

COMUNICACIÓN: LA FISCALIDAD DEL PATROCINIO DEPORTIVO

José Luis Carretero Lestón
Doctor en Derecho. Universidad de Málaga

Sumario.- 1. Introducción. 2. Beneficios tributarios para el espónsor. 3. Beneficios tributarios para el mecenas. 4. Conclusiones críticas.

1. Introducción.

El patrocinio del deporte se puede definir como una operación por la cual los particulares se hacen partícipes de su desarrollo a través de la financiación. Si entendemos por patrocinio, en sentido amplio, esa acción de favorecer o ayudar económicamente, no resulta inconveniente distinguir un patrocinio con contraprestación o de carácter oneroso -denominado patrocinio publicitario, patrocinio empresarial, patrocinio comercial o esponsorización- y un patrocinio sin contraprestación o de carácter gratuito -denominado genéricamente mecenazgo-.

No desconozco que un sector de la doctrina niega tal distinción, al entender que no hay un mecenazgo puro, desinteresado y altruista. No obstante, y sin entrar a valorar la oportunidad y validez de las distintas teorías, la separación entre operaciones onerosas y gratuitas resulta necesaria cuando se trata, como en esta ocasión, de analizar las consecuencias fiscales para los patrocinadores.

Hay que destacar que la actividad deportiva se considera de interés general y, cuando es realizada por fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, da origen a diversos incentivos fiscales a la participación privada en esas actividades.

2. Beneficios tributarios para el espónsor.

El espónsor puede ser una persona física o jurídica, siempre que realice una actividad empresarial. La finalidad perseguida es una buena campaña publicitaria que permita un aumento de los ingresos. Por ello, y a diferencia de lo que ocurre con las acciones de mecenazgo, no es necesario establecer incentivos fiscales, porque aquí se está pagando por los servicios prestados, por los servicios publicitarios que el esponsorizado está obligado a realizar desde la firma del contrato.

2.1. El espónsor persona física.

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

Si está en régimen de estimación directa, de los artículos 28.1 y 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante Ley 35/2006), en conexión con el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante Texto Refundido), cabe concluir que la base imponible se calculará partiendo

del resultado contable, -que se ha debido determinar conforme a las normas previstas en el Código de Comercio y demás leyes de posible aplicación-, que se corregirá de acuerdo con lo establecido en el citado Texto Refundido. Desde la perspectiva contable, la entrega de cantidades en concepto de contraprestación publicitaria se considera, según el Plan General de Contabilidad, como gasto de publicidad y, a su vez, la normativa del Impuesto sobre Sociedades conceptúa como gasto deducible el que se efectúe para promocionar la venta de bienes y prestaciones de servicios. Así, el pago por publicidad será gasto deducible a efectos fiscales.

El empresario o profesional incluido en el régimen de estimación objetiva no podrá considerar como gasto deducible, a efectos fiscales, las cantidades invertidas en publicidad.

2.2. El espónsor persona jurídica.

El Impuesto sobre Sociedades grava como sujeto pasivo al espónsor persona jurídica y considera partida deducible las aportaciones realizadas como contraprestación de actividades publicitarias. De acuerdo con el Texto Refundido, en especial su artículo 14.1.e), se considerarán gastos deducibles los gastos de relaciones públicas con clientes y los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, de modo que se incluyen los gastos de publicidad como partida deducible y ello porque comportan la adquisición de unos servicios prestados por terceros que determinan la producción de unos ingresos, incluso si la publicidad tiene lugar a través de un contrato de patrocinio publicitario

2.3. La sujeción al IVA de la esponsorización deportiva.

En la esponsorización se da una relación directa entre el servicio prestado y la aportación recibida, lo que según la Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de marzo de 1999 es causa suficiente para someter este contrato a gravamen. Las personas físicas o jurídicas esponsorizadas serán sujetos pasivos del IVA por el ejercicio de una actividad publicitaria y deberán repercutir íntegramente su importe al espónsor en el momento de devengo del impuesto, quien, como empresario, podrá deducir esa cuota repercutida. No obstante, si realiza operaciones exentas, es de aplicación la regla de prorrata, y la correspondiente deducción parcial, o la imposibilidad de deducción. La base imponible del impuesto coincidirá con el valor de la contraprestación del servicio prestado.

El pago al esponsorizado puede hacerse en dinero o en especie. En el primer caso el cálculo de la base imponible no suscita ningún problema, siendo igual a la cantidad entregada. En el segundo, la propia Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, establece reglas especiales de determinación, conforme a las cuales la base imponible será igual al valor acordado entre las partes en condiciones normales de mercado. Si la contraprestación consiste parte en dinero y parte en especie, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria el importe de la parte dineraria, siempre que el resultado sea superior al valor acordado.

3. Beneficios tributarios para el mecenazgo.

El análisis que voy a realizar parte de la regulación recogida en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (en adelante Ley 30/1994), como ley de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Con anterioridad no existía una normativa específica para este tipo de aportaciones, por lo que la Ley 30/1994 supuso un importante avance al permitir la deducción limitada, en el Impuesto de Sociedades, de aquellos gastos producidos como consecuencia de la promoción del deporte. Sin embargo, la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, varió la concepción de gasto fiscal que se había mantenido anteriormente, de modo que su artículo 14.1.e) parece admitir sin ninguna limitación la deducción de los gastos vinculados a actividades deportivas que sirvan para promocionar los productos o la marca del colaborador. De este modo los incentivos que proponía la Ley 30/1994 ya no lo eran tanto, pues resultaba más beneficioso fiscalmente realizar actividades de patrocinio publicitario que actividades de mecenazgo.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante Ley 49/2002), deroga expresamente el título II de la Ley 30/1994 y pretende estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando los incentivos fiscales previstos en la normativa anterior. Debe advertirse que el propio título de la nueva Ley puede resultar engañoso, ya que no trata de regular el régimen fiscal de todas las entidades sin fines lucrativos, sino exclusivamente de algunas, de modo particular las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública. La misma observación debe hacerse sobre el mecenazgo, ya que no regula los incentivos fiscales a cualquier actividad de mecenazgo, sino únicamente de las realizadas a favor de entidades comprendidas en su ámbito de aplicación.

Al analizar los incentivos fiscales establecidos para las aportaciones del mecenazgo a una persona jurídica, es menester diferenciar en función de que la entidad que la recibe sea especialmente protegida, parcialmente exenta o sociedad anónima deportiva. Las entidades encuadradas en el régimen de especial protección son las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre que ambas cumplan los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002. Junto a estas entidades sin fines lucrativos se encuentran otras que realizan actividades deportivas y también son beneficiarias del mecenazgo, como el Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones locales, la Unión de Federaciones Deportivas, la Confederación Andaluza de Federaciones Deportivas, el Consejo Superior de Deportes, las entidades autónomas deportivas de las Comunidades Autónomas y los institutos municipales de deportes.

El mecenazgo, persona que realiza la aportación a favor de una actividad de interés general, en este caso el deporte, puede ser tanto una persona física como una persona jurídica. La regulación fiscal distingue entre las aportaciones que realicen una y otra y les da un trato diferente, lo que ha sido objeto de muchas críticas, a mi juicio fundadas, por parte de la doctrina.

A su vez, el mecenazgo puede realizar la aportación a una persona física o a una persona jurídica, aunque la legislación española que regula el mecenazgo sólo reconoce

e incentiva fiscalmente la donación realizada a determinadas personas jurídicas. Así ocurría en la Ley 30/1994 y así ocurre en la Ley 49/2002. En las aportaciones realizadas a personas jurídicas distinguiré en función de la entidad que reciba la ayuda, de modo que puedan apreciarse más claramente las diferencias existentes y determinar cuándo se está produciendo un incentivo fiscal.

3.1. El mecenazgo persona física.

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

Cuando la aportación se hace a favor de personas jurídicas debo distinguir:

3.1.1. Entidades especialmente protegidas.

Respecto a las ayudas que se hagan a favor de estas entidades, a las que me he referido con anterioridad, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán deducir en la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de deducción, con el límite del 10 por 100 de la base liquidable (artículo 69.1 de la Ley 35/2006). El porcentaje y el límite de deducción podrán aumentar hasta un máximo de cinco puntos si estamos ante actividades y programas prioritarios de mecenazgo, que se establecerán en la Ley de Presupuestos Generales de cada año.

Las donaciones que se hagan a estas entidades en concepto de mecenazgo deportivo pueden serlo en dinero o en especie. La nueva Ley introduce algunas modificaciones en cuanto a los bienes objeto de mecenazgo, como la posibilidad de realizar la aportación de bienes sin especificar la naturaleza o destino de éstos, suprimiéndose la expresión “bienes que deben formar parte del activo material de la entidad donataria” y se admite la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores.

Respecto a la cuantía de la base de deducción debo hacer constar que será:

- en los donativos dinerarios, su importe
- en las donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre Patrimonio
- en la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resultase de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral
- en la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario
- en la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- el valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión

Junto a la deducción en cuota encontramos la exención, también en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de las ganancias patrimoniales que se puedan producir por la entrega de donativos y donaciones. Debo indicar que la ganancia sólo será posible cuando la aportación se haga en especie y que no es necesario que el bien recibido forme parte del activo material de la entidad donataria, dada la modificación operada por la Ley 49/2002.

La nueva Ley deja exentas de tributación las ganancias patrimoniales pero no las pérdidas, en consonancia con el artículo 33.4.a) de la Ley 35/2006, que derogó implícitamente el artículo 62 de la Ley 30/1994 atendiendo a las críticas doctrinales, dado el efecto negativo que producía para el fomento de las donaciones a entidades sin fines lucrativos dejar exentas de gravamen las pérdidas patrimoniales, resultando más favorable vender los bienes a bajo precio que donarlos para que, de esta forma, computase la correspondiente disminución patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tampoco se someten a gravamen los incrementos patrimoniales que se pongan de manifiesto en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3.1.2. Entidades parcialmente exentas.

Aunque se consideran parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades las entidades o instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, la legislación vigente sólo establece beneficios fiscales para las aportaciones realizadas a las fundaciones y a las asociaciones de utilidad pública, lo que me obliga a distinguir lo siguiente:

Aportaciones hechas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y a asociaciones declaradas de utilidad pública, que persigan fines deportivos y que incumplan algunos de los requisitos previstos en la normativa especial. El artículo 68.3.b) en relación con el artículo 69.1 de la Ley 35/2006 permite la deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las cantidades donadas a estas entidades, con el límite del 10 por 100 de la base liquidable. En resumen, se reduce el porcentaje de deducción respecto a las aportaciones realizadas a las entidades acogidas a la Ley 49/2002 y, además, sólo se permite la deducción cuando se hagan donativos dinerarios.

Aportaciones hechas a entidades que actúan sin ánimo de lucro, que persigan fines deportivos y que no sean de utilidad pública. En este caso no hay ningún tipo de incentivo fiscal, a pesar de que el legislador reconoce la labor que realizan y por ello les otorga un régimen de exención parcial en el Impuesto sobre Sociedades. A mi juicio, dada la dificultad de obtener la calificación de utilidad pública debería ampliarse la deducción a las ayudas a las entidades deportivas sin ánimo de lucro que carezcan de la declaración reseñada. Mientras no se produzca un cambio en este sentido las

aportaciones a estas entidades deportivas no gozan de ninguna deducción, por lo que no se incentiva la necesaria financiación privada de este sector deportivo.

3.1.3. Sociedades anónimas deportivas.

Las sociedades anónimas deportivas, en cuanto son entidades con fines lucrativos, no dan origen a ningún beneficio fiscal para el mecenazgo.

3.2. El mecenazgo persona jurídica.

El mecenazgo persona jurídica, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, no goza de beneficios fiscales cuando realiza aportaciones a beneficiados personas físicas.

Cuando la aportación se hace a favor de personas jurídicas debo distinguir:

3.2.1. Entidades especialmente protegidas.

Se establece una deducción en la cuota íntegra, minorada en el importe de las deducciones y bonificaciones previas, del 35 por 100 del importe de los donativos, donaciones y aportaciones, dinerarios o en especie, a favor de estas entidades. La base de esta deducción no podrá superar el 10 por 100 de la base imponible del periodo impositivo. Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas por insuficiencia de cuota o por exceder del 10 por 100 de la base imponible, pueden aplicarse a las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Esta posibilidad, que debe ser valorada positivamente, no está prevista para los mecenazgos personas físicas, lo que supone una discriminación entre unos y otros.

El porcentaje de deducción beneficia especialmente a las entidades jurídicas que tributan en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo especial inferior al 35 por 100. La Ley de Presupuestos Generales de cada año podrá elevar en cinco puntos, como máximo, los porcentajes de deducción y la cuantía de los límites de deducción respecto de actividades y programas prioritarios de mecenazgo.

No se someterán a gravamen las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de donaciones de bienes efectuadas a favor de las citadas entidades deportivas y en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana están exentos, como ya he indicado, los incrementos patrimoniales que se produzcan como consecuencia de esas operaciones.

La nueva Ley ha decidido suprimir la opción que se le daba al donante para tomar como límite el 10 por 100 de la base imponible o el 1 por 1.000 del volumen de ventas y recoge una modificación sustancial al establecer la deducción en cuota en lugar de la deducción en la base imponible. De este modo parecen resueltas las diferencias de tratamiento entre los mecenazgos personas físicas y personas jurídicas, denunciadas por la doctrina, aunque en mi opinión queda mucho para la total igualdad.

3.2.2. Entidades parcialmente exentas y sociedades anónimas deportivas.

A diferencia de lo que ocurre en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquier aportación realizada a otra entidad distinta a las expresamente recogidas en la Ley 49/2002 carece de beneficio fiscal.

3.3. El supuesto especial del convenio de colaboración empresarial.

Con el convenio de colaboración empresarial nos referimos a un contrato, realizado entre partes iguales, en virtud del cual una persona física o jurídica se compromete a colaborar, mediante una ayuda económica, en la realización de actividades deportivas a cambio de la difusión por cualquier medio del nombre del colaborador. Sabemos que es una figura intermedia entre el mecenazgo puro y la esponsorización. Por un lado, se diferencia del mecenazgo puro en que existe contraprestación; por otro, se diferencia de la esponsorización en que esta contraprestación carece de fines lucrativos. En el convenio de colaboración la única obligación que contrae la entidad que recibe la ayuda es la de difundir el nombre de la persona o entidad colaboradora, hasta el extremo de que se puede llegar a considerar que se pierden los beneficios fiscales, de los que ahora vamos a tratar, si el compromiso se extiende a algo más.

Los beneficios fiscales a las entidades colaboradoras se recogieron por primera vez en el artículo 68 de la Ley 30/1994, conforme al cual las cantidades entregadas tenían la condición de gasto fiscalmente deducible para la empresa o entidad colaboradora, con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que en ningún caso la aplicación de este último porcentaje pudiese determinar una base imponible negativa. En el caso de empresarios personas físicas y profesionales el cómputo del 5 por 100 se efectuaba sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

Atendiendo a lo expuesto anteriormente, la Ley 30/1994 consideraba deducible, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la aportación hecha en concepto de colaboración empresarial, si bien con el límite señalado.

Conforme a la nueva Ley, las cantidades satisfechas o los gastos realizados tienen la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al sistema de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De este modo los mecenas que realicen un convenio de colaboración estarán igual de beneficiados que si realizan un contrato de esponsorización. Salvo la tributación en el IVA, a la que me referiré más adelante, del que están exentas las acciones de mecenazgo y no lo están las de patrocinio publicitario, no hay diferencia alguna en el régimen tributario de ambas figuras.

Para las personas físicas, sin lugar a dudas, el hecho de que la deducción se produzca en la base imponible del impuesto supone un incentivo mayor que si se produce en la cuota, con lo que se está favoreciendo a aquellos sujetos pasivos que realizan aportaciones a cambio de publicidad en lugar de a aquellos que entregan ayudas sin recibir nada a cambio. Recordando que una persona física tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a tipos progresivos, la aportación a través de un convenio de colaboración le permite practicar una deducción en la base

imponible equivalente al importe de la ayuda, mientras que si realiza una aportación desinteresada lo único que puede deducir es el 25 por 100 de su importe en la cuota.

El convenio de colaboración se aproxima mucho al patrocinio publicitario, siendo difícil establecer una diferencia clara, pero el móvil del convenio de colaboración se encuentra cercano al ideal altruista del mecenazgo, no existiendo contraprestación en sentido estricto, sino limitada a la difusión del nombre comercial. Por ello es coherente que los incentivos fiscales sean reales y que el régimen fiscal del convenio de colaboración fuese más favorable que el del patrocinio publicitario.

En la Ley 30/1994 se establecía la compatibilidad del régimen fiscal del convenio de colaboración con otros regulados en la propia Ley. La Ley 49/2002, en cambio, establece la incompatibilidad fiscal de las cantidades satisfechas vía convenio de colaboración con los demás incentivos fiscales previstos en su articulado. Sin embargo, la regulación fiscal del contrato de patrocinio publicitario no se contempla en esta Ley, por lo que se puede entender que cabe la compatibilidad entre el régimen fiscal del patrocinio publicitario y el del convenio de colaboración, pero más que de compatibilidad hay que hablar de superposición o de doble inversión.

3.4. Otros supuestos de mecenazgo.

Además de los donativos y de los convenios de colaboración se encuentran beneficiadas o incentivadas fiscalmente otras actuaciones de colaboración empresarial.

Puede considerarse mecenazgo deportivo la realización de gastos en la organización de actividades deportivas. Esta actuación se diferencia de las anteriores en el hecho de tener como destinatarios un colectivo más amplio que el de las entidades con un régimen fiscal privilegiado, por cuanto la nota característica es que la actividad va a ser realizada por la propia entidad o persona colaboradoras, que no se limitan a actuar como intermediarias. La Ley 30/1994 disponía que los gastos tenían la consideración de deducibles fiscalmente, con el consabido límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas y con la conocida compatibilidad de esta deducción con la relativa a los supuestos de mecenazgo puro. En la nueva Ley desaparecen los límites y, por el contrario, se establece la incompatibilidad con los restantes incentivos fiscales.

La Ley 49/2002 añade un incentivo más, bajo la rúbrica de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, y establece que las empresas y los empresarios individuales y profesionales en estimación directa podrán deducir de la cuota íntegra el 15 por 100 de los gastos e inversiones realizados en los citados planes y programas. A título de ejemplo, la disposición adicional sexta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, consideró acontecimiento de excepcional interés público a “Almería 2005”. En la misma línea, la disposición adicional trigésima cuarta de la citada Ley de acompañamiento a los presupuestos generales de 2004, declaró también acontecimiento de excepcional interés público a la “Copa América 2007”. En ambos casos fueron de aplicación los beneficios fiscales máximos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002. Respecto al ejercicio 2014, las disposiciones adicionales quincuagésima cuarta, quincuagésima quinta y sexagésima de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (en adelante Ley 22/2013), consideran acontecimientos

excepcionales de interés público los siguientes: “Campeonato del Mundo de Escalada 2014, Gijón”, “Campeonato del Mundo de Patinaje Artístico Reus 2014” y “World Challenge LFP/85º Aniversario de la Liga”.

3.5. La sujeción al IVA del mecenazgo deportivo.

Para determinar la sujeción al IVA no podemos atender al sujeto que realiza la operación sino a la concreta operación realizada. El IVA grava la entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, no teniendo la consideración de empresarios y profesionales quienes realizan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. Es la onerosidad de la operación realizada la que determina la sujeción al impuesto, por lo que puede concluirse que las actividades de mecenazgo no están sujetas al IVA, puesto que se realizan a título gratuito.

No obstante, se planteaba la duda respecto al convenio de colaboración empresarial, al permitir una difusión publicitaria. La Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de marzo de 1999 dejó zanjada la cuestión al reconocer la falta de onerosidad de estas actividades. La difusión del nombre del colaborador no puede considerarse como contraprestación directa de un servicio. A mayor abundamiento, la Ley 49/2002 dispone expresamente que la difusión de la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios, en clara alusión a la no sujeción al IVA.

4. Conclusiones críticas.

Primera. El mecenazgo y la esponsorización son dos manifestaciones de patrocinio. Desde un punto de vista jurídico podemos distinguir entre un patrocinio con contraprestación u oneroso y un patrocinio sin contraprestación o lucrativo. La esponsorización deportiva forma parte del primer grupo, ya que la relación entre el espónsor y el esponsorizado nace de un contrato bilateral. El mecenazgo deportivo forma parte del segundo grupo, pues no existe un vínculo contractual entre el mecenas y el beneficiado. Como una manifestación especial de mecenazgo deportivo se encuentra el convenio de colaboración empresarial, en el que, aún existiendo semejanzas que lo asimilan a la esponsorización, la falta de una contraprestación propiamente dicha nos permite considerarlo como patrocinio lucrativo.

Segunda. En el contrato de esponsorización deportiva el espónsor está invirtiendo en unos servicios publicitarios, de modo que la aportación tiene el carácter de gasto a efectos contables. Desde un punto de vista fiscal, sólo los empresarios que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o aquellos que estén sometidos al régimen de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán deducirlos. La prestación de servicios a la que se compromete el esponsorizado se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que el espónsor tenga su sede en el lugar de aplicación del Impuesto.

Tercera. La regulación fiscal del mecenazgo se encuentra en la Ley 49/2002. En lo que a nosotros nos interesa, la nueva ley no regula los incentivos fiscales a cualquier actividad de mecenazgo, sino únicamente de las realizadas a entidades encuadradas en su ámbito de aplicación. De esta manera son muchas las acciones de mecenazgo

deportivo que quedan al margen de u contenido, por no tratarse de, como he denominado, entidades especialmente protegidas.

Cuarta. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente, tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de las donaciones dinerarias o en especie, computándose la base de la deducción a efectos del cálculo del límite previsto en el artículo 69.1 de la Ley 35/2006. Los incentivos fiscales alcanzan a la donación de derechos y a la constitución, sin contraprestación, de derechos reales de usufructo sobre bienes, derechos y valores. En comparación con la legislación derogada la deducción ha aumentado en cinco puntos. Quedan exentas las ganancias patrimoniales que se generen con motivo de la donación, extremo ya previsto en la Ley 30/1994, y también los incrementos patrimoniales que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, novedad de la nueva Ley que debo considerar positiva.

Quinta. Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada por las deducciones y bonificaciones previas, el 35 por 100 de las donaciones dinerarias o en especie. La base de la deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible. En comparación con la Ley 30/1994, la deducción, por el importe total de la donación, en la base imponible ha sido sustituida por una deducción en la cuota íntegra, en esta ocasión de forma limitada, con lo que resultarán beneficiados los mecenas que tributen en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo especial más bajo. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota o por exceder del límite sobre la base imponible, se podrán aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Esta disposición, que merece un juicio favorable, no está prevista para los contribuyentes sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que sería deseable al objeto de equiparar ambos regímenes tributarios. Por el contrario, las aportaciones a entidades deportivas sin fines lucrativos que no cumplan alguno de los requisitos previstos en la Ley no gozan de ninguna deducción, a diferencia de lo establecido en el artículo 68.3.b) de la Ley 35/2006 para los mecenas personas físicas. Están exentas las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones y, como se ha indicado anteriormente, igualmente exentos los incrementos patrimoniales sujetos al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Sexta. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo de naturaleza deportiva y elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones anteriores. Esta posibilidad ya se contemplaba en la Ley 30/1994, pero tengo que indicar que desde esa fecha hasta nuestros días la actividad deportiva no ha merecido el calificativo de prioritaria. Una importante excepción la constituye la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 22/2013, al reconocer como actividad de mecenazgo prioritario al programa “España compite: en la Empresa como en el Deporte”, en el que participan la Fundación CEOE y el CSD. Los aportantes podrán disfrutar de un cinco por ciento de incremento en la deducción, si bien con el límite de 50.000 euros anuales.

Séptima. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados en el marco de un convenio de colaboración empresarial tienen la consideración de gastos deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa. Conforme a la nueva regulación no hay límite en la deducción, aunque se declara expresamente la incompatibilidad con los restantes incentivos fiscales previstos en la Ley. De esta manera se igualan para el patrocinador las consecuencias tributarias de un contrato de esponsorización, independientemente de las ventajas publicitarias que genera, y de un convenio de colaboración, salvo en lo referente al IVA que grava las operaciones de esponsorización y no las de mecenazgo. Sin embargo, el espónsor puede deducir la cuota repercutida por lo que no representa un mayor coste.

Octava. Puede indicarse, en líneas generales, que es más rentable para el futuro patrocinador realizar operaciones de esponsorización deportiva que de mecenazgo deportivo, sea mecenazgo simple o convenio de colaboración empresarial, teniendo en cuenta el mayor impacto del retorno publicitario. Desde el punto de vista del patrocinador, el mecenazgo deportivo no está suficientemente incentivado y no se ha corregido el distinto tratamiento tributario para el mecenaz persona física y para el mecenaz persona jurídica. Además los incentivos fiscales para el mecenazgo deportivo están previstos respecto a entidades capaces de generar y de obtener financiación al margen de esta figura, piénsese en las federaciones deportivas y en el Comité Olímpico Español. De nuevo quedan fuera de los incentivos fiscales al mecenazgo las entidades deportivas realmente necesitadas, es decir, los clubes básicos y elementales, las agrupaciones deportivas y los entes de promoción deportiva que no sean de utilidad pública.