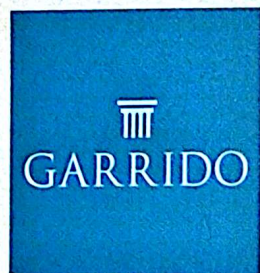


Fiscalidad y Deporte

MANUEL LUCAS DURÁN
(DIRECCIÓN)

CHRISTIAN PÉREZ MERINO
CELIA KAMALIAN DÍAZ-MECO
(COORDINACIÓN)



INCLUYE LIBRO
ELECTRÓNICO

III ARANZADI

Dirección
MANUEL LUCAS DURÁN

Coordinación
CHRISTIAN PÉREZ MERINO
CELIA KAMALIAN DÍAZ-MECO

FISCALIDAD Y DEPORTE

Prólogo

MIGUEL ÁNGEL GARRIDO RIOSALIDO

Autoría

Carlos David Aguilar Segado

Isidoro Martín Dégano

Carmen Banacloche Palao

María Teresa Mories Jiménez

Pablo Chico de la Cámara

Paloma Rodríguez Martínez

Antonio Manuel Cubero Truyo

Antonio José Sánchez Pino

Rosa Fraile Fernández

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

Ana González Pelayo

Alfonso Sanz Clavijo

Juan José Hinojosa Torralvo

Luis Toribio Bernárdez

ARANZADI

© Manuel Lucas Durán (Dir.) y otros, 2024
© Editorial Aranzadi, S.A.U.

Editorial Aranzadi, S.A.U.
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es
<https://www.aranzadilaley.es/aranzadi>

Primera edición: 2024

Depósito Legal: M-12517-2024
ISBN versión impresa: 978-84-1309-969-9
ISBN versión electrónica: 978-84-1309-970-5
Incluye soporte electrónico

Diseño, Preimpresión e Impresión: Editorial Aranzadi, S.A.U.
Printed in Spain

© Editorial Aranzadi, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Editorial Aranzadi, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

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

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

EDITORIAL ARANZADI no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, EDITORIAL ARANZADI se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

EDITORIAL ARANZADI queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

EDITORIAL ARANZADI se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de Editorial Aranzadi, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice General

	<u>Página</u>
PRÓLOGO	5
MIGUEL ÁNGEL GARRIDO RIOSALIDO	19
PRESENTACIÓN	
MANUEL LUCAS DURÁN	23
CAPÍTULO I	
COMENTARIOS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS PREMIOS DEPORTIVOS EN IRPF	
ANA GONZÁLEZ PELAYO	27
1. Planteamiento de la cuestión	27
2. Concepto de premio deportivo	29
3. La residencia fiscal de los deportistas y su incidencia en la tributación de los premios obtenidos	30
4. Fiscalidad de los premios en IRPF	34
4.1. <i>Perspectiva general</i>	34
4.2. <i>La fiscalidad de los premios obtenidos por deportistas amateur</i>	34
4.3. <i>La fiscalidad de los premios obtenidos por deportistas profesionales</i>	35
4.3.1. La fiscalidad de los premios obtenidos por deportistas individuales	35
4.3.2. La fiscalidad de los premios obtenidos por deportistas de equipo	36

	<u>Página</u>
4. El mayor exponente de la relación cooperativa entre la administración y los administrados: el «cumplimiento voluntario» de las obligaciones tributarias	348
5. Dos propuestas desde la relación cooperativa para solventar las disfunciones en la aplicación del sistema tributario entre la administración y los deportistas.....	354
6. Notas conclusivas	356
7. Bibliografía	358

CAPÍTULO XIII

ALGUNAS CUESTIONES SOBRE LAS OBLIGACIONES REGISTRALES Y FISCALES DE LOS CLUBES DE FÚTBOL. SU RELACIÓN CON EL MÁLAGA CLUB DE FÚTBOL

CAPÍTULO XI CARLOS DAVID AGUILAR SEGADO	361
1. Introducción	362
2. Las obligaciones registrales de los clubes de fútbol	365
2.1. <i>Cuestiones generales</i>	365
2.2. <i>Cuestiones particulares sobre el Málaga Club de Fútbol, SAD</i>	371
3. Las obligaciones fiscales de los clubes de fútbol	377
3.1. <i>Cuestiones generales</i>	377
3.2. <i>Cuestiones particulares sobre el Málaga Club de Fútbol, SAD</i>	383
4. Reflexiones finales	385
5. Bibliografía	386

CAPÍTULO XIV

DE LA FINANCIACIÓN PÚBLICA DEL DEPORTE HACIA UNA POLÍTICA FISCAL DEPORTIVA

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO	391
1. Introducción: diversidad de situaciones en contraste y planteamiento metodológico	391

2.	Los marcos constitucional y legal de la política pública deportiva	394
3.	La financiación directa del deporte mediante créditos presupuestarios	398
3.1	<i>Los programas presupuestarios para el deporte.....</i>	398
3.2.	<i>El Plan Estratégico de Subvenciones aplicable al deporte ..</i>	402
3.3.	<i>Financiación de planes o programas específicos</i>	405
4.	La financiación indirecta del deporte mediante beneficios fiscales	407
5.	Por una política fiscal deportiva evaluable	414
5.1	<i>Base normativa para la implementación de una política fiscal deportiva.....</i>	414
5.2.	<i>La evaluación de la política pública fiscal deportiva</i>	415
5.3.	<i>La evaluación de la política fiscal deportiva basada en los beneficios fiscales.....</i>	417
6.	Conclusiones.....	421
7.	Notas bibliográficas.....	422

Libro electrónico. Guía de uso

Capítulo XIV

De la financiación pública del deporte hacia una política fiscal deportiva

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN: DIVERSIDAD DE SITUACIONES EN CONTRASTE Y PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO. 2. LOS MARCOS CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA POLÍTICA PÚBLICA DEPORTIVA. 3. LA FINANCIACIÓN DIRECTA DEL DEPORTE MEDIANTE CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS. 3.1 *Los programas presupuestarios para el deporte.* 3.2. *El Plan Estratégico de Subvenciones aplicable al deporte.* 3.3. *Financiación de planes o programas específicos.* 4. LA FINANCIACIÓN INDIRECTA DEL DEPORTE MEDIANTE BENEFICIOS FISCALES. 5. POR UNA POLÍTICA FISCAL DEPORTIVA EVALUABLE. 5.1 *Base normativa para la implementación de una política fiscal deportiva.* 5.2. *La evaluación de la política pública fiscal deportiva.* 5.3. *La evaluación de la política fiscal deportiva basada en los beneficios fiscales.* 6. CONCLUSIONES. 7. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN: DIVERSIDAD DE SITUACIONES EN CONTRASTE Y PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO

Cuando se habla de financiación del deporte es conveniente aclarar varios aspectos de la expresión.

En primer lugar, concretar la financiación en sí misma.

La financiación a la que se hará referencia aquí es la financiación pública estatal, es decir, la proveniente de recursos públicos, que se lleva a efecto de varias maneras. Una de ellas se concreta en subvenciones a organismos, instituciones, entidades o empresas públicas o privadas que organizan competiciones deportivas, gestionan instalaciones u ofrecen servicios deportivos. De esta

manera se financian también el deporte escolar o el deporte de *mayores* o de personas con discapacidad. Pero no sólo eso; mediante subvenciones se financian grandes competiciones o evento deportivos, clubes, asociaciones o federaciones deportivas. Toda esa financiación se califica pacíficamente como directa, porque consiste en créditos presupuestarios dirigidos a fomentar o ayudar el deporte. Hay también una financiación que suele llamarse indirecta, porque se apoya en los tributos y se lleva a cabo mediante beneficios fiscales concedidos a personas física o jurídicas que practican el patrocinio, el mecenazgo, la colaboración empresarial, o simplemente ayudan al deporte mediante donaciones o donativos en general.

En segundo lugar, identificar de qué deporte se quiere hablar.

Hay un deporte profesional, que constituye un modo de vida y se practica de modo individual o en clubes deportivos; también hay deportistas semiprofesionales, que no se integran en las ligas profesionales, pero no tienen categoría de aficionados y, de hecho, los clubes en los que están han de tener un porcentaje determinado de fichas profesionales, como ocurre en algunas categorías del fútbol masculino y femenino; también hay deportistas en competiciones de carácter aficionado (siguiendo con el ejemplo del fútbol, lo son las competiciones regionales o locales); existe también otro deporte de alto nivel para la alta competición que, en los casos en que no es estrictamente profesional, tiene rasgos de este, como, por ejemplo, el que practican muchos deportistas olímpicos; hay un deporte de competición exclusivamente aficionado, practicado normalmente en edades tempranas, aunque no exclusivamente; también hay deporte aficionado pero no de competición, que se practica en clubes o asociaciones públicas o privadas; por supuesto, hay deportistas que lo practican fuera de clubes, al aire libre o en instalaciones públicas o privadas adaptadas a tal fin (el deporte-ocio o el llamado deporte en el entorno, y otras manifestaciones con denominaciones diversas).

En tercer lugar, distinguir entre las entidades organizadoras de la competición u oferentes del servicio.

A nivel nacional, los deportes colectivos profesionales más relevantes desde el punto de vista de su potencial, su tradición o su afición, están hoy en manos de ligas profesionales (fútbol, baloncesto, balonmano, voleibol). Otros, también muy relevantes, aunque son profesionales, están organizados por federaciones deportivas (por ejemplo, tenis o motociclismo). Los otros deportes profesionales se organizan a través de las federaciones deportivas. Cada país, no obstante, tiene su propia estructura en función de la implantación del deporte; así, por ejemplo, en España el rugby profesional se integra en la Federación Española de Rugby; en cambio, en Francia o el Reino Unido, existen ligas profesionales distintas de las federaciones. A nivel internacional, todos estos deportes se practican a través de organizaciones supranacionales

promotoras de competiciones, como ocurre en la Fórmula 1 de automovilismo, en el motociclismo —Dorna Sports SL—, en el ciclismo —Unión Ciclista Internacional, UCI—, en el automovilismo la Federación Internacional de Automovilismo —FIA—, en el tenis, las asociaciones de tenistas profesionales —ATP y WTA— organizan los circuitos masculino y femenino de competiciones. En otros deportes hay asociaciones supranacionales: en el fútbol la FIFA y la UEFA, la CONCACAF y otras; en baloncesto, la FIBA. El resto de las competiciones se organiza a través de federaciones deportivas. Este «resto» no profesional es particularmente relevante. El deporte no competitivo, practicado por aficionados en instalaciones públicas o privadas también es muy importante desde el punto de vista financiero.

Por tanto, desde el punto de vista aquí considerado (organización u oferta del servicio deportivo) hay varias situaciones distintas efectos a efectos financieros públicos. Por distinguir algunas: hay un deporte profesional no financiado públicamente (o casi, porque hay matices que convendrá exponer; el caso paradigmático es el fútbol; hay un deporte profesional con financiación directa o indirecta, normalmente a través de las federaciones correspondientes; hay un deporte semiprofesional, financiado también a través de las federaciones; hay un deporte aficionado de competición, igualmente a través de las federaciones. Por supuesto, hay un deporte aficionado que no es de competición, financiado directamente a través de organismos o empresas públicas o privadas, mediante subvenciones o beneficios fiscales.

Podría hablarse del deporte, los deportistas, los clubes y las organizaciones desde muchos otros ángulos, pero bastan estos para comprender la magnitud del fenómeno y la complejidad de abordar la financiación pública del deporte con criterios de oportunidad y finalidad, pero también de justicia distributiva.

Metodológicamente, una vez constatada la pluralidad de situaciones susceptibles de ser tenidas en cuenta (epígrafe 1), el trabajo parte de los marcos constitucional y legal que justifican la financiación pública del deporte y la necesidad de enmarcarla en el marco amplio de una política pública deportiva (epígrafe 2). En segundo lugar, se distinguirán los modos de financiación, analizando por lado los programas presupuestarios para el deporte y el plan estratégico de subvenciones en el que se enmarca el deporte, aunque No existe un plan específico, sea dicho desde ya (epígrafe 3); y, por otro, los beneficios fiscales aplicables en el mundo del deporte, en particular a través de la memoria de beneficios fiscales que, sea dicho ya también, no segrega los que afectan o se refieren al deporte (epígrafe 4). Así las cosas, se abordarán las exigencias que puede plantear la evaluación de una política fiscal deportiva, desde el punto de vista de su implementación y de su evaluación (epígrafe 5). Como colofón, se relacionarán unas breves conclusiones (epígrafe 6). Finalmente, se incluye una nota bibliográfica (epígrafe 7).

2. LOS MARCOS CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA POLÍTICA PÚBLICA DEPORTIVA

2.1. Suele hablarse de la exigencia constitucional de una política pública deportiva con base en el art. 43.3 de la Constitución de 1978, que ordena a los poderes públicos fomentar, entre otras, la educación física y el deporte. El precepto se enmarca en los principios rectores de la política social y económica y su mandato va asociado a las medidas preventivas y a las prestaciones y servicios necesarios para la salud y a la educación sanitaria, pero también al ocio.

Esa consideración del deporte no existe por casualidad. De hecho, desde hace tiempo se habla del derecho al deporte o del deporte como derecho. En este sentido, hay algunos hitos que son dignos de tener en cuenta.

La llamada Carta Europea del Deporte para Todos, auspiciada por el Consejo de Europa, consideró la práctica del deporte como derecho de todo individuo en su artículo I¹. La Carta fue revisada en 1992 y 2001 y, finalmente, en 2021. Esta última es más prolija y también más compleja, pero no es hasta el art. 10 cuando establece que el acceso al deporte se considera un derecho fundamental². Introduce directamente recomendaciones en materia de financiación, incluyendo los fondos públicos estatales, regionales y locales, y entre ellos, los provenientes de las loterías y las exenciones fiscales. Aboga también por la financiación mixta

1. Esta Carta fue adoptada en 1975 por 19 ministros europeos competentes en materia deportiva, reunidos en Bruselas en los días 20 y 21 de marzo de 1975. El texto tiene solamente ocho artículos, todos breves, aunque la acompañan unos extensos comentarios. Su germen está en los trabajos de un grupo creado en 1966 por el Consejo de Europa en 1966 para definir los márgenes de la idea de «deporte para todos». Su pretensión, como se deduce del comentario correspondiente al art. I, era limitada: «Adoptando una declaración de principios relativa al deporte para todos, en 1966, el Consejo de Cooperación Cultural invitaba, a los organismos que se ocupan del deporte, a ayudar todos los ciudadanos, cualquiera sea su sexo, profesión, o medios personales, a comprender el valor del deporte y a practicarlo durante toda la vida»; al mismo tiempo, el C.C.C. estimaba que incumbía a los poderes públicos « crear mejores condiciones para la práctica del deporte para todos y... animar a los organismos deportivos privados a tomar iniciativas para ampliar sus actividades ». Sí es cierto que el derecho a no practicar el deporte es igual de importante que el derecho inverso, el reconocimiento del valor del deporte (artículo II) supone, que el individuo que desee practicar una actividad deportiva según sus gustos y aptitudes, no se vea obligado a renunciar debido a las excesivas dificultades ligadas al costo de la actividad o al acceso a las instalaciones. Ya varios países han incorporado a su Constitución una cláusula afirmando el derecho de los ciudadanos a practicar el deporte. Carta Europea del Deporte para Todos: <https://segovia.es/sites/default/files/Media/Files/2020-03/Carta-Europea-del-Deporte-para-todos-1995.pdf>.
2. Consejo de Europa: *Carta Europea del Deporte (2021 revisada)*. Art. 10.1: «El acceso al deporte para todas y todos se considera un derecho fundamental. Todos los seres humanos tienen el derecho inalienable de acceder al deporte en un entorno saludable, tanto dentro como fuera de los centros escolares; el deporte es esencial para el desarrollo personal y juega un rol principal en el ejercicio de los derechos a la salud, a la educación, a la cultura y a la participación en la vida de la comunidad.»

público-privada³. Por su parte, el Consejo Europeo emitió una resolución en 2021 en la que invita a los Estados miembros a apoyar «las características clave del modelo de deporte europeo»⁴, y a promocionar los valores en el deporte y en las organizaciones deportivas⁵. También invita a la Comisión y al mundo del deporte en general en los mismos términos.

Fuera del ámbito europeo, la UNESCO aprobó en 1978 una Carta Internacional de la Educación Física, la Actividad Física y el Deporte, que ha ido actualizando. La última versión es de 2018 y en ella también se proclama el deporte como derecho fundamental⁶. Dentro del propio mundo deportivo, la Carta Olímpica 1996 incluyó el deporte como derecho humano. La última versión, de 2023, lo mantiene como tal⁷.

Más allá del valor jurídico que se pueda atribuir a estas fuentes, no debería olvidarse que tienen una importante influencia en la comprensión y organización del deporte y en la práctica deportiva. Y, en todo caso, no debería soslayarse sin más la influencia que tienen en la literatura jurídica y, a través de ella, el papel que pueden jugar en la futura configuración normativa del deporte.

2.2. Aunque en el ámbito europeo, incluido el español, no se reconoce el deporte como derecho fundamental a nivel constitucional, no deber olvidarse que sí existe un derecho al deporte, aunque sea bajo la forma de un derecho a la práctica de la actividad física y deportiva, como consagra la nueva *Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte* (art. 2.1 primer párrafo)⁸, que define

3. *Carta Europea del Deporte (2021 revisada)*, cit, art. 18.

4. Características que según el párrafo 22 de la Resolución citada son: «... la libertad de asociación, una estructura piramidal, un sistema abierto de ascenso y descenso, la importancia del deporte de base y la solidaridad, su papel en la identidad nacional, la creación de comunidades, unas estructuras basadas en una actividad voluntaria y su función social, educativa, cultural y de salud, de conformidad con las disposiciones pertinentes del Derecho de la UE».

5. Según el párrafo 24 de la Resolución son: «... los principios de la democracia, la transparencia, la integridad, la solidaridad, la igualdad de género, la apertura, la rendición de cuentas, la accesibilidad, la responsabilidad social y el respeto de los derechos humanos y fundamentales.»

6. UNESCO: Carta Internacional de la Educación Física, la Actividad Física y el Deporte, art. 1.1: «Todo ser humano tiene el derecho fundamental de acceder a la educación física, la actividad física y el deporte sin discriminación alguna, ya esté basada en criterios étnicos, el sexo, la orientación sexual, el idioma, la religión, la opinión política o de cualquier otra índole, el origen nacional o social, la posición económica o cualquier otro factor».

7. Comité Olímpico Internacional: *Carta Olímpica*. Dentro de ella, en los Principios fundamentales del Olimpismo, punto 4: «La práctica deportiva es un derecho humano. Toda persona debe tener acceso a la práctica del deporte sin discriminación de ningún tipo, en el respeto de los derechos humanos reconocidos internacionalmente y dentro del ámbito de competencia del Movimiento Olímpico. El espíritu olímpico exige comprensión mutua, espíritu de amistad, solidaridad y juego limpio».

8. *Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte*, art. 2.1, primer párrafo: «El deporte y la actividad física se considera una actividad esencial. Todas las personas tienen derecho a

ese mismo concepto de un modo que permite englobar todo tipo de deporte: individual, colectivo, profesional o aficionado y cualesquiera que sean sus objetivos, puramente relacionados con la salud o al condición física o con la competición, realizado en instalaciones públicas o privadas o el medio rural (art. 2.1, segundo párrafo)⁹.

La constatación de la existencia de un derecho lleva necesariamente a la implementación de la correspondiente política pública. Por eso la Ley 39/2022, en el mismo artículo en que consagra el derecho, ordena a la Administración estatal elaborar y ejecutar políticas públicas para que la ciudadanía acceda a la práctica deportiva en igualdad de condiciones y oportunidades (art. 2.4) y les asigna unos fines de largo alcance, susceptibles de integrar una política pública muy amplia (art. 3)¹⁰.

Siendo así, puede afirmarse que la Ley 39/2022 establece un auténtico deber para la Administración General del Estado consistente en diseñar y desarrollar sus políticas públicas conforme a los fines señalados en su artículo 3. Estos fines constituyen los objetivos a los que deben dirigirse las actuaciones del Estado en materia de deporte. Por tanto, no es sólo que las políticas públicas deban incorporar esos fines en la medida que les corresponda, sino mucho más: ha de implementarse una política pública deportiva, constituida por el conjunto de actuaciones de la Administración General del Estado que afectan o se refieren a la promoción, la defensa y el desarrollo del deporte.

la práctica de la actividad física y deportiva, de forma libre y voluntaria, de conformidad con lo previsto en esta ley.»

9. Ley 39/2022, cita. Art. 2.1, primer párrafo: «Se entiende por práctica deportiva a efectos de esta ley todo tipo de actividad física que, mediante una participación, individual o colectiva, organizada o no, profesional o no profesional, se realice con objetivos relacionados con la mejora de la condición física, psíquica o emocional, con la consecución de resultados en competiciones o actividades deportivas, con la adquisición de hábitos deportivos saludables o con la ocupación activa del tiempo de ocio, realizada en instalaciones públicas o privadas, o en el medio natural».
10. Esta ley del deporte se refiere a las políticas públicas de diversas maneras, siempre en plural, es decir, no utiliza el concepto «política pública» como si hubiese una sola política pública deportiva, sino que utiliza el de «políticas públicas», pero no de modo unívoco. Así, antes todo, ordena los poderes públicos que desarrollen políticas públicas deportivas para la promoción de la paz y la concordia en el deporte (orden programática, ya que se contiene en la exposición de motivos, enunciado II). Además, considera que el principio rector enunciado en el art. 43.3 CE (promoción de la actividad física y el deporte), debe tenerse en cuenta en la formulación de políticas públicas que inciten, favorezcan y garanticen su práctica en las mejores condiciones de seguridad y salud (art. 2.3 in fine) y que, en esas políticas públicas, la AGE ha de asegurarse de que el acceso de la ciudadanía se haga en condiciones de igualdad (art. 2.4), lo que tiene su reflejo en el marco específico de promoción de la igualdad y contra la discriminación en el deporte (art.4). Por otra parte, la ley se refiere a las políticas públicas que fomenten la práctica deportiva en personas de la tercera edad o mayores (art. 8.1 y art. 14 aa), y en las personas con discapacidad (art. 14 ab), a las políticas públicas dirigidas contra la *LGTBIfobia* (la expresión es de la Ley) en el deporte (art. 14 r), a las políticas de fomento del deporte en edad infantil y adolescente (art. 90) y para la seguridad y accesibilidad de las instalaciones deportivas (art. 124.1).

2.3. La dirección de la política estatal del deporte corresponde al Gobierno, pero el Consejo Superior de Deportes asume la gestión directa de esta política, para lo que se le asigna un elevadísimo número de competencias¹¹. De entre ellas, me interesa mencionar tres a los efectos de este trabajo.

Por su propio orden en el art. 14 de la Ley 39/2022, ante todo hay que poner el foco en la competencia para «conceder las subvenciones que procedan a las federaciones deportivas y demás entidades deportivas, asociaciones y sindicatos de deportistas y asociaciones de aficionados» (art. 14 i). De esta manera, el CSD se erige en el órgano ejecutor de la financiación pública directa del deporte¹².

Además, el CSD es competente para «el ejercicio de las facultades de control económico y de actuación de las entidades deportivas reconocidas por esta ley en los términos establecidos en los artículos 41 y 48» (art. 14 n)¹³.

Y, finalmente, al CSD le corresponde «fomentar la colaboración público-privada en la promoción y financiación del deporte, de actividades deportivas» (art. 14 ae).

Enmarcado así el deporte, junto a la actividad y la educación físicas, parece claro que constituye una política pública al efectos de la *Ley 27/2022, de institucionalización de la evaluación de políticas públicas en la Administración General del Estado*, que en su art. 2.1 define la política pública como: «el conjunto de actuaciones dirigidas a la satisfacción del interés general o a la solución de un problema o necesidad públicos, en cualquiera de sus formas de despliegue en normas, estrategias, planes, programas, medidas, o cualquier otra denominación equivalente».

Volveremos sobre esta norma más adelante. Ahora lo que interesa dejar claro es que, constatada la exigencia normativa de una política pública para el deporte, surge la necesidad de financiarla.

Conviene aclarar por adelantado que, en la actualidad, desde el pasado mes de noviembre de 2023, la competencia en deportes corresponde al nuevo Minis-

11. Arts. 13 y 14 Ley 39/2022. Las competencias que se atribuyen al CSD van desde la a) a la z) y continúan desde la aa) hasta la af).
12. El art. 14 i) continúa diciendo que el CSD también asume las competencias de inspección y comprobación de la adecuación de las subvenciones «... al cumplimiento de los fines previstos en esta ley, y ordenar a los órganos correspondientes de ejecución de las subvenciones el reintegro de las cantidades o la paralización de las disposiciones de fondos cuando se cumplan los supuestos que habilitan tales medidas». Esta competencia de control de la efectividad de las subvenciones es muy importante, y coloca al CSD como órgano supervisor del sistema de subvenciones deportivas.
13. El art. 41 de la Ley 39/2022 se refiere a ese ejercicio y atribuyendo al CSD las facultades en materia de control económico de todas las entidades que participen en competiciones profesionales (41.1), y además algunas otras específicas sobre las federaciones deportivas y las ligas profesionales (art. 41.2). A ello no empecen los deberes de las federaciones deportivas sobre su propio control económico (art. 58 Ley 39/2022).

terio de Educación, Formación Profesional y Deporte (MEFPD), en cuya estructura se encuadra ahora el Consejo Superior de Deportes, que es el órgano gestor de la política deportiva estatal y el que absorbe casi la totalidad de las dotaciones presupuestarias dedicadas al deporte¹⁴. El resto, de bastante menor entidad cuantitativa, se gestiona por la Agencia Estatal Comisión Española para la Lucha Antidopaje en el Deporte (CELAD).

Por este motivo, el cambio de denominación no ha supuesto un cambio de política deportiva ni tampoco de la política de subvenciones y financiaciones deportivas. De hecho, por ahora, el plan estratégico del nuevo ministerio sólo recoge el del antiguo Ministerio de Educación y Formación Profesional (MEFP), de modo que, hasta que se haga un nuevo plan, el de referencia sigue siendo el PES del antiguo Ministerio de Cultura y Deporte (MCD)¹⁵.

3. LA FINANCIACIÓN DIRECTA DEL DEPORTE MEDIANTE CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS

Los Presupuestos Generales del Estado incorporan créditos para el deporte y también diseñan programas destinados a fomentarlo. Por tanto, para conocer cómo se financia el deporte en el ámbito público hay que acudir, en primer lugar, a los programas presupuestarios que recogen previsiones de gastos para las políticas del Estado en materia deportiva; y en segundo lugar, al Plan Estratégico de Subvenciones (PES) correspondiente.

3.1 LOS PROGRAMAS PRESUPUESTARIOS PARA EL DEPORTE

3.1.A.— El programa tradicional de fomento y apoyo de las actividades deportivas (336A)

El programa 336A se denomina «*Fomento y apoyo a las actividades deportivas*» y está señalado como 336 en los grupos de programa de la estructura de políticas de gasto y programas del presupuesto de gasto de los PGE, que se denomina «Deportes y educación física»¹⁶. En los últimos años ha sido el pro-

14. Real Decreto 829/2023, de 20 de noviembre, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales. El Ministerio de Educación, Formación Profesional y Deportes adquiere esta denominación precisamente porque incorpora «Deportes», que se separa del anterior Ministerio de Cultura y Deportes. Conforme al art. 8 del citado Real Decreto corresponde a este ministerio la política del Gobierno en materia de deporte. Esas políticas se llevan a cabo, como anteriormente, a través del Consejo Superior de Deportes, que se adscribe a este nuevo ministerio (Disp. Ad. 1.^ª del RD).

15. El sitio web del actual MEFPD, en el apartado dedicado a su PES se remite al PES del antiguo MEFP, que no incorpora el deporte como objetivo estratégico. De hecho, en su contenido no aparece el término deporte más que para identificar al antiguo ministerio. Lo relativo a este se puede encontrar en el enlace «Deportes», que lleva directamente a la página web del CSD: <https://www.educacionyfp.gob.es/portada.html>, en febrero de 2024.

16. PGE 2023, Sección: 24 MINISTERIO E CULTURA Y DEPORTE. Programa: 336A Fomento y apoyo de las actividades deportivas. Orgánicas 24.106 (CONSEJO SUPERIOR

grama único para el deporte. Recientemente se han añadido otros tres programas en el marco del componente 26 (palanca IX), del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, a los que luego se hará referencia (33ZA, 33ZB y 33ZC).

El montante total de gasto del programa de fomento y apoyo de las actividades deportivas en los PGE 2023 fue de 250.625.870 €, de los que 241.526,750 fueron asignados al Consejo Superior de Deportes (CSD) y 9.099.120 a la Agencia Estatal Comisión Española para la Lucha Antidopaje en el Deporte (CELAD) que, conforme a las previsiones legales, son los organismos que ejercen las competencias del Estado en materia de deportes.

El programa presupuestario identifica unos objetivos estratégicos del CSD¹⁷ y unos objetivos esenciales de la CELAD. A continuación, establece líneas de actuación y dentro de estas, identifica objetivos. Para el CSD las líneas de actuación se concretan de nuevo en objetivos, que son coincidentes con el contenido del Plan Estratégico de Subvenciones para el deporte, al que me referiré más abajo. Para la CELAD, establece dos líneas de actuación, que coinciden con los objetivos esenciales¹⁸. Las actuaciones de la CELAD quedan fuera del plan estratégico, porque, como se verá, este plan está gestionado exclusivamente por el CSD.

Al margen de los gastos de funcionamiento y financieros, el CSD realizó en 2023 transferencias corrientes a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales, muchas más a estas que a; se incluyen las transferencias correspondientes a las obligaciones que tiene el CSD, derivadas de los derechos de las Diputaciones en el Impuesto sobre Actividades del Juego en relación con las apuestas mutuas deportivas de fútbol (49,95%); esta cantidad se recibe a través de las respectivas Comunidades Autónomas¹⁹. También realizó una pequeñísima asignación a universidades y entidades privadas y mucho más —por encima

DE DEPORTES) y 24.303 (AGENCIA ESTATAL COMISIÓN ESPAÑOLA PARA A LUCHA ANTIDOPAJE EN EL DEPORTE).

17. Conforme al *Programa 336A: Fomento y apoyo de las actividades deportivas* (PGE 2023) los *objetivos estratégicos* del CSD son: contribuir a la mejora del estado de salud general de la población, colaborar activamente en la mejora de los resultados de deportistas españoles en las competiciones internacionales —sobre todo JJ.OO.— y promover la igualdad en el deporte.
18. En el mismo *Programa 336A* citado se recogen también los *objetivos esenciales* de la CELAD, a saber: implementar la prevención del dopaje e implementar la lucha directa contra el dopaje.
19. Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, disp. ad. 3.^a. Esta norma hay que relacionarla con el Real Decreto 419/1991, de 27 de marzo, por el que se regula la distribución de la recaudación y premios en las apuestas deportivas del Estado y otros juegos gestionados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, modificado desde su redacción original hasta 2013.

de la mitad de su presupuesto— a familias e instituciones sin fines de lucro, a saber, por su mayor cuantía: al Comité Paralímpico Español, a la Federación Española de Fútbol (para el fútbol femenino y masculino de categorías no profesionales), al Comité Olímpico Español, a algunas federaciones por competiciones concretas y a la Liga Nacional de Fútbol Profesional por las obligaciones derivadas de la Ley del juego (45.50%)²⁰.

Las transferencias de capital fueron de menor entidad cuantitativa y se distribuyeron a Comunidades Autónomas (incluyendo las de centros e instalaciones de alto rendimiento), a las Entidades Locales para instalaciones deportivas (todas ellas catalanas), a empresas privadas y a entidades sin fines de lucro (federaciones varias para instalaciones y equipamiento, fútbol femenino profesional y a la RFEF para obras y equipamiento, también derivado de la Ley del juego (4,55%)²¹.

El total de los créditos asignados a la CELAD (aproximadamente 9 millones de euros) fueron de funcionamiento²².

3.1.B Los nuevos programas vinculados al Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

La pandemia de covid-19 provocó la adopción de un Plan de Recuperación para Europa que se ha denominado NextGenerationEU o Próxima Generación de la Unión Europea²³. En el marco de este plan, el gobierno español adoptó un Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) para España²⁴.

La Pamplona2024*. Ad. 3.^a original no contemplaba estos porcentajes, que fueron introducidos en 2012 por la Disp. final 16.1 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de PGE para 2012. La Ley del deporte de 2022 ha modificado aquella Disp. adicional, pero no los porcentajes. Lo que sí ha hecho es incluir en el reparto del 45,50% a la Liga Nacional Femenina de Fútbol Profesional, de modo que las cantidades se asignarán a las dos ligas «en los porcentajes que se determinen». En el programa 336.^a para 2023 no se previó asignación a la LNFFP.

20. De los más de 191 millones de transferencias corrientes, casi 8 millones son para las CC.AA. mientras que para las EE.LL. fueron 45,5 millones (se ellos, la mitad a las Diputaciones por derechos de la Ley del juego—quinielas—), aunque la mayor parte fue a entidades sin ánimo de lucro (45 millones, derivados de la explotación de derechos audiovisuales en aplicación del RD Ley 5/2015, de 30 de abril, de medidas urgentes en relación con la comercialización de los derechos de explotación de contenidos audiovisuales de las competiciones de fútbol profesional) y las federaciones y al COE (casi 72 millones).
21. Alrededor de 7,5 millones fueron para la CC.AA., algo más de 5 millones para las EE.LL. y más de 5 millones también para las entidades sin ánimo de lucro (2,5 derivados de la explotación de derechos audiovisuales, y más de 2 millones a la RFEF por derechos derivados de la Ley del juego).
22. En los PGE falta información sobre la CELAD. He hecho una consulta al portal de transparencia que a la fecha de cierre de este trabajo no ha obtenido respuesta.
23. *Plan de Recuperación para Europa NextGenerationUE*, de 21 de junio de 2020. Pueden consultarse las novedades y actualizaciones en: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/recovery-plan-europe_es
24. *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*, de 16 de junio de 2021. Puede consultarse en: <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621->

El componente 26 del PRTR es el «Plan de fomento del sector del deporte» y está incluido en la palanca IX («Impulso de la Industria de la Cultura y el Deporte»)²⁵. Sus principales objetivos se señalan desde el principio y son «la dinamización, reestructuración y modernización del sector adaptándolo a nueva realidad socioeconómica mediante los procesos de transformación digital y de transición ecológica», que se concretan en: «el desarrollo de infraestructuras deportivas seguras y sostenibles, el impulso a la transformación digital de las organizaciones deportivas, la promoción de la investigación sobre la actividad física como elemento de fomento de la salud, la potenciación de las candidaturas para la organización de grandes acontecimientos deportivos, el fomento del turismo deportivo, y el desarrollo de un plan de modernización de infraestructuras deportivas, red de centros de alto rendimiento y tecnificación deportiva». Es extenso y aborda aspectos muy variados, de modo que, aunque propone medidas específicas, en todas ellas hay ideas comunes, que son: la capacidad de las mismas para generar empleo estable, el fomento de la igualdad, la digitalización del sector y la transición ecológica del mismo con el fomento de energías y estructuras sostenibles medioambientalmente.

La inversión total prevista para el plan ha sido de 300 millones de euros entre 2021 y 2023, de los que el 44,7% se previó para la transición ecológica y el 25,2% para la digital; el resto, para otros ámbitos. Las reformas e inversiones previstas fueron: una nueva Ley del Deporte²⁶, una Ley de Profesiones del Deporte²⁷, una Estrategia nacional del fomento del deporte contra el sedentarismo y la inactividad física, un Plan de digitalización del sector deporte (más de 75,7 millones €), un Plan de transición ecológica de instalaciones deportivas (146,5 millones €) y un Plan social del sector Deporte (77,8 millones €). Las actuaciones financiadas, por tanto, son estas tres últimas.

El programa 33ZA se denomina «Plan de Digitalización el Sector Deporte», y sus mayores gastos son para bienes y servicios (un 75% aprox.). El resto, para

Plan_Recuperacion_Transformacion_Resiliencia.pdf. Tiene una adenda de septiembre de 2023, fechada el 2 de octubre, que puede consultarse en: https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621-Plan_Recuperacion_Transformacion_Resiliencia.pdf

25. *Componente 26 del PRTR*: https://planderrecuperacion.gob.es/sites/default/files/2023-10/0310203_adenda_plan_de_recuperacion_componente26.pdf

26. *Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte*.

27. La propia *Ley del Deporte* de 2022 prevé en su disp. final sexta la presentación por parte del Gobierno de un proyecto de ley «que regule el ejercicio de las profesiones del deporte, estableciendo, dentro de sus competencias, y siempre respetando aquellas que son propias de las Comunidades Autónomas, los derechos y obligaciones de los profesionales y los requisitos para el desarrollo de aquellas».

Sin embargo, esta ley no se ha aprobado a nivel estatal, aunque sí hay algunas Comunidades Autónomas que ya la tenían, como Cataluña (Ley 3/2008), La Rioja (Ley 1/2015), Extremadura (Ley 15/2015), Andalucía (Ley 5/2016), Comunidad de Madrid (Ley 6/2016), Murcia (Ley 3/2018), Castilla y León (Ley 3/2019), Navarra (Ley foral 18/2019), y otras que la han aprobado después, como la Comunidad Valenciana (Ley 2/2022) y el País vasco (Ley 8/2022).

transferencias a CC.AA., EE.LL. y entidades privadas, así como algunas inversiones reales. La práctica totalidad se asigna al CSD y una pequeña parte (poco más de 2 millones de euros, a la CELAD). Está dividido en hitos, el primero denominado como el propio plan y abarca proyectos dirigidos a modernizar el ecosistema deportivo, impulsar la transformación digital aplicada a la medicina deportiva y a modernizar y digitalizar la lucha contra el dopaje; el segundo hito se proyecta sobre los centros públicos de medicina del deporte y prevé actuaciones dirigidas a proporcionarles tecnología informática; el tercero ha sido para proyectos de IT (*information technology*) en centros de alto rendimiento y en administración antidoping.

El programa 33ZB se denomina «*Plan de Transición Ecológica de Instalaciones Deportivas*» y se trata de dotaciones para el CSD en su totalidad, destinadas a inversiones reales y a transferencias de capital a las CC.AA. y las EE.LL. Su hito único es la renovación y mejora de centros técnicos deportivos e instalaciones deportivas, y ha incluido proyectos para fomentar el turismo sostenible, acondicionar energéticamente las instalaciones y promocionar la actividad física y la salud en zonas despobladas.

Finalmente, el programa 33ZC se denomina «*Plan Social del Sector Deporte*» y sus créditos se reparten muy homogéneamente entre los gastos corrientes en bienes y servicios, las transferencias a instituciones sin ánimo de lucro y las transferencias a las CC.AA. Las actuaciones de este plan tienden a la cohesión territorial, económica y social y ponen el énfasis en la internacionalización, bajo el prisma de modernizar las instalaciones para acoger eventos deportivos de esa naturaleza, y en la promoción de la igualdad en el deporte. En este sentido, los hitos de la inversión se enfocan en los proyectos para promocionar el deporte femenino, aficionado y profesional.

3.2. EL PLAN ESTRATÉGICO DE SUBVENCIONES APLICABLE AL DEPORTE

El plan estratégico que incluye el deporte es el PES del Ministerio de Cultura y Deporte (MCD) para 2021-23, que fue actualizado en 2022 y también en 2023. Es de suponer que el escenario presupuestario para 2024 dará lugar a un nuevo plan o a la prórroga del anterior. En todo caso, el análisis que aquí se hace es el del PES 2021-23, porque es el que se ha aplicado en los últimos años²⁸.

A poco que se repasen las denominaciones de los ministerios españoles de los últimos años, no será especialmente difícil percatarse de que la política deportiva es un comodín que se usa para completar unos u otros ministerios,

28. *Plan Estratégico de Subvenciones 2021-2023* del Ministerio de Cultura y Deporte, actualización de 2023. El inicial de 2021 y sucesivas actualizaciones, así como toda la documentación correspondiente, puede verse en el sitio: <https://www.cultura.gob.es/destacados/plan-estrategico-subvenciones-2021-2023.html>, a febrero de 2024.

unas veces de educación, otras veces de ciencia, otras de cultura. Ahora, ya se ha dicho, completa el ministerio competente en educación y formación profesional. Pero posiblemente, esa circunstancia hace que seguir la traza de la política deportiva, al menos en cuanto a su financiación, sea más fácil, porque es muy identificable dentro de las políticas de los ministerios en los que se encuadra. Así ha ocurrido también en el PES 2021-23 del MCD, aunque el propio plan contenga apartados comunes a todos los ámbitos de competencia del ministerio. Por otra parte, el PES en el que se encuadra el deporte no se comprende aislado; por eso se declara conectado con otros planes nacionales, singularmente con el de Agenda Digital 2025 y el de Igualdad efectiva entre mujeres y hombres 2022-2025²⁹.

En el PES 2021-23, al deporte le correspondieron 497.822.920 €, lo que supuso casi el 55% de total de las subvenciones del MCD. Su porcentaje en el actual MEFPD será bastante menor, dado que la dotación del PES 201-23 del MEFPD superó la cantidad de 2.500 millones de euros³⁰.

Desde el punto de vista organizativo, el Consejo Superior de Deportes (CSD) es el órgano gestor en exclusiva de la ejecución de las dotaciones presupuestarias del plan de subvenciones. No son las únicas ayudas al deporte, pero sí constituyen la totalidad de las subvenciones del ministerio³¹.

En el análisis del plan estratégico que afecta al deporte me parece relevante destacar las notas que siguen.

Ante todo, hay que poner de relieve que el gasto previsto se ejecuta normalmente a través de *transferencias corrientes y de capital*, tanto a entidades como a personas físicas (capítulos presupuestarios 4 y 7, del presupuesto de gastos) y se rige por la Ley General de Subvenciones (Ley 38/2003) y por su Reglamento (RD 887/2006). Las subvenciones son de diversos tipos: becas (incluidas las ayudas al estudio), préstamos, premios en competencia competitiva y subvenciones en régimen de competencia competitiva, que son también las más importantes cuantitativamente.

No obstante, las *subvenciones directas* constituyen una partida desatada, tanto que la información correspondiente se incluye en una memoria adicional al plan y constituyen aproximadamente un 25% del total del plan trienal³². A

29. *Plan Estratégico de Subvenciones 2021-23 del Ministerio de Educación y Formación Profesional*, actualización 2023, pág. 19.

30. *Plan Estratégico de Subvenciones 2021-23... cit*, pág. 17.

31. En 2023, los 497.822.920 € del PES para deportes se adjudicaron al CSD. Y así en los anteriores ejercicios, incluidas las incorporaciones del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. Ver *Plan estratégico de Subvenciones 2021-2023. Actualización 2023*. Ministerio de Cultura y Deporte, págs. 31-32

32. Según la *Memoria complementaria de subvenciones de concesión directa de 2023* (p. 6), son 121.611.500 € sobre un total de 497.822.920 €.

partir de 2023, esta memoria incluye un segundo anexo dedicado a las subvenciones directas a las Comunidades Autónomas y a Ceuta y Melilla³³.

Los planes identifican *líneas estratégicas* y, dentro de estas, unos *objetivos*, que incluyen las *subvenciones o ayudas concretas*. En el caso del deporte, ha habido 3 líneas, 6 objetivos y 41 ayudas. Las tres líneas estratégicas se han llamado y han estado destinadas a: fomentar la actividad física y el deporte, promover el deporte de alto nivel y promover la igualdad en el ámbito deportivo³⁴. La financiación de las líneas es muy desigual: a promover el deporte de alto nivel se han dedicado casi las tres cuartas partes del total, una cuarta parte a fomentar la actividad física y el deporte y el resto a incrementar la igualdad en el ámbito deportivo³⁵.

Con todo, lo más importante es observar los objetivos de cada línea estratégica, conocer las subvenciones concretas e identificar a los destinatarios de ellas.

La *promoción del deporte de alto nivel* se ha venido desarrollando en un solo objetivo denominado exactamente igual (promover el deporte de alto nivel) hasta 2023, ejercicio en el que se ha añadido otro objetivo más, consistente en incentivar la innovación y la digitalización en el deporte de alta competición, financiado íntegramente a cargo de los fondos europeos NextGenerationUE, integrados en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR). La aportación del PRTR se completa en esta línea con dos ayudas nuevas en el primer objetivo.

Las concretas ayudas de esta línea para promover el deporte de alto nivel se destinan a asociaciones deportivas en general y a las federaciones deportivas para la producción de retransmisiones deportivas en formato audiovisual, el desarrollo de programas internacionales de cooperación y a los programas deportivos Team España; esta última y la destinadas a clubes de máxima categoría nacional de deportes de equipo que hayan participado en juegos olímpicos o paralímpicos fueron incorporadas en 2023 con cargo al PRTR. Las subvenciones del segundo objetivo (innovación y digitalización) se incluyeron todas en 2023 con cargo al PRTR y están destinadas a proyectos de digitalización y nuevas tecnologías de alto impacto deportivo y a ayudas a federaciones para la digitalización de la mejora de alto rendimiento y alta competición, para innovación en los mismos ámbitos y para el uso de la inteligencia artificial vinculado a la mejora del alto rendimiento.

33. Según el Anexo II de la memoria, el CSD tenía un importe concedido para estas subvenciones directas a CC.AA. y Ceuta y Melilla de 101.900.000 €, es decir, aproximadamente el 80% del total de las subvenciones directas.

34. Líneas estratégicas 5, 6 y 7, respectivamente, del PES 2021-23 del MCD.

35. Promoción del deporte de alto nivel: 359.584.040 €; Fomento de la actividad física y del deporte: 108.238.880 €; Igualdad: 30.000.000 € (*Plan Estratégico... 2023*, pág. 33).

El *fomento de la actividad deportiva y del deporte* se desdobra en dos objetivos: uno dedicado al fomento de la actividad no profesional y a la formación y a la investigación y otro a la mejora de infraestructuras deportivas y su transición ecológica; ambos han incorporado también financiación con cargo al PRTR.

En esta línea, las ayudas concretas están distribuidas por órganos dentro del CSD, en función de su destino, que es muy heterogéneo y va desde el desarrollo de campeonatos escolares por selecciones autonómicas hasta la creación de redes de investigación en ciencias del deporte o el desarrollo de proyectos de investigación en ciencia, tecnología o medicina deportiva, pasando por becas de formación de postgrado en el CSD, ayudas para desplazamientos a equipos o deportistas de Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla, campeonatos universitarios, programas de hábitos saludables y ejercicio físico de la población o la promoción del deporte en las zonas rurales (para el primer objetivo). Y ayudas a entidades locales, Comunidades Autónomas y otros titulares de instalaciones y al sector del turismo deportivo, siempre para mejoras o equipamiento y modernización de instalaciones (para el segundo objetivo).

Al incremento de la *igualdad en el ámbito del deporte* se le asignan también dos objetivos: el primero para promover la igualdad (muy retocado en 2023 con tres nuevas ayudas, todas ellas en el marco del PRTR) y el segundo para promover la inclusión.

Las concretas ayudan del primer objetivo han estado destinadas a las federaciones deportivas, a mujeres deportistas, a clubes de la Liga Nacional de Fútbol Femenino Profesional (LNFFP) y a la profesionalización de las estructuras administrativas y organizativas de clubes femeninos de fútbol que no tengan equipos masculinos profesionales (SG Mujer y Deporte), por un lado; y por otro, a clubes de las ligas femeninas de balonmano y baloncesto. Las del segundo objetivo han sido para proyectos de deporte inclusivo desarrollados por federaciones deportivas.

3.3. FINANCIACIÓN DE PLANES O PROGRAMAS ESPECÍFICOS

Los fondos públicos directos financian también programas o asociaciones deportivas.

El llamado *Plan Asociación Deportes Olímpicos (ADO)* se creó para a los JJOO de Barcelona 92, con la participación institucional del CSD, Radiotelevisión Española (RTVE) y el COE. A su amparo se han financiado muchos deportistas españoles desde entonces, pero ha sufrido notorios altibajos: el posterior a la crisis de 2008 (no afectó a los Juegos de Pekín) y el actual, derivado de la pandemia de covid-19, que ha afectado a los dos últimos ciclos olímpicos, el pasado de Tokyo 2020 y el actual de París 2024. Dado que se trata de un plan inicialmente pensado para una financiación público-privada, esta última basada en los

patrocinios de empresas inversoras, la retirada de estas del plan lo pone en jaque: o la parte del presupuesto no ingresada por patrocinios de cubre por el sector público, o es mate. Y así ha venido ocurriendo hasta ahora. Las cuentas muestran que a medida que las inversiones empresariales han caído, ha aumentado la participación del CSD que, de financiar la mitad del plan, ha pasado a hacerlo en un 62% en 2020; el porcentaje va en aumento: 79% en 2021 y subiendo. A ello se ha unido también la progresiva «retirada» de RTVE, que ha disminuido su participación en el plan en más de un ochenta por ciento desde 2008 hasta ahora³⁶.

En 2022 se creó el plan o programa *Team España Élite (TEE)* a cargo del CSD y con las miras están puestas en el actual ciclo olímpico de París 24. La financiación del TEE fue de 16 millones de euros, y en 2023 ha sido de 17; es de suponer que los 15 millones restantes, hasta el total de los 48 millones previstos, se apliquen en 2024. Según el programa, la financiación debería llegar a los deportistas a través de las 36 federaciones beneficiarias.

Es importante señalar que el origen de estos recursos está en el reparto de los derechos audiovisuales del fútbol profesional, conforme a los Pactos de Viana³⁷.

El Plan ADOP para deportes paralímpicos se financia con del Real Patronato sobre Discapacidad (del Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030): 88.460 € de transferencias corrientes dentro del programa 231F («Otros servicios sociales del Estado»). También recibe fondos del CSD (400.000 €), igualmente como transferencias corrientes, dentro del programa 336A. La Dirección General de Deportes de la Región de Murcia ha aportado 20.000 € y otros 500.000 € provienen de la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, SA. El resto (unos 4 millones más) es de patrocinio de entidades privadas. En 2023 va a tener un superávit de más de seiscientos mil euros.

36. La búsqueda de datos en el sitio web del plan ADO no ha dado resultado. Los que se han apuntado se pueden encontrar en noticias divulgativas, como esta de *Palco 23* (<https://www.palco23.com/competiciones/el-plan-ado-busca-una-segunda-vida-tras-estancarse#:~:text=En%20esa%20primera%20edici%C3%B3n%2C%20en,m%C3%A1s%20elevada%20de%20su%20historia.>)

En la página web de ADO es posible encontrar otro tipo de datos, como su inversión total (más de 360 millones desde 1992), las becas otorgadas (12.000) y las medallas obtenidas (143) todo ello hasta Tokyo 2020. Para el ciclo París 2024 se hace promoción del programa, según se dice con un ADO «renovado», adaptado a las nuevas tendencias de patrocinio y con un enfoque único: <https://ado.es/becas-y-patrocinios/#patrocinios>

37. Con el nombre de Pactos de Viana se reconoce el acuerdo entre La liga y la RFEF, auspiciado por el CSD y con su participación, por el que la primera se hizo cargo de determinados compromisos del propio CSD y la RFEF, y también la Asociación de futbolistas de España (AFE). Se firmaron el 18 de abril de 2020 en el Palacio de Viana, sede del Ministerio de Asuntos Exteriores.

4. LA FINANCIACIÓN INDIRECTA DEL DEPORTE MEDIANTE BENEFICIOS FISCALES

El deporte se financia también de manera indirecta a través de beneficios fiscales concedidos a personas físicas y jurídicas que realizan actividades o hacen inversiones previstas en las leyes tributarias o en las leyes de mecenazgo estatales o autonómicas. A nivel estatal, la norma de referencia es la *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, recientemente reformada a través del *Real Decreto Ley 6/2023, de 19 de diciembre*³⁸. Existen también normas específicas en las leyes propias de algunos tributos, señaladamente el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA.

Los Presupuestos Generales del Estado contienen un llamado *Presupuesto de Beneficios Fiscales* (PBF), dentro de la clasificación económica. Está ordenado por capítulos del estado de ingresos. Dentro del capítulo 1, por impuestos directos sobre la renta —IRPF, IS, sobre el capital —IP—, indirectos —IVA, consumos específicos y otros—, tasas y otros ingresos. El total del PBF para 2023 ha sido de 45.268.750.000 €³⁹, que es casi un 25% del total de los ingresos previstos (192.544.166.330 €)⁴⁰. Algo serio.

Además, los proyectos de PGE contienen una *Memoria de Beneficios Fiscales* (MBF)⁴¹. El documento presenta interés porque explica de manera bastante detallada el montante de los beneficios fiscales, su identificación, su asignación a los tributos correspondientes, y su correlación con las políticas de gasto previamente determinadas. Lamentablemente, no permite conocer con detalle los beneficios fiscales relacionados con el deporte de manera completa.

Es posible, por ejemplo, conocer el montante de las ayudas económicas a deportistas (exenciones en el IRPF) o las deducciones de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público determinados (en el IS), que están identificados individualmente; del mismo modo, es posible conocer los beneficios relacionados con algunos de los que denomina como regímenes fiscales especiales. En los resúmenes numéricos pueden identificarse estas partidas, aunque no siempre con facilidad⁴².

38. El Real Decreto-ley se divide en libros y el IV está dedicado a la modificación de la Ley 49/2022. En realidad, consta de un solo artículo, el 129, que modifica a su vez los artículos 3, 7, 17, 18, 19, 20, 21 y 25 de la ley citada.

39. Beneficios fiscales PGE 2023: https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/2/1/5/N_23_E_R_2_101_1_5_1_1.PDF

40. Estado de ingresos PGE 2023: https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/7/1/1/N_23_E_R_6_1_101_1_0.PDF

41. PGE 2023 *Memoria de Beneficios Fiscales*: https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_23_A_A2.PDF

42. *Memoria de Beneficios Fiscales*, cit. págs. 303 ss.

Sin embargo, en la memoria no es posible identificar en particular datos cuantitativos específicos de muchos otros beneficios fiscales relativos al deporte o las actividades deportivas, porque se encuentran incluidos dentro de los datos del tipo de beneficio fiscal en el que se integran, sin individualizar.

Así, por ejemplo, ocurre con los posiblemente más importantes, que son los incentivos fiscales al mecenazgo tanto en el IRPF como en el IS, las deducciones o las exenciones de los incrementos por los donativos y otras aportaciones a entidades beneficiarias de mecenazgo; tampoco los deportistas que se acogen al régimen de extranjeros desplazados a España; ni los correspondientes a las rentas exentas del régimen especial de las entidades sin fines lucrativos, o los beneficios derivados del tipo reducido del 10% aplicable a las mismas entidades o el tipo cero del IVA para donaciones a entidades sin fines lucrativos. Y lo mismo ocurre con las exenciones a servicios deportivos, o las importaciones de sustancias terapéuticas, reactivos y otros utilizados con ocasión de la celebración de competiciones deportivas (ambas en el IVA).

Los datos de la liquidación presupuestaria tampoco descienden a este detalle⁴³. El estado de ingresos de los PGE, apartado Beneficios fiscales, contiene una sola mención al deporte, la de ayudas económicas a deportistas. Sí, en cambio, hay otras al mecenazgo, una vez el IRPF y varias en el Impuesto sobre Sociedades; también a las donaciones, pero son cifras globales.

La memoria es más explícita en cuanto a los objetivos o los destinatarios de los incentivos, de modo que procede recoger algunos de sus aspectos más importantes, porque están en la base de los beneficios fiscales al deporte, como medio indirecto de su financiación pública. Varios son los puntos que me interesa destacar.

En primer lugar, conviene aclarar que la Memoria de Beneficios Fiscales contiene estimaciones hechas sobre métodos previamente definidos.

La metodología de cálculo que se utiliza con carácter general para el IRPF consiste básicamente en la aplicación de un sistema de microsimulación sobre las bases de datos que contienen información individualizada acerca de los distintos colectivos de contribuyentes. Aquellos beneficios fiscales cuyas magnitudes no pueden determinarse con el método general de microsimulación, por carecerse de datos tributarios, ser estos incompletos o no ofrecer la calidad requerida, se estiman bien a partir de información económica o de registros administrativos —basándose en datos fiscales agregados, utilizando un procedimiento de microsi-

43. Para la última liquidación disponible, la de los PGE 2022: <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/EjecucionPresupuestaria/Paginas/ialiquidacionestado.aspx>
Hay alguna mención a los beneficios fiscales concedidos a personas física o jurídicas en los tributos locales, de modo genérico, también inespecíficos.

mulación específico— o bien mediante la combinación de datos tributarios agregados e información estadística de carácter no tributario⁴⁴.

Para la estimación de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades también se utiliza un sistema de microsimulación que se apoya en la información contenida en las declaraciones de años anteriores (en 2023 se han tomado de 2020). No obstante, se exceptúan de tal procedimiento de microsimulación las estimaciones de los beneficios fiscales, bien porque no tienen reflejo en las declaraciones anuales del tributo o bien porque se considera preferible realizar su cuantificación de otra manera. En particular, ocurre así con las deducciones en la cuota íntegra del impuesto por los programas de apoyo a acontecimientos declarados de excepcional interés público, cuyo cálculo se efectúa a partir de la información que contienen las certificaciones emitidas por los órganos competentes y de los datos estadísticos de acontecimientos de años anteriores⁴⁵.

En el IVA, la metodología para el cálculo de 2023 ha consistido en un sistema mixto que combina tanto datos agregados de naturaleza fiscal como magnitudes macroeconómicas, utilizándose los primeros para los cálculos sobre los tipos reducidos de gravamen y los segundos para determinadas exenciones que se considera que constituyen beneficios fiscales⁴⁶.

En segundo lugar, hay beneficios concretos aplicables al deporte sobre los que conviene hacer algunas precisiones adicionales.

Las ayudas de contenido económico a deportistas consisten en exenciones a los deportistas de alto nivel adaptadas a determinados programas previamente acordadas por el CSD con las federaciones deportivas o con los comités olímpico o paralímpico, reconocidas en el art. 7 m) de la Ley del IRPF⁴⁷.

Las deducciones de los programas de apoyo a acontecimientos de especial interés público se aplican a contribuyentes de los impuestos sobre la renta (IRPF, IS e IRNR con establecimiento permanente) que realicen actividades económicas, siempre que sus rendimientos se determinen por el método de estimación directa. La deducción es del 15% de gastos plurianuales en propaganda y publicidad que promuevan el acontecimiento; la base de la deducción es el total del gasto realizado si el contenido del soporte publicitario se refiere de

44. *Memoria...* cit págs. 55-56.

45. *Memoria...* cit págs. 139-140.

46. *Memoria...* cit pág. 217.

47. Conforme a la Memoria, se esperaba que en 2022 creciera el número de beneficiarios, de modo que las ayudas se incrementaran en un 10% aproximadamente, debido a los programas destinados al ciclo olímpico París 2024 (*Memoria de Beneficios Fiscales*, pág. 103). El montante total del beneficio fiscal asciende a 1.720.000 € para unos 1.500 deportistas. Si ha tenido un impacto importante el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (105.780.000 €); aunque puede haber muchos deportistas profesionales entre ellos, la MBF 2023 no contiene el dato desagregado (*Ibidem*, pág. 134).

forma esencial a la divulgación del acontecimiento, y el 25 % del gasto, en otro caso; la aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 19, 20 y 21 de la misma ley por las donaciones y aportaciones realizadas a favor del consorcio u órgano administrativo encargado de la ejecución del acontecimiento, se aplica en idénticas condiciones que las reguladas en el artículo 22 de la ley para el régimen de mecenazgo prioritario (conforme al art. 27.3 de la Ley 49/2002)⁴⁸.

La memoria identifica también algunos acontecimientos concretos a los que atribuye los que denomina «régimenes fiscales especiales». En la MBF de 2023 el régimen especial más llamativo desde el punto de vista deportivo puede haber sido el aplicable a la final de la UEFA Europa League 2022, celebrada en Sevilla, regulado en la disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo⁴⁹.

48. Entiende la Memoria que este beneficio se justifica porque «está dirigido a reforzar el apoyo institucional para cumplir unos objetivos sociales, deportivos, culturales y económicos concretos y, además, produce un efecto de disminución en la cuota del impuesto correspondiente» (*Ibidem*, pág. 193). Se explica también la metodología de determinación del beneficio previsto, como es habitual. Los acontecimientos que se contemplan en 2023 son: «Mundiales Bádminton España», para el que se toman los datos de la deducción aplicada en 2019 por el acontecimiento «Bádminton World Tour»; «Deporte Inclusivo II», para el que se utilizan los datos de la deducción aplicada en 2019 por el acontecimiento «Deporte Inclusivo». El «Plan 2030 de Apoyo al Deporte de Base», para el que se utilizan los datos de la deducción aplicada en 2019 por el acontecimiento «Plan 2020 de Apoyo al Deporte Base II»; el «Plan 2030 de Apoyo al Deporte de Base», para el que se utilizan los datos de la deducción aplicada en 2019 por el acontecimiento «Plan 2020 de Apoyo al Deporte Base II»; el «Barcelona Equestrian Challenge, 4.ª Edición», para el que se toma la deducción aplicada en 2019 por el acontecimiento «Barcelona Equestrian Challenge (3.ª edición)»; «Reconstrucción de la Piscina Histórica cubierta de saltos del Club Natació Barcelona»; y el «Centenario Federación Aragonesa de Fútbol».
49. El Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo, tiene por objeto medidas del sector de transportes. Pero esa disp. ad. 6.ª se denomina exactamente Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Europa League 2022». El régimen en cuestión es un traje a medida para que todo lo que suceda alrededor de la final quede excluido de gravamen. Se aplica a personas jurídica residentes en territorio español o a los establecimientos permanentes que se hayan constituido con motivo del acontecimiento por la propia UEFA o cualquiera de los equipos participantes (Eintracht Frankfurt de Alemania y Glasgow Rangers de Escocia) y consiste en la exención del IS por las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento, siempre que estén directamente relacionadas con su participación en el acontecimiento. Y también a las rentas obtenidas sin establecimiento permanente por la UEFA y los equipos participantes (disp. ad. 6.ª.1). Para las personas físicas (tanto para los empleados o directivos de la UEFA como de los equipos, por tanto, también de los jugadores y técnicos), las rentas que perciban no se consideran obtenidas en España y si adquieren la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia del desplazamiento pueden optar por tributar por el IRNR (disp. ad. 6.ª.2). El régimen especial contiene también normas de régimen aduanero en relación con la importación temporal de mercancías (disp. ad. 6.ª.3). E igualmente para el IVA: no se exige reciprocidad en la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad; se exime del deber de nombrar representante, en su caso, y de someterse a otras obligaciones formales, como las contables; también se establece, por supuesto se concede derecho a devolución de cuotas soportadas, entre otras medidas (disp. ad. 6.ª.4).

Las modalidades de patrocinio deportivo de mecenazgo o ayudas económicas en el marco de convenios de colaboración del art. 25 de la Ley 49/2002 tienen singular importancia en el ámbito deportivo. Se aplican en actividades y programas de promoción «oficiales» auspiciados por el CSD, los comités olímpico y paralímpico y las federaciones deportivas, pero no sólo a ellos; hay otras muchas actividades, acontecimientos o programas deportivos que son financiados mediante el patrocinio, con su correspondiente beneficio fiscal, porque —no está mal recordarlo— la mayoría de las entidades organizadoras de los eventos (fundaciones, asociaciones, federaciones) llevan la vitola de la utilidad pública y la ausencia de ánimo de lucro y además son potencialmente beneficiarias de mecenazgo y, por tanto, también receptoras de donaciones y aportaciones beneficiadas fiscalmente; del mismo modo, pueden aprovechar los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, todo ello conforme a la muy mencionada Ley 49/2002. Por tanto, este análisis tiene que destacar algunos puntos de interés al respecto.

Para las personas físicas, el ámbito de aplicación se centra en los donativos y otras aportaciones que realicen. El régimen aplicable conforme a la Ley 49/2002 y a la ley del IRPF se ha venido mejorando para fomentar el patrocinio. La última modificación ha sido la llevada a cabo, como se ha dicho, por el mencionado Real Decreto-ley 6/2023, con entrada en vigor el 1 de enero de 2024⁵⁰. Se continúan aplicando las exenciones totales de las ganancias patri-

50. En el IRPF, el beneficio fiscal se aplica como deducción de la cuota líquida. Hasta ahora, los coeficientes han sido y así lo destaca la Memoria: «el 80 por ciento hasta una base de 150 euros y del 35 por ciento por el exceso sobre esa cantidad, siempre y cuando se realicen a las entidades beneficiarias del mecenazgo a las que se refiere el artículo 16 de la Ley 49/2002 (entidades sin fines lucrativos y determinadas instituciones). Dichos coeficientes se incrementan en cinco puntos porcentuales cuando las cantidades donadas se destinen a la realización y desarrollo de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo que se aprueban anualmente. Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el coeficiente de deducción aplicable sobre la cantidad que exceda de 150 euros será del 40 por ciento, o del 45 por ciento si se destinan a actividades y programas prioritarios de mecenazgo»(artículo 68.3.a) de la LIRPF y artículo 19 de la Ley 49/2002). El 10 por ciento cuando sean a favor de fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública no comprendidas en las entidades sin fines lucrativos a las que se refiere la Ley 49/2002 (artículo 68.3.b) de la LIRPF). (*Memoria...* cit pág. 69).

A partir de ahora el 80 por ciento hasta una base de 250 euros y del 40 por ciento por el exceso sobre esa cantidad y el 45 si ha habido donaciones de igual o superior importe en los dos años anteriores (nuevo art. 19 Ley 49/2002, modificado por el art. 129 RD Ley 6/2023).

Los contribuyentes por el IRNR también podrán aplicarse la deducción, pero su base no podrá superar el 15% de la base imponible del conjunto de las declaraciones del período (*ibidem*, art. 21).

Para las actividades prioritarias de mecenazgo, el incentivo fiscal se incrementa en un 5% en los coeficientes y en los límites de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, excepto las aportaciones a la Fundación Deporte Joven, para las que se establece un límite de 50.000 € por aportante.

moniales y rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de los donativos, donaciones y aportaciones efectuados a favor de entidades beneficiarias de mecenazgo (art. 23 de la Ley 49/2002). El montante del beneficio fiscal total en IRPF por la política de gasto «cultura» en 2023, en la que están los beneficios fiscales deportivos, ha sido de 1.520.000 €⁵¹.

Con todo, para el deporte, el incentivo al mecenazgo adquiere especial relevancia en el Impuesto sobre Sociedades. Los beneficios fiscales existentes en el IS consisten en incentivos que actúan en la base imponible corrigiendo el resultado contable mediante reducciones de dicha base, en la aplicación de tipos reducidos de gravamen y en algunas bonificaciones y deducciones que minoran la cuota íntegra.

Los ajustes en la base que corrigen el resultado contable que aquí interesan son los de las rentas exentas del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos (artículo 6 de la Ley 49/2002), derivadas de los ingresos por los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad y los de la exención de las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de determinadas explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica (artículo 7 de la Ley 49/2002); en ambos casos si la entidad es la receptora. Si, además, la entidad es una de las catalogadas sin fines lucrativos, el tipo de gravamen aplicable es el 10% (art. 29.3 Ley 49/2002).

Por otra parte, si la entidad es la donante, también se produce un ajuste en la base en los supuestos de incentivos fiscales al mecenazgo. Se trata de los relativos a las exenciones de las ayudas económicas realizadas a entidades beneficiarias del mecenazgo, en el marco de los convenios de colaboración en actividades de interés general, los de los gastos realizados para fines de interés general, y los de los incrementos de patrimonio y rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de los donativos, donaciones y aportaciones efectuados a favor de la entidades beneficiarias del mecenazgo (artículos 23, 25 y 26 de la Ley 49/2002)⁵².

Por lo que se refiere a las deducciones de la cuota, las relativas a donativos, donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias de mecenazgo actúan de

51. Aun sin segregar las deportivas, la Estadística de los declarantes del IPPF de la Agencia tributaria identifica algunos datos interesantes. En la de 2021, última cerrada, se observa que las aportaciones a actividades prioritarias de mecenazgo fueron de 27.877.000 € y los donativos a entidades de la Ley 49/2002 de 3.817.236.000 € (https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2021/jrubik584c1ab8f058d52ff013c6aa15d6a73d8c5032ca.html).
52. La modificación del art. 25 de la Ley 49/2002 obrada por el art. 129 del RD Ley 6/2023 permite que la difusión de la colaboración empresarial con las entidades beneficiarias de mecenazgo la realice también (antes no podía), la propia entidad colaboradora.

manera paralela al IRPF⁵³. También se mantiene la deducción relativa a los gastos para realización de actividades y programas relacionados con acontecimientos de excepcional interés público⁵⁴.

Como ya se ha dicho, la MBF no segrega el impacto de estos beneficios, ni tampoco se identifica en la liquidación a cargo de la Intervención de la Administración General del Estado. Pero en aquella, como se viene diciendo, se contiene un montante total del beneficio fiscal en la política de gasto «cultura»⁵⁵. No obstante, pueden encontrarse datos parciales por tipo de deducción, aunque sin especificación de la parte deportiva⁵⁶.

53. Para 2023, la deducción es del 35 % sobre el importe de los donativos, donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 % de la base imponible del periodo impositivo, pero las cantidades que excedan de dicho límite se podrán aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. El citado coeficiente y el límite para la base de la deducción se incrementan en 5 puntos porcentuales en los supuestos establecidos en la lista, que se aprueba anualmente, de actividades prioritarias de mecenazgo. También se incrementan en 5 puntos porcentuales los coeficientes aplicables en caso de donaciones realizadas en el marco de acontecimientos de excepcional interés público (en total, han sido 66, pero los deportivos se han mencionado en nota anterior). Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior, el coeficiente de deducción se eleva al 40 por ciento (artículo 20 de la Ley 49/2002).

Con la reforma de 2023 tantas veces mencionada, la deducción de la cuota íntegra será del 40%; si ha habido en los dos años anteriores por importe superior, será del 50%. Es importante también destacar que la base de la deducción tendrá como límite el 15 de la base imponible del impuesto, en vez del 10, como hasta ahora (art. 20 Ley 49/2002, tal como modificado por el art. 129 del RD Ley 6/2023).

Siempre conforme a la MBF 2023, Se prevé que el número de beneficiarios pudiera haber crecido el 6 por ciento en 2021 y que volverá a aumentar el 2,4 por ciento en 2022, de manera que la tasa acumulada para el bienio sería del 8,5 por ciento, tras el descenso del 6 por ciento que se registró en 2020. Por lo tanto, la proporción de beneficiarios respecto al número total de declarantes del impuesto subiría en 4 milésimas porcentuales, situándose en el 9,7 por mil en 2022.

A partir de las hipótesis anteriores resulta que el importe de esta deducción podría expandirse en el 10,4 por ciento durante el bienio 2021-22, fruto de la combinación de unas tasas anuales del 6,1 y 4 por ciento en 2021 y 2022, respectivamente, ritmos que serían algo superiores al de 2020, ejercicio en el que se produjo un crecimiento del 3,4 por ciento. Además, se estima que la tributación mínima podría dar lugar a una disminución del 30,5 por ciento de este beneficio fiscal.

54. El 15%, conforme al art. 27.3 de la Ley 49/2002.

55. *Memoria...* cit pág. 205. Ese montante en el IS asciende a 144.660.000 €.

56. *Memoria...* cit pág. 204. Hay algunos datos interesantes sobre 2022, que es el usado como referencia para la MBF 2023. Así, por ejemplo, ha habido 10.152 entidades parcialmente exentas que han supuesto un impacto de 149.650.000 € de beneficio fiscal; 6.936 entidades sin fines lucrativos para 336.740.000 de impacto fiscal y solamente 344 incentivos al mecenazgo con impacto de 3.990.000 €. Los tipos reducidos de las entidades sin fines lucrativos se han aplicado a 1.188 de ellas y su impacto ha sido de 5.004.000 €. Las donaciones han tenido un impacto de 164.920.000 € mientras que los acontecimientos de especial interés público sólo tuvieron un impacto de 24.490.000 €.

En el IVA interesa destacar sobre todo la exención a los servicios deportivos, conforme al art. 20.1. 13.º de la Ley del IVA, siempre que se preste a personas físicas por parte de entidades de Derecho público, federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español, el Comité Paralímpico Español y entidades o establecimientos privados de carácter social, pero quedan fuera de la exención los espectáculos deportivos. También existe una exención relativa a las importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano, de reactivos destinados a la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos, de las sustancias referenciadas para el control de calidad de los medicamentos y de los productos farmacéuticos utilizados con ocasión de la celebración de competiciones deportivas internacionales (así, en los artículos 41, 42 y 43 de la Ley del IVA)⁵⁷.

Finalmente, quizá también interese lo que puede ser una curiosidad, pero en sentido negativo: se trata de la imposibilidad de aplicar la deducción del 20% de las obras para la mejora de su eficiencia energética realizadas en la vivienda habitual del contribuyente o en cualquiera otra de la que fuese titular, si la obra se realiza en «las piscinas a instalaciones deportivas».

5. POR UNA POLÍTICA FISCAL DEPORTIVA EVALUABLE

5.1 BASE NORMATIVA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE UNA POLÍTICA FISCAL DEPORTIVA

La política fiscal es un concepto muy amplio que puede ser estudiado desde muchos puntos de vista, porque incorpora varias políticas fiscales singulares. Aunque, como ya se ha dicho, el término fiscal en la teoría hacendística se refiere al conjunto de la actividad financiera⁵⁸, cuando se habla de políticas fiscales singulares, se refiere al modo en que los tributos son utilizados como instrumentos de intervención en la actividad económica o social, mediante incentivos (estímulos en sectores económicos determinados), desincentivos (gravámenes adicionales o pérdida de incentivos que se tenían) o, sencillamente, medidas de favor fiscal (mínimos exentos o gratificaciones a actuaciones o situaciones personales). Así, se dice que existe una política fiscal del empleo, de la energía o de la vivienda, por citar sólo algunas.

57. Aunque no hay datos cuantitativos concretos sobre la exención en la liquidación del presupuesto de 2022 ni en el MBF de 2023, sí contiene una estimación del valor de las exenciones, que se estima en 101.456,67 millones de euros para 2023, produciéndose un aumento del 5,7 por ciento respecto al valor estimado actualmente para 2022 (96.028,70 millones de euros). La anterior cantidad multiplicada por el tipo general de gravamen del 21 por ciento conduce a una estimación de los beneficios fiscales asociados a este grupo de operaciones por valor de 21.305,90 millones de euros en 2023, con un incremento del 5,7 por ciento respecto al importe revisado para 2022 (20.166,03 millones de euros). (Memoria... cit pág. 225). Concretando más, la previsión de beneficios fiscales por políticas de gasto es de 906.970.000 € para «Cultura», donde se enmarca esta exención (Memoria... pág. 230).

58. También lo hace la AIREf en sus estudios de gasto público y de beneficios fiscales, como se verá en adelante.

Así pues, llegados a este punto, interesa particularmente destacar el fin de las políticas públicas deportivas consagrado por la Ley del Deporte, que consiste en establecer un marco normativo y de actuación «que favorezca la participación del sector privado, de las entidades o empresas, físicas o jurídicas, que presten servicios deportivos en la promoción y en el desarrollo de la actividad física y el deporte mediante acciones de patrocinio deportivo y, en su caso, de un tratamiento fiscal específico que incentive y favorezca su participación en el deporte» (art. 3 g) Ley 39/2022).

La ley aboga claramente por la intervención de la iniciativa privada y es consciente de que la manera de incentivarla es mediante un régimen fiscal que la favorezca. A efectos del planteamiento de una política fiscal deportiva, este tratamiento fiscal específico es muy relevante, ya que confirmaría no sólo la conveniencia, sino también la exigencia normativa de financiación indirecta del deporte a través de beneficios fiscales para su promoción y desarrollo.

En este sentido, dentro de la política pública deportiva, puede decirse que hay una política fiscal deportiva constituida, de un lado, por los beneficios fiscales atribuidos a deportistas y entidades o asociaciones deportivas que gozan de medidas fiscales favorables (exenciones, tipos reducidos, deducciones, por ejemplo) y, de otro lado, por los estímulos dirigidos a las personas físicas o las personas jurídicas para el patrocinio, el mecenazgo o la colaboración empresarial relacionados con el deporte, o también para la colaboración puramente altruista mediante donativos o donaciones.

5.2. LA EVALUACIÓN DE LA POLÍTICA PÚBLICA FISCAL DEPORTIVA

Existe una política pública deportiva que, como se acaba de exponer, se financia esencialmente, de dos maneras: a través de subvenciones o transferencias directas, recogidas en los Presupuestos Generales del Estado y mediante beneficios fiscales asociados a la colaboración, promoción, defensa, patrocinio y mecenazgo de deportistas y actividades o entidades deportivas. Como toda política pública, debe ser evaluada⁵⁹.

La Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de las políticas públicas en la Administración General del Estado, justifica la eva-

59. Hasta la Ley 27/2022, la evaluación se ha realizado conforme por la Agencia Estatal de Calidad y Evaluación de los Servicios (AEVAL). La Disp.ad. Ley 1.^a de la 28/2006, de 18 de julio, de agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, autorizó al Gobierno para crear la citada agencia y así lo hizo; en diciembre de 2006 se aprobó su estatuto (RD 1418(2006) y comenzó sus trabajos en enero de 2017; en julio de 2017 se disolvió y sus funciones pasaron a la Secretaría de Estado de Función Pública, perteneciente al Ministerio de Hacienda y Función Pública (RD 796/2017); en ella se creó el Instituto para la Evaluación de las Políticas Públicas, con rango de subdirección general. De momento, y hasta la creación de la nueva Agencia Estatal de Evaluación de Política Públicas prevista en la Ley 27/2022 (art. 29).

luación como una herramienta de análisis destinada a dos objetivos: de un lado, la toma informada de decisiones; y de otro, hacer correcciones en la política de que se trate⁶⁰.

Esta justificación tiene mucho sentido, porque la evaluación en sí misma adquiere relevancia si es finalista, es decir, si se dirige a objetivos más allá del propio análisis cuantitativo o puramente auditor. Por eso, la Ley 27/2022 pretende como objetivos finales los de «optimizar el proceso de toma de decisiones públicas, impulsar la innovación del sector público, colaborar para que el sector público estatal sea eficaz en la asignación y utilización de los recursos públicos y permitir el control de responsabilidades y la rendición de cuentas a la sociedad»⁶¹.

La política pública deportiva tendrá que someterse, pues, a evaluación⁶². La evaluación de la política fiscal deportiva en su vertiente de gasto público directo, basada en subvenciones, podría arrojar resultados interesantes sobre el grado de cumplimiento de las políticas públicas deportivas en general⁶³. Además, ser-

60. Exposición de Motivos, párrafo 1.º de Ley 27/2022, de 20 de diciembre, de institucionalización de la evaluación de las políticas públicas en la Administración General del Estado: «La evaluación de las políticas públicas se erige en la actualidad como una herramienta imprescindible para la mejora de las acciones de gobierno, ya que favorece la toma de decisiones informada y sirve como elemento para proponer eventuales correcciones. Además, se configura como un instrumento fundamental para contar con políticas públicas más eficaces y eficientes y, en última instancia, es un elemento de profundización en la democracia al servir para la rendición de cuentas ante la ciudadanía».
61. Exp. Mot. Ley 27/2022 IV. La exposición explica cada uno de estos objetivos de un modo detallado. Por su parte, el art. 4 de la Ley, enumera sistemáticamente esos objetivos finales, que resultan ser seis, porque añade a los anteriores el de «contribuir a mejorar la situación de los retos de la sociedad y del desarrollo sostenible». Quizá se deba a que la Ley 27/2022 ha sido enmarcada en el PRTR, en concreto en su componente 11, destinado a la «Modernización de las Administraciones Públicas»; dentro de este componente 11, el reto iv) es: «La modernización de la gestión pública, asegurando un nuevo modelo de gobernanza más estratégico y con un seguimiento que permita una mejor rendición de cuentas»; por su parte, la reforma R1 asociada a este componente 11 incluye el reforzamiento de la evaluación de las políticas públicas con el fin de mejorar su eficiencia. Y como señala exposición de motivos, la aprobación de la esta ley constituye en hito CID 146. Y —por qué no— quizá se deba también a que la ley, según confiesa la misma exposición de motivos (VI, *in fine*), sigue entre otros principios, el de «no causar un perjuicio significativo al medio ambiente». Además, por supuesto, sigue los principios de necesidad y eficacia, proporcionalidad, transparencia y eficiencia; todo ello según la exposición de motivos citada.
62. El art. 3 de la Ley 27/2022 aclara que la fiscalización de la actividad económico-financiera de la AGE correspondiente a sus políticas públicas se realizará por el Tribunal de Cuentas en los términos establecidos en su normativa (párr. 2) y que las evaluaciones ex post de revisión del gasto se realizará por la AIREF, con arreglo a la suya (párr. 3).
63. La ley del deporte se refiere a las políticas públicas de diversas maneras, siempre en plural, es decir, no utiliza el concepto «política pública» como si hubiese una sola política pública deportiva, sino que utiliza el de «políticas públicas», pero no de modo unívoco. Así, antes todo, ordena los poderes públicos que desarrollen políticas públicas deportivas para la promoción de la paz y la concordia en el deporte (orden programática, ya que se contiene en la exposición de motivos, enunciado II). Además, considera que el principio rector enunciado en el art. 43.3 CE (promoción de la actividad física y el deporte), debe tenerse en cuenta en

viría sobre todo para tomar decisiones sobre la implementación y el desarrollo de las actuaciones futuras. Serviría para valorar la eficiencia del gasto público realizado en deportistas, deportes y asociaciones o entidades concretas favorecidas. Permitiría, en fin, distinguir aquello que responde a los objetivos de la política deportiva de lo que no responde a ella.

Y sería deseable que, además, fuera evaluada específicamente la política fiscal deportiva porque, aunque forme parte de una política pública deportiva en general y puede ser evaluada en su contexto, la fiscal tiene características propias y básicas que lo así lo aconsejan: en primer lugar, porque la gestión de los gastos públicos directos está asignada a un órgano en exclusiva, el Consejo Superior del Deporte, del que depende en gran medida su éxito o su fracaso, o simplemente que sea mejor o peor; y en segundo lugar, porque gran parte de la financiación del deporte proviene de los beneficios fiscales, y hacer una utilización eficiente de los beneficios fiscales es una exigencia derivada en el sentido del art. 31.2 CE; y que, además, sea justa lo es del art. 31.1 CE.

5.3. LA EVALUACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL DEPORTIVA BASADA EN LOS BENEFICIOS FISCALES

En el ámbito científico hacendista se dice que el beneficio fiscal es también un gasto fiscal, porque son caras de la misma moneda: lo que es un beneficio para los contribuyentes es un menor ingreso para el Estado, ya que el beneficio de aquellos consiste en satisfacer a este una menor cuota tributaria o aplicar unas mayores deducciones u obtener unas devoluciones que no habrían podido aplicar sin la medida de favor fiscal (beneficio).

De ahí se pasa directamente a la caracterización del beneficio fiscal para el contribuyente como un gasto fiscal para el Estado. Curiosamente, sin embargo, lo que en los Presupuestos Generales del Estado hace años era llamado «presupuesto de gastos fiscales» —porque el montante de los beneficios fiscales es

la formulación de políticas públicas que «inciten, favorezcan y garanticen su práctica en las mejores condiciones de seguridad y salud» (art. 2.3 in fine) y que, en esas políticas públicas, la AGE ha de asegurarse de que el acceso de la ciudadanía se haga en condiciones de igualdad (art. 2.4), lo que tiene su reflejo en el marco específico de promoción de la igualdad y contra la discriminación en el deporte (art. 4). Por otra parte, la ley se refiere a las políticas públicas que fomenten la práctica deportiva en personas de la tercera edad o mayores (art. 8.1 y art. 14 aa), y en las personas con discapacidad (art. 14 ab), a las políticas públicas dirigidas contra la *LGTBIfobia* (la expresión es de la Ley) en el deporte (art. 14 r), a las políticas de fomento del deporte en edad infantil y adolescente (art. 90) y para la seguridad y accesibilidad de las instalaciones deportivas (art. 124.1, c). Sin, embargo, puede hablarse propiamente de la política pública deportiva dentro de las políticas públicas en general, constituida precisamente por las actuaciones públicas específicamente dirigidas a satisfacer las necesidades derivadas del principio rector de promoción de la educación física y el deporte (art. 43.3 CE), con los fines que señala la Ley (art. 3). El Plan Estratégico de Subvenciones para el deporte incorpora la práctica totalidad de la política deportiva fiscal (de gasto público) del Estado.

gasto—, hace algún tiempo ya que se integró en los ingresos y por eso se habla ahora de «presupuesto de beneficios fiscales». Pudiera parecer un simple cambio de denominación, pero no es así. El presupuesto de gastos fiscales suponía un aumento de gastos y el presupuesto de beneficios fiscales supone una disminución de ingresos. Las cuentas salen igual, ciertamente, pero la naturaleza de la figura presupuestaria cambia: unos están en el presupuesto de ingresos y los otros estaban en el de gastos. A efectos prácticos, los beneficios fiscales, en cuanto suponen menores ingresos, son como los gastos. Pero jurídicamente no lo son o, al menos, no son sólo gastos.

A pesar de todo, es bastante común y recurrente hablar del beneficio fiscal como «gasto fiscal», también entre la doctrina tributarista. Y, correlativamente, hablar del gasto fiscal como gasto público. Si se admite que esto es así, el beneficio fiscal habrá de entenderse sometido no sólo a los principios de justicia en el ingreso (art. 3.1 CE) sino también a los de justicia en el gasto (art. 31.2).

Ello supone que el beneficio fiscal tiene que ser justo desde el punto de vista del ingreso, aunque suponga un menor ingreso, porque las medidas de favor fiscal no pueden aislarse del entendimiento global del tributo justo en virtud del cual nace el deber constitucional de contribuir, y en concreto, de contribuir menos o más si se es acreedor de alguna de esas medidas favorables. Y, asimismo, desde el punto de vista del gasto, exige: por un lado, que los beneficios fiscales se programen y se ejecuten con criterios de eficiencia y economía; y de otro, como recursos públicos que son, que los beneficios fiscales se asignen con criterios de equidad (de gasto justo).

De ahí surge la exigencia de planificar la política de beneficios fiscales *ex ante* y de evaluarla *ex post*⁶⁴. Para la primera (planificación), tienen que ser importantísimos los informes de las evaluaciones previas. Para la segunda (evaluación), la adecuación a los principios y fines de la política fiscal concreta.

Ya hemos dicho que los beneficios fiscales pueden considerarse como gastos públicos con los que se financia parcialmente el deporte⁶⁵. Por tanto, es posible evaluarlos y así se hace.

La Ley 27/2022 reconoce las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en materia de evaluación. Hay que entender que

64. Ello al margen de los informes de *evaluabilidad* (término empleado por la ley) *ex ante* recogidos en el art. 11 de la Ley 27/2022 que, en sí mismos, no suponen evaluación de la política ya efectuada, sino anticipación a su puesta en práctica.

65. La OCDE considera los gastos fiscales como transferencias implementadas a través del sistema tributario, con el mismo objetivo que el gasto directo, es decir, es un instrumento que el ente público usa para conseguir objetivos de carácter económico y social (OECD: *Tax Expenditures: a review of the issues and country practices: Report*, París, 1984). Puede que la OCDE no sea una autoridad científica en la materia, pero recoge perfectamente lo que desde hace tiempo es el gasto fiscal y eso se aviene con la figura del beneficio fiscal, en términos generales.

se trata de las evaluaciones que realice en materias y asuntos propios de la AEAT. Con todo, la ley 27/2022 es aplicable supletoriamente siempre que resulte compatible con la legislación específica tributaria. Parece una prevención puramente formularia, porque en la legislación específica de la AEAT no hay referencia a la evaluación de políticas públicas concretas.

Tampoco el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023 se refiere a política o políticas públicas propias, sino a aspectos concretos del funcionamiento de la propia agencia⁶⁶.

Mención aparte merece el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, no tanto por las funciones de evaluación que realiza —que también— sino por las que se pide que lleve a cabo. De hecho, la información que aparece en la página web de la AEAT es bastante parca y se limita a señalar cuáles son las funciones del servicio, lo mismo que hace el mencionado plan estratégico de la AEAT⁶⁷.

En efecto, ya desde 2021, importantes sectores de la función pública especializada habían sugerido la posibilidad de que este servicio se convirtiera en una especie de agencia evaluadora de las políticas públicas a través del que se elaboraran dictámenes previos a la confección de esas políticas (evaluación *ex ante*) y se realizaran los seguimientos de su desarrollo, a fin de determinar si se habían adaptado a los objetivos previstos (evaluaciones *ex post*). Estas peticiones no se han plasmado en medidas concretas, es decir, no hay una estrategia gene-

66. Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-estrategico-agencia-tributaria-2020-2023/plan-estrategico-agencia-tributaria-2020-2023.html>.

El Plan tiene tres adendas, una por año, 2021, 2022, y 2023. Añade la evaluación de las cartas de aviso. Nada relevante, pues, respecto del deporte ni que se le parezca.

Las alusiones a la evaluación están hechas: a los medios humanos y materiales para desarrollar el propio plan (pág. 9, 29), al desempeño de los empleados públicos (pág. 36), al servicio de auditoría interna (pág. 44), a la calidad de la asistencia telemática integral (pág. 74), a la de los riesgos en la planificación de las actuaciones (pág. 87) y en la cooperación internacional (pág. 96) y al comportamiento a posteriori de los obligados tributarios (pág. 112).

67. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gobierno-abierto/transparencia/organigrama/servicio-estudios-tributarios-estadisticas.html>. En concreto: «la presupuestación y la previsión a medio plazo de los ingresos tributarios, no tributarios y otros ingresos públicos, así como la realización de estudios de carácter tributario y la elaboración de estadísticas en el ámbito de las funciones y competencias atribuidas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Le corresponderá asimismo la adaptación de las bases de datos tributarias para el tratamiento y explotación estadística de la información; la elaboración de estadísticas de fuente fiscal de los principales impuestos y el desarrollo de sus herramientas de difusión; la realización de estudios estadísticos que requieran tratamiento masivo de datos; y el desarrollo e implementación de los modelos estadísticos de microsimulación para la evaluación del coste recaudatorio de las modificaciones normativas».

Lo mismo en el Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023, cit. (págs. 44-45).

ral de evaluación, aunque sí hay evaluaciones de normas y procedimientos de interés⁶⁸. Ninguno sobre beneficios fiscales, ni siquiera con carácter global.

Por su parte, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) introdujo en 2021 la evaluación del gasto público⁶⁹. Pero ya antes, en 2019, uno de los estudios más detallados fue precisamente sobre beneficios fiscales, en el que abordó la evaluación de algunos de estos beneficios, con análisis de datos y formulación de propuestas⁷⁰. El estudio se concretó en varios beneficios fiscales, entre ellos los correspondientes a los donativos en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades. No hace segregación por el destino de los donativos, de modo que no es posible conocer cuáles se refieren al sector del deporte, pero las conclusiones que obtiene son muy sugerentes. De entre ellas, merecen la pena destacarse las que siguen, que son coincidentes para ambos impuestos⁷¹.

En primer lugar, los donativos se sitúan muy por debajo de los países de la eurozona.

En segundo lugar, en cuanto a cantidades, en el IRPF su montante llegó a 470 millones de euros, con un elevado número de participantes, sobre todo en las rentas más altas. En el Impuesto sobre Sociedades fue de sólo 107 millones y se concentró entre las empresas con mayor volumen de negocio; la AIReF considera que ello se debe a que estas empresas tienen bases imponibles positivas que permiten obtener mayor ventaja del beneficio fiscal.

En tercer lugar, por lo que se refiere al análisis de la relación entre el beneficio fiscal y el fomento de las donaciones a entidades sin fines lucrativos, en ambos impuestos la evaluación muestra un resultado no concluyente, porque no se identifica una relación de causalidad directa entre el beneficio fiscal y el incremento de las donaciones, como sí, en cambio, ocurre en Europa.

Con todo, la falta de desagregación por destino de los donativos no ayuda a conocer las características de los donativos deportivos. No obstante, el estudio

68. Por ejemplo, de evaluación del impacto de leyes, como el caso de la Ley 11/2021, de 9 de julio, que introdujo medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, entre otras. Véase el documento de la Secretaría de Estado de Hacienda, del Ministerio de Hacienda: Evaluación intermedia de los efectos de la Ley contra el fraude fiscal, de diciembre de 2022 (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/30-12-22-Informe-Evaluacion-intermedia-efectos-Ley-LuchaContraFraude.pdf>).

69. En agosto de 2021 se creó la División de Evaluación de Gasto Público, que lleva a cabo proyectos y estudios por encargo de las Administraciones Públicas.

70. AIReF: *Estudio de beneficios fiscales*: <https://www.airef.es/es/estudios/estudio-beneficios-fiscales/>. Contiene un estudio detallado y extenso, un resumen ejecutivo, además de anexos sobre metodología y datos particulares. Evalúa 13 beneficios fiscales cuyo importe ascendió en el año de referencia (2019) a 35.000 millones de euros, que supusieron el 60% del total de los beneficios fiscales de aquel ejercicio presupuestario. En el estudio, como se afirma expresamente, «no se discute la pertinencia o idoneidad de los objetivos de política económica que persigue cada beneficio fiscal» (Resumen ejecutivo del *Estudio*, pág. 5).

71. AIReF: *Estudio de beneficios fiscales*, cit. págs. 128 (IRPF) y 260 (IS).

sería perfectamente trasladable al análisis de los beneficios fiscales para el patrocinio, el mecenazgo y la colaboración empresarial.

6. CONCLUSIONES

Sin perjuicio de cualesquiera otras que puedan obtenerse, me parecen destacables las siguientes conclusiones.

1ª.- La estrategia de financiación estatal del deporte no es autónoma, sino que se encuentra incluida o absorbida dentro del plan estratégico del ministerio en el que le toca estar en cada momento.

2ª.- Con carácter general, la financiación estatal directa del deporte está fragmentada y es recurrente, es decir, no está suficientemente planificada.

3ª.- En particular, no es claro el plan de financiación del llamado deporte-base.

4ª.- El llamado deporte-ocio y la formación física, que mantiene en forma a las personas porque constituyen hoy un factor básico para salud y para la calidad de vida, no tiene una financiación perceptible por parte del Estado, ni siquiera a través de subvenciones o transferencias a otros entes públicos para estos fines.

5ª.- En el desarrollo de los créditos presupuestarios del Ministerio de Educación (antes de que se le incorporara el deporte), no aparecía ni una vez la palabra deporte, deportista o deportivo. Ello quiere decir que el dinero para la educación física en el ámbito formativo no se explicita. Es posible que lo haya, pero si es así, debe estar oculto en otros créditos no específicamente deportivos.

6ª.- Se observa una sobrevaloración de la financiación directa del deporte de alta competición y de elite. Esto no es un juicio de valor, es un hecho y no quiere decir que esta opción de política deportiva sea criticable. Por el contrario, hay poco lugar para el deporte de base, que es el que hace la formación física.

7ª.- La financiación indirecta, tal como está concebida, está destinada también fundamentalmente al deporte de élite. Sin excluir esta opción, que es inevitable porque conjuga de modo eficiente los intereses del deporte y de los patrocinadores, habría que fomentarla para el deporte base.

8ª.- Sería necesaria más información sobre la cuantía de gastos fiscales afectados al deporte, es decir de qué y en qué se gasta y cómo se desagrega esta financiación indirecta. Ello procuraría una mayor transparencia del destino y de la gestión de estos gastos fiscales.

9ª.- No puede decirse que haya una auténtica política pública deportiva, decididamente autónoma, que englobe todas las líneas de actuación dirigidas al

deporte. Sin embargo, la actual Ley del deporte la exige. Ello permitiría abordar adecuadamente su evaluación.

10ª.— Las anteriores conclusiones incorporan también algunas de las exigencias básicas que deberían tenerse en cuenta para una financiación eficiente y justa del deporte. Ello, unido a las características del patrocinio deportivo en general y su vinculación con la fiscalidad, sugiere y aconseja elaborar una política fiscal del deporte, que sirviera para identificar y rentabilizar los focos principales del patrocinio deportivo y para planificar la utilización justa de los correlativos gastos fiscales.

7. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

7.1.— Este es un estudio basado exclusivamente en los datos obtenidos de los documentos públicos referenciados en el texto y las notas. A continuación, se hacen algunos apuntes bibliográficos de interés, con la simple pretensión de sugerir lecturas complementarias de carácter general.

7.2.— El valor constitucional del deporte ya fue destacado desde los albores de la Constitución de 1978 por varios autores. CAZORLA PRIETO, L. M.^a, en su *Deporte y Estado*, Labor Barcelona, destacó ya en 1979 la conexión del deporte y la práctica deportiva como algo atinente a los poderes públicos organizados en el Estado. Con posterioridad, el mismo autor abordó específicamente el valor constitucional del deporte, en «El art. 43.3 de la Constitución Española», en la obra colectiva *La Constitución y el Deporte*, Unisport, 1994, dirigido por J.L. CARRETERO LESTÓN. Pueden encontrarse en ella otras valiosas aportaciones sobre este tema de A. CAMPS POVILL y M. V.^a MOYA CALLE —con el mismo título— y de F. PÉREZ LÓPEZ, con el de «Deporte y Constitución Española». Por su parte, BERMEJO VERA, J., primero en un artículo denominado «Constitución y ordenamiento deportivo», en la *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 63, 1994 y después en el libro *Constitución y deporte*. Tecnos, Madrid, 1998), insistió en las exigencias derivadas de la Constitución hacia las administraciones públicas en materia deportiva.

Un sector doctrinal va más allá y proclama abiertamente el carácter de deporte como un derecho fundamental e incluso como un derecho humano. Es una línea bastante acusada en la literatura jurídica hispanoamericana (por todo PACHOT ZAMBRANA, K. L.: «El derecho constitucional al deporte en la doctrina y el Derecho comparado», en *Cuestiones Constitucionales*, Revista mexicana de Derecho Constitucional, n.º 35, 2016, págs. 127 y 136-137). Del mismo modo, CASTILLA. K.: «El derecho humano a la práctica del deporte. Una propuesta desde y para la Constitución mexicana», en *Fair Play, Revista de filosofía ética y derecho del deporte*, UPF, 2015, en particular págs.104 ss.)

Lo cierto es que en el ordenamiento español no existen normas de rango jurídico que establezcan tal cosa, ni siquiera existe una tutela reforzada, que es uno de los rasgos caracterizadores de estos derechos (por todos, ya PÉREZ LUÑO, A.E.: *Los derechos fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 46). Ello, no obstante, algunos especialistas en Derecho deportivo han destacado el valor del derecho al deporte, aunque no tenga el plus de protección que tiene los derechos fundamentales (ver CAMPS POVILL, A.: «El art. 43.3 de la Constitución Española», en la obra colectiva *La Constitución y el Deporte*, citada antes, quien opina que una cosa es el derecho y otra su garantía).

7.3.- Los estudios sobre financiación del deporte no son frecuentes. Puede encontrarse una descripción histórica muy interesante por los datos y referencias aportadas en ECHEVERRY VELÁSQUEZ, S.: «Antecedentes históricos de la financiación pública y privada de las actividades deportivas», en *Fair Play*, revista de Filosofía, Ética y Deporte, UPF, 2015, pp. 51ss). Unos apuntes muy interesantes aplicados a España se contienen en LERA LÓPEZ, F. Y SUÁREZ FERNÁNDEZ M. J.: «Práctica deportiva y políticas públicas en el deporte en España», en *Papeles de Economía española*, n.º. 159, 2019, págs. 226ss, en particular el apartado denominado «Políticas públicas de fomento de la práctica deportiva en España», pág. 234 a 238.

7.4.- Sobre el patrocinio deportivo y sus aspectos fiscales la literatura es mucho más abundante. La Asociación Española de Derecho Deportivo mantiene desde hace años la publicación de la *Revista Española de Derecho Deportivo*, ahora en editorial Reus, que dirigen José Luís Carretero Lestón y Antonio Millán Garrido. Su aportación al Derecho deportivo es extraordinaria y los trabajos sobre fiscalidad son numerosos. Por tanto, su consulta es necesaria para conocer las fuentes de conocimiento del Derecho deportivo español y muy útil para manejar sus fuentes de producción, no sólo estatal, sino también autonómicas.

Para una visión de conjunto sobre el patrocinio deportivo en su perspectiva fiscal, se puede consultar CARRETERO LESTÓN, J. L.: *La fiscalidad del patrocinio deportivo*. Madrid, Reus, 2015. La monografía se introduce con un apartado sobre la financiación del deporte, sigue con una aproximación a conceptos claves del patrocinio deportivo (distinción entre sponsorización, mecenazgo y colaboración) y se centra en el régimen fiscal de cada uno de ellos. Del mismo autor hay trabajos también sectoriales del mayor interés, como este dedicado al importantísimo ámbito municipal: «La financiación del deporte municipal. Los recursos derivados de la prestación de servicios deportivos», en *Tributos Locales* 125 (2016), p. 55 ss.

Hay otros trabajos más recientes de carácter específico; entre ellos, es aconsejable la consulta de MORIES JIMÉNEZ, M.^a T.: «Hacia un nuevo modelo en la fiscalidad de las actividades de fomento del deporte: el mecenazgo y la cultura del compliance en la aplicación de la Ley 49/2022, de 23 de diciembre»,

en CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir): *Compliance en materia deportiva y medidas de acción en favor de la política de género en la nueva ley del deporte*, Aranzadi, 2023.

7.5.- Un último apunte bibliográfico me parece necesario, para dar noticia de la necesaria relación entre los beneficios fiscales al deporte y la exigencia constitucional de analizar el gasto público desde una perspectiva racional. Hay varias maneras de abordar este tema.

Una de ellas es la que conecta las decisiones sobre gasto público con los principios constitucionales del art. 31.2 CE. Con carácter muy general, es conveniente volver a la concepción en su día expuesta por BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *El derecho de los gastos públicos*, IEF, Madrid, 1991. Una aplicación concreta del control de racionalidad del gasto público es analizada por PASTOR DEL PINO, M.^a: *Gasto fiscal racional y cohesión territorial. Un modelo general de planificación y control y una propuesta de actuación fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2023. Su estudio está lejos del deporte, pero su metodología es perfectamente aplicable a este. En el estudio se plantea también la necesidad de evaluación de las políticas públicas, que en este trabajo se ha defendido abiertamente.

Otra perspectiva general, pero igualmente sugerente es la planteada por GARCÍA LUQUE, E. I.: *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*, Lex Nova, Valladolid, 2011, quien pone el acento en el ahorro de gasto al que debe apuntar la concesión de algunos beneficios fiscales, especialmente los de carácter medioambiental, pero la idea central es trasladable también al ámbito deportivo.