entidades que funcionan como sujetos intermediarios entre las aportaciones de particulares y la actividad deportiva señalaremos las siguientes:

- Fundaciones con fines deportivos legalmente constituidas: Son entidades de utilidad pública y ello porque los requisitos necesarios para estar inscritas en el Registro correspondiente son los mismos que los que se requiere para ser una asociación de utilidad pública. Respecto a las fundaciones se duda si tienen o no naturaleza asociativa. El artículo 18 de la Ley 10/1990 autoriza a las entidades públicas o privadas, dotadas de personalidad jurídica, o grupos existentes dentro de las mismas, que se hayan constituido de conformidad con la legislación correspondiente, a acceder al Registro de Asociaciones Deportivas, cuando desarrollen actividades deportivas de carácter accesorio en relación con su objeto principal. Pero eso no significa que el club deportivo que se cree de una fundación nazca con un carácter asociativo, pese a que cuente con un sistema de representación de los

---

<sup>10</sup> Para una mayor profundización en el estudio de las entidades deportivas véase FUERTES LÓPEZ, M.: "Asociaciones y sociedades deportivas", Marcial Pons, Madrid, 1992.

deportistas. En este sentido, el artículo 20.1 del Decreto 7/2000, de 24 de marzo, de entidades deportivas andaluzas, establece la figura de las secciones deportivas que permite a las fundaciones que tengan entre sus fines la promoción del deporte participar en competiciones deportivas andaluzas sin constituirse en estructura asociativa<sup>11</sup>.

- Clubes deportivos<sup>12</sup>: Son asociaciones privadas, integradas por personas físicas o jurídicas que tienen por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas. Entre ellas se identifican las siguientes:

- Clubes deportivos elementales: Son asociaciones creadas a través de documento privado en el que además de los datos identificadores figura la voluntad de constituir un club con finalidad deportiva y con expreso sometimiento a las normas deportivas correspondientes.

- Clubes deportivos básicos: Son asociaciones creadas por la inscripción en el registro correspondiente de asociaciones deportivas, teniendo la declaración carácter constitutivo. Los clubes básicos pueden gozar del carácter de utilidad pública según establece el 44.2 de la Ley del Deporte.

- Sociedades anónimas deportivas: Son asociaciones privadas que desarrollan actividades deportivas accesorias en relación con su objeto principal, están sujetas al régimen general de las Sociedades Anónimas con algunas

---

<sup>11</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "Incentivos fiscales a la promoción del deporte en el impuesto de sociedades", Revista Jurídica del Deporte, en prensa.

<sup>12</sup> Capítulo II del Título IV de la Ley 10/1990.

particularidades a las que se refiere la Ley del Deporte. Por la propia naturaleza de la sociedad anónima, tienen ánimo de lucro; lo cual, como veremos, tendrá una repercusión importante en cuanto al régimen fiscal que se le aplica tanto a ellas como a quienes realicen aportaciones, a favor del deporte, a través de estas entidades, en concepto de mecenazgo. Desde 1990 todos aquellos clubes que participen en competiciones oficiales, profesionales y de ámbito estatal están obligados a transformarse en sociedades anónimas deportivas, con la salvedad<sup>13</sup> de aquellos clubes que, a la entrada en vigor de la Ley del Deporte, participaran en competiciones oficiales de carácter profesional en la modalidad deportiva de fútbol y que en las auditorias realizadas por encargo de la Liga de Fútbol Profesional desde la temporada 1985-1986 hubiesen obtenido en todas ellas un saldo patrimonial neto de carácter positivo.

- Federaciones deportivas: Son entidades privadas, con personalidad jurídica propia a las que la Ley del deporte, en su artículo 44.1, califica de utilidad pública. Las funciones de las federaciones deportivas españolas se encuentran bajo la coordinación y tutela del Consejo Superior de Deportes y entre éstas están: calificar y organizar las actividades y competiciones deportivas oficiales de ámbito estatal, elaborar los planes de preparación de los deportistas de alto nivel en su respectiva modalidad, elección de los deportistas que han de integrar las selecciones nacionales...<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Disposición adicional séptima de la Ley 10/1990.

<sup>14</sup> Capítulo III del Título III de la Ley 10/1990. Véase a CAMPS POVILL, A.: "Las federaciones deportivas. Régimen jurídico", Civitas, Madrid, 1996.

- **Ligas profesionales:** Son asociaciones de configuración legal que se constituyen dentro del ámbito de las federaciones deportivas españolas, y que integran a los clubes deportivos que participen en competiciones oficiales de carácter profesional y ámbito estatal. Poseen personalidad jurídica, y gozan de autonomía para su organización interna y funcionamiento respecto de la federación deportiva española correspondiente<sup>15</sup>.
- **Consejo Superior de Deportes:** Es un organismo autónomo de carácter administrativo adscrito al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y como tal se le da un tratamiento fiscal igual al de las entidades declaradas de utilidad pública<sup>16</sup>.
- **Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español:** Son asociaciones sin fines de lucro, dotadas de personalidad jurídica y declaradas de utilidad pública como consecuencia de sus objetivos, consistentes en el desarrollo del movimiento olímpico o paralímpico y la difusión de los ideales olímpicos.
- **Organismos autónomos del Estado, las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales con funciones deportivas:** Son entes públicos con régimen jurídico público.

### 1.3. Justificación de la investigación.

La importancia que tiene hoy el patrocinio como medio económico protector de actividades de interés general y lo que afecta esto al

---

<sup>15</sup> Capítulo IV del Título III de la Ley 10/1990. Véase, por todos, TEROL GÓMEZ, R.: "Las ligas profesionales", Aranzadi, Pamplona, 1998.

<sup>16</sup> Título II de la Ley 10/1990.

Derecho Tributario, al reducirse la necesidad de ingresos y aumentar la necesidad de estímulos a la participación ciudadana, junto a la influencia social y económica que tiene el deporte, son las principales causas que motivaron el inicio de la investigación.

Los poderes públicos están obligados a fomentar la educación física y el deporte, así como la adecuada utilización del ocio. El hecho de que con una política de subvenciones no se solucione la necesidad de ingresos hace necesario el uso de otras técnicas de protección o financiación. El fomento se logra mediante el incentivo fiscal que debe estar dirigido a quienes participan con sus fondos en la realización de este tipo de actividades, es decir, a los patrocinadores. Y junto a éstos a los patrocinados en sentido general, de manera que lo que reciban para los gastos de actividades deportivas no se convierta en ingresos para el pago de impuestos.

La necesidad de ingresos que tiene el deporte obliga a quienes quieren practicarlo como profesionales a buscar, en muchas ocasiones, un patrocinador que financie la actividad. La falta de un régimen de incentivos adecuado para acciones de mecenazgo o de patrocinio sin contraprestación, que dependen de la voluntad exclusiva del mecenas, conducen indirectamente a que las aportaciones se den en concepto de contraprestación publicitaria, esponsorización. Esto supone una importante fuente de ingresos, pero vincula el desarrollo de determinadas actividades a las necesidades del mercado. El legislador, consciente de la necesidad de una buena legislación de incentivos fiscales al mecenazgo que aumente las aportaciones onerosa, está elaborando una nueva ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, lo que se suma como una causa más que justifica la investigación.

## 2. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL A LA ESPONSORIZACIÓN Y AL MECENAZGO DEPORTIVOS.

### 2.1. Introducción

El núcleo de este estudio se refiere al régimen tributario del mecenazgo y de la esponsorización, dentro del ámbito cultural del deporte. La doctrina se ha planteado muchas cuestiones sobre estos conceptos: ¿qué debe entenderse por patrocinio?, ¿existe hoy el mecenazgo?, ¿es correcto usar el término esponsorización?, ¿hay diferencias entre ellos?, ¿qué naturaleza jurídica tienen?. Para realizar esta aproximación conceptual partimos de tres conceptos directamente relacionados pero diferentes entre sí: patrocinio, mecenazgo y esponsorización.

El patrocinio es el concepto genérico que engloba a los otros dos si atendemos al sentido puramente etimológico de estos términos<sup>17</sup>. El patrocinio, procedente del verbo patrocinar, se define, en su origen, como defender, amparar, favorecer, proteger. El Informe Tummers, presentado a la Comisión de Cuestiones y Desarrollo del Consejo de Europa en enero de 1997, concreta más y dice que patrocinador es la persona física o jurídica que garantiza una determinada producción cultural. Así, el patrocinio es la defensa, amparo, favorecimiento o protección de una determinada producción cultural.

---

<sup>17</sup> Ver entre otros: CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Aspectos tributarios del patrocinio deportivo", en la obra dirigida por CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Derecho del Deporte. El nuevo marco legal", o.c. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, "Diccionario de la lengua española", Espasa Calpe, Madrid, 1992. "Enciclopedia Salvat", Salvat, Barcelona, 1997. "Diccionario español ilustrado", Sopena, Barcelona, 1965.

Pero el concepto puramente altruista de patrocinio se vio ampliado con el paso del tiempo, dando lugar a una nueva realidad social para la que los anglosajones utilizaban el término "to sponsor", procedente del verbo latino "spondeo"<sup>18</sup>, actividad consistente en prestar un favor o amparo a alguien obligándose en su nombre, de este modo se pretendía remediar las deudas y déficits de organizaciones culturales. En España, como consecuencia de esta nueva situación se dio, en 1984, una segunda acepción al término patrocinio<sup>19</sup> para dar cabida al patrocinio interesado con el que se hace referencia al llamado "patrocinio publicitario". Como llegó a afirmar Lázaro Carreter, miembro de la Real Academia Española, el ámbito significativo original se ha ensanchado para que quepa en él, justamente lo que en inglés significa "to sponsor".

Sin embargo, el uso cotidiano ha llevado a la inclusión independiente en nuestra lengua del término esponsorizar, cuya traducción no es "la de patrocinio o mecenazgo, que identifican otra realidad jurídica, sino la de patrocinio publicitario"<sup>20</sup>, y ello porque "la verdadera esponsorización comienza a partir del momento en que el beneficiario de la atribución patrimonial compromete una prestación más amplia que es (sic) aquella necesaria o adecuada para la difusión

---

<sup>18</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: "El patrocinio", Bosch, Barcelona, 1991, p.16. COLLINS, "Diccionario inglés - español, español - inglés", Grijalbo, Barcelona, 1992 (ver espónsor, esponsorizar, esponsor, to esponsor). VOX, "Diccionario latino - español", Bibliograf, Barcelona, 1992 (ver spondeo, sponsio, sponsor).

<sup>19</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: "El patrocinio", o.c., p.20.

<sup>20</sup> VICENTE DOMINGO, E.: "El contrato de esponsorización", Civitas, Madrid, 1998, p.44.

del mensaje o la marca.”<sup>21</sup> En la actualidad el diccionario de la Real Academia define el término *esponsorizar*<sup>22</sup> como patrocinar algo con fines publicitarios, con lo que se acoge al contrato de patrocinio publicitario regulado en el artículo 24 de la Ley General de la Publicidad<sup>23</sup>.

Este patrocinio con contraprestación, en el cual se encuentra el patrocinio publicitario o *esponsorización*, hay que diferenciarlo del patrocinio en el que no hay contraprestación, conocido como *mecenazgo*.

En un sentido puramente etimológico, podemos decir que el *mecenazgo* es la protección dispensada por una persona a un artista. Sin embargo hoy, y desde la realización del Informe Tummers, se entiende por *mecenas* a aquella persona que provee de medios económicos a un artista u organización cultural.

Tanto la *esponsorización* o patrocinio publicitario como el *mecenazgo* quedarían englobados dentro del concepto originario de patrocinio, como figura genérica, entendiéndose así que en ambos; *esponsorización* y *mecenazgo*, queda implícita una voluntad de amparo y protección de determinadas actividades culturales<sup>24</sup>. De este modo, el concepto que se recoge en los diccionarios o el que ofrece parte de la

---

<sup>21</sup> DÍEZ PICAZO, L.: “ El contrato de *esponsorización*”, Anuario de Derecho Civil, IV, 1994, p.8.

<sup>22</sup> “Enciclopedia Encarta”, Microsoft, 1999. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, “Diccionario de la Real Academia Española, 2001”, [www.rae.es](http://www.rae.es). MOLINER, M.: “Diccionario del uso español”, Gredos, 2º edición, Madrid, 2001, p.1209.

<sup>23</sup> Ley 34/1988, de 11 de noviembre (BOE número 274/1988, de 15 de noviembre)

<sup>24</sup> DE LORENZO GARCÍA, R.: “ El nuevo derecho de fundaciones”, Marcial Pons, Madrid, 1993, p.354.

doctrina definiendo el mecenazgo como patrocinio en el que no existe contraprestación y la esponsorización como patrocinio en el que existe contraprestación no es consecuencia de la imposibilidad de distinguir estos conceptos, a diferencia de lo que afirma Carroggio Guerin<sup>25</sup>. No se pretende, pues, realizar separación alguna entre patrocinio y mecenazgo o entre patrocinio y esponsorización, sino entre mecenazgo y esponsorización. Resulta imposible admitir que el mecenazgo y la esponsorización no sean actividades de patrocinio pues ambas implican una acción de defender, proteger o amparar, siendo las características específicas que configuran a cada una de aquéllas, lo que las diferencian. A su vez, dependiendo de la actividad que se proteja podremos decir que estamos ante un patrocinio artístico, deportivo, cinematográfico...<sup>26</sup>, ya sea como acto de mecenazgo o como acto de esponsorización según si las características específicas de cada supuesto son encuadrables en una o en otra.

En términos generales podemos citar como características diferenciadas entre esponsorización y mecenazgo las siguientes<sup>27</sup>:

- a) El espónsor, generalmente una persona que actúa desde la actividad empresarial, entrega una ayuda para conseguir una contraprestación publicitaria; mientras que el mecenas, persona que actúa como particular, no exige nada a cambio

---

<sup>25</sup> Carroggio Guerin señala que algunos autores, dada la imposibilidad de diferenciar entre patrocinio y mecenazgo, no tienen más remedio que definir el mecenazgo con el término del que pretenden separarlo: "mecenazgo es patrocinio en el que no existe contraprestación publicitaria", CARROGGIO GUERIN, M.: "Patrocinio deportivo: ...", o.c., p.50. También véase MENDIZ NOGUERO, A.: "Nuevas formas publicitarias: Patrocinio, product placement, publicidad en internet", UMA, Málaga, 2000, p.25.

<sup>26</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO. L: "El patrocinio", o.c. p.62.

<sup>27</sup> VICENTE DOMINGO, E: "El contrato ...", o. c., p.59 a 63.

ya que la finalidad que persigue termina con la entrega de la ayuda, y el beneficiario no tiene la obligación de observar ningún comportamiento para difundir la imagen del mecenas.

- b) El espónsor asume parte del riesgo en la actividad, pues si el evento no se realiza por caso fortuito o fuerza mayor, o el sujeto esponsorizado es eliminado de la competición, la finalidad publicitaria se ve frustrada en gran medida.

Con todo lo dicho no pretendemos poner en duda la complejidad de intentar establecer una distinción entre estos conceptos. Es mucha la literatura que hay sobre el tema y algunos autores han negado la existencia de diferencias<sup>28</sup>, en nuestra opinión por buscarlas donde no la había. Ni el ámbito temático de la actividad beneficiada ni la motivación del financiador son criterios válidos para diferenciar mecenazgo y esponsorización.

En lo relativo al ámbito temático ha sido común establecer entre otros intentos de diferenciación que el patrocinio es un término genérico para designar cualquier tipo de patrocinio comercial, que el mecenazgo se refiere a un patrocinio con planteamiento cultural, y que la esponsorización es un patrocinio con planteamiento deportivo<sup>29</sup>, lo que es fruto según Gómez Segade de un "viejo dualismo judeo-cristiano"<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO. L: "El patrocinio", o.c., p. 23. LANDABEREA UNZUETA, J.A. "El contrato de esponsorización deportiva", Aranzadi, Pamplona, 1992, p.26

<sup>29</sup> DE ÁNDRES, A.J.: "Mecenazgo & Patrocinio: las claves del marketing del s.XXI", Editmex, Madrid, 1993, p.20.

<sup>30</sup> GÓMEZ SEGADÉ, J.A.: "Introducción al contrato de patrocinio publicitario", en la obra conjunta en homenaje al profesor Francisco Puy Muñoz: "Problemas de la Ciencia Jurídica", T.I., Santiago de Compostela, 1991, p.296.

hoy definitivamente superado, por lo que no cabe establecer una separación entre patrocinio deportivo y cultural, dado que el deporte se encuentra entre las múltiples manifestaciones de la cultura<sup>31</sup>. El patrocinio deportivo, igual que otras manifestaciones artísticas, humanitarias o lúdicas, puede tener o no carácter publicitario-comercial<sup>32</sup>. Sin embargo, lo dicho hasta aquí no nos puede llevar a considerar como sinónimos mecenazgo y patrocinio publicitario, tal y como hace parte de la doctrina<sup>33</sup>, sino que como analizaremos en los siguientes puntos la diferencia se da y es la naturaleza esencialmente onerosa o gratuita del negocio celebrado el criterio distintivo de una acción de patrocinio publicitario frente a una acción de mecenazgo<sup>34</sup>.

Respecto a la motivación que mueve al patrocinador, no vamos a analizar si existe o no un ánimo realmente filantrópico en las actuaciones de mecenazgo frente a las actuaciones de esponsorización, pues resulta difícil descubrir cuál es la voluntad que dirige las actuaciones de las personas y tampoco creemos que eso sea nuestro campo de estudio. Hay quien entiende que el patrocinador siempre busca algo a cambio, unas veces el beneficio fiscal por parte del Estado y otras el agradecimiento del público. Corredoira y Alfonso afirma que el "patrocinio -el sostenimiento económico prestado a otro- supone ya una comunicación, pues se sale de su actividad ordinaria, normalmente

---

<sup>31</sup> Preámbulo de la Ley del Deporte. LANDABEREA UNZUETA, J.A. "El contrato de ...", o.c., p.25.

<sup>32</sup> CARROGGIO GUERIN, M.: "Patrocinio deportivo: ...", o.c.,p.48.

<sup>33</sup> LANDABEREA UNZUETA, J.A.: "El contrato de...", o.c.,p.26. CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: "El patrocinio", o.c., p.31. VIDAL PORTABALES, J.I.: "El contrato de patrocinio publicitario en el derecho español", Marcial Pons, Madrid, 1998, p.65 a 66.

<sup>34</sup> ARNAU RAVENTOS, L.: "El contrato de patrocinio publicitario", La Ley, Madrid, 2001, p.14.

de carácter económico-social, hollando el mundo con hechos de gran relevancia: manifestaciones culturales, espectáculos artísticos, actividades deportivas, etc.<sup>35</sup>. Szybowicz y Magistrali, entre otros, entienden que el patrocinio es el mejor medio que tiene la empresa para comunicarse y darse a conocer<sup>36</sup>. Todo esto ha llevado a considerar el patrocinio como una realidad siempre informativa, pero entendiendo el término información en un sentido más amplio que el estrictamente publicitario dirigido a la contratación. Por ello, el patrocinio puede ser definido desde una óptica comunicativa como "una relación con trascendencia jurídica entre patrocinador y patrocinado, en virtud de la cual el primero colabora de forma tangible en la organización y celebración de un evento y como contrapartida obtiene del segundo facilidades para difundir mensajes favorables a un público más o menos determinado"<sup>37</sup>; a su lado está el patrocinio publicitario o comercial, como lo llaman algunos<sup>38</sup>, que es el que regula la legislación española. Esta opinión es compartida por Carroggio Guerin<sup>39</sup>, de este modo parece que incluso los que señalan la función comunicativa que cumple el patrocinio aceptan una diferencia entre éste y el patrocinio publicitario y, por tanto, también entre el patrocinio publicitario y el mecenazgo.

Lo que lo que no se puede negar es: primero, el carácter de concepto genérico que tiene el término patrocinio y, en segundo lugar, las diferencias jurídicas entre mecenazgo y patrocinio publicitario o esponsorización. La distinción ya se detectó en la discusión

---

<sup>35</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: "El patrocinio", o.c. p.26.

<sup>36</sup> SZYBOWICZ, A. y MAGISTRALI, S.: "Esponsorización y mecenazgo", Gestión 2000, Barcelona, 1990, p.19 a 32.

<sup>37</sup> CARROGGIO GUERIN, M.: "Patrocinio deportivo: ...", o.c., p.44.

<sup>38</sup> VICENTE DOMINGO, E: "El contrato de ...", o.c., p.50.

<sup>39</sup> CARROGGIO GUERIN, M: "Patrocinio deportivo ...", o.c., p.44 a 45.

parlamentaria acerca del artículo 24.1 de la Ley General de Publicidad con el que se pretendía acoger la figura del patrocinio publicitario<sup>40</sup>; aquí el Grupo de Minoría Catalana pretendía adicionar un segundo párrafo al artículo 25 del proyecto, posteriormente artículo 24, que decía : “La colaboración a que se refiere el párrafo anterior se presumirá por el solo hecho de que en determinadas actividades del patrocinado sea identificable la participación del patrocinador a través de la mención expresa de su nombre o marca comercial”<sup>41</sup>, con lo que a juicio de los proponentes quedaría incluido el mecenazgo, que requería un tratamiento más sutil que el “sponsoring”, de modo que si no se admitía esta aclaración, el mecenazgo quedaba fuera del artículo 24. Cuando la discusión pasó al Pleno del Congreso, el grupo parlamentario de Minoría Catalana mantuvo la enmienda<sup>42</sup> que fue rechazada<sup>43</sup>, concluyéndose, de este modo, que el mecenazgo no quedaba regulado por la Ley General de Publicidad, dadas las diferencias latentes que exigían una regulación aparte<sup>44</sup>. La regulación se llevó a cabo en 1994 con la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, conocida como Ley del mecenazgo, y que, según su exposición de motivos, : “...tratará de dotar al campo de las actuaciones altruistas de una base jurídica fomentadora y ajustada a la actual demanda que la sociedad presenta... ” distinguiendo estas actuaciones altruistas, que son reguladas por la propia ley, de las actuaciones de patrocinio publicitario “... las cuales tienen un régimen propio en el ordenamiento

---

<sup>40</sup> LÓPEZ MENUDO, F.: “El patrocinio deportivo en España”, o.c., p.26, nota 8.

<sup>41</sup> BOCG de 22 de febrero de 1988, serie A, número 62-4, p.51.

<sup>42</sup> BOCG de 9 de mayo de 1988, serie A, número 62-9, p.91.

<sup>43</sup> Cortes Generales, Diario de Sesiones, 1 de junio de 1988, número 116, p.7043.

<sup>44</sup> VIDAL PORTABALES, J.I.: “El contrato de patrocinio publicitario...”, o.c., p.73 a 75.

jurídico publicitario al que pertenecen y cuya realización no obedece exactamente a actividades de interés general, sino de índole publicitaria...".

Junto a estas dos figuras, como un tipo de mecenazgo especial hay que citar al llamado convenio de colaboración al que hace referencia el artículo 68 de la Ley 30/1994, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, y al que alguno autores se refieren como patrocinio empresarial<sup>45</sup>, como esponsorización sin fines lucrativos<sup>46</sup> o como esponsorización-mecenazgo<sup>47</sup>.

Al margen de estas figuras se encuentran las subvenciones, que no pueden considerarse dentro del concepto genérico de patrocinio. En la aportación patrimonial por parte de la Administración a actividades de interés general no hay ánimo de liberalidad, propio del mecenazgo, pues la Administración lo que hace es actuar en cumplimiento de sus obligaciones como canalizadora del patrimonio del contribuyente. Tampoco puede considerarse como esponsorización dado que la Administración es un ente público que no busca beneficios económicos como empresa o empresario. Asimilar el supuesto en que la Administración pública destina parte de su presupuesto para operaciones de promoción con el fin de atraer, por ejemplo, al turismo<sup>48</sup>, es incorrecto pues aún cuando no se puede negar la existencia del

---

<sup>45</sup> CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c., p.107 .

<sup>46</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", Impuestos, número 20, 1999, p.13 .

<sup>47</sup> GARCÍA NOVOA, C: "Aspectos fiscales del sponsor", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 261, 2001, p.622 a 623.

<sup>48</sup> CARROGGIO GUERIN, M.: "Patrocinio deportivo ...", o.c., p.53 .

elemento publicitario en esta acción, este es accesorio, y los beneficios económicos que se obtengan no repercuten en la Administración sino en terceros<sup>49</sup>. Y mucho menos podría ser un supuesto de convenio de colaboración empresarial, al ser ésta una figura en la que se mezclan características del mecenazgo y de la esponsorización, en cualquier caso incompatibles con los rasgos que definen a las subvenciones, como ya hemos dicho.

## 2.2 Concepto y naturaleza jurídica de la esponsorización.

### 2.2.1. Concepto de esponsorización.

Por esponsorización se entiende el contrato realizado entre dos sujetos, en virtud del cual uno de ellos se obliga a dar publicidad a aquel de quien recibe una aportación patrimonial para el ejercicio de una actividad de interés social, actividad que deberá ser deportiva si hablamos de esponsorización deportiva.

El concepto de esponsorización, tal y como hemos señalado anteriormente, fue introducido en nuestro idioma por medio del término patrocinio publicitario, acogido por la Ley 34/1988, Ley General de la Publicidad. Tras el paso de unos años en los que los lingüistas se mostraban reacios a la aceptación del término esponsorización, hoy está reconocido por la Real Academia Española. Dado que en el lenguaje común es más habitual el uso de este término que el de patrocinio publicitario y además parece que en entre los especialistas del Derecho también está comenzando a ser utilizado con normalidad<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> LANDABEREA UNZUETA, J.A.: "El contrato de ...", o.c., p.148 .

<sup>50</sup> Sentencia del Tribunal Supremos de 5 de diciembre de 1995. Sentencia de la Audiencia Provincial de Cáceres de 15 de junio de 1999. Sentencia de la

-aunque no siempre correctamente-, nosotros nos referiremos indistintamente a ambos: patrocinio publicitario o esponsorización.

El concepto de esponsorización ha sido estudiado desde diversas áreas temáticas, principalmente desde un enfoque comercial como medio publicitario. La esponsorización surge como consecuencia del desarrollo del comercio y la importancia de la publicidad en la sociedad capitalista que lleva a la búsqueda de nuevas técnicas con las que conseguir influir en las decisiones del consumidor. Entre esas nuevas técnicas se halla la llamada publicidad institucional o empresarial que permite dar una visión de la empresa como órgano social y no como mero productor, alcanzándose con ella un aumento a largo plazo en las ganancias. La actuación natural del anunciante frente a sus competidores consiste en buscar diferenciarse, ya sea ofreciendo una ventaja promocional en materia de precio, de producto o de disponibilidad en los puntos de venta, ya sea por la identificación de la marca o de la empresa con un acontecimiento de interés social que les permita salir del anonimato<sup>51</sup> - patrocinio publicitario -. En los últimos tiempos se ha producido una importante expansión de la esponsorización sobre la publicidad tradicional<sup>52</sup>, según Gómez Segade por cuatro causas fundamentales<sup>53</sup>:

---

Audiencia Provincial de Barcelona de 26 de julio de 1999. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de noviembre de 1996. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 20 de octubre de 1992.

<sup>51</sup> SZYBOWICZ, A. y MAGISTRILI, S.: "Esponsorización y Mecenazgo", o.c., p. 19 a 24 .

<sup>52</sup> Véase, entre otros, ROCA, Q: "Sponsorship. La publicidad espectáculo o comunicando a través del Patrocinio", Consulting, Barcelona, 1987.

<sup>53</sup> GÓMEZ SEGADE, J.A.: " Introducción al contrato ..." ,o.c., p.300

Primera, -La desconfianza creciente de los consumidores hacia la publicidad tradicional frente a la credibilidad del mensaje en el patrocinio publicitario otorgada por el acontecimiento benéfico, científico o deportivo, entre otros posibles.

Segunda, -La decadencia del mensaje informativo y auge del carácter persuasivo de la actividad publicitaria. Hoy en día, en lugar de información sobre la calidad del producto se revisten los objetos de significados simbólicos y se crea una dimensión mítica en torno a los productos, permitiendo el patrocinio publicitario profundizar sobre esto que el consumidor interioriza.

Tercera, -El cambio producido en relación con la comercialización de los derechos de imagen, reconocida en España en la Ley Orgánica de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen<sup>54</sup>, en la que se prevé el consentimiento del interesado para la divulgación publicitaria retribuida de la propia imagen.

Cuarta, -La relevancia de las comunicaciones con un fuerte contenido social, directamente relacionado con el aumento de la preocupación, en los países desarrollados, por cuestiones culturales, de protección del medio ambiente...

Ha sido común relacionar la esponsorización con el patrocinio del deporte, -algo que como ya hemos argumentado resulta equivocado-. La relación dada se produce en parte por la especial atención que han tenido siempre los espónsores con este campo de acción. Como señalan Szybowicz y Magistrali el deporte es el primer campo de la esponsorización por el presupuesto que le es dedicado y por la cantidad

---

<sup>54</sup> LO 1/1982, de 5 de mayo (BOE de 14 de mayo)

de empresas que se interesan por él<sup>55</sup>. Según un estudio realizado actualmente un 41% de las actividades de patrocinio están dirigidas al deporte<sup>56</sup>. La importante influencia que tiene el deporte en nuestra sociedad es sin duda uno de los principales motivos para ser elegido como medio para dar a conocer una marca o producto. La esponsorización es un medio eficaz de publicidad para el espónsor por la influencia social del deporte y de determinados deportistas<sup>57</sup>, pero no sólo esto sino que dada la necesidad de ingresos que tiene el deporte, la esponsorización, es un recurso más e importante de financiación para el esponsorizado, llegándose a extremos en los que sin ésta sería imposible realizar determinados eventos deportivos<sup>58</sup>.

En lo que a nosotros nos interesa, hay que entender que con la esponsorización se hace posible o se facilita la actividad deportiva, que por el hecho de serlo pasa a los medios de comunicación llevando de la mano el nombre del espónsor y produciendo, en consecuencia, un volumen de comunicación comercial que puede llegar a compensarle en la inversión. Así, a pesar de esa vinculación innegable entre la ayuda prestada y la publicidad, el espónsor, quizás guiado por mejorar su imagen, está ayudando a la realización de determinadas actividades de interés general y eso no debe dejarse a un lado. Compartiendo la opinión de García Novoa, "es difícil enfrentarse a él desde la pura

---

<sup>55</sup> SZYBOWICZ, A. y MAGISTRILI, S.: "Esponsorización y Mecenazgo", o.c., p.29 .

<sup>56</sup> MONTRAVETA, I., SÁNCHEZ, E., VALLS, R.: "Directorio 2000 de patrocinio y mecenazgo en España. La responsabilidad social de la empresa", Projecció Mecenatge Social, Barcelona, 2000, p.28 .

<sup>57</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO, L: "El patrocinio", o.c., p.70 .

<sup>58</sup> Como ejemplo podemos citar el campeonato de España voley - playa, conocido como campeonato J&B .

perspectiva publicitaria, ya que tiene un importante componente altruista<sup>59</sup>.

La única regulación que hoy tenemos de la esponsorización se halla en la Ley General de Publicidad, en la que el patrocinio publicitario se define como aquel contrato "por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador"<sup>60</sup>. A su vez, la Ley 25/1994, de 12 de julio, de incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 89/552, sobre la coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, define el patrocinio publicitario por televisión como "aquel contrato en virtud del cual una persona física o jurídica, denominada patrocinador, no vinculada a la producción, comercialización o difusión televisiva, contribuye a la financiación de programas de televisión realizados por otra persona, física o jurídica, llamada patrocinado, con la finalidad de promover el nombre, marca, imagen, actividades o realizaciones del patrocinador"<sup>61</sup>.

Atendiendo a lo dicho, estamos ante un contrato oneroso y sinalagmático. A cambio de una ayuda económica se obtiene el compromiso a colaborar en la publicidad, de tal modo que la prestación de cada una de las partes es causa para la prestación de la otra<sup>62</sup>. La esponsorización podrá ser realizada tanto por una persona física

---

<sup>59</sup> GARCÍA NOVOA, C: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.639.

<sup>60</sup> Artículo 24 de la Ley 34/1988 .

<sup>61</sup> Artículo 3, de la Ley 25/1994, de 12 de julio. (BOE 13 julio1994, núm. 166/1994)

<sup>62</sup> DÍEZ PICAZO, L.: "El contrato de esponsorización", o.c., p.5 a 15.

(empresario)<sup>63</sup> como por una persona jurídica (empresa o consorcio empresarial)<sup>64</sup> a favor de una persona física, ya sea trabajador por cuenta ajena o profesional, de una persona jurídica (fundación, asociación u otras entidades) o de un evento deportivo. La prestación del espónsor puede consistir tanto en dinero como en especie, -desde la entrega de una determinada cantidad de dinero, hasta la entrega de la equipación deportiva por parte de una empresa que fabrica ese material-, y la obligación del esponsorizado consiste en intervenir en la publicidad del espónsor. Esa colaboración puede ejecutarse de varias maneras: reconociéndole al patrocinador el derecho a incluir en la vestimenta de competición y entrenamiento su nombre comercial, colocar vallas publicitarias, utilizar el nombre comercial en los carteles que anuncian la competición, etc., llegándose a precisar la existencia de modalidades contractuales específicas como el contrato de acoplamiento, por el que el patrocinador incorpora su nombre al del patrocinado<sup>65</sup>. Sin embargo, la primera obligación del esponsorizado es la de continuar realizando su actividad deportiva, es decir, en ningún momento las obligaciones derivadas de la colaboración publicitaria podrían impedir la actividad principal del deportista.

En el contrato de esponsorización el medio publicitario es el acontecimiento o deportista que lleva la publicidad por lo que podría

---

<sup>63</sup> JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G.: "Derecho Mercantil. 2", Ariel, Barcelona, 2000, p.576.

<sup>64</sup> Ejemplo especial de consorcio empresarial sería la llamada Asociación de Deportes Olímpicos ADO'92. Asociación constituida al amparo de la legislación general de asociaciones y cuyos miembros asociados y fundadores eran el Consejo Superior de Deportes, el Comité Olímpico Español y el Ente Público Radio Televisión Española.

<sup>65</sup> LANDABEREA UNZUETA, J.A: "El contrato de ... ", o.c., p.52 y 55.

asimilarse al contrato de difusión publicitaria<sup>66</sup>. Los tribunales parecen no encontrar diferencia entre estos contratos y como ejemplo nos encontramos con la resolución 11/1999 del Tribunal Económico Administrativo Central<sup>67</sup>, que al tratar de distinguir ante que tipo de contrato se encuentra dice: "Se trata más bien de una colaboración en la publicidad del patrocinador, y por tanto de un contrato de difusión, que como tal contrato tiene por objeto promocionar, a través del deporte, marcas o productos comerciales." A este problema hacen referencia Vicente Domingo<sup>68</sup> y Vidal Portabales<sup>69</sup>, entre otros<sup>70</sup>, reconociendo que a pesar de las analogías hay puntos claros que separan estos dos contratos: el patrocinio publicitario no puede estar sujeto a tarifas preestablecidas ni a condiciones generales de contratación, el medio del mensaje es el objeto o el acontecimiento y el medio de comunicación se tiene en cuenta por el patrocinador de una manera indirecta, suelen existir relaciones más estrechas entre los sujetos del contrato, el contenido del contrato no consiste meramente en un "hacer" como ocurre en el contrato de difusión publicitaria, el contenido del mensaje debe ser lo más intenso y efectivo posible y no se da el complejo de relaciones negociales existentes en el contrato de difusión publicitaria; en el patrocinio publicitario las relaciones contractuales se concretan entre el patrocinador y el patrocinado según su mutua conveniencia económica.

---

<sup>66</sup> Artículo 19 de la Ley 34/1988.

<sup>67</sup> 18 de noviembre de 1998.

<sup>68</sup> VICENTE DOMINGO, E.: "El contrato ...", o.c., p.34 a 37y 80 a 97.

<sup>69</sup> VIDAL PORTABALES, J.I.: "El contrato ...", o.c. p. 96 a 99.

<sup>70</sup> SANTAELLA LÓPEZ, M.: "El nuevo derecho de la publicidad", o.c., p.173, en relación al régimen de responsabilidad por incumplimiento. LANDABEREA UNZUETA, J.A.: "El contrato de esponsorización deportiva", o.c., p.57 a 63.

Uno de los problemas que nos encontramos al tratar el tema del patrocinio publicitario es la posibilidad de confundirlo con un contrato de explotación comercial de la propia imagen<sup>71</sup>. La situación se hace aún más compleja cuando hablamos de deportistas profesionales, como consecuencia de la relación laboral existente entre éste y el club del que dependen<sup>72</sup>. Sin entrar en la complejidad de este tema<sup>73</sup> y en atención al concepto y características definidoras del concepto de esponsorización que venimos defendiendo, no podemos decir que sea exactamente igual hablar de esponsorización deportiva y contrato de explotación de imagen, principalmente por el carácter de las obligaciones: en el contrato de esponsorización un determinado deportista, equipo o acontecimiento deportivo (esponsorizado) servirán de medio de información a quien realiza la aportación (esponsor), mientras que en el contrato de explotación comercial de la propia imagen lo que hay es un consentimiento al uso por parte de una entidad (cesionaria) del nombre, voz e imagen de un jugador (cedente).

Una vez analizado el concepto y vistas las diferencias con algunas de las figuras jurídicas con las que pudiera confundirse, podemos tomar como definición de esponsorización: "la contribución en dinero o en especie de una empresa a una actividad -en nuestro caso, un equipo, evento u organización deportivas- con la expectativa de

---

<sup>71</sup> ARNAU RAVENTOS, L.: "El contrato de patrocinio publicitario", o.c., p.27.

<sup>72</sup> Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio de 1985, que regula la relación laboral de los deportistas profesionales. También LANDABAREA UNZUETA, J.A.: "El contrato...", o.c., p.70 y ss.

<sup>73</sup> Sobre derechos de imagen: HIGUERAS, I.: "El valor comercial de la imagen", Eunsa, Pamplona, 2001. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: "El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen", Marcial Pons, Madrid, 2001, p.33 a 46.

alcanzar objetivos empresariales.<sup>74</sup> Entendiendo que, con el término empresa se hace referencia tanto a la persona jurídica como a la persona física empresario, cuyos objetivos serán alcanzados con la colaboración publicitaria a la que se compromete el esponsorizado a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva.

### 2.2.2. Naturaleza jurídica de la esponsorización.

Discute la doctrina cual es la verdadera naturaleza jurídica del contrato de esponsorización o patrocinio publicitario. Sin embargo, parece que hay acuerdo en considerarlo un contrato bilateral y oneroso, atendiendo la referencia que se hace en la Ley 34/1988.

Entre otras opiniones se encuentra la de Santaella López<sup>75</sup>, quien considera que la inclusión del contrato de patrocinio publicitario en la Ley General de Publicidad de 1988 pone de manifiesto la tipicidad de este contrato. Según este autor, la colaboración del patrocinado se inserta en la última fase del proceso de comunicación publicitaria, la difusión del mensaje, por lo que considera adecuada la disposición del párrafo segundo del artículo 24 que remite el contrato de patrocinio publicitario a las normas del contrato de difusión publicitaria. Corredoira y Alfonso entiende, por el contrario, que la aplicación de los artículos 19 a 21 de la Ley 34/1988 no es adecuada, y ello porque la causa objetiva de beneficiar y ayudar a otro que se encuentra en el patrocinio publicitario no se da en el contrato de difusión publicitaria: "el contrato de patrocinio no es un simple contrato remuneratorio, pues, aun cuando

---

<sup>74</sup>SLACK, T. y BERRET, T.: "La naturaleza estratégica de la esponsorización deportiva", apunts. Educación física y deportes, número 49, 1997, p. 31 a 38 .

<sup>75</sup> SANTAELLA LÓPEZ, M.: "El nuevo derecho de la publicidad", Civitas, Madrid, 1989, p.153 a 173.

podiera parecer que las obligaciones son totalmente recíprocas e idénticas siempre hay un elemento diverso a esos contratos que es esa voluntad benefactora del patrocinador o patrocinadores que hace que aquella actividad o aquel sujeto, obligado luego por la prestación debida de su espónsor, no realice su tarea o misión sin esa ayuda<sup>76</sup>. Entre la tipicidad defendida por Santaella López y la atipicidad de la que habla Corredoira y Alfonso se encuentra la opinión de Vicente Domingo, quien defiende la figura del patrocinio publicitario dentro de la llamada tipicidad social<sup>77</sup>. Opinión criticada por Vidal Portabales<sup>78</sup>, al considerar que la remisión hecha en el apartado 2ª del artículo 24 a las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto les sean aplicables, impide que se pueda hablar de tipicidad exclusivamente social, aunque no niega la escasa regulación sobre la materia y afirma un cierto reconocimiento a la impotencia del legislador en la expresión "en cuanto le sean aplicables", que parece entrañar desconfianza en la posibilidad de que se resuelvan los problemas planteados por el patrocinio publicitario a través de la mera remisión a otra figura.

---

<sup>76</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: "Naturaleza jurídica del contrato de patrocinio", La Ley, Madrid, 1990, p.971 a 975. También en "El patrocinio", o.c., p. 178 a 185.

<sup>77</sup> VICENTE DOMINGO, E.: "El contrato ...", o.c., p.34 a 36. DÍEZ PICAZO, L. Y GULLÓN BALLESTEROS, A.: "Sistema de derecho civil", vol.1, Tecnos, Madrid, 1998, p.488. Hay negocios que aunque carecen de una disciplina normativa consagrada por ley, poseen una reiteración o una frecuencia en orden a su aparición como fenómeno social, de modo que ello les dota de un nomen iuris, por el que son conocidos y de una disciplina, que se consagra por una vía doctrinal o jurisprudencial. JORDANO BAREA, J.B.: "La causa en el sistema del código civil español", en la obra colectiva "Estudios en homenaje al profesor José Luís Lacruz Berdejo", Bosch, Barcelona, 1992, p.460.

<sup>78</sup> VIDAL PORTABALES, J.I.: "El contrato de ...", o.c., p.79.

Entiende, a su vez, Vicente Domingo, -siendo ésta la opinión que compartimos-, que es un contrato de los legalmente atípicos, porque no encuentra una respuesta satisfactoria en el ordenamiento, aunque posea un nomen en sentido terminológico.

Ante esta atipicidad legal cabe preguntarse ¿cuál es el régimen aplicable en el caso de que del contrato de esponsorización surjan problemas jurídicos?. La inclusión del patrocinio publicitario en la Ley General de Publicidad implica para muchos autores, especialmente mercantilistas, la aplicación de las disposiciones generales sobre contratación publicitaria que se recoge en los artículo 9 a 14 de la Ley General de la Publicidad, además se le aplican las normas relativas al contrato de difusión publicitaria, en cuanto seaposible<sup>79</sup>, y en lo que proceda las normas de derecho común civil y mercantil. Sin embargo, hay otros, civilistas, que apoyándose en la atipicidad del contrato entienden que prima la aplicación del principio recogido en el artículo 1255 del Código Civil, regirá la autonomía de la voluntad limitada por las normas imperativas, y en aquellos aspectos donde no se diga nada, los usos y costumbres sociales; las normas aplicadas con habitualidad en este tipo de contratos.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> Artículo 24.2 de la Ley 34/1988. VIDAL PORTABALES, J.I.: "El contrato...", o.c., p.115.

<sup>80</sup> DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: "Sistema de derecho civil", vol.2, Tecnos, Madrid, 1999, p.36. VICENTE DOMINGO, E.: "El contrato...", o.c., p.103. En lo referente a la regulación de los contratos atípicos véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1992: "...Al tratarse de un contrato atípico, la principal fuente de su regulación habrá que ir a buscarla en la voluntad de las partes, según dispone el art. 1255 del Código y subsidiariamente en la creación jurisprudencial que reconoce su naturaleza ...". Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 1994: "... A la libertad de pacto consagrada en nuestra legislación, le es de aplicación el contenido del artículo 1258 del Código Civil, constituyendo lo expresamente pactado y

### 2.3. Concepto y naturaleza jurídica del mecenazgo.

#### 2.3.1 Concepto de mecenazgo.

Mecenazgo es toda actuación llevada a cabo por una persona física o jurídica de una manera positiva y altruista mediante la que se ofrece una determinada cantidad de dinero o de bienes para la realización de una actividad cultural, en nuestro caso el deporte, reconocido como una evidente manifestación cultural sobre la que el Estado no debe ni puede quedarse ajeno<sup>81</sup>. Del concepto dado se extraen las siguientes conclusiones: primero, la existencia de la voluntad unilateral del mecenas que desde el momento en que realiza la aportación y es aceptada se constituye como donante<sup>82</sup>, su actuación depende exclusivamente de un ánimo de liberalidad, y en segundo lugar, la necesidad, para que el mecenazgo sea efectivo, de la existencia de un sujeto que realice la actividad que se pretende fomentar; hablamos de mecenas y beneficiado. Esto era así en el concepto originario y etimológico del mecenazgo, sin embargo el paso del tiempo ha modificado la manera de entender el mecenazgo aunque sin afectar a la base del concepto, aquello que si se abstrae hace desaparecer el sentido identificador del mismo: protección de actividades de interés general por medio de un acto unilateral consistente en la aportación de un determinado patrimonio.

La figura del mecenas como tal aparece en el año 70 a.C. a consecuencia de la labor realizada por Cayo Cilnio Mecenas, ministro

---

sus consecuencias la ley fundamental que obliga a los contratantes, salvo, claro está, la violación de la buena fe, el uso o lo dispuesto en la ley...".

<sup>81</sup> Preámbulo de la Ley 10/1990. LANDABAREA UNZUETA, J.A.: "El contrato de ...", o.c., p.22.

<sup>82</sup> Véase el artículo 618 del Código Civil.

del emperador Augusto que se distinguió por su protección a escritores y artistas. Encontrará especial desarrollo en los s. XIV y XV, en los que como consecuencia del humanismo imperante y del culto versado a la antigüedad se enfoca el progreso de la mano del pensamiento y la cultura, por lo que las cortes renacentistas deseosas de abrirse a un nuevo mundo reclamarán a los pensadores y artistas convirtiéndose en protectores de estos, en mecenas, destacando la familia de los Medicis en Italia<sup>83</sup>. Posteriormente, en el s. XIX, la aparición del estado moderno como órgano protector del interés general lleva a que el Estado sea reconocido como principal protector de la cultura. Un siglo más tarde se vuelve a integrar la protección de la cultura en el sector privado con base en que el punto clave del bienestar social es el establecimiento de una política preventiva; únicamente cuando la sociedad se sienta responsable de las situaciones de necesidad social y vaya cambiando progresivamente sus actitudes en relación al tratamiento de la prevención se habrá dado un paso importante<sup>84</sup>. La realización de acciones de mecenazgo implican desde un punto de vista político la participación directa de los ciudadanos en funciones hasta entonces asumidas únicamente por los poderes públicos, siendo obligación del Estado incentivarlas con el fin de alcanzar un aumento progresivo de las mismas. A esto se refiere la Constitución española en su artículo 9.2 concluyendo que el Estado debe fomentar y facilitar el ejercicio de ciertas acciones sociales procedentes de la iniciativa privada lo que supone una participación de los ciudadanos en las políticas sociales de

---

<sup>83</sup> DE ANDRÉS, A.J.: "Mecenazgo & patrocinio ...", o.c., p.16.

<sup>84</sup> CABRA DE LUNA, M.A.: "El mecenazgo social", en la obra de DE LORENZO GARCÍA, R. y CABRA DE LUNA, M.A.: "Las fundaciones y la sociedad civil", Chivatas, Madrid, 1990, p.228.

las que los poderes públicos deben responder principal pero no exclusivamente<sup>85</sup>.

La necesidad de una ley que regule y acoja las acciones de mecenazgo como actividades particulares a favor del interés general es evidente y así se ha entendido no sólo en España, muestra de ello es la preocupación en países como Argentina donde destaca el proyecto de ley de mecenazgo elaborado por Luís Brandoni en el que se habla sobre la necesidad de una sociedad civil más activa reconociéndose en los actos de mecenazgo una función fundamental en este sentido. En España se redacta el primer proyecto de ley de mecenazgo en 1991 en cuya memoria se define el mecenazgo como "toda actuación positiva y altruista en beneficio de la enseñanza, la investigación científica, el arte o la cultura, realizada por personas físicas o jurídicas, ya sea de manera directa, ya en colaboración con otras entidades públicas o privadas, mediante la aportación de medios económicos para posibilitar labores de creación o para garantizar la realización de producciones científicas, docentes, humanitarias o culturales en sentido amplio, es decir, incluyendo dentro del término cultura, el deporte, el ocio, la conservación del medio ambiente, la naturaleza o el patrimonio histórico - artístico". Pero esta definición de mecenazgo no será acogida después por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general<sup>86</sup> en la que se convirtió el proyecto, que vino a regular el régimen jurídico de las fundaciones y los incentivos fiscales a una determinada y específica participación privada en actividades de interés general. La Ley 30/1994 - usando palabras de

---

<sup>85</sup> DE LORENZO GARCÍA, R.: "El nuevo derecho de fundaciones", o.c., p.297.

<sup>86</sup> BOE número 282/1994, de 25 de noviembre.

Francisco Tomás y Valiente<sup>87</sup> - "más que una ley, era la reunión de dos leyes cosidas por sus márgenes, con un apéndice hilvanado a su final y compuesto por múltiples, causísticos y heterogéneos retales. Cada uno de los dos títulos es o podría haber sido una ley. De ahí el larguísimo y dual nombre de la Ley 30/1994: << Ley de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general >>", a la que a partir de ahora llamaremos indistintamente Ley 30/1994 o LFIF.

La LFIF pretendía la regulación de la fiscalidad del mecenazgo en el Título II y parte para ello de un concepto de mecenazgo impropio. De la lectura de la misma podemos observar como la ley entendía por mecenazgo la aportación realizada a una entidad que se constituye como vehículo directo y principal de enlace entre la voluntad del ciudadano y el fin social que se pretende proteger<sup>88</sup>. Se configuraba aquí el mecenazgo como una actividad altruista en la que son necesarios tres sujetos: donante, la entidad que actúa como enlace y el sujeto que realiza la actividad de interés general. El mecenas sería el donante, la persona física o jurídica que realiza la aportación en fomento de una actividad de interés general sin concretar de un modo expreso el destino de la aportación y que se vale de una entidad con fines de interés general para poder actuar como tal. El beneficiado con la donación es, en un primer momento, la entidad que recibe la aportación, la persona jurídica que debe dirigir el destino del patrimonio donado a una actividad específica de interés general. El destinatario, en último lugar, es el sujeto que realiza la actividad protegida: el

---

<sup>87</sup> TOMÁS Y VALIENTE, F.: "Estudio previo", en la obra dirigida por DE LORENZO GARCÍA, R.: "Comentarios a la Ley de fundaciones y de incentivos fiscales", Marcial Pons, Madrid, 1995, p.458.

<sup>88</sup> Exposición de motivos de la Ley 30/1994, apartado VI. CARROGGIO GUERIN, M: "Patrocinio deportivo ...", o.c., p.51.

deportista o la entidad que utiliza las aportaciones para sufragar los gastos del ejercicio de la actividad deportiva (mantenimiento del campo, entrenadores, ...)

El concepto de mecenazgo se ve alterado desde el momento en que se hace necesaria la presencia de una entidad interpuesta que actúe como sujeto distribuidor del patrimonio recibido del mecenas. Ahora cuando se utilizan los términos mecenas y beneficiado se hace referencia a lo que la Ley 30/1994 entiende como tal, desvirtuándose el concepto de beneficiado como persona que realiza la actividad cultural fomentada directamente por el mecenas. Así la nueva regulación sobre los incentivos fiscales al mecenazgo, que entrará en vigor próximamente<sup>89</sup>, parte del mismo concepto que ya se daba en la LFIF. Se admite, sin embargo, como acción de mecenazgo la realización directa del mecenas de actividades u organización de acontecimientos públicos de tipo cultural, a lo que nos referiremos más adelante detenidamente<sup>90</sup>.

El mecenazgo es, atendiendo a lo dicho, el acto unilateral y gratuito dependiente de la voluntad exclusiva de un sujeto privado consistente en defender, proteger o amparar una actividad de interés general sin que exista por parte del destinatario último ninguna obligación. Sin embargo, el beneficiado, a efectos de la ley, si deberá cumplir con una obligación: concretar el destino del patrimonio recibido a actividades específicas y determinadas de interés general, teniendo el incumplimiento de la obligación como consecuencia la pérdida de los

---

<sup>89</sup> Proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (BOCG de 20 de agosto de 2002, serie A, número 106-1).

<sup>90</sup> Artículo 70 de la Ley 30/1994 y artículo 26 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

beneficios fiscales otorgados. El mecenas, en oposición, ve incentivada su acción desde el momento en que realiza la aportación a alguna de las entidades recogidas en la ley.

Si aplicamos todo lo dicho a un campo de acción concreto como es el deporte, consideraremos mecenazgo deportivo el realizado a favor de una entidad con fines deportivos. A pesar de esto, parece que la doctrina<sup>91</sup> no se olvida –entendemos que correctamente– del concepto propio de mecenazgo deportivo como aquel que se realiza en fomento o protección del deporte, hallándose el punto clave para dar este calificativo en la actividad realizada y no en la entidad a la que se aporta. Por ello, parte de la doctrina entiende que es necesario reflexionar sobre la conveniencia de crear un registro que garantice que el dinero destinado al mecenazgo se emplea realmente para este fin, siendo la transparencia fiscal una exigencia social<sup>92</sup>.

Una vez entendido qué es el mecenazgo, quién es el mecenas, quién es el beneficiado y a quién va dirigida la aportación, debemos decir que no todo lo que en la Ley 30/1994 se recoge debe entenderse como mecenazgo y ello es lógico si partimos de cómo fue elaborada la ley y de que su finalidad no puede entenderse que sea exclusivamente regular el mecenazgo. Por todo ello, nos gustaría aclarar que es mecenazgo y que no lo es de lo recogido en esta ley:

El punto VI de la exposición de motivos acoge 3 vías de participación por las que puede canalizarse la participación de la iniciativa privada en actividades de interés general: constitución de entidades que persiguen fines de interés general y que tengan esa

---

<sup>91</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: "El patrocinio", o.c., p.69. CARROGGIO GUERIN, M: "Patrocinio deportivo ...", o.c., p.48

<sup>92</sup> PERIS JUNCO, J: "Mecenazgo, patrocinio, subvenciones y donaciones, una cuestión a debatir", <http://www.mundofree.com/maga/minusport139/PERIS2.pdf>

finalidad como exclusiva, la realización de aportaciones a las entidades anteriores y la participación e intervención directa de las empresas en la consecución de esos fines. Parece que la ley lo englobaba todo dentro del concepto de mecenazgo pero aquí hay que hacer varias matizaciones:

Primera, -No puede entenderse como mecenazgo la constitución de una fundación, a pesar de que algunos autores no vean clara la diferencia<sup>93</sup>; la constitución de una fundación no se realiza a favor de ninguna actividad, sino que es necesaria una acción añadida y, además, para que a la fundación se le reconozca la acción ejercitada debe cumplir con unos requisitos y presupuestos. A su vez la diferencia entre la tarea de estas instituciones y la actividad de mecenazgo suele fundamentarse en un doble motivo: se dedican a la distribución de fondos de manera asidua en cumplimiento de sus fines y son en muchos casos destinatarias de las ayudas recibidas de terceros y a la vez realizadoras de las actividades favorecidas con dichas ayudas<sup>94</sup>. La nueva regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo parece que compartiendo esta idea no acoge como supuesto de mecenazgo la constitución de fundaciones<sup>95</sup>.

Segunda, -La realización de aportaciones a las entidades admitidas en la ley es lo que configura el mecenazgo tal y como parece entenderse y al que nos hemos venido refiriendo. Pero, hay que señalar aquí que no todas las aportaciones realizadas pueden ser consideradas como actuaciones de mecenazgo en sentido genérico o como actuación de mecenazgo deportivo.

---

<sup>93</sup> DE LORENZO GARCÍA, R.: "El nuevo derecho de fundaciones", o.c. p.358.

<sup>94</sup> CARROGGIO GUERIN, M.: "Patrocinio deportivo ...", o.c., p.54.

<sup>95</sup> Título III del proyecto de ley del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Especial mención hay que hacer a la consideración expresa que hace el legislador entendiendo como acción de mecenazgo la aportación de las cuotas de afiliación de los socios<sup>96</sup>, ¿realmente estamos ante una donación?, es evidente que no y el legislador es consciente de ello por lo que se ve obligado a incluirlo de manera expresa si desea que se realice un incentivo fiscal en este sentido. Sin embargo, la ley deja fuera de esa consideración la porción de cuota que se corresponda con una prestación de servicios a favor del socio, suponemos que por considerar que en ese caso hay contraprestación. Pero, ¿es qué en el resto de la cuota no hay contraprestación?, el socio realiza una aportación a una entidad para adquirir la cualidad de socio, derecho que puede ser objeto de comercio al poderse vender y traspasar a terceros a cambio de una determinada cantidad de dinero.

Es discutible, también, considerar que la entrega de bienes que forman parte del patrimonio histórico español a entidades de utilidad pública que cumplan fines de interés general<sup>97</sup> pueda ser una acción de mecenazgo deportivo, dado que dichos bienes nunca podrán ser destinados a la actividad deportiva por el régimen de especial protección al que se ven sometidos. No se puede negar que la aportación cumpla con los presupuestos propios del mecenazgo en su sentido amplio, pero afirmar que con este tipo de aportaciones se está fomentando el deporte es algo completamente diferente, por lo que es lógico que lo dejemos fuera de nuestro estudio. El patrocinio que se quiera lograr con la entrega de este tipo de bienes no puede ser sino el

---

<sup>96</sup> Artículo 59 de la Ley 30/1994 y artículo 17.1.b) del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>97</sup> Véase artículo 59.1 de la Ley 30/1994, 17.1.d) del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

fomento de otro tipo de actividades culturales tales como las bellas artes.

En la norma que regula el régimen fiscal del mecenazgo parece reconocerse que la entrega de obras de arte de calidad garantizada no es una actividad genérica de mecenazgo, por lo que especifica que la aportación debe realizarse a entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas, el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública<sup>98</sup>. Con ello se está abriendo al público la posibilidad de conocer a artistas contemporáneos cuyas obras aún no pueden formar parte del patrimonio histórico, por lo que es lógico exigir que se entreguen a unas entidades específicas que además se comprometan a la exposición de las obras. Sin embargo, en relación con los bienes que forman parte del patrimonio histórico español parece que es indiferente a que entidad se entregue pues las precisiones sólo hacen referencia a la segunda parte del precepto. Llegar a esta conclusión, fruto de una lectura rápida de la legislación, no es coherente con el resto de las normas del ordenamiento jurídico. La Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español<sup>99</sup> establece en el Título IV, el régimen de protección de estos bienes, tanto muebles como inmuebles, señalando entre otras medidas la necesidad de formular periódicamente Planes Nacionales de Información para la protección de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y al objeto de facilitar el acceso de los ciudadanos a los mismos, la utilización de los bienes quedará subordinada a que no se pongan en peligro los valores que

---

<sup>98</sup> Artículo 59.1 de la Ley 30/1994, 17.1.e) del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>99</sup> BOE número 155, de 29 de junio de 1985; rectificada en el BOE número 296, de 11 de diciembre de 1985.

aconsejen su conservación, la Administración podrá impedir un derribo y suspender cualquier clase de obra o intervención. De este modo se especifica el destino que ha de dársele a los bienes que forman parte del patrimonio histórico en Ley 16/1985, donde no sólo se protegen los bienes sino su entorno, en el caso de que se trate de bienes inmuebles<sup>100</sup>. Lo más lógico, por tanto, sería entender que no hay mecenazgo deportivo si se entrega una obra de la colección Thyssen al Fútbol Club Barcelona, por ejemplo, dado que aquí no cabe el patrocinio de ninguna actividad deportiva, además el club estaría obligado a prestarlo para las exposiciones temporales que se organizaran por los organismos competentes de la Comunidad autónoma o del Estado<sup>101</sup>.

¿Qué tipo de aportaciones de las citadas pueden ser consideradas propiamente mecenazgo deportivo?, las donaciones puras y simples de bienes que contribuyan a la realización de actividades deportivas y la aportación de cantidades donadas para la realización de actividades deportivas<sup>102</sup>.

Tercera, -En la participación e intervención directa de las empresas en la consecución de fines de interés general se englobaban en la LFIF la oferta de donación de obras de arte<sup>103</sup> y los gastos derivados de la realización de actividades de interés general, entre ellas el deporte<sup>104</sup>.

Es discutible reconocer la oferta de donación de obras de arte como una acción de mecenazgo deportivo dado que la aportación hecha

---

<sup>100</sup> Artículo 18 de la Ley 16/1985.

<sup>101</sup> Artículo 26 de la Ley 16/1985.

<sup>102</sup> Artículos 59.2 y 59.3 de la Ley 30/1994.

<sup>103</sup> Artículo 69 de la Ley 30/1994.

<sup>104</sup> Artículo 70 de la Ley 30/1994.

nunca podrá hacerse en beneficio del deporte aún cuando se haga a una entidad con fines deportivos; como dice la profesora Corredoira y Alfonso el deporte necesita de una cantidad de ingresos para sufragar gastos como sueldos de los jugadores, instalaciones deportivas...<sup>105</sup> gastos que en ningún caso se pueden ver sufragados con la oferta de donación de obras de arte. El único sentido que puede tener este precepto es entender que se pretende el fomento de las bellas artes, en tanto que se incentiva la compra de obras de arte (protección del artista) para oferta de donación (a favor del interés general). Sin embargo, dado el incentivo que se recoge en la ley para la oferta de donación de obras de arte a entidades deportivas, entre ellas el Consejo Superior de Deportes, por citar alguno, "parece -como dicen Giménez Reyna y Zurdo Ruiz Ayucar- preferirse que una obra de arte vaya a centros sin ninguna relación con las bellas artes antes que a un museo de provincia, sin comentarios"<sup>106</sup>. Por tanto, partiendo del único concepto de mecenazgo reconocido por la ley tendríamos que admitir que es un supuesto de mecenazgo deportivo desde el momento en que se aporta a una entidad deportiva, pero sin querer dejar de aclarar que aquí no habría en sentido estricto fomento o protección alguna del deporte sino en cualquier caso de las bellas artes en el supuesto de que la entidad permitiera poder observar la obra donada, pues en otro caso no hay ninguna diferencia considerable entre donar la obra a estas entidades o a un particular. En la nueva regulación fiscal del

---

<sup>105</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO, L: "El patrocinio", o.c., p.70.

<sup>106</sup> GIMÉNEZ REYNA, E. y ZURDO RUIZ AYUCAR, J.: "Artículo 69", en la obra colectiva dirigida por DE LORENZO GARCÍA, R.: "Comentarios a la Ley de fundaciones y de incentivos fiscales", o.c., p.538.

mecenazgo se suprime la adquisición de obras de arte para oferta de donación, lo cual desde nuestro punto de vista es un acierto<sup>107</sup>.

En lo que se refiere a la intervención directa de la empresa en la consecución de fines de interés general, es de destacar que aquí podría parecer que estamos ante un supuesto de mecenazgo en sentido propio, pues no hay entidad alguna que actúe como intermediario, pero ¿realmente hay mecenazgo o estamos ante otra figura jurídica?. No podemos negar que sea mecenazgo sin embargo, tendría más sentido hablar de una figura intermedia similar al convenio de colaboración,- a lo que nos referiremos más adelante -, dado que el patrocinador a cambio de realizar la actividad obtiene publicidad .

Hasta aquí hemos hablado sobre lo que se reconoce en la Ley 30/1994 como mecenazgo, y lo que se pretende en la nueva regulación, pero a ello se añaden otras actuaciones que por uno u otro motivo se considera políticamente que no deben ser incentivadas a pesar de darse en ellas todas las características definidoras del mecenazgo tal y como parece ser entendido: aportación de un patrimonio para fomentar o proteger una actividad, directamente o a través de una entidad interpuesta sin ánimo de lucro.

Bajo este concepto se hallan como entidades intermediarias en actuaciones de mecenazgo deportivo todas las entidades que persigan el desarrollo de la actividad deportiva, entre ellas las legalmente reconocidas como asociaciones deportivas en la Ley del Deporte<sup>108</sup>: clubes deportivos elementales, clubes deportivos básicos y las sociedades anónimas deportivas.

---

<sup>107</sup> Véase el proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>108</sup> Artículo 12 de la Ley 10/1990.

Las sociedades anónimas deportivas quedan excluidas como sujetos del mecenazgo por poseer ánimo de lucro desde el mismo momento en que tienen naturaleza mercantil. Sin embargo, los clubes deportivos elementales y los clubes deportivos básicos son asociaciones sin ánimo de lucro que pueden actuar como entidad interpuesta en una acción de mecenazgo deportivo pero que no se ven acogidas por la legislación especial del mecenazgo, que sólo reconoce a las entidades sin ánimo de lucro que sean de utilidad pública conforme a los presupuestos señalados en la disposición adicional decimotercera de la Ley 30/1994<sup>109</sup> y que además cumplan con determinados requisitos añadidos por la propia norma. A estas se añaden expresamente las federaciones deportivas españolas y el Consejo Superior de Deportes.

La exigencia de utilidad pública para poder ser considerada la entidad como sujeto intermediario en una acción de mecenazgo carece de todo sentido lógico. ¿No es mecenazgo la aportación realizada, por ejemplo, a un club deportivo elemental?. No hay ningún punto en los rasgos definidores del mecenazgo que nos permita aceptar una respuesta negativa. Siempre que se realiza una aportación patrimonial en fomento o protección de una actividad de interés general, ya sea directamente o a través de una entidad interpuesta, sin recibir contraprestación fundamentada en el nacimiento de una obligación contractual estamos ante una actuación de mecenazgo. Si esa actuación se hace en fomento o interés del deporte o a través de una entidad con fines deportivos que concreta el destino de la aportación en el cumplimiento de estos fines hablamos de mecenazgo deportivo.

---

<sup>109</sup> Véase la Disposición Adicional decimoséptima de la Ley 30/1994.

### 2.3.2. Naturaleza jurídica del mecenazgo.

Parte de la doctrina encuadra al mecenazgo dentro de la figura jurídica de la donación simple e incluso la propia Ley 30/1994 hace referencia a donaciones sin ningún tipo de calificativo. Sin embargo, autores como Cruz Amorós<sup>110</sup> entienden que "el mecenazgo se caracteriza por un ánimo liberal, un animus donandi, similar al recogido en el artículo 618 de nuestro Código Civil para la donación". Analizando lo dicho observamos que utiliza el término "similar", por lo que se muestra un cierto matiz diferenciador de la donación simple. Vattier Fuenzalida<sup>111</sup> da un paso más y entiende que estamos ante una nueva hipótesis de donaciones onerosas con carga, gravamen o modo, puesto que la entidad donataria está obligada a darles el destino predispuesto por el donante o, en su defecto, el que se acomode a los fines generales propios de la misma. Resulta, a su vez, interesante la opinión de quienes distinguen la donación modal de la donación onerosa<sup>112</sup>.

Hablar del mecenazgo como donación modal resulta difícil en la práctica, ya que para apreciar que nos encontramos ante esta figura jurídica sería necesario especificar previamente el destino del patrimonio. Aunque Vattier Fuenzalida propone suplir esa carencia por los fines generales de la entidad a la que se ofrece el patrimonio, en aquellos supuestos en los que el beneficiado sea una persona física volvemos a encontrarnos con el mismo problema.

---

<sup>110</sup> CRUZ AMORÓS, M.: "El tratamiento fiscal del patrocinio deportivo", en *El patrocinio deportivo*, Madrid, 1988, p.12.

<sup>111</sup> VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas ...", o.c., p.1066

<sup>112</sup> En este sentido véase NIETO ALONSO, A.: "Donación onerosa y vitalicio", *Trivium*, Madrid, 1998, p.57 a 62

Otra posibilidad sería entender que el mecenazgo es una donación modal en esencia, de modo que el destino se encuentra implícito en el propio acto de proteger una determinada actividad. La obligación del beneficiado consiste en dar al patrimonio un destino acorde con la actividad que realiza, en nuestro caso actividad deportiva. Salvándose de este modo el supuesto en el que el beneficiado es una persona física.

Sin embargo, atendiendo a la opinión mayoritaria, el mecenazgo es un acto unilateral y gratuito que se encuadraría dentro del concepto genérico de donación, siendo aplicables los preceptos civiles que regulan la donación simple, salvo que expresamente se diga lo contrario.

#### 2.4. Concepto y naturaleza jurídica del convenio de colaboración empresarial.

##### 2.4.1. Concepto del convenio de colaboración empresarial.

Los convenios de colaboración son una forma más por la que la empresa se hace partícipe de una actividad de interés social. La relación entre empresa y sociedad no se limita al mero intercambio de productos o servicios sino que cada vez más se busca asumir los valores e inquietudes del entorno de la empresa. Las funciones de las nuevas empresas no se limitan a crear puesto de trabajo, dar beneficios a los accionistas, ofrecer servicios y productos, sino que se busca una diferenciación, el afianzamiento de una clientela; la empresa se configura como socialmente responsable y desde esta perspectiva se está consolidando el convenio de colaboración empresarial. Con el

convenio de colaboración se orienta el ejercicio de la responsabilidad social de la empresa con independencia de lo que ello les aporte directamente con publicidad o en presencia de los medios de comunicación<sup>113</sup>.

La Ley 30/1994 recoge esta nueva figura en el artículo 68<sup>114</sup>, entendiéndose por convenio de colaboración aquel por el cual una fundación o asociación sin ánimo de lucro recibe una ayuda económica para la realización de las actividades, que se efectúen en cumplimiento de fines de interés general, a cambio de que se difunda la participación del colaborador en dicha actividad, sin que esta ayuda pueda consistir en la participación en ventas y beneficios. El compromiso debe hacerse por escrito, exigencia que para García Novoa es obvia, pues no es imaginable que los convenios se celebren verbalmente<sup>115</sup>. Martín Fernández y Fernández Fuentes consideran que esta es una formalidad ab solemnitare, dado que en caso contrario pierde el tratamiento fiscal favorable<sup>116</sup>. Esto es criticado por Martínez Lafuente, quien entiende que puede resultar un poco anómalo que una formalidad se exija "hasta

---

<sup>113</sup> MONTRAVETA, I., SÁNCHEZ, E., VALLS, R.: "Directorio 2000 del Patrocinio y mecenazgo ..."o.c. , p.22 - 53

<sup>114</sup> Ley 30/1994, Capítulo II Régimen Tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas. "Ubicación que llama la atención, dado que la colaboración puede ser hecha tanto por una persona física como jurídica. El precepto debería estar incluido en el capítulo III "Régimen tributario de otras actuaciones de colaboración empresarial", porque no sólo coinciden los epígrafes, sino también la naturaleza de los respectivos contenidos", en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de ...", o.c., p.13, nota 13.

<sup>115</sup> GARCÍA NOVOA, "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.654.

<sup>116</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de ...", o.c., p. 20.

el punto de hacer depender de ello la viabilidad de un gasto deducible".<sup>117</sup>

El convenio de colaboración forma parte de un patrocinio o esponsorización sin fin de lucro frente al patrocinio publicitario puro de carácter marcadamente mercantil<sup>118</sup>. La ley, a efectos fiscales, realiza esta distinción separándolo del contrato de patrocinio publicitario, que como recoge en la exposición de motivos, se regula en la Ley General de Publicidad<sup>119</sup>. A su vez, en el anexo a la circular informativa del Consejo Superior de Deportes de 25 de mayo de 1995, sobre comentarios a la Ley 30/1994 en su aplicación a las federaciones deportivas, se señala que, al margen de otras diferencias, en el convenio de colaboración empresarial la publicidad está limitada a difundir el nombre de la empresa o persona física que ayuda en la actividad deportiva, a través de carteles, programas, anuncios en medios informativos u otros, pero no alcanzaría al anuncio de sus marcas o productos mediante espacios o mensajes radiados o televisivos que tienen su encaje en el contrato de patrocinio publicitario basado en el de difusión publicitaria<sup>120</sup>. Se atiende así a la distinción que realizaba Sahnoun para diferenciar mecenazgo y esponsorización partiendo de unos elementos puramente comerciales. Mientras que el

---

<sup>117</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE: "Fundaciones y mecenazgo: Análisis jurídico de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", Aranzadi, Pamplona, 1995, p.184 a 185.

<sup>118</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ , J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de ...", o.c., p.13

<sup>119</sup> Exposición de motivos de la Ley 30/1994.

<sup>120</sup> Circular Informativa del Consejo Superior de Deporte de 25 de mayo de 1995, sobre comentarios a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general en su aplicación a las federaciones deportivas.

mecenazgo da personalidad a la empresa, el patrocinio da personalidad a la marca<sup>121</sup>.

Con posterioridad, la resolución de 9 de marzo de 1999 de la Dirección General de Tributos<sup>122</sup> señaló que la causa del convenio de colaboración no es la difusión por escrito del nombre del patrocinador, - en sentido genérico -, sino la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, "animus donandi", que trasciende el interés particular del colaborador, hallándose aquí la diferencia con el patrocinio publicitario.

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 18 de noviembre de 1998, señala que en el caso del patrocinio publicitario estamos ante supuestos en los que la finalidad de la explotación económica sería la promoción de los productos comerciales contratados a diferencia de lo que ocurre en el convenio de colaboración<sup>123</sup>. A su vez Vattier Fuenzalida se refiere a estos convenios como patrocinio empresarial frente al patrocinio publicitario<sup>124</sup>. Así, por ejemplo, no podemos entender como esponsorización-mecenazgo aquel contrato por el cual se produzca la venta de la condición de patrocinador oficial de la Selección Nacional, que otorga al adquirente no sólo el derecho a insertar su logotipo en la

---

<sup>121</sup> SAHNOUN, P. y DOURM,N : "Cómo buscar un espónsor", Maeva, Madrid, 1990, p.

<sup>122</sup> BOE número 70/1999, de 23 de marzo.

<sup>123</sup> Véase el fundamento jurídico quinto de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 11/1999, de 18 de noviembre de 1998, aunque sin olvidar que no compartimos la similitud que presenta entre contrato de difusión publicitaria y contrato de patrocinio publicitario a lo que ya nos hemos referido en páginas anteriores.

<sup>124</sup> VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas liberalidades...", o.c. p.1070.

vestimenta de los deportistas, en el reverso del billete en los encuentros que se celebren en España, en la documentación y aparecer en las salas de prensa, sino que además tiene derecho a utilizar como reclamo comercial una serie de vallas con publicidad estática<sup>125</sup>.

A lo dicho hasta ahora en cuanto a las diferencias entre patrocinio publicitario y convenio de colaboración, hay que añadir que mientras que en el patrocinio publicitario la aportación puede hacerse directamente a una persona física, en el convenio de colaboración la aportación se hace a través de una entidad deportiva, fundación o asociación declarada de utilidad pública.<sup>126</sup>

Sin embargo - como ya hemos dicho -, el patrocinio publicitario tiene un importante componente benefactor que lo asemeja y confunde con el convenio de colaboración<sup>127</sup>, el cual no puede concebirse como mecenazgo en sentido estricto pues, compartiendo la opinión de García Novoa, la existencia de un compromiso de difusión publicitaria desvirtúa su esencia altruista<sup>128</sup>. Algunos autores, al tratar de diferenciar entre convenio de colaboración y patrocinio publicitario parten de una distinción, que compartimos, entre esponsorización como patrocinio publicitario o de carácter puramente mercantil y una esponsorización-

---

<sup>125</sup> Resolución Tribunal Económico Administrativo Central 11/1999, de 18 de noviembre de 1998, Fundamento jurídico quinto.

<sup>126</sup> CAZORLA PRIETO L.M<sup>a</sup>. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c., 1999, p.107

<sup>127</sup> SÁNCHEZ CALERO, F.: "Instituciones de derecho mercantil", Mc Graw Hill, Madrid, 1997, p.154. "El elemento característico de este contrato es la voluntad benefactora del patrocinador o patrocinadores respecto de la actividad patrocinado..."

<sup>128</sup> GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.640

mecenazgo o sin fines de lucro con la que se refieren exclusivamente al convenio de colaboración y no al mecenazgo en sentido estricto.<sup>129</sup>

Así, el concepto del convenio de colaboración empresarial podría ser definido como aquel contrato en cuya virtud el patrocinador dona cualquier clase de bien o derechos a la entidad patrocinada a fin de realizar actividades de interés general, a cambio de que se divulgue o difunda dicha donación<sup>130</sup> o también como aquel contrato, entre parte iguales, en virtud de cual una persona física o jurídica se compromete a colaborar mediante una aportación económica en la realización de actividades por parte de las entidades acogidas al régimen de especial protección, a cambio de la difusión por escrito del colaborador en dicha actividad.

Conforme a ello las características definidoras del convenio de colaboración empresarial son las siguientes:

Primera, -Estamos ante un convenio, nace de la voluntad de las partes que deciden en una relación de supuesta igualdad sus obligaciones.

Segunda, -Los sujetos de la relación son: una empresa, empresario o profesional y una entidad pública sin fines de lucro (fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y asociaciones que hayan obtenido la declaración de utilidad pública). Y junto a éstas aquéllas que expresamente se encuentran reconocidas en la Ley 30/1994 como el Consejo Superior de Deportes o las Universidades.

---

<sup>129</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. Y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de ...", o.c., p.12 y 13. GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.622 a 630.

<sup>130</sup> VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas liberalidades ...", o.c., p.1070 a 1071.

Tercera, -El objeto del convenio es la aportación económica en beneficio de determinadas entidades y la obligación de difusión. El artículo 68 de la Ley 30/1994, que da origen a esta figura jurídica, recoge la prohibición de que la ayuda económica del colaborador (patrocinador) pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios. Esta matización, sin embargo, no es más que "una cláusula de estilo que resalta el carácter altruista del convenio de colaboración"<sup>131</sup> y que en ningún caso se constituye como rasgo definitorio, a nuestro entender. El legislador del anteproyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo ha seguido también este criterio, que se ha mantenido en el proyecto de ley<sup>132</sup>, dado que en la nueva definición que elabora del convenio de colaboración hace desaparecer dicha prohibición por considerarla innecesaria -suponemos-, y añade la obligación de difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Este nuevo matiz de la obligación aleja al convenio de colaboración del patrocinio publicitario en el que el medio del mensaje es el objeto o el acontecimiento, -como ya dijimos compartiendo la opinión de Vidal Portabales-. Algunos autores señalan, respecto a lo dicho, que la ayuda debe ser fija y concretada de presente<sup>133</sup>. Incluso hay autores que afirman que aunque el término "ayuda económica" no se limita a la aportación en dinero, sin embargo si se interpreta la ley sistemáticamente, cuando se habla de ayuda económica quiere abarcar sólo aportaciones pecuniarias, "puesto que a la hora de calificar estas aportaciones como gastos deducibles del aportante utiliza la expresión <<cantidades satisfechas>>, y el término

---

<sup>131</sup> GARCÍA NOVOA, C: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.653

<sup>132</sup> Artículo 25.1 del Proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>133</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A: "Fundaciones y mecenazgo...", o.c., p.184.

cantidad, en tanto significa <<cierto número de cantidades>>, sólo puede referirse aquí a unidades monetarias<sup>134</sup>. Esta interpretación es demasiado restrictiva y supondría que el reconocimiento de un supuesto como convenio de colaboración fuese casi inexistente, dado que es mucho más habitual la colaboración en especie y a ello atiende la nueva redacción que se ha dado al convenio de colaboración en el anteproyecto de ley, de modo que es posible admitir que la ayuda económica puede hacerse tanto en dinero como en especie<sup>135</sup>.

En la práctica son múltiples las formas en que se puede producir la aportación<sup>136</sup>:

a) Aportación económica:

- Aportación económica a cargo de la empresa.
- Aportación económica de los trabajadores, de los proveedores o de los clientes, canalizadas por la empresa y a veces doblada por ella con cargo a sus presupuestos (matching fund)
- Cesión del importe económico equivalente a un día, un porcentaje o unas horas de sueldo de los trabajadores de la empresa.

---

<sup>134</sup> GARCÍA NOVOA, C: "Aspectos fiscales del spónsor", o.c., p. 650.

<sup>135</sup> Artículo 25 del anteproyecto y del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: "...las cantidades así satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible..."

<sup>136</sup> Información recogida de la página web de Arsis, asociación privada sin ánimo de lucro, declarada de utilidad pública y reconocida en los ámbitos autonómicos, local, estatal y europeo, fundada en 1994 (<http://www.arsis.org>).

b) Cesión de productos:

- Mediante la aportación de los productos o servicios propios de la actividad de la empresa.
- Aportación de los excedentes de la empresa (productos, material de oficina, software, comunicaciones)

c) Red de distribución:

- Cesión de los canales de distribución propios de la empresa.
- Cesión de espacios contratados en los medios de comunicación.

d) Recursos humanos:

- Cesión de un número de horas/mes de los trabajadores para que colaboren como voluntarios.
- Cesión del personal cualificado para realizar acciones de asesoramiento en los ámbitos propios de la empresa.

e) Cesión de infraestructuras:

- Cesión del uso temporal de las instalaciones o equipos de la empresa.

Cuarta, -El convenio debe formalizarse por escrito, sin exigirse nada más en la ley. Pero atendiendo a la teoría general de los contratos el contenido de éste sería<sup>137</sup>:

- Consentimiento otorgado por los sujetos que intervienen.
- Objeto del convenio: importe de la ayuda y condiciones de la difusión de la colaboración.
- Causa del convenio: destino de la cantidad donada.

---

<sup>137</sup> Artículo 1261 del Código Civil

Martínez Lafuente señala que como contenido mínimo se deberá recoger quiénes son las personas intervinientes en el mismo, el importe de la ayuda, el destino de la ayuda a algunos de los posibles fines recogidos y las condiciones de la difusión<sup>138</sup>.

Quinta, -La entidad con la que colabora la empresa asume una doble obligación de hacer que consiste en destinar los bienes donados a actividades encaminadas a la realización de sus fines deportivos y en difundir la donación efectuada por el colaborador, quien puede también llevar a cabo por sí mismo esta difusión. En este punto, dicen Cazorla Prieto y Corcuera Torres que "la ley parece restringir la difusión a la razón social o nombre comercial del patrocinador, con exclusión en todo caso del ánimo de lucro de este último -criterio que nos servirá para diferenciarlo de la figura del patrocinador publicitario-, que nunca podrá exigir la entrega de un porcentaje de participación en ventas o beneficios"<sup>139</sup>.

#### 2.4.2. Naturaleza jurídica del convenio de colaboración empresarial.

El convenio de colaboración es un contrato unilateral y gratuito, en el que la obligación expresa del beneficiado no cambia la naturaleza de la prestación<sup>140</sup>. Estaríamos, claramente, ante lo que hemos llamado anteriormente donación con carga o causa onerosa<sup>141</sup>, dado que, en

---

<sup>138</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Fundaciones y mecenazgo...", o.c., p.184 a 185.

<sup>139</sup> CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. y CORCUERA TORRES, A. "Los impuestos del deporte", o.c., p.104 a 105.

<sup>140</sup> NIETO ALONSO, A.: "Donación onerosa y vitalicio", o.c., p.21 a 30. VICENTE DOMINGO, E.: "El contrato de esponsorización", o.c. p.97 a 101.

<sup>141</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Fundaciones y mecenazgo ...", Aranzadi, 1995, p.184.

todo caso, el retorno de la publicidad que se recibe no alcanza a ser una auténtica contraprestación<sup>142</sup>. Tal y como se señala en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de marzo de 1999, la difusión por escrito de su nombre puede reportarle al colaborador un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, que no es otro que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero con ánimo de liberalidad, que trasciende del interés particular del colaborador.

---

<sup>142</sup> CARRETERO LESTÓN, J.L.: " Las fórmulas legales ...", o.c.

### 3. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA ESPONSORIZACIÓN DEPORTIVA

Hemos establecido que la esponsorización es la financiación de actividad de interés social, a través de una técnica publicitaria con características propias, en la que el medio utilizado tiene una importante influencia social. En este sentido, el deporte como actividad de interés general y especialmente el deporte espectáculo, por el número de seguidores que tiene, es un medio eficaz como reclamo publicitario. Partiendo de estas premisas el régimen fiscal carece de algún tipo de especialidad respecto al régimen general de otro tipo de contrato publicitario.

#### 3.1. Del espónsor.

El espónsor puede ser una persona física o jurídica, siempre que realice una actividad empresarial. La finalidad perseguida es una buena campaña publicitaria que permita un aumento de los ingresos. De este modo, y sin negar lo que dijimos al establecer el concepto de esponsorización acerca de la voluntad benefactora del patrocinador, no podemos dejar a un lado la existencia de una contraprestación con la que se ve beneficiado el espónsor. Por ello, y a diferencia de lo que ocurre en las acciones de mecenazgo no es necesario establecer ningún incentivo fiscal al espónsor por la aportación, aquí se está pagando por los servicios prestados, servicios publicitarios que el esponsorizado está obligado a realizar desde la firma del contrato. Con la financiación se obtiene una contrapartida y, por consiguiente, la aportación tiene el carácter de gasto deducible, necesario para la obtención de ingresos.

### 3.1.1. Del espónsor persona física.

La persona física, espónsor de una determinada actividad deportiva, tributará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este punto es necesario diferenciar si el sujeto esta sometido a régimen de estimación directa u objetiva, pues la inclusión en uno u otro supone la posibilidad o no de deducción fiscal.<sup>143</sup>

Si estamos en régimen de estimación directa, según el artículo 10.3 del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se calculará conforme a la aplicación de los preceptos de la Ley del Impuesto. De este modo el resultado contable, que se ha debido determinar conforme a las normas previstas en el Código de Comercio y demás leyes de posible aplicación, se corregirá de acuerdo a lo establecido en la citada Ley. Desde la perspectiva contable del espónsor la entrega de cantidades en concepto de contraprestación publicitaria se considera, según el Plan General de Contabilidad, como gasto de publicidad y, a su vez, el Impuesto sobre Sociedades sitúa como gasto deducible el que se efectúe para promocionar la venta de bienes y prestaciones de servicios. Así, el pago por publicidad será gasto deducible a efectos fiscales<sup>144</sup>, además de gasto contable<sup>145</sup>.

---

<sup>143</sup> Artículo 26.1, 28 y 29 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE número 295, de 10 de diciembre), y el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE número 310, de 28 de diciembre de 1995, rectificado en el BOE número 18, de 3 de agosto de 1996.

<sup>144</sup> Para profundizar más sobre el uso del concepto gasto deducible véase PAGÉS I GALTÉS: "El abandono del concepto de "gasto necesario" por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus efectos en el IRPF", Quincena Fiscal, número 9, 1996.

El empresario o profesional incluido en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos no podrá, sin embargo, considerar como gasto deducible, a efectos fiscales, las cantidades hechas en concepto de publicidad. En opinión de Cazorla Prieto y Corcuera Torres esto merece "crítica desfavorable, al establecer un régimen restringido y penalizador para este tipo de sujetos pasivos". Nos encontramos, según estos autores, ante una laguna legal que debe corregirse permitiendo a este tipo de empresarios minorar su base imponible con gastos originados por la esponsorización, al igual que se permite en el artículo 35.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>145</sup>, respecto de gastos extraordinarios provocados por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales, que reducen la base calculada una vez aplicados los módulos correspondientes a la actividad empresarial que se esté liquidando. Ante esto debemos decir que aunque ciertamente pueda parecer que existe una laguna legal, la consideración de los gastos de financiación en actividades de interés social como gastos extraordinarios supondría una distinción tributaria entre gastos iguales a efectos contables; pues los gastos en publicidad tan solo serían deducibles cuando se ha tenido como medio a acontecimientos deportivos o a deportistas.

---

<sup>145</sup> Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que sitúa los gastos de publicidad en el grupo 6, compras y gastos, subgrupo de Servicios Exteriores, cuenta 627.

<sup>146</sup> Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE número 34, de 9 de febrero, rectificado por el BOE número 55, de 5 de marzo).

### 3.1.2. Del Espónsor persona jurídica.

El Impuesto sobre Sociedades grava como sujeto pasivo al espónsor, y considerará partida deducible las aportaciones realizadas como contraprestación de actividades publicitarias. La deducibilidad de las aportaciones del patrocinador vienen motivadas por razones de capacidad económica que obligan a gravar la renta neta, renta resultante de descontar los gastos a los ingresos<sup>147</sup>.

De acuerdo con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se considerará gasto deducible los gastos por relaciones públicas con clientes y los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios<sup>148</sup>, de modo que se incluyen los gastos de publicidad como partida deducible, cualquiera que sea la modalidad de la acción, y ello porque comportan la adquisición de unos servicios prestados por terceros que determinan la producción de ingresos<sup>149</sup>, incluido si la publicidad tiene lugar a través de un contrato de patrocinio publicitario<sup>150</sup>.

### 3.2. Del esponsorizado.

Al igual que el espónsor, el esponsorizado puede ser una persona física o jurídica, pero la situación se presenta más compleja como consecuencia de las relación laboral existente entre deportistas

---

<sup>147</sup> GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.655.

<sup>148</sup> Artículo 14.2 de la Ley 43/1995.

<sup>149</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Fundaciones y mecenazgo", o.c., p.186.  
ÁLVAREZ ARZA, M. y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P.: "Patrocinio y mecenazgo", Carta Tributaria, número 105, 1989, p. 9.

<sup>150</sup> GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del Sponsor", o.c., p.635.

profesionales y clubes. Los deportistas profesionales suelen mantener con los clubes contratos de explotación de imagen con los que se da el consentimiento al club del uso del nombre, voz e imagen del deportista. De este modo, cuando la entidad a la que éste pertenece realiza un contrato de esponsorización deportiva se está afectando indirectamente al jugador que será, probablemente, el medio a través del cual se colaborará en la publicidad del espónsor. No se trata de profundizar sobre los derechos de imagen, "tema que suscita hoy en día bastante controversia"<sup>151</sup>, sino de atender a la relación que se produce y ver en lo que afecta a la esponsorización.

### 3.2.1. Del esponsorizado persona física.

La relación entre espónsor y esponsorizado se presenta como una relación recíproca; la aportación recibida es contraprestación de la obligación realizada. Los rendimientos obtenidos por los deportistas como consecuencia de su colaboración publicitaria están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>152</sup>; el esponsorizado por la colaboración publicitaria prestada recibe unos ingresos en concepto de rendimiento íntegro de actividades económicas o rendimiento íntegro de trabajo, según sea trabajador por cuenta propia o ajena<sup>153</sup>. No es indiferente la determinación de ingreso en uno u otro supuesto dado que los gastos fiscales deducibles son diferentes en cada uno<sup>154</sup>.

<sup>151</sup> MERINO JARA, I.: "Tributación de los derechos de imagen", en <http://www-derecho.unex.es/biblioteca/sumarios/Ft/imagen.pdf>.

<sup>152</sup> LANDABEREA UNZUETA, J.A.: "El contrato de esponsorización deportiva", o.c., p.133.

<sup>153</sup> Véase MAGRANER MORENO, E.: "Tributación de los artistas y los deportistas", CISS, Valencia, 1995.

<sup>154</sup> CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Las fórmulas legales ...", o.c.

### 3.2.1.1. Trabajador por cuenta propia.

Con ello nos referimos a deportistas independientes, que no mantienen ningún vínculo con el espónsor diferente al que surge por el contrato de esponsorización. El contrato es aquí, según Corredoira, "un contrato de arrendamiento de obra o de servicio realizado en el ejercicio de una profesión"<sup>155</sup>. La obligación nace sobre una base exclusivamente contractual y libre. La ayuda recibida será rendimiento íntegro obtenido por el ejercicio de actividades profesionales y supone la ordenación por cuenta propia de sus propios medios de producción.

### 3.2.1.1. Trabajador por cuenta ajena.

En el concepto de trabajador por cuenta ajena se engloban aquellos profesionales protegidos por el Real Decreto 1006/1985, que regula la relación laboral de los deportistas profesionales, cuyo ámbito de aplicación se ve limitado a quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución<sup>156</sup>. Además, incluimos a todo deportista que se encuentre vinculado al patrocinador bajo una relación laboral, tanto si ésta existe entre patrocinador y patrocinado como si la financiación se obtiene a través de un club al que pertenece el deportista y del que recibe la aportación como una retribución más<sup>157</sup>. En cualquier caso, el deportista tributará,

---

<sup>155</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO: "El patrocinio", o.c., p.316.

<sup>156</sup> Artículo 1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio de 1985 (BOE número

<sup>157</sup> CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Aspectos tributarios del patrocinio deportivo", o.c., p.41.

por la aportación recibida, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en concepto de rendimiento de trabajo.

Cuando hablamos de trabajador por cuenta ajena hemos matizado dos situaciones; una en la que la relación entre el espónsor y el esponsorizado es directa y otra en la que es indirecta. En la primera, el espónsor realiza un contrato de patrocinio publicitario con el deportista, que se ve obligado a colaborar en la publicidad de éste, y en la segunda, el contrato de esponsorización se realiza con el club. En la relación directa no hay problema alguno para considerar lo obtenido en concepto de contraprestación como salario, en la relación indirecta la situación es distinta, el deportista no colabora en la publicidad por ser sujeto del contrato de patrocinio publicitario sino por la dependencia y las obligaciones adquiridas con el club. El deportista adquiere, como una retribución más, lo que recibe el club como rendimiento de explotación económica sometido al Impuesto sobre Sociedades<sup>158</sup>, sin que exista inconveniente en calificar lo obtenido por el jugador como rendimiento de trabajo<sup>159</sup>. Como ya señalamos en líneas anteriores, el club firma un contrato de patrocinio publicitario con el que se compromete a colaborar en la publicidad del espónsor y decide hacerlo utilizando como medio al jugador, quien "al colocarse el uniforme de trabajo", sin ninguna obligación más, salvo que tenga cedido los derechos de imagen al club, esta siendo utilizado para llevar la publicidad.

---

<sup>158</sup> Lo que será analizado detenidamente.

<sup>159</sup> CARRETERO LESTÓN, J.L: "Las fórmulas legales para fomentar el patrocinio y...", o.c.

### 3.2.2. Del esponsorizado persona jurídica.

Al igual que el esponsorizado persona física la aportación percibida se configura como obtención de renta y por tanto sujeta, en este caso, al Impuesto sobre Sociedades<sup>160</sup>.

A diferencia de lo que ocurre cuando tratamos un supuesto de mecenazgo deportivo, en el que es necesario saber qué naturaleza y características tiene la entidad que recibe la aportación, para aplicar un régimen fiscal u otro con grandes diferencias entre ellos -como veremos más adelante-, en la esponsorización la única diferencia existente se da en el tipo impositivo. Sin que con ello pretendamos decir que la diferencia en el tipo impositivo tenga poca relevancia tributaria, no consideramos que sea necesario establecer con exhaustividad diferencias conceptuales entre unas y otras entidades. Esto será tratado detenidamente en el capítulo siguiente. Sin embargo, para facilitar una posible comparación utilizaremos el mismo esquema de exposición que en el próximo capítulo.

#### 3.2.2.1. Entidades especialmente protegidas.

Nos referimos a las fundaciones inscritas en el registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública siempre que ambas persigan fines deportivos y que además cumplan otra serie de requisitos, -que analizaremos detenidamente al tratar el mecenazgo deportivo -.

Lo que aquí nos interesa es la posibilidad de exención de los rendimientos obtenidos por el ejercicio de una actividad mercantil<sup>161</sup>,

---

<sup>160</sup> Artículo 4.1. de la Ley 43/1995.

<sup>161</sup> Artículo 48.2 de la Ley 30/1994 en relación con el 3.3 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del

actividad que no puede ser principal y que debe realizarse en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, que en nuestro caso deberá ser deportiva. Sobre esto tuvo ocasión de pronunciarse el Tribunal Económico Administrativo Central indicando la exigencia de que las explotaciones persigan los fines de la entidad. La exención no alcanza al patrocinio publicitario, dado que la explotación surgida de las obligaciones de un contrato de patrocinio publicitario no puede considerarse que cumpla con alguna finalidad deportiva. Y así lo entiende el Tribunal Económico Administrativo Central que deniega la exención para los rendimientos derivados de la explotación publicitaria, directa o mediante la cesión del derecho de explotación del nombre, logotipo, imagen, instalaciones...<sup>162</sup>.

Las entidades a las que nos referimos, sin embargo, al encontrarse sometida a un régimen de especial protección tributan con un tipo impositivo del 10 por 100<sup>163</sup>, muy inferior al 35 por 100 del régimen general. Esto se justifica atendiendo al destino de las ganancias obtenidas por el ejercicio de estas actividades, que será el de ingresos para gastos en cumplimiento de los fines específicos de estas entidades, fines de interés general. Algunos autores van mucho más allá, ya sea conforme a criterios de exención objetiva o subjetiva<sup>164</sup>. De Lorenzo García opina que si los rendimientos obtenidos

---

régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, previsto en la Ley 30/1994.

<sup>162</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de noviembre de 1998.

<sup>163</sup> Artículo 53 de la Ley 30/1994 y artículo 10 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>164</sup> Se refieren específicamente a las fundaciones, sin embargo entendemos que no hay motivo alguno para no extender esta opinión a todas aquéllas

se destinan a los fines de la entidad debe considerarse partida deducible, de forma que, en puridad, y siempre que se cumplan con los fines establecidos en los estatutos, no debe existir beneficio y, por tanto, hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades<sup>165</sup>. Del Campo Arbulo entiende que la fiscalidad de determinadas entidades ha de reconducirse hacia un régimen de exención subjetiva consecuente con una valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiarios persiguen y, consiguientemente, de las actividades que para alcanzarlo desarrollen. La exención subjetiva justifica no un estatuto fiscal de privilegio sino simplemente un estatuto fiscal adecuado a su natural y especial economía<sup>166</sup>. Pérez de Ayala llegó a decir, antes de que se aprobase la Ley 30/1994, que planteando un recurso de inconstitucionalidad la Ley tendría mucho que defender<sup>167</sup>.

#### 3.2.2.2. Entidades parcialmente exentas.

En este segundo grupo se encuentran las entidades que carecen de ánimo de lucro y no pueden someterse al régimen anteriormente comentado. Estas entidades se acogen al régimen fiscal regulado en el artículo capítulo XV de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. De acuerdo con éste los rendimientos obtenidos del ejercicio de

---

entidades cuyos fines naturaleza se le asemejan, como ocurre con aquéllas que son declaradas de utilidad pública y que cumplan fines de interés general.

<sup>165</sup> DE LORENZO GARCÍA, R.: "El nuevo derecho de fundaciones", o.c., p.301.

<sup>166</sup> DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "Apuntes sobre el actual régimen fiscal de las fundaciones y su futuro", en XL SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO: "Los regímenes especiales del Impuesto del impuesto sobre Sociedades", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, p.185.

<sup>167</sup> PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Valoración de la reforma del régimen fiscal de entidades no lucrativas", en XL SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO: "Los regímenes especiales...", o.c., p.139.

explotaciones económicas no pueden considerarse exentos salvo que procedan de la realización de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica<sup>168</sup>. Hasta aquí no hay ninguna diferencia respecto a las entidades especialmente protegidas. Sin embargo, las entidades parcialmente exentas tributarán con un tipo impositivo reducido del 25 por 100, superior al 10 por 100 de las entidades especialmente protegidas.

### 3.2.2.3. Sociedades anónimas deportivas.

Estas entidades no tienen ningún tipo de beneficio fiscal son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en régimen general. Los rendimientos obtenidos como contraprestación a la colaboración publicitaria tributarán a un tipo impositivo del 35 por 100.

### 3.3. La sujeción al IVA de la esponsorización deportiva.

En la esponsorización se da una relación directa entre el servicio prestado y la aportación recibida, lo que según la Dirección General de Tributos es causa suficiente para someter esta actividad a gravamen<sup>169</sup>. La entidad o sujeto esponsorizado serán sujeto pasivo del Impuesto

---

<sup>168</sup> Artículo 134 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>169</sup> La Resolución de 9 de marzo de 1999, de la Dirección General de Tributos, punto 2.3. El patrocinio publicitario se encuentra plenamente sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido. La causa de la esponsorización no es otra que la prestación de un servicio, es indiferente el destino que la entidad dé a las cantidades entregadas, el espónsor paga por el servicio prestado, la contraprestación es directa.

sobre el Valor Añadido por el ejercicio de la actividad publicitaria y deberán repercutir íntegramente el importe sobre el espónsor en el momento de devengo del impuesto<sup>170</sup> quien, como empresario, puede deducir dicha cuota repercutida<sup>171</sup>. La base imponible del Impuesto estará constituida por el valor de la contraprestación al servicio prestado.

El pago al esponsorizado puede hacerse en dinero o en especie; si se hace en dinero el cálculo de la base imponible no suscita ningún problema<sup>172</sup>, siendo igual a la cantidad entregada, y cuando, a cambio de la colaboración publicitaria, la aportación del espónsor es en especie la propia Ley 37/1992 establece reglas especiales de determinación<sup>173</sup>. Conforme a estas reglas la base imponible será igual al valor acordado entre las partes en condiciones normales del mercado o si la contraprestación consiste parte en dinero y parte en especie se considerará base imponible el resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que el resultado sea superior al valor acordado.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene especial relevancia el ámbito espacial de la norma. Para que una prestación de servicios esté sujeta es necesario que el lugar de prestación se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto<sup>174</sup>. Afirmado esto, es necesario

---

<sup>170</sup> Artículos 88 y 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE número 312, de 29 de diciembre; rectificado en el BOE número 33, de 8 de febrero de 1993).

<sup>171</sup> Artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. LANDABEREA UNZUETA, J.A.: "El contrato de esponsorización deportiva", o.c., p.135.

<sup>172</sup> Artículo 78 de la Ley 37/1992.

<sup>173</sup> Artículo 79 de la Ley 37/1992.

<sup>174</sup> Véase el artículo 3 de la Ley 37/1992

determinar cuál es el lugar de prestación del servicio en un supuesto de esponsorización. La complejidad del tema sería mucha si no fuese porque en la Ley se da una solución bastante práctica. Como regla general, se señala que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el prestador del servicio tenga situado en dicho territorio la sede de su actividad económica. Para los servicios publicitarios la norma se invierte: se entenderá que la prestación de servicios ha tenido lugar en el territorio de aplicación del impuesto si el destinatario de la actividad publicitaria tiene en este territorio la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente, o en su defecto, el lugar de su domicilio<sup>175</sup>. Así en la esponsorización deportiva, la prestación de servicios -contraprestación publicitaria-, estará sujeta a IVA siempre que el espónsor tenga la sede en territorio español independientemente de donde se lleve a cabo la actividad o de donde tenga la sede el prestador de servicios.

---

<sup>175</sup> Artículo 70.1.5° c) de la Ley 37/1992.

#### 4. RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL MECENAZGO DEPORTIVO

El mecenas puede ser tanto una persona física como jurídica y el beneficiado por sus aportaciones puede ser igualmente una persona física o jurídica, a la que llamaremos beneficiado directo, por ser esta quien recibe directamente la aportación. Pero como ya dijimos, el concepto de mecenazgo se encuentra configurado por la existencia de tres sujetos y por ello distinguimos entre mecenas, beneficiado fiscal directo o sujeto intermediario y beneficiado indirecto. El análisis que vamos a realizar parte de la regulación recogida en la Ley 30/1994, como "ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", a su vez, atenderemos al proceso de transformación en el que nos encontramos hoy, y junto a esto analizaremos aquéllos otros supuestos que aún siendo actos de mecenazgo no se pueden acoger al régimen fiscal específico de éstos.

Con anterioridad a la Ley 30/1994 no existía una normativa específica para este tipo de aportaciones. La Ley 30/1994 supuso un importante avance al permitir la deducción limitada como gastos empresariales, en el Impuesto de Sociedades, de aquellos gastos producidos como consecuencia de la promoción del deporte, sin embargo la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, varió la concepción de gasto que se mantenía anteriormente. Hoy el artículo 14.1.e) parece admitir sin ninguna limitación la deducción de los gastos vinculados a actividades deportivas que sirvan para promocionar los productos o la marca del colaborador (patrocinio publicitario). De este modo, como señala Pedreira Menéndez, la regulación de la LFIF se muestra obsoleta y los incentivos que proponía ya no lo son tanto<sup>176</sup>, pues resulta más beneficioso fiscalmente realizar actividades de patrocinio publicitario

---

<sup>176</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "Incentivos fiscales ...", o.c.

que actividades de mecenazgo, haciéndose necesaria una nueva regulación. En noviembre de 2001 se realizó el borrador de anteproyecto para una ley de mecenazgo con el que se pretendía estimular la participación privada del sector privado en las actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior<sup>177</sup>. El anteproyecto de la ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo se aprobó en febrero de 2002 sin importantes modificaciones respecto al anteproyecto anterior. El 12 de julio de 2002 el proyecto de ley es remitido por el Gobierno a las Cortes Generales, tras la consulta preceptiva del Consejo Económico y Social, y se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 20 de agosto de 2002, con algunos cambios respecto al anteproyecto de ley.

Atendiendo a la exposición que se sigue en este estudio es necesario decir que al analizar el régimen fiscal del mecenazgo diferenciaremos, cuando la aportación se haga a una persona jurídica, en función de que la entidad que recibe la aportación sea una de las especialmente protegidas, parcialmente exentas o una sociedad anónima deportiva<sup>178</sup>. Esta clasificación se realiza con base en el régimen tributario al que se puedan someter dichas entidades:

---

<sup>177</sup> Borrador del anteproyecto de la ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos de los incentivos fiscales al mecenazgo de 7 de noviembre de 2001.

<sup>178</sup> Respecto a la distinción en el régimen fiscal en función de la entidad que recibe la aportación Cazorla Prieto y Corcuera Torres distinguen, utilizando una terminología especial, entre entidades de primera y de segunda división. Con el concepto de entidades de primera división se refieren a aquellas que están especialmente protegidas y con el de entidades de segunda división a aquellas que aún teniendo fines deportivos y siendo de utilidad pública no

- Entidades con fines deportivos que se acogen a la legislación especial que regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo, entidades especialmente protegidas.
- Entidades con fines deportivos que se acogen al régimen de entidades parcialmente exentas del impuesto de Sociedades. Estas entidades carecen de ánimo de lucro pero no cumplen con el resto de los requisitos para que se les sea de aplicación el régimen fiscal especial, -que analizaremos detenidamente a continuación-.
- Entidades con fines deportivos que se acogen al régimen general del impuesto de sociedades, sociedades anónimas deportivas.

Las entidades que pueden acogerse al régimen de especial protección son las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las Asociaciones declaradas de utilidad pública siempre que ambas persigan fines deportivos y que además cumplan con otra serie de requisitos:

- a) Destinar a la realización de dichos fines, al menos, el 70 por 100 de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención. Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el

---

cumplen con determinados requisitos específicos. CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del ...", o.c., p.73 y 84.

momento de su constitución, bien en un momento posterior, quedan excluidas del cumplimiento de este requisito. La Ley 30/1994 no añade nada más a lo dicho por lo que al aplicar el precepto nos encontrábamos con algunas dificultades<sup>179</sup>.

Según Del Campo Arbulo, con rentas netas se está refiriendo a las rentas derivadas de la colocación de los capitales de la fundación que, por lo común, sufren retención en la fuente y con otros ingresos ha contemplado los que, como las donaciones y subvenciones, no están sometidos a imposición. Pero, ¿por qué conceptos está formada la renta neta?. Según el autor citado, la renta neta está formada por el global de los ingresos a los que se deducen todos los gastos generales incluido, entre estos, los gastos de administración<sup>180</sup>. Martín Fernández y Fernández Fuentes entienden, sin embargo, que con los términos rentas netas y otros ingresos se está refiriendo a todo tipo de ingresos de la entidad, salvo los expresamente excluidos, deducidos los gastos necesarios para su obtención, "utilizándose los términos otros ingresos como sinónimo de rentas netas"<sup>181</sup>. El legislador parece que consciente de este problema ha optado por dar una nueva redacción al precepto: "que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas que desarrollen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos, incluidos los de administración y los

---

<sup>179</sup> Artículo 42.1.b) de la Ley 30/1994.

<sup>180</sup> DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo", Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p.120 a 122.

<sup>181</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario ...", o.c., p.15.

impuestos, realizados para la obtención de tales ingresos, debiendo destinar el resto a incrementar la dotación patrimonial<sup>182</sup>. De este modo, además, se expresa más claramente lo que ya expuso Del Campo Arbulo: "no puede tener remanentes sin destino y, si el gasto en actividad los deja, el residuo ha de ir a incrementar la dotación fundacional, incremento que queda excluido del cómputo de inversión mínima del 70 por 100"<sup>183</sup> y que no se deben confundir con los incrementos de la "dotación inicial que pueda hacer posteriormente el Patronato, con cargo a las rentas y otros ingresos obtenidos por la fundación y que sí son deducibles para la determinación de la base del porcentaje de deducción"<sup>184</sup>.

Hay que precisar que tanto en el anteproyecto como en el proyecto de ley, se incluyen como partida deducible al no incluirse en el cálculo de los ingresos, las ganancias obtenidas de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia en un plazo que no supere los tres años, empezando a contar en el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del bien o derecho.

---

<sup>182</sup> Artículo 3.2º del anteproyecto del ley y del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>183</sup> DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "La fiscalidad de ...", o.c., p.121.

<sup>184</sup> DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "La fiscalidad de ...", o.c., p.122.

En cuanto al plazo para el cumplimiento de la obligación de destinar un porcentaje del patrimonio de la entidad a la realización de determinados fines, la Ley 30/1994 se limita a fijar un plazo de tres años desde el momento de su obtención, lo que, como dice Martín Fernández y Fernández Fuentes, no es suficiente, siendo deseable que se atienda a una fecha concreta como, por ejemplo, el cierre del ejercicio, dado que hay rentas cuyo periodo de obtención no puede precisarse en un momento concreto del ejercicio<sup>185</sup>. Esta opinión se ha recogido en el proyecto de ley, en el que se dice que el plazo, en este caso de cuatro años, comenzará a contar desde la fecha de cierre del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos<sup>186</sup>.

Es interesante señalar en este punto, aunque no queda reflejado en el proyecto de ley, la novedad que se recogía en el anteproyecto al establecerse la obligación de destinar un porcentaje del valor del patrimonio no dinerario<sup>187</sup>. En el anteproyecto se establecía la obligación de destinar, en todo caso, a la realización de fines de interés general al menos el 70 por 100 del resultado de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor de todos los bienes y derechos que

---

<sup>185</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de..." ,o.c., p.15.

<sup>186</sup> Véanse los artículos 3.2 del anteproyecto de ley y 3.2 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>187</sup> Artículo 42.1.b de la Ley 30/1994, en relación con los artículos 3.2º del borrador de anteproyecto de ley, 3.2º del anteproyecto de ley y 3.2º del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

formen parte de la dotación patrimonial de la entidad con excepción de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español. El cálculo del valor de los bienes y derechos mencionados sería anual y se haría conforme a la normas del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>188</sup> en proporción al número de días del respectivo ejercicio en que la entidad hubiese ostentado la condición de titular de los correspondientes bienes o derechos.

b) La Ley 30/1994 señala que en el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles es necesario acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda (fundaciones) o el Ministerio de Justicia e Interior (asociaciones de utilidad pública) la existencia de dichas participaciones, así como que la titularidad de las mismas coadyuvaba al mejor cumplimiento de sus fines y no suponía una vulneración de los principios fundamentales de su actuación<sup>189</sup>. El cumplimiento de los requisitos legales se acredita mediante la aportación de los documentos a los que se refiere el artículo 1.3 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo<sup>190</sup>:

1. Documento fehaciente en el que conste la adquisición de la participación, el importe y la fecha de la misma; en el caso de adquisiciones sucesivas deberán

---

<sup>188</sup> Artículos 10 a 27 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE número 136, de 7 de junio, rectificado en el BOE número 236 de 2 de octubre).

<sup>189</sup> Artículo 42.1.c) de la Ley 30/1994.

<sup>190</sup> BOE 24 de mayo de 1995.

acreditarse las fechas de las mismas y las características de cada una de ellas con independencia.

2. Una memoria en la que se describa y justifique la contribución a los fines del artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994, de 24 de diciembre, de las participaciones en cuestión.
3. Justificación de los ingresos, ya sean por dividendos o por otros conceptos, derivados de estas participaciones.

En el anteproyecto de ley se decía que la entidad con participaciones en sociedades mercantiles debe renunciar a los derechos de voto inherentes a las participaciones, de modo que no pueda ejercer los correspondientes a más de un 3 por 100 del capital de la respectiva sociedad. Además las entidades no podían nombrar, ni directa ni indirectamente, ningún administrador en dichas sociedades<sup>191</sup>. Sin embargo esto ha quedado suprimido en el proyecto de ley.

- c) Rendir cuentas al órgano de protectorado (fundaciones), o ante el Ministerio de Justicia e Interior o entidad u órgano público que hubiese verificado su constitución y autorizado su inscripción en el Registro correspondiente (asociaciones de utilidad pública). En la Ley 30/1994 esta exigencia es anual, sin embargo el proyecto de ley exige la rendición de cuentas

---

<sup>191</sup> Artículo 3.3 del anteproyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

semestralmente<sup>192</sup>, ampliándose así la transparencia en el funcionamiento de estas entidades.

d) Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas<sup>193</sup>. El anteproyecto exige que el patrimonio se destine en su totalidad a alguna entidad de utilidad pública que persiga fines de interés general, sea esta fundación o no<sup>194</sup>. Parece que ahora no es necesario que los fines de interés general perseguidos sean análogos a los de la entidad que se disuelve. A lo dicho el proyecto añade la aplicación, a dichas entidades sin fines lucrativos, de lo dispuesto en el artículo 97.1.c) del Impuesto sobre sociedades<sup>195</sup>: tendrá la consideración de fusión la operación por la cual una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital.

e) No tener como destinatarios principales de las actividades que realicen a sus asociados, fundadores y sus cónyuges o parientes hasta cuarto grado inclusive. El proyecto detalla más y señala a los fundadores, asociados, patronos,

---

<sup>192</sup> Artículo 42.1.d) de la Ley 30/1994 y artículo 3.9 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>193</sup> Artículo 42.1.e) de la Ley 30/1994.

<sup>194</sup> Artículo 3.7 del anteproyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>195</sup> Artículo 3.6. del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno<sup>196</sup>.

- f) Los cargos de patronos (fundaciones) y representantes estatutarios (asociaciones de utilidad pública) deben ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados los gastos debidamente justificados que el desempeño de sus funciones les ocasione<sup>197</sup>. Asimismo, tales personas deberán carecer de interés económico en los resultados de la actividad, por sí mismos o a través de persona interpuesta.

La Ley 30/1994 excluye al Comité Olímpico español y federaciones deportivas<sup>198</sup> del cumplimiento de los dos últimos requisitos citados; pudiendo realizar actividades en las que asociados, fundadores y cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, son los destinatarios principales de los beneficios, de las actividades que se realicen por las entidades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios, y sin que sea necesario la gratuidad de los cargos de patrono de las fundaciones y representantes estatutario de las asociaciones. Esta excepción parece fundarse en la dificultad que el cumplimiento de estos requisitos plantea a estas entidades, parece que lo que se pretende es que las federaciones deportivas, españolas o de ámbito autonómico, y el Comité Olímpico Español puedan tener por destinatarios principales de sus actividades a sus

---

<sup>196</sup> Artículo 3.4 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>197</sup> Artículo 43 de la Ley 30/1994 y 3.5 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>198</sup> Disposición adicional duodécima de la misma ley.

asociados<sup>199</sup>. La disposición derogatoria única del proyecto de ley ha derogado las disposiciones de la Ley 30/1994 en la que se recoge esta excepción por incluirla en el artículo 3º apartados 5º y 6º en relación con el artículo 2º.e). Llama la atención el hecho de que el Comité Paralímpico Español no se recoja expresamente en la ley; la causa no es un olvido del legislador, como pudiera pensarse, sino el hecho de que el Comité Paralímpico se incluye en la Ley del Deporte en el año 1998. El Comité Paralímpico Español tiene la misma naturaleza y ejerce las mismas funciones que el Comité Olímpico Español respecto de los deportistas con discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales, siendo declarada por la Ley del Deporte de utilidad pública<sup>200</sup>. Esto ha supuesto que en la nueva regulación del mecenazgo se recojan como entidad sin fines de lucro a las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

Las entidades que cumplan con estos requisitos carecen por definición legal de ánimo de lucro. Por eso, "cuando se predica el <<sin ánimo de lucro>> de estas entidades no debemos caer en la simplicidad de pensar en la gratuidad, sino en que los beneficios reviertan en las actividades de interés general y en que tras estas entidades no se está actuando en el tráfico mercantil"<sup>201</sup>. Junto a estas se encuentran otras entidades expresamente acogidas y que realizan actividades en favor

---

<sup>199</sup> GIMÉNEZ-REYNA, E.: "Disposición Adicional duodécima", en la obra dirigida por: DE LORENZO, R.: "Comentarios a ...", o.c., p.641.

<sup>200</sup> CAZORLA PRIETO, L.Mª. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c., p.76.

<sup>201</sup> MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ, V.: "Mecenazgo: Régimen Fiscal. El caso español", en: [www.mecenas-eu.net/comun/fundacionesymecenas.doc](http://www.mecenas-eu.net/comun/fundacionesymecenas.doc)

del deporte tales como el Consejo Superior de Deportes, el Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones locales y las Universidades públicas<sup>202</sup>.

A todo lo dicho hay que añadir que, además, para poder acogerse al régimen fiscal específico del mecenazgo las asociaciones deben tener una previa declaración de utilidad pública y las fundaciones deben estar inscritas en el registro correspondiente<sup>203</sup>. La disposición adicional decimotercera de la Ley 30/1994 da una nueva regulación al artículo 4 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, reguladora de las asociaciones señalando los requisitos necesarios para ser declaradas de utilidad pública: que sus fines estatutarios sean deportivos, que su actividad este abierta a cualquier beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus fines, carecer de ánimo de lucro, que los miembros de la junta directiva desempeñen gratuitamente sus cargos y que cuenten con los medios necesarios para el cumplimiento de los fines estatutarios. En materia de Derecho Deportivo estos requisitos entran en conflicto con la regulación específica que realiza la Ley del Deporte 10/1990<sup>204</sup>. La solución se ha dado entendiendo que una asociación, cuyos fines encajan en la legislación especial de mecenazgo, por el hecho de ser de carácter deportivo no

---

<sup>202</sup> Disposición adicional primera del Real Decreto 765/1995, en conexión con la disposición adicional sexta de la Ley 30/1994. Artículo 16.b y c del anteproyecto de ley y 16.b y c del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (aunque la redacción del proyecto de ley no aparece expresamente el Consejo Superior de Deportes, a diferencia de lo que ocurría en el anteproyecto de ley, al ser un organismo autónomo del Estado el artículo 16.b lo engloba).

<sup>203</sup> DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "La fiscalidad de ...", o.c., p.104.

<sup>204</sup> Véase la enmienda número 181. Boletín de Cortes número 235, Sesión número 22, de 16 de junio de 1994.

tiene porqué sufrir más exigencias que otras. De este modo las asociaciones deportivas que cumplan con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 191/1964 modificada por la Ley 30/1994, pueden ser declaradas de utilidad pública, aunque no concurren las condiciones y requisitos exigidos por la Ley del Deporte, que, en todo caso, serán exigibles a los fines que regula dicha Ley<sup>205</sup>.

En conformidad con el proyecto de ley también estarían sujetas a régimen de especial protección las aportaciones y donaciones realizadas a favor del consorcio creado para que se encargue de la ejecución de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público aprobados por ley con una duración no superior a tres años<sup>206</sup>.

#### 4.1. Del mecenazgo.

El mecenazgo, persona que realiza la aportación a favor de una actividad de interés general, puede ser tanto una persona física como una persona jurídica. La regulación fiscal realiza una distinción entre las aportaciones que realicen una u otra y les da un trato diferente lo que ha sido fruto de muchas críticas por parte de la doctrina<sup>207</sup>, aunque autores como Martínez Lafuente argumentan que la diferente naturaleza de los tipos impositivos, a los que se ven sometido cada uno de los

---

<sup>205</sup> GIMÉNEZ-REYNA, E.: "Disposición Adicional decimoséptima". En la obra dirigida por: DE LORENZO, R.: "Comentarios a ...", o.c., p.675.

<sup>206</sup> Artículo 27.3.2º del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>207</sup> CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Aspectos tributarios del ...", o.c., p.45. CAZORLA PRIETO, L.Mª. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c., p.99.

sujetos, -del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades-, hace necesario por razones de equidad arbitrar diferentes mecanismos de deducción.<sup>208</sup>

El mecenas puede realizar la aportación a una persona física o a una persona jurídica, aunque la legislación española que regula el mecenazgo sólo reconocerá e incentivará fiscalmente la aportación realizada a determinadas personas jurídicas, así ocurre tanto en la Ley 30/1994 como en el anteproyecto y proyecto de ley posterior.

En las aportaciones realizadas a personas jurídicas distinguiremos en función de la entidad que reciba la aportación, de modo que pueda apreciarse más claramente las diferencias existente y podamos determinar qué es más beneficioso y cuándo se está produciendo un incentivo fiscal. Para ello se tratará la Ley 30/1994 poniéndola en relación con la nueva regulación.

#### 4.1.1. Del mecenas persona física.

Cuando la aportación se realice a favor de personas físicas el mecenas, sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no recibe ningún tipo de beneficio fiscal<sup>209</sup>.

Cuando la aportación se haga a favor de personas jurídicas distinguiremos:

##### 4.1.1.1 Aportaciones hechas a entidades especialmente protegidas.

Respecto a las aportaciones que se efectúen a estas entidades, -a las que nos hemos referido con anterioridad-, los sujetos pasivos del

---

<sup>208</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Fundaciones y Mecenazgo...", o.c., p.164.

<sup>209</sup> Artículo 34 de la Ley 40/1998.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán deducir en la cuota un porcentaje del 20 por 100 con el límite del 10 por 100 de la base liquidable conforme a la Ley 30/1994<sup>210</sup>. El borrador de anteproyecto lo aumentó en un 5 por 100<sup>211</sup> manteniéndose el 25 por 100 de deducción en la cuota en el proyecto de ley al igual que el límite del 10 por 100 sobre la base liquidable<sup>212</sup>. El porcentaje de deducción podrá aumentar hasta un máximo de 5 puntos<sup>213</sup> si estamos ante actividades y programas prioritarios de mecenazgo que se establecerán en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año en relación a actividades o programas de duración determinada.<sup>214</sup>

Las aportaciones que se hagan a estas entidades en concepto de mecenazgo deportivo pueden ser tanto en dinero como en especie, y así lo entiende la LFIF, pero, como ya dijimos en el capítulo primero de este trabajo, no todo lo que recoge la ley es objeto de nuestro estudio y ello porque su aportación no se puede hacer a entidades deportivas para fines deportivos<sup>215</sup>. Las aportaciones que quedan englobadas dentro del mecenazgo deportivo conforme a la Ley 30/1994 son la entrega de bienes que deben formar parte del activo material de la

---

<sup>210</sup> Artículo 59 de la Ley 30/1994.

<sup>211</sup> Artículo 19 del borrador del anteproyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

<sup>212</sup> Artículo 19 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

<sup>213</sup> Artículo 67 de la Ley 30/1994 y 22 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>214</sup> No se ha utilizado aún en la esfera del deporte. Sobre esto véase CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c., p.102 a 103.

<sup>215</sup> Recuerden lo dicho sobre la entrega de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español inscrito en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

entidad donataria, entrega de dinero, cuotas de afiliación si no se corresponden con una prestación de servicios. Este último supuesto tan solo es admisible por mención expresa de la ley, en caso contrario no podríamos considerar que las cuotas de afiliación tengan la naturaleza de donación, como dice Martínez Lafuente "se crea a efectos fiscales un concepto específico de donación"<sup>216</sup>.

Para aplicar el porcentaje de deducción se tomará como base de la deducción los siguientes valores:

- a) Cuando la aportación consista en bienes que deben formar parte del activo material de la entidad donataria la base de la deducción varía según los bienes hayan sido producidos por el donante o no. En el primer supuesto, se tomará como base de la deducción el valor de adquisición y en el segundo, el coste de producción que en ningún caso puede superar el valor de mercado.
- b) Cuando la aportación sea en dinero, la base de la deducción será la cantidad donada
- c) Cuando las cuotas de afiliación no se correspondan con una prestación de servicios, la base de la deducción será el valor económico de la cuota de afiliación.

El proyecto de ley realiza algunas modificaciones en cuanto a los bienes objeto de mecenazgo: Se recoge la posibilidad de realizar la aportación en bienes sin especificar, suprimiéndose la expresión "bienes que deben formar parte del activo material de la entidad donataria" y se admite la constitución de un derecho real de usufructo

---

<sup>216</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Fundaciones y mecenazgo...", o.c., p.176.

sobre bienes, derecho o valores, realizados sin contraprestación. Respecto a esto la base de la deducción tomada será :

- a) Para las aportaciones de bienes, la base de la deducción será el valor contable en el momento de su transmisión y en su defecto el valor de adquisición, determinado conforme a las normas de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El artículo 33 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, nos indica como se calculará el valor: el importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado<sup>217</sup> más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluido los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente. El valor resultante se minorará en el importe de las amortizaciones y se actualizará, si la aportación es de un bien inmueble, conforme a los coeficientes que establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- b) La base de la deducción cuando la aportación se haga a través de la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derecho o valores, realizados sin contraprestación variará según el derecho real de usufructo se haga sobre bienes inmuebles, sobre valores o sobre bienes

---

<sup>217</sup> El importe real se determinará atendiendo a las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dado que la transmisión en el mecenazgo es a título lucrativo. Artículo 34 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el artículo los artículos 9 y 18.4 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE número 303, de 19 de diciembre)

muebles. En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, la base de la deducción será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. Cuando la constitución del derecho real se haga sobre valores la base de la deducción será el importe anual de los dividendos o intereses<sup>218</sup> percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos. Y cuando la constitución se haga sobre otros bienes y derechos la base de la deducción será el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo en el momento de su constitución, determinado conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, - conforme al cual la base de la deducción para la constitución de un derecho real de usufructo variará dependiendo de si estamos ante un usufructo temporal o vitalicio<sup>219</sup> -.

Junto a la deducción en la cuota recogida en la Ley 30/1994 y el proyecto de ley, se halla la exención de las ganancias y pérdidas

---

<sup>218</sup> El anteproyecto de ley no recogía el importe anual de los intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo como base de la deducción, sino que se limitaba a entender como tal el importe de los dividendos.

<sup>219</sup> En cuanto a la determinación de la base de deducción véase el artículo 18 del anteproyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Para el cálculo del usufructo ver el artículo 10 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE número 251, de 20 de octubre)

patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se pueden producir por la entrega de donaciones puras y simples<sup>220</sup>. Debemos entender que la ganancia o pérdida patrimonial sólo será posible cuando la aportación se haga en especie<sup>221</sup> y por ello la Ley 30/1994 sólo recoge los incrementos y disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de donaciones de los bienes en especie. Respecto a esto tuvo ocasión de pronunciarse la Dirección General de Tributos en la Resolución de 19 de enero de 1998 señalando la necesidad de que el bien donado forme parte del activo material de la entidad donataria y que contribuya a la realización de las actividades que efectúen en el cumplimiento de sus fines por interpretación de los artículos 59 y 62 de la LFIF<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> Artículo 62 de la Ley 30/1994 y del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>221</sup> PERÉZ DE AYALA, L.: " Régimen tributario de las donaciones y del mecenazgo empresarial. Las disposiciones adicionales y finales", en la obra de OLMOS VICENTE, I.: "Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable", Dykinson, Madrid, 1995, p.174.

<sup>222</sup> Resolución de la Dirección General de Tributos de 19 de enero de 1998: "De los preceptos transcritos se desprende que la exención de los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto con ocasión de la donación de un inmueble a una fundación, está condicionada a que concurren las circunstancias previstas en el artículo 59.2, esto es, que el bien deba formar parte del activo material de la entidad donataria y que se destine al cumplimiento de los fines de interés general perseguidos por el fundador.

En el caso de donaciones de bienes para su posterior venta no se cumplen los requisitos legalmente previstos, por lo que, en este caso, el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con ocasión de la donación está sujeto a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

El proyecto de ley deja exentas de tributación las ganancias patrimoniales y las rentas positivas<sup>223</sup>, pero no las pérdidas, en consonancia con el artículo 31.4 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que derogó implícitamente el artículo 62 de la Ley 30/1994 atendiendo a las críticas doctrinales, dado el efecto negativo que producía para el fomento de las donaciones a entidades sin fines lucrativos dejar exentas de gravamen las pérdidas patrimoniales, resultando más favorable venderlos a bajo precio que donarlos, para que de esta forma computase la disminución correspondiente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>224</sup>.

#### 4.1.1.2 Aportaciones hechas a entidades parcialmente exentas.

La legislación tan sólo establece incentivos fiscales a la aportación realizada a entidades declaradas de utilidad pública, aunque regula regímenes tributarios diferentes para las entidades según tenga o no ánimo de lucro. De modo que en este punto debemos distinguir dentro de las entidades parcialmente si la aportación se hace a una entidad de utilidad pública o no.

*- Aportaciones hechas a fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro que persigan fines deportivos y hayan sido declaradas de utilidad pública, pero incumplan algunos de las exigencias previstas en la normativa especial<sup>225</sup> y que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente.*

---

<sup>223</sup> Artículo 23 del proyecto de ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

<sup>224</sup> CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c., p.96.

<sup>225</sup> Artículos 42 a 45 de la Ley 30/1994.

Los sujetos que realicen aportaciones a entidades que incumplan algunos de las exigencias previstas en la normativa especial pero rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente no pueden beneficiarse de los incentivos anteriormente expuestos. Sin embargo, el artículo 55.3.b) en relación con el artículo 56.1 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, permite la deducción en la cuota del 10 por 100 de las cantidades donadas siempre con el límite del 10 por 100 de la base liquidable. De lo dicho concluimos que no sólo se reduce el porcentaje de deducción respecto a las aportaciones hechas a entidades que pueden acogerse a la legislación especial sino que además únicamente se permite la deducción cuando se haga donación de cantidades y no donación de bienes o donación en especie<sup>226</sup>.

- *Aportaciones hechas a entidades que actúan sin ánimo de lucro en fomento de actividades deportivas pero no son de utilidad pública.*

Los sujetos que realizan las aportaciones a estas entidades no tienen ningún tipo de incentivo fiscal a pesar de que el legislador reconoce la labor que realizan de un modo tal que les da un régimen tributario especial en el Impuesto sobre Sociedades como entidades parcialmente exentas. El artículo 55.3 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tan sólo acoge la posibilidad de deducir por donativos hechos a entidades de utilidad pública, lo que, compartiendo la opinión de Cazorla Prieto y Corcuera Torres debería ser modificado,

---

<sup>226</sup> Véase la orden de 30 de julio de 1999, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donaciones que dan derecho a deducción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE número 186, de 5 de agosto de 1999) en relación con el artículo 87.2.d de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 66.2 del RD 214/1999.

dada la dificultad de la obtener la declaración de utilidad pública, y valorar la introducción de una tercera modalidad de deducción en la cuota reservada para las entidades deportivas sin ánimo de lucro que carezcan de la declaración reseñada.<sup>227</sup> Mientras no se produzca un cambio en este sentido a las aportaciones hechas a entidades que no son de utilidad pública se les aplica el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin ningún tipo de deducción ni exención.

#### 4.1.1.3. Aportaciones hechas a sociedades anónimas deportivas.

En este grupo se incluyen las aportaciones hechas a aquellas entidades que no pueden acogerse a ninguno de los otros regímenes fiscales, entidades que tienen fines lucrativos, las sociedades anónimas deportivas, que no dan origen a ningún beneficio fiscal ni para el mecenas ni para quien recibe la aportación.

#### 4.1.2. Del mecenas persona jurídica.

##### 4.1.2.1. Aportaciones hechas a entidades especialmente protegidas.

La Ley 30/1994 permite la exención de las ganancias patrimoniales y una deducción, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de las donaciones de bienes que forman parte del activo material y de las cantidades donadas para la realización de actividades, que no puede superar el 10 por 100 de la base imponible o el 1 por 1000 del volumen de ventas. El concepto que tomamos como partida deducible varía en función de la donación: si la donación es en dinero deducimos la cantidad donada, si la donación es de un bien nuevo la partida deducible será igual al coste de fabricación del bien, si la

---

<sup>227</sup> CAZORLA PRIETO, L.Mª. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c, p.95.

donación es de bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos tomamos como partida deducible el valor de adquisición que no puede ser superior al valor de mercado, si la donación es de bienes usados por la entidad donante deducimos el valor neto contable que no puede ser superior al valor resultante de las amortizaciones mínimas.

Con la Ley 30/1994 las peculiaridades de las aportaciones efectuadas por las personas jurídicas a estas entidades se pueden resumir en las siguientes:

- a) La deducción opera en la base imponible.
- b) A diferencia de lo que hemos expuesto para las personas físicas, cuando la aportación es realizada por una persona jurídica no se considera a las cuotas de afiliación como donativos, a efectos fiscales. Esto no nos deja de extrañar, pues, partiendo de lo dicho por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 17 de octubre de 1985<sup>228</sup>, las personas jurídicas son titulares de derechos fundamentales en todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho o la libertad no sean incompatibles con la naturaleza y la especialidad de los fines del ente colectivos, concluyendo que pueden ser miembros de asociaciones. Por tanto, y compartiendo la opinión de Del Campo Arbulo, la exclusión de toda incidencia que en el Impuesto sobre Sociedades pueda tener la aportación de cuotas asociativas de los socios personas jurídicas carece hoy de fundamento<sup>229</sup>.
- c) Se da la posibilidad de aplicar alternativamente el límite del 10 por 100 sobre la base imponible o el 1 por 1000 sobre el volumen de ventas. Es necesario, por lo tanto, determinar una base

---

<sup>228</sup> Sentencia 137/1985, de 17 de octubre.

<sup>229</sup> DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo", o.c., p. 366.

imponible teórica antes de deducir fiscalmente la aportación y sobre la misma se aplica el límite cuantitativo. El exceso sería partida fiscalmente no deducible<sup>230</sup>, aunque algunos autores, como Rodríguez Díaz admiten la posibilidad de deducir en años posteriores cuando como consecuencia de la deducción de la aportación la base imponible previa fuera negativa<sup>231</sup>. Sin embargo, García Novoa, en este sentido, afirma que cabría la posibilidad de que se produjera una deducción de las aportaciones cuando se disponga de una base negativa con anterioridad a la deducción, aunque "en la práctica sería difícil admitir que empresas con pérdidas, y por tanto, en situación de presumible crisis económica, realicen aportaciones a fundaciones u otras entidades sin ánimo de lucro".<sup>232</sup>

La opción en la aplicación del límite resulta muy favorable para aquellas sociedades con un volumen de ventas muy elevado mientras que a las pequeñas empresas les es preferible, como regla general, aplicar el límite sobre la base imponible. Pero, para que la aplicación del límite del 1 por 1000 sea más favorable que el límite del 10 por 100 es necesario que el volumen de ventas sea más de mil veces superior a la base imponible, por lo que no se puede establecer a priori cuál será más beneficioso

---

<sup>230</sup> RODRÍGUEZ DÍAZ, J.L.: "Régimen fiscal de las fundaciones y de las actividades de mecenazgo", en la obra coordinada por RUIZ OJEDA, A: "Manual de fundaciones", Civitas, Madrid, 1999, p.212.

<sup>231</sup> RODRÍGUEZ DÍAZ, J.L.: "Régimen fiscal de las fundaciones y ...", o.c., p.212

<sup>232</sup> GARCÍA NOVOA, C: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.661.

para el sujeto pasivo, ya que esto dependerá de las circunstancias que se le presenten en cada periodo impositivo<sup>233</sup>.

El proyecto ha optado por suprimir la opción que le daba al donante para tomar como límite el 10 por 100 de la base imponible o el 1 por 1000 del volumen de ventas y recoge una modificación sustancial al permitir la deducción del 35 por 100 en la "cuota" sobre el valor de los bienes entregados<sup>234</sup> con el límite de deducción del 10 por 100 de la base imponible de cada periodo impositivo, y con la posibilidad de "repartir el exceso" en los 10 años siguientes<sup>235</sup>. De este modo parecen haber sido oídas las críticas que se hicieron a las diferencias entre los incentivos que se daban a las personas físicas y jurídicas, y a la imposibilidad de deducir el exceso conforme a la Ley 30/1994. Cazorla Prieto y Corcuera Torres ya señalaban la necesidad de que los límites porcentuales de deducción desaparecieran por desincentivar fiscalmente y en el caso de que se mantuvieran planteaban la posibilidad de que el sobrante supusiera una deducción porcentual en la cuota íntegra o, alternativamente, se pudiera trasladar como gasto deducible de la base imponible a cuantificar en los ejercicios siguientes, sin perjuicio de la prescripción<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> RODRÍGUEZ DÍAZ, J.L.: "Régimen fiscal de las fundaciones y ...", o.c., p.213.

<sup>234</sup> Conforme a la base de la deducción a la que hemos hecho referencia para las aportaciones realizadas por las personas físicas, a la que se refiere el artículo 18 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>235</sup> Artículo 20 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>236</sup> CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c., p.99.

#### 4.1.2.2 Aportaciones hechas a entidades parcialmente exentas y sociedades anónimas deportivas.

Cualquier aportación hecha a otra entidad que no sea de las que cumplen con las exigencias de la ley específica para la tributación del mecenazgo tendrá la consideración de gasto no deducible<sup>237</sup> en el Impuesto sobre Sociedades. Cazorla Prieto y Corcuera Torres señalan que el artículo 14.2.b) es una excepción a esto pudiendo en ocasiones considerarse gasto deducible<sup>238</sup>. Sin embargo, de la lectura del citado artículo concluimos que no podemos estar totalmente de acuerdo porque el precepto hace necesario para su aplicación la existencia de un vínculo contractual oneroso entre la sociedad anónima deportiva que realiza la aportación y las federaciones y clubes deportivos que las reciben. No podemos entender que estemos ante un supuesto de mecenazgo deportivo sino que atendiendo a la exposición de la primera parte de esta obra sería un supuesto de patrocinio con contraprestación no publicitaria.

#### 4.2. Del favorecido o beneficiado directo.

Nos referimos a la persona que recibe directamente la aportación del mecenas.

##### 4.2.1. Del favorecido persona física.

Lo obtenido por una persona física se ve sometido al Impuesto de Sucesiones y Donaciones regulado por la Ley 29/1987, de 18 de

---

<sup>237</sup> Artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995.

<sup>238</sup> CAZORLA PRIETO, L.Mª. y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", o.c. 84 y 101

diciembre. El impuesto grava la adquisición de bienes y derechos por donación y dada la naturaleza jurídica que tiene el mecenazgo como acto de mera liberalidad el favorecido con la aportación es sujeto pasivo del impuesto<sup>239</sup>.

#### 4.2.2. Del favorecido persona jurídica.

##### 4.2.2.1. Entidades especialmente protegidas.

Estas entidades están sometidas a un régimen de exención parcial complementario, mucho más ventajoso que el que se recoge en los artículos 133 y siguientes del Impuesto sobre Sociedades, pero lejano al régimen de exención total al que se refiere el artículo 9 de dicho impuesto<sup>240</sup>. La LFIF establece como exento de tributación lo adquirido a título lucrativo para colaborar con los fines de la entidad, al igual que las cuotas satisfechas por sus socios.<sup>241</sup> Además estas entidades gozan de un régimen fiscal favorable en el Impuesto sobre Sociedades con un tipo impositivo del 10 por 100 frente al 35 por 100 del régimen general.

##### 4.2.2.2 Entidades parcialmente exentas.

Aquellas entidades que no teniendo ánimo de lucro no cumplen con los requisitos exigidos para que les sea de aplicación la normativa fiscal especial de la Ley 30/1994 se acogen a la regulación del capítulo XV del Impuesto de Sociedades en el que el legislador recoge un

---

<sup>239</sup> Artículo 5 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 16 del Reglamento 1629/1991 que la desarrolla.

<sup>240</sup> LÉFÉBVRE, F: "Memento Fiscal. Sociedades 2002 -2003", Francis Léfèbvre, 2002, p.1213.

<sup>241</sup> Artículo 49 de la Ley 30/1994.

régimen de exención parcial con un tipo impositivo del 25 por 100 y conforme al cual estarán exentas de tributar las adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, - subvenciones y donaciones -, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica<sup>242</sup>.

Pero de la lectura del precepto del artículo 133 de la Ley del Impuesto de Sociedades se nos plantea una duda ¿a qué requisitos se refiere?, ¿a los requisitos previos para la aplicación del régimen fiscal regulados en la 30/1994?, - ser de utilidad pública -, ¿o a los requisitos que tienen que cumplir las entidades de utilidad pública sin fines lucrativos a efectos de la Ley 30/1994?, - requisitos recogidos en los artículo 42 a 45 de la Ley citada -.

El problema se da desde el momento en que cada norma parte de un supuesto de hecho diferente; el título II de la Ley 30/1994 tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y da para ello una definición propia de cuáles son. Para que una entidad pueda acogerse a lo dispuesto en la Ley debe ser una fundación inscrita en el registro correspondiente o una asociación declarada de utilidad pública y, además, estas entidades deben cumplir con los requisitos del artículo 42 y siguientes de la Ley. Frente a eso el artículo 133 del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado primero, considera que será de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas a las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994. Si se interpreta el artículo 133 en sentido restrictivo el término "requisitos"

---

<sup>242</sup> Artículos 133 y 134 del Impuesto de Sociedades. Contestación de la Dirección General de Tributos de 12 de septiembre de 1997.

hace referencia a los requisitos del artículo 42 y siguientes de la Ley 30/1994, cuyo encabezado lleva por rúbrica "Requisitos para disfrutar del régimen fiscal previsto en este título". Pero el artículo 133 no sólo recoge a entidades a las que les puede llegar a ser de aplicación el régimen tributario del título II de la Ley 30/1994 sino que incluye a "establecimientos e instituciones", entidades que no pueden ser declaradas de utilidad pública. El término "requisitos" se ve ampliado, el incumplimiento de estos; inscripción en el registro correspondiente para las fundaciones y declaración de utilidad pública para las asociaciones o de los restantes requisitos añadidos, hace aplicable el régimen de entidades parcialmente exentas del artículo 133 y siguientes del Impuesto de Sociedades. Una interpretación en otro sentido supondría someter a regímenes diferentes a sujetos iguales a efectos de tributación. Entender el artículo 133 en sentido restrictivo haría incoherente la norma, encontrándonos con supuestos tan inverosímiles como el siguiente: Un club de baloncesto que no tiene la declaración de utilidad pública no podría acogerse al régimen tributario de la Ley 30/1994<sup>243</sup>, por no ser de utilidad pública, y además no podría acogerse al régimen de entidades parcialmente exenta, por el mismo motivo. Esto supondría tener que aplicar el régimen general del Impuesto sobre sociedades, tributando con un tipo impositivo del 35 por 100 frente al 25 por 100 por el que tributaran otras entidades o establecimientos que, al igual que la asociación citada, carece de ánimo de lucro y no son tampoco de utilidad pública.

Sin duda alguna esto carece de sentido y ello porque debemos entender que el artículo 133 no es un complemento de la Ley 30/1994 sino a la inversa, "el régimen de exención parcial se complementa con lo establecido en la Ley 30/1994". Como se dice en el Memento fiscal de Francis Léfèbvre "la Ley del Impuesto sobre Sociedades parece

---

<sup>243</sup> Artículo 41 de la Ley 30/1994.

alcanzar a todo tipo de entidades por cuanto se remite no sólo a fundaciones y asociaciones sino también a todo tipo de establecimientos o instituciones que persiguen no obtener un beneficio para sí mismas. En definitiva, cualquier entidad con personalidad jurídica que no tenga ánimo de lucro podrá tributar según el régimen de entidades parcialmente exentas<sup>244</sup>. Esta es también la interpretación que ha seguido la Dirección General de Tributos en sus resoluciones<sup>245</sup>.

El proyecto de ley ha realizado una pequeña modificación respecto a la redacción del supuesto de hecho del artículo 26.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades, en el que se recoge el tipo impositivo por el que tributarán las entidades parcialmente exentas, aunque no ha modificado la redacción del artículo 133 del mismo impuesto, como hubiera sido lógico. El proyecto ha sustituido "las fundaciones, establecimiento, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos..." por "las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal...", con lo que queda más claro, sin necesidad de realizar consulta, que el requisito de la utilidad pública es indiferente para aplicar el régimen especial del Impuesto de Sociedades<sup>246</sup>.

---

<sup>244</sup> LÉFÉBVRE, F.: "Memento fiscal. Sociedades 2002-2003", o.c., p.1213 a 1214.

<sup>245</sup> AMADO, J. y CUADROS, A.: "Respuestas claves a la Nueva Ley del Impuesto de Sociedades", Gestión 2000, Barcelona, 1998, p.232. Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 20 de enero de 1997 y 11 de febrero de 1997.

<sup>246</sup> Disposición adicional segunda del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

#### 4.2.2.3 Sociedades anónimas deportivas.

En este grupo se incluyen aquellas entidades que no pueden acogerse a ninguno de los regímenes expuestos hasta el momento, entidades que tienen fines lucrativos, las sociedades anónimas deportivas. Estas tributarán por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades con un tipo impositivo del 35 por 100 y sin posibilidad de dejar exentas las aportaciones recibidas en concepto de mecenazgo.

#### 4.3. Del favorecido o beneficiado indirecto.

Con el término favorecido o beneficiado indirecto nos estamos refiriendo a aquéllas personas físicas, deportistas, a los que indirectamente va destinada la aportación y a su vez a las entidades deportivas que reciben la aportación, que realiza el mecenas a través de una entidad intermediaria, y la utilizan - sin entregar al deportista -, para sufragar gastos de la actividad deportiva<sup>247</sup>.

Cuando el beneficiado es una persona jurídica no hay diferencia alguna con el régimen tributario expuesto para el favorecido o beneficiado directo, por lo que nos remitimos a lo ya dicho. Sin embargo en el caso de las personas físicas no es así: si el deportista es beneficiado directo del mecenazgo la aportación estará sujeta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones - como ya hemos visto -, pero si el deportista es beneficiado indirecto estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas siendo necesario distinguir dos supuestos según la relación que exista entre el beneficiado indirecto y la entidad intermediaria.

---

<sup>247</sup> Recuerden el concepto de mecenazgo que tratamos en el punto 2.3.

Cuando entre la entidad y el deportista no existe ninguna relación, la ayuda que se concede es ganancia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para llegar a esta conclusión partimos de lo siguiente: el artículo 3.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considera hecho imponible del impuesto la adquisición de bienes y derechos por donación. De modo que en principio esto quedaría sujeto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y, por consiguiente, no sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 6.4. Sin embargo, el Reglamento que desarrolla el Impuesto de Sucesiones y Donaciones<sup>248</sup> recoge como un supuesto de no sujeción la ayuda que se concede por una entidad pública o privada con fines deportivos, por lo que queda gravado por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en concepto de ganancia patrimonial.

Cuando existe una relación laboral entre el deportista y la entidad deportiva cualquier percepción que el deportista reciba del club tendrá la consideración legal de salario como retribución por la prestación de sus servicios profesionales, conforme al artículo 8 del Real Decreto 1006/1985. A su vez la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recoge la exención limitada de las ayuda de contenido económico que reciban los deportistas de alto nivel, siempre que se ajusten a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español y sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación

---

<sup>248</sup> Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE número 275 de 16 de noviembre)

de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español<sup>249</sup>.

#### 4.4. En el supuesto especial del convenio de colaboración empresarial<sup>250</sup>.

Recordando lo que ya expusimos en las páginas anteriores de este trabajo, con el convenio de colaboración empresarial nos referimos a un contrato, realizado entre parte iguales, en virtud de cual una persona física o jurídica se compromete a colaborar, mediante una aportación económica, en la realización de actividades por parte de las entidades acogidas al régimen de especial protección a cambio de la difusión por escrito del colaborador en dicha actividad. Es una figura jurídica intermedia entre el mecenazgo y la esponsorización: por un lado, se diferencia del mecenazgo en que existe contraprestación, por otro, se diferencia de la esponsorización en que esta contraprestación carece de fines lucrativos. Con palabras de Del Campo Arbulo: "el convenio de colaboración no está diseñado a favor del colaborador sino de la entidad sin fin lucrativo, mientras que en el contrato publicitario al aparecer en principio como neutral la condición filantrópica de la entidad no lucrativa y obtener el patrocinador una rentabilidad absoluta

---

<sup>249</sup> Artículo 7.m de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el artículo 3 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>250</sup> El legislador de 1994 recoge el convenio de colaboración empresarial como un supuesto especial de mecenazgo, por lo que consideramos apropiada su exposición dentro del régimen tributario del mecenazgo.

como gasto incurrido, el realmente beneficiado es el patrocinador<sup>251</sup>. En el convenio de colaboración la única obligación que contrae la entidad a la que se le entrega la aportación, entidad beneficiada, es la de difundir por escrito el nombre del colaborador hasta el extremo que se puede llegar a considerar que se pierden los beneficios fiscales si el compromiso se extiende a algo más<sup>252</sup>.

#### 4.4.1. De la entidad colaboradora.

Los beneficios fiscales a estas entidades se recogieron por primera vez en el artículo 68 de la Ley 30/1994, conforme a éste las cantidades entregadas tienen la condición de gasto fiscalmente deducible en la empresa o entidad colaboradora, con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0'5 por 1000 del volumen de ventas, sin que en ningún caso, la aplicación de este último porcentaje pudiese determinar una base imponible negativa. En el caso de empresarios personas físicas y profesionales el cómputo del 5 por 100 se efectuaba sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.<sup>253</sup> De lo que podemos concluir que frente a otros donativos, realizados sin contraprestación a la misma entidad, los aportados por convenio de colaboración, como consecuencia del efecto publicitario, ven reducido el gasto deducible a la mitad<sup>254</sup>.

---

<sup>251</sup> DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "La fiscalidad de la fundaciones y el mecenazgo", o.c., p.454.

<sup>252</sup> GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.651.

<sup>253</sup> VARIOS, "Guía de consulta para entidades no lucrativas en materia legal y fiscal", Fundación, empresa y sociedad, Madrid, 1999. p.44.

<sup>254</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario...", o.c., p.23.

Atendiendo a lo dicho hasta aquí, la Ley 30/1994 considera exenta en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la aportación hecha en concepto de colaboración empresarial con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0'5 por 1000 del volumen de ventas, - lo que nos recuerda al régimen de deducciones que se regula para las personas jurídicas -. Sin lugar a dudas el hecho de que la deducción se produzca en la base del impuesto, supone un incentivo mayor que si se produce en la cuota (bonificación), con lo cual se está favoreciendo a aquellos sujetos que realizan aportaciones a cambio de publicidad sobre quienes entregan sin recibir nada a cambio<sup>255</sup> y ello aunque el límite señalado reduzca a la mitad el que se recoge para el mecenazgo<sup>256</sup>. Esta paradoja se acentúa más todavía cuando el aportante es una persona física que tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a tipos progresivos, porque la aportación a través de un convenio le permite practicar una deducción en la base imponible equivalente a lo aportado, aunque con los límites citados, mientras que si realiza una aportación desinteresada lo único que puede deducir es el 20 por 100 de lo aportado, en cuota<sup>257</sup>.

El convenio de colaboración se aproxima mucho al patrocinio publicitario, siendo difícil establecer un concepto que claramente los diferencie, pero como ya dijimos el convenio de colaboración se encuentra cercano al ideal altruista del mecenazgo no habiendo contraprestación en sentido amplio sino limitada a la difusión por escrito del nombre comercial. Por ello es coherente que los incentivos fiscales sean reales, y el régimen fiscal del convenio de colaboración

---

<sup>255</sup> GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.655.

<sup>256</sup> Véase MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", Aranzadi, 1995, p.185.

<sup>257</sup> GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c., p.657.

debe ser más favorable que el del patrocinio publicitario. Sin embargo, la deducción en un supuesto de convenio de colaboración se encuentra, conforme a la Ley 30/1994, sometida a límite mientras que si la misma se hace en concepto de patrocinio publicitario puede ser deducida como gasto completamente. Esto supone que para el patrocinador resulta mucho más beneficioso realizar prestaciones en concepto de patrocinio publicitario que como convenio de colaboración, y mucho más aún que como mecenazgo.

Conforme a la nueva propuesta<sup>258</sup> las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no residentes 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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>259</sup>. De este modo la empresa que realice un convenio de colaboración estará obligada por el Impuesto sobre Sociedades igual que si realizara un contrato de esponsorización. Salvo en la tributación del IVA, - a lo que nos referiremos más adelante -, del que están exentas las acciones de mecenazgo en general y no lo están las de patrocinio publicitario no hay diferencia alguna en el régimen fiscal de estas dos figuras.

---

<sup>258</sup> Artículo 25 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>259</sup> AGENCIA ESTATAL TRIBUTARIA: "Renta . Manual Práctico", Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1999, p.42.

#### 4.4.2. De la entidad beneficiada.

Conforme al artículo 49 de la Ley 30/1994 están exentos los rendimientos obtenidos por el ejercicio de una actividad mercantil<sup>260</sup>, exención condicionada a que dicha actividad no sea la principal y a que se realice en cumplimiento del objeto o finalidad específica<sup>261</sup>, no bastando con la aplicación de los resultados a los fines fundacionales, sino que es necesario que la actividad desarrollada a través de dicha explotación económica persiga los fines fundacionales<sup>262</sup>. Y ello porque "si los rendimientos no tienen como destino la distribución como beneficio entre personas concretas sino la realización de fines de interés general, el destino de los rendimientos a tales fines debe considerarse partida deducible, de forma que, en puridad, y siempre que se cumplan los fines fundacionales, no debe existir beneficio y, por tanto, hecho imponible en el Impuesto de Sociedades"<sup>263</sup>.

El anteproyecto de ley recoge la exención de las rentas obtenidas sin contraprestación, y entre estas sitúa las rentas de explotación económica de prestaciones de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas, y con excepción de los servicios relacionados con espectáculo deportivos y los prestados a deportistas profesionales, y de los servicios prestados por entidades cuya cuota de entrada o admisión no supere los 2000 euros y la cuota periódica mensual los 50

---

<sup>260</sup> Véase el artículo 48.2 de la Ley 30/1994 en relación con el artículo 3.3. del Real Decreto 765/1995.

<sup>261</sup> VARIOS: "Guía de consulta para entidades ...", o.c., p.61.

<sup>262</sup> Fundamento jurídico sexto de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 11/1999, de 18 de noviembre de 1998.

<sup>263</sup> DE LORENZO GARCÍA, R.: "El nuevo derecho de fundaciones", o.c. p. 301.

euros<sup>264</sup>. De este modo se añade una limitación al ejercicio de actividades de explotación económica que se realicen en el ámbito deportivo quedando fuera actividades que conforme a la regulación anterior podían estar exenta. Sin embargo el proyecto de ley, aunque señala en el mismo sentido lo dicho, no hace referencia alguna a la cuota de entrada o admisión<sup>265</sup>, por lo que se amplía respecto al anteproyecto, aunque no respecto a la Ley, el grupo de actividades que pueden estar exentas.

En la Ley 30/1994 se establece la compatibilidad del régimen fiscal del convenio de colaboración con otros regulados en la Ley y no excluye la aplicación del régimen correspondiente al patrocinio publicitario. El proyecto de ley establece, en cambio, la incompatibilidad de las cantidades satisfechas en concepto de convenio de colaboración con los demás incentivos fiscales que estén previstos en ésta<sup>266</sup>, de manera que la regulación fiscal no quede a opción del obligado tributario. Sin embargo la regulación fiscal del patrocinio publicitario no se recoge en la Ley de incentivos fiscales al mecenazgo ni en el proyecto de ley, por lo que podemos entender que cabe la posibilidad de que exista compatibilidad entre el régimen fiscal del patrocinio publicitario y el del convenio de colaboración, lo que según García Novoa sólo sería posible si se puede firmar un convenio de

---

<sup>264</sup> Artículo 7.8 del anteproyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. El artículo 7.g) del borrador del anteproyecto indicaba lo mismo que lo que se señala en el anteproyecto, con una única diferencia en los límites de cuota, que se vieron aumentados en 200 euros.

<sup>265</sup> Artículo 7.10 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

<sup>266</sup> Artículo 25.3 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

colaboración con una fundación o entidad sin ánimo de lucro y al mismo tiempo un contrato de patrocinio publicitario con la misma, pero, tal y como él afirma, más que de compatibilidad habría que hablar de superposición de dos figuras distintas con sus respectivos regímenes fiscales<sup>267</sup>.

#### 4.5. En otros supuestos de mecenazgo.

Además de los donativos y de las actividades regladas por convenios de colaboración se encuentran reguladas fiscalmente otras actuaciones de colaboración empresarial con un régimen tributario especial, pudiendo ser considerada como mecenazgo deportivo la organización de acontecimientos públicos deportivos. Se diferencian de las examinadas anteriormente en el hecho que tienen como destinatario un colectivo más amplio que las entidades con régimen fiscal privilegiado y, además, presentan una serie de especialidades sobre la propia participación en el proceso de la empresa colaboradora<sup>268</sup>. La nota característica es que el acontecimiento puede ser organizado por la propia entidad, que no se limita a actuar como intermediaria.<sup>269</sup>

Conforme a la Ley 30/1994 la ayuda económica tiene la consideración de gasto deducible con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 5 por 1000 del volumen de ventas para empresas y el 5 por 100 de los rendimientos netos para empresarios y profesionales individuales. Límite que desaparece en el proyecto de ley<sup>270</sup>, en el que

<sup>267</sup> GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c. 658.

<sup>268</sup> VARIOS: "Guía de Consulta...", o.c., p.45.

<sup>269</sup> VARIOS: "Guía de Consulta ...", o.c., p.46.

<sup>270</sup> Artículo 26 del proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

además hay una matización con relación al anteproyecto: en el proyecto de ley se señala la incompatibilidad de los incentivos fiscales previstos para el mecenazgo con la deducción de gastos en actividades de interés general.

El artículo 27 del proyecto de ley añade un incentivo más y bajo la rúbrica "programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público" establece la posibilidad de que las empresas y los empresarios individuales o profesionales residentes en el territorio español o no residentes pero con establecimiento permanente en España tengan una bonificación del 95 por cien en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones realizadas exclusivamente con el desarrollo de programas que se determinarán por ley, además podrán deducir de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el 15 por cien de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos realicen en determinados conceptos tales como la rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, realización de gastos de propaganda y publicidad o la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, excluyéndose de este concepto a los terrenos. En la ley que apruebe cada uno de los programas se regulará:

- a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.
- b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo. En la que estará representada las Administraciones Públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

- c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.
- d) Los beneficios fiscales aplicables.

#### 4.6. La sujeción al IVA del mecenazgo deportivo.

Para determinar la sujeción al IVA no podemos atender al sujeto o sujetos que realizan la aportación sino a la operación concreta realizada<sup>271</sup>. El impuesto grava la entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, no teniendo la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entrega de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. Sin duda, la onerosidad o no en la operación realizada determina la sujeción o no a este impuesto. Dicho esto no puede entenderse que las actividades de mecenazgo estén sujeta a IVA, pues las aportaciones se hacen a título gratuito. Entendiéndose lo mismo de la prestación de servicios deportivos realizada por entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social<sup>272</sup>, aquéllas que carecen de finalidad lucrativa y dedican los beneficios eventualmente

---

<sup>271</sup> VARIOS: "Guía de consulta ...", o.c., p.56.

<sup>272</sup> A los que nos hemos referido como sujetos intermediarios en este trabajo. Véase el 20.1.13 y 20.3 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificado por el artículo 4.2 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.<sup>273</sup> De este supuesto están excluidos los espectáculos deportivos, y en lo que nos podría afectar, conforme a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 29 de marzo de 1998, se califican de espectáculo y no de deporte los servicios prestados a los socios de clubes de fútbol, por lo que no están exentos del IVA.

La duda en el mecenazgo deportivo se planteaba en relación con el convenio de colaboración, pero desde la Resolución de 9 de marzo de 1999 queda claramente reconocida la falta de onerosidad de estas actividades. La difusión del colaborador no puede considerarse como contraprestación directa de servicio alguno, por lo que no hay servicio alguno sujeto al impuesto prestado al colaborador por la entidad sin fin lucrativo, falta la existencia de consumo gravable y de la onerosidad, elementos del hecho imponible para que estemos ante una prestación de servicios en el sentido del artículo 6.1 de la Sexta Directiva, conforme a la cual debe existir un beneficio y una retribución, que debe ser de carácter contractual, unidos mediante una relación directa, de modo que el precio refleje exactamente las ventajas proporcionadas por el servicio.<sup>274</sup>

En oposición a esta idea, García Novoa, compartiendo la opinión de Blázquez Lidoy,<sup>275</sup> entiende que afirmar que no hay contraprestación en el convenio de colaboración y defender el carácter gratuito con base en la intención del colaborador, intención altruista y no comercial, no es un argumento válido, más aún cuando el artículo 4.3. de la Ley 37/1992, reguladora del I.V.A., dispone la sujeción al impuesto con

---

<sup>273</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 1995.

<sup>274</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J y FERNÁNDEZ FUENTES, G: "El tratamiento tributario...", o.c., p.25.

independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación particular. Además afirma este autor que aún si fuese clara que es una actividad gratuita, el que la actividad se lleve a cabo por un sujeto pasivo del impuesto nos haría dudar de la no sujeción.<sup>276</sup> La norma no hace más que habilitar una "economía de opción", dirigida, con las modificaciones que se producirán en la legislación de incentivos fiscales al mecenazgo, hacia el convenio de colaboración, dado que la única diferencia fiscal con la esponsorización se encontrará en la falta de tributación del primero en el I.V.A.

---

<sup>275</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "El I.V.A. y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas", *Quincena Fiscal*, número 13, 2000.

<sup>276</sup> GARCÍA NOVOA, C: "Aspectos fiscales del sponsor", o.c, p.663 a 669.

## 5. CONCLUSIONES

### Primera

El mecenazgo y la esponsorización son dos manifestaciones de patrocinio. En ambos esta presente la voluntad de amparo y protección que caracteriza al concepto en su sentido originario. Sin embargo, desde un punto de vista jurídico podemos distinguir entre un patrocinio con contraprestación y un patrocinio sin contraprestación. La esponsorización forma parte del primer grupo, la relación entre el espónsor y el esponsorizado nace de un contrato, y el mecenazgo forma parte del segundo grupo, pues no existe un vínculo contractual entre el mecenas y el beneficiado. Como una manifestación de mecenazgo se encuentra el convenio de colaboración, en el que, aún existiendo semejanzas que lo asimilan a la esponsorización, la falta de una contraprestación propiamente dicha nos permite hablar de un concepto diferente.

### Segunda

Las acciones de patrocinio implican una participación en el gasto público. Mecenas y espónsores contribuyen con sus aportaciones a la realización de actividades de interés cultural, por lo cual es lógico que los ingresos estatales de éstos disminuyan proporcionalmente al aumento de las aportaciones. Sin embargo, un régimen fiscal de incentivos sólo se hace necesario para las acciones de mecenazgo. En la esponsorización la decisión se determina desde un punto de vista comercial y origina en muchos casos rentabilidad económica.

### Tercera

En el contrato de esponsorización el espónsor está invirtiendo en unos servicios publicitarios, de modo que la aportación tiene el carácter de gasto a efectos contables. Aunque, desde un punto de vista fiscal sólo los empresarios que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o aquellos que estén sujeto al régimen de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán deducirlo.

### Cuarta

La aportación recibida por el esponsorizado persona física está sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimiento de trabajo si el deportista es un trabajador por cuenta ajena o como rendimiento de actividades económicas si es un trabajador por cuenta propia. La aportación recibida por el esponsorizado persona jurídica está sujeta al Impuesto sobre Sociedades, existiendo una diferenciación en el tipo impositivo según el esponsorizado sea una entidad especialmente protegidas, parcialmente exentas o una sociedad anónima deportiva. A su vez, la prestación de servicios a la que se compromete el esponsorizado por razón del contrato de patrocinio publicitario se encuentra sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que el espónsor tenga la sede, un establecimiento permanente, o en su defecto, el domicilio de su actividad económica en el lugar de aplicación del Impuesto.

### Quinta

La regulación fiscal del mecenazgo se ha intentado realizar en la Ley 30/1994, pero hay que decir que son muchas las acciones de mecenazgo que se han quedado fuera, limitándose a una regulación de

las aportaciones a entidades con características particulares, entidades especialmente protegidas.

#### Sexta

Conforme a la Ley 30/1994 el mecenas persona física podrá deducir en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la aportación realizada, en cambio el mecenas persona jurídica lo hará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Esto que supone una diferenciación de trato importante, al ser más beneficiosa la deducción en base a la deducción en cuota, ha sido modificado por la nueva regulación al establecerse la deducción en cuota tanto para las aportaciones hechas por personas físicas como por personas jurídicas.

Respecto a las aportaciones a entidades que no pueden acogerse a la Ley 30/1994, únicamente el mecenas persona física podrá deducir un porcentaje del 10 por 100 de la cantidad donada con el límite del 10 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y siempre que la entidad a la que se da la aportación carezca de ánimo de lucro y haya sido declarada de utilidad pública.

#### Séptima

En oposición al mecenas, el beneficiado directo, ya esté sometido a la Ley 30/1994 o sea una entidad de las parcialmente exentas, no está gravado por lo que recibe y destina a actividades de interés general.

#### Octava

Cuando el beneficiado indirecto sea una persona física el régimen fiscal aplicable es diferente al del beneficiado directo. En el segundo supuesto la aportación está sujeta al Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones, mientras que en el primero la aportación está gravada por

el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en concepto de ganancia o de salario, según exista o no relación laboral entre el deportista y la entidad intermediaria de la que recibe la aportación.

#### Novena

La Ley 30/1994 permite al patrocinador, en un convenio de colaboración, deducir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la aportación realizada pero siempre sometiéndola a límite. Conforme a la nueva regulación no hay límite en la deducción por la aportación realizada, de manera que se igualan para el patrocinador las consecuencias tributarias de un contrato de esponsorización y de un convenio de colaboración, salvo en lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido que no grava las acciones de mecenazgo. Sin embargo, dado que el espónsor puede deducir la cuota repercutida como empresario, realmente no habría ningún incentivo.

#### Décima

La entidad beneficiada, en un convenio de colaboración, está exenta de tributar por los rendimientos obtenidos en el ejercicio de la actividad publicitaria.

#### Undécima

Junto al mecenazgo en sentido puro y al convenio de colaboración, se regulan otras acciones de patrocinio deportivo sin contraprestación como la organización de acontecimientos públicos deportivos y la colaboración en el desarrollo de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, que se añade en el proyecto de ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

## Duodécima

Conforme a todo lo expuesto en las páginas anteriores y a las conclusiones a las que hemos llegado, podemos decir que es más beneficioso para el patrocinador realizar contratos de esponsorización que acciones de mecenazgo en sentido puro. No podemos decir lo mismo del patrocinado, que no aprovecha en su totalidad lo recibido como financiación de las actividades de interés general, pues lo que recibe en concepto de esponsorización esta sujeto a gravamen. El hecho de que en las acciones de mecenazgo el beneficiado pueda destinar la aportación a aquello a lo que va dirigido, carece de importancia cuando los patrocinadores prefieren realizar contratos de esponsorización .

Se espera que con la nueva regulación que se realice esta situación cambie, sin embargo, aunque reconozcamos algunos logros, a los que nos hemos referido, tan sólo en el caso de los convenios de colaboración podría pensarse que, a efectos tributarios, será preferible una acto de mecenazgo a un contrato de esponsorización, o al menos no es más perjudicial.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

1. AGENCIA ESTATAL TRIBUTARIA: "Renta. Manual Práctico", Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1999, 502 pp.
2. ÁLVAREZ ARZA, M. y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P.: "Patrocinio y mecenazgo", Carta Tributaria, número 105, 1989, p. 1 a 11.
3. AMADO, J. y CUADROS, A.: "Respuestas claves a la Nueva Ley del Impuesto de Sociedades", Gestión 2000, Barcelona, 1998, 275 pp.
4. ARNAU RAVENTOS, L.: "El contrato de patrocinio publicitario", La Ley, Madrid, 2001, 407 pp.
5. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "El I.V.A. y las entidades sin ánimo de lucro. Algunas cuestiones controvertidas", Quincena Fiscal, número 13, Aranzadi, 2000, p. 9 a 25.
6. CABRA DE LUNA, M.A.: " El mecenazgo social", en la obra de LORENZO GARCÍA, R. Y CABRA DE LUNA, M.A.: "Las fundaciones y la sociedad civil", Chivatas, Madrid, 1990, p. 226 a 238.
7. CARRETERO LESTÓN, J.L.: " Las fórmulas legales para fomentar el patrocinio y mecenazgo deportivos a nivel estatal: ¿ ley deportiva o ley fiscal?, en prensa.
8. CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Aspectos tributarios del patrocinio deportivo". En la obra dirigida por CARRETERO LESTÓN, J.L.: "Derecho del Deporte. El nuevo marco legal", Unisport, Málaga, 1992, p. 35 a 47.
9. CARROGGIO GUERIN, M.: "Patrocinio deportivo. Del patrocinio de los Juegos Olímpicos al deporte local", Ariel Comunicación, Barcelona, 1996, 398 pp.

10. CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. : "Derecho del deporte", Tecnos, Madrid 1992, 438 pp.
11. CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. Y CORCUERA TORRES, A.: "Los impuestos del deporte", Aranzadi, Pamplona, 1999, 304 pp.
12. COLLINS, "Diccionario inglés - español, español - inglés", Grijalbo, Barcelona, 1992 .
13. CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: "El patrocinio", Bosch, Barcelona, 1991, 414 pp.
14. CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: "Naturaleza jurídica del contrato de patrocinio", La Ley, Madrid, 1990, p. 971 a 976.
15. CRUZ AMORÓS, M.: "El tratamiento fiscal del patrocinio deportivo" en "El patrocinio deportivo", Madrid, 1998, p.11 a 21.
16. DE ANDRÉS, A.J.: "Mecenazgo & Patrocinio: las claves del marketing del s.XXI ", Editmex, Madrid, 1993, 202 pp.
17. DE LORENZO GARCÍA, R.: " El nuevo derecho de fundaciones", Marcial Pons, Madrid, 1993, 360 pp.
18. DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo", Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, 647 pp.
19. DEL CAMPO ARBULO, J.A.: "Apuntes sobre el actual régimen fiscal de las fundaciones y su futuro". En XL SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO: "Los regímenes especiales del Impuesto del impuesto sobre Sociedades", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, p. 177 a 191.
20. "Diccionario español ilustrado", Sopena, Barcelona, 1965.

21. DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: "Sistema de derecho civil", vol.1, Tecnos, Madrid, 1998, 638 pp.
22. DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A.: "Sistema de derecho civil", vol. 2, Tecnos, Madrid, 1999, 577 pp.
23. DÍEZ PICAZO, L.: " El contrato de esponsorización", Anuario de Derecho Civil, IV, 1994, p. 5 a 15.
24. "Enciclopedia Encarta", Microsoft, 1999.
25. "Enciclopedia Salvat", Salvat, Barcelona, 1997.
26. FERNÁNDEZ ARRIBAS, J.: "Incentivos al patrocinio deportivo. Hacia una nueva perspectiva", [http:// uisport.es](http://uisport.es).
27. FUERTES LÓPEZ, M.: "Asociaciones y sociedades deportivas", Marcial Pons, Madrid, 1992, 155 pp.
28. GARCÍA NOVOA, C.: "Aspectos fiscales del sponsor", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 261, 2001, p. 619 a 669.
29. GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO RUIZ AYUCAR, J.: "Artículo 69", en la obra colectiva dirigida por DE LORENZO GARCIA, R.: "Comentarios a la ley de fundaciones y de incentivos fiscales", Marcial Pons, Madrid, p. 534 a 541.
30. GIMÉNEZ-REYNA, E.: "Disposición Adicional decimoséptima". En la obra dirigida por: DE LORENZO, R.: "Comentarios a la ley de fundaciones y de incentivos fiscales", Marcial Pons, Madrid, 1995, p.671 a 675.

31. GIMÉNEZ-REYNA, E.: "Disposición Adicional duodécima". En la obra dirigida por: DE LORENZO, R.: "Comentarios a la ley de fundaciones y de incentivos fiscales", Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 639 a 642.
32. GÓMEZ SEGADE, J.A.: "Introducción al contrato de patrocinio publicitario". en la obra conjunta en homenaje al profesor Francisco Puy Muñoz: "Problemas de la Ciencia Jurídica", T.I., Santiago de Compostela, 1991, 295 a 306.
33. HIGUERAS, I.: "El valor comercial de la imagen", Eunsa, Pamplona, 2001.
34. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: "El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen", Marcial Pons, Madrid, 2001, 232 pp.
35. JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G.: "Derecho Mercantil.2", Ariel, Barcelona, 2000, 1056 pp.
36. JORDANO BAREA, J.B.: "La causa en el sistema del código civil español". En la obra colectiva "Estudios en homenaje al profesor José Luís Lacruz Berdejo", Bosch, Barcelona, 1992, p. 457 a 473.
37. LANDABEREA UNZUETA, J.A.: "El contrato de esponsorización deportiva", Aranzadi, Pamplona, 1992.
38. LÉFÉBVRE, F.: "Memento Fiscal. Sociedades 2002 -2003", Francis Léfévre, 2002.
39. LÓPEZ MENUDO, F.: "El patrocinio deportivo en España: aspectos jurídicos". En la obra dirigida por CARRETERO LESTON, J.L.: "Derecho del deporte. El nuevo marco legal", Unisport, Málaga, 1992, p 13 a 34.
40. MAGRANER MORENO, E.: "Tributación de los artistas y los deportistas", Ciss, Valencia, 1995, 167 pp.

41. MARTÍN FERNANDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "El tratamiento tributario de los Convenios de Colaboración en actividades de interés general", *Impuestos*, número 20, octubre, 1999, p.11 a 26.
42. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", Aranzadi, Pamplona, 1995, 244 pp.
43. MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ, V.: "Mecenazgo: Régimen Fiscal. El caso español", [www.mecenaseu.net/comun/fundacionesymecenazgo.doc](http://www.mecenaseu.net/comun/fundacionesymecenazgo.doc).
44. MENDIZ NOGUERO, A.: "Nuevas formas publicitarias: Patrocinio, product placement, publicidad en internet", UMA, Málaga, 2000,
45. MERINO JARA, I.: "Tributación de los derechos de imagen", <http://www-derecho.unex.es/biblioteca/sumarios/Ft/imagen.pdf>
46. MOLINER, M.: "Diccionario del uso español", Grados, 2º edición, Madrid, 2001.
47. MONTRAVETA, I., SÁNCHEZ, E., VALLS, R.: "Directorio 2000 de patrocinio y mecenazgo en España. La responsabilidad social de la empresa", Projecció Mecenatge Social, Barcelona, 2000, 237 pp.
48. NIETO ALONSO, A.: "Donación onerosa y vitalicio", Trivium, Madrid, 1998, p.20 a 108.
49. PAGÉS I GALTES: "El abandono del concepto de "gasto necesario" por la nueva ley del impuesto de sociedades y sus efectos en el IRPF", *Quincena Fiscal*, número 9, 1996, p.

50. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "Incentivos fiscales a la promoción del deporte en el impuesto de sociedades", Revista Jurídica del Deporte, en prensa.
51. PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Valoración de la reforma del régimen fiscal de entidades no lucrativas", en XL SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO: "Los regímenes especiales del Impuesto del impuesto sobre Sociedades", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, p. 137 a 143.
52. PÉREZ DE AYALA, J.L.: " Régimen tributario de las donaciones y del mecenazgo empresarial. Las disposiciones adicionales y finales.", en la obra de OLMOS VICENTE, I.: "Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable", Dykinson, Madrid, 1995, p. 163 a 178.
53. PERIS JUNCO, J.: "Mecenazgo, patrocinio, subvenciones y donaciones, una cuestión a debatir", <http://www.mundofree.com/maga/ /minusport139/PERIS2.pdf>
54. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, "Diccionario de la lengua española", Espasa Calpe, Madrid, 1992.
55. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, "Diccionario de la Real Academia Española, 2001", [www.rae.es](http://www.rae.es).
56. ROCA, Q.: "Sponsorship. La publicidad espectáculo o comunicando a través del Patrocinio", Consulting S.A., Barcelona, 1987,
57. RODRÍGUEZ DÍAZ, J.L.: "Régimen fiscal de las fundaciones y de las actividades de mecenazgo", en la obra coordinada por RUIZ OJEDA, A.: "Manual de fundaciones", Civitas, Forum Galicia de Estudios Sociales, Madrid, 1999, p. 173 a 222.
58. SAHNOUN, P. Y DOURM, N.: "Cómo buscar un espónsor", Maeva, Madrid, 1990, 228 pp.

- 59.SÁNCHEZ CALERO, F.: "Instituciones de derecho mercantil", Mc Graw Hill, Madrid, 1999.
- 60.SANTAELLA LÓPEZ, M.: "El nuevo derecho de la publicidad", Civitas, Madrid, 1989, 236 pp.
- 61.SLACK, T. y BERRET, T.: "La naturaleza estratégica de la esponsorización deportiva", apunts. Educación física y deportes, número 49, 1997, p. 31 a 38.
- 62.SZYBOWICZ, A. y MAGISTRALI, S.: "Esponsorización y mecenazgo", Gestión 2000, Barcelona, 1990, 134 pp.
- 63.TOMÁS Y VALIENTE, F.: "Estudio previo", en la obra dirigida por DE LORENZO GARCÍA, R.: "Comentarios a la ley de fundaciones y de incentivos fiscales", Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 3 a 12.
- 64.VARIOS: "Guía de consulta para entidades no lucrativas en materia legal y fiscal", Fundación, empresa y sociedad, Madrid, 1999, 94 pp.
- 65.VATTIER FUENZALIDA, C.: "Las nuevas liberalidades del mecenazgo", Anuario de Derecho Civil, III, 1996, p.1057 a 1072.
- 66.VICENTE DOMINGO, E.: "El contrato de esponsorización", Civitas, Madrid, 1998, 184 pp.
- 67.VIDAL PORTABALES, J.I.: "El contrato de patrocinio publicitario en el derecho español", Marcial Pons, Madrid, 1998, 258 pp.
- 68.VOX, "Diccionario latino - español", Bibliograf, Barcelona, 1992.