

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Grado en Derecho

Área de Derecho Financiero y Tributario

TRABAJO FIN DE GRADO

Curso Académico 2020/2021

**“Algunas reflexiones sobre el régimen jurídico de los incentivos fiscales al
mecenazgo. En especial, el mecenazgo deportivo”**



Alumno: FRANCISCO LINDE ROCAMORA

Tutora: LAURA SOTO BERNABEU

RESUMEN

En las páginas que siguen se procederá a realizar una exposición sistemática sobre la figura del mecenazgo y su régimen tributario, haciendo especial referencia al mecenazgo deportivo. Lo que se pretende con este trabajo es ofrecer una visión del mecenazgo centrado en el ámbito deportivo donde se analizará la fiscalidad del mismo y de cada una de sus diversas fórmulas.

En primer lugar, vamos a realizar una introducción en la que se hablará del papel que desempeña el deporte en la sociedad, así como de las aportaciones dinerarias privadas tendentes a favorecer o aumentar los recursos de los deportistas o entidades deportivas para la consecución de sus fines.

En segundo lugar, procederemos a analizar y conocer la figura de mecenazgo y sus aspectos básicos, es decir, sus características esenciales, su régimen jurídico¹, y la repercusión que ostenta el mecenazgo para las entidades no lucrativas en diversos países europeos de gran influencia. Tras ello, realizaremos una comparación del mecenazgo con una figura con la que guarda bastantes semejanzas, como es el patrocinio.

En tercer lugar, incidiremos en mayor profundidad en el régimen fiscal de las donaciones, donativos y aportaciones, viendo en primera instancia la base de los beneficios fiscales concedidos, siguiendo con las deducciones que se pueden aplicar en cada uno de los impuestos (IRPF, IRNR, IS) y, para terminar, conoceremos las exenciones aplicables a las rentas derivadas de las aportaciones.

Además de dichas donaciones, donativos o aportaciones, hay otras formas de llevar a cabo el mecenazgo, siendo esas otras formas las que analizaremos en el siguiente apartado del trabajo. Estamos hablando de los gastos en actividades de interés general, los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, y los programas de apoyo a acontecimientos de especial interés público. Nos encargaremos de analizar la regulación jurídica y el tratamiento fiscal de cada una de ellas por separado.

¹ El régimen jurídico del mecenazgo se recoge en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que regula esta figura, así

Por último, finalizaremos el presente trabajo con una exposición de las principales conclusiones alcanzadas en relación a la necesaria reforma de la Ley 49/2002. En un primer momento, presentaremos nuestras conclusiones sobre la necesidad de ampliar el concepto de donación, donativo o aportación. Posteriormente, nos referiremos a aquellas relacionadas con los porcentajes de deducción establecidos en la ley y que, a nuestro modo de ver, deberían revisarse al alza para fomentar la inversión privada en actividades deportivas. Finalmente, reflexionaremos sobre la importancia de incluir en el ámbito subjetivo de aplicación a las entidades sin fines lucrativos con residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea.



ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	6
II. MECENAZGO	8
2.1 Concepto y caracteres del mecenazgo	8
2.2 Régimen jurídico del mecenazgo: Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo).	10
2.3 Repercusión del mecenazgo en otros países europeos: Reino Unido y Francia.....	12
2.4 Diferencias con figuras afines: Patrocinio.....	15
III. RÉGIMEN FISCAL DE LAS DONACIONES Y APORTACIONES	17
3.1 Donativos, donaciones y aportaciones deducibles	18
3.2 Base de los beneficios fiscales concedidos	21
3.3 Porcentaje de deducciones aplicables en los distintos impuestos	23
3.3.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	23
3.3.2 Impuesto sobre Sociedades (IS).....	25
3.3.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).....	27
3.4 Exención de las rentas derivadas de las aportaciones.....	28
IV. MECENAZGO Y OTRAS FORMAS DE LLEVARLO A CABO	29
4.1 Gastos en actividades de interés general	30
4.2 Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general	31
4.3 Programas de apoyo a acontecimientos de especial interés público	34
4.3.1 Deducciones en los impuestos que gravan la renta por inversiones y gastos realizados.	35
4.3.2 Deducciones en los impuestos que gravan la renta por donaciones efectuadas.....	37
4.3.3 Bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).	37
V. CONCLUSIONES.....	38

VI. BIBLIOGRAFÍA..... 43

VII. WEBGRAFÍA..... **¡Error! Marcador no definido.**



ABREVIATURAS EMPLEADAS

ADO.....	Asociación de Deportes Olímpicos
AGE.....	Administración General del Estado
CADE.....	Consejo Asesor del Deporte Español
CC.....	Código Civil
DGT.....	Dirección General de Tributos
IAE.....	Impuesto sobre Actividades Económicas
ICE.....	Información Comercial Española
IP.....	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR.....	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF.....	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS.....	Impuesto de Sociedades
ITPAJD.....	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA.....	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF.....	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS.....	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LPGE.....	Ley de Presupuestos Generales del Estado
NI.....	<i>North Ireland</i>
RAE.....	Real Academia Española de la Lengua
RD.....	Real Decreto
RDL.....	Real Decreto-Ley
UE.....	Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN.

El deporte desempeña, a día de hoy, un papel fundamental en nuestra sociedad tanto a nivel nacional como a nivel mundial, ya que nos encontramos ante una actividad con una clara dimensión educativa. Además, desempeña una función social y cultural y recreativa. A todo ello hay que sumarle la importante mejora en la salud de aquellas personas que lo practican, siendo una de las formas más habituales de combatir el sobrepeso, la obesidad, incluso disminuyendo la incidencia de algunas enfermedades crónicas que ponen en riesgo la vida de las personas y que merman su calidad de vida.

Para su desarrollo y promoción, resulta de suma importancia hablar de la colaboración del sector empresarial, y más en concreto, de las aportaciones dinerarias llevadas a cabo en los últimos tiempos por empresas con estos fines.

Dichas aportaciones dinerarias se encuentran especialmente visibles en el deporte llamado de élite, aunque no debemos olvidar su existencia en otros niveles inferiores y que va a permitir a estos deportistas o clubes una facilitación para el desarrollo de sus actividades gracias a dichas donaciones.

Bien es cierto que cuanto mayor es el número de aficionados a un deporte, por lo general, mayor va a ser el número de licencias federativas, lo que deriva en una mayor masa crítica para que una disciplina deportiva consiga encontrar colaboradores externos que ayuden a desarrollar la actividad².

Ambas partes obtienen un beneficio de estas ayudas o colaboraciones. Por una parte, tenemos a los deportistas o los clubes y federaciones deportivas (entidades que los agrupan), que van a ver aumentados sus recursos para la dedicación de la disciplina practicada. Y por otro lado, tenemos el beneficio que obtienen las empresas que deciden destinar parte de su dinero al desarrollo y promoción de una determinada disciplina deportiva. Estas empresas van a ver asociado su nombre o sus marcas a los valores

² VIDAL WAGNER, Guillermo: "Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración empresarial". En *Revista Aranzadi de Derecho de deporte y entretenimiento*, núm.18, 2006, págs. 125-132.

proclamados continuamente por el deporte³, lo cual desencadena en un aumento de la presencia social y mediática, acompañado del aumento de ingresos correspondiente.

Parece evidente que, desde el punto de vista de las empresas, lo que se espera es que la inversión realizada sea devuelta con el mayor beneficio posible. Una de las variables de ese retorno siempre va a ser la ventaja tributaria que va a derivarle de dicha inversión, pues va a disfrutar de un régimen fiscal favorable respecto a otra clase de inversiones. Está claro que, cuanto más beneficioso sea el tratamiento fiscal, mayores serán las perspectivas de invertir en deporte frente a otras opciones de inversión. Dicho tratamiento fiscal puede no ser neutral en cuanto a la toma de decisiones, por lo que conviene a las empresas conocer el régimen jurídico-tributario que resulte de aplicación.

También resulta importante la forma en que se realiza ese gasto o inversión deportiva, sobretodo en el marco tributario español. Así pues, aunque para una empresa signifique económicamente lo mismo, una salida de recursos, no va a ser tratado fiscalmente igual la inversión de dinero mediante un donativo puro y simple, mediante un contrato de patrocinio deportivo o invertirlo a través de un Convenio de Colaboración Empresarial. Como hemos dicho antes, les conviene a las empresas tener claro cuáles van a ser las consecuencias fiscales de elegir una forma u otra de realizar sus inversiones.

Todo esto es lo que vamos a abordar en este trabajo, la tributación del mecenazgo y de cada una de sus fórmulas, viendo los beneficios fiscales que aportan a los donantes en cada uno de los impuestos. Para ello, haremos especial mención a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como a la reforma de la misma en 2014. También mencionaremos la Proposición de Ley de 9 de abril presentada por el Grupo Popular en el Congreso⁴, cuyo objetivo es mejorar la actual Ley y facilitar las

³ “El deporte ha sido considerado tradicionalmente un medio apropiado para conseguir valores de desarrollo y social, afán de superación, integración, respeto a la persona, tolerancia, acatación de reglas, perseverancia, autodisciplina, superación de los límites, responsabilidad, cooperación, honestidad, lealtad etc.” en RUIZ LLAMAS, Guillermo y CABRERA SUÁREZ, “Los valores del deporte”. En *Revista la Educación*, núm. 335, 2004, págs. 9-20.

⁴ Toda la información sobre esta iniciativa puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/B/BOCG-14-B-143-1.PDF. Consultado el día 9 de Junio de 2021.

inversiones de los colaboradores externos a través de mayores ventajas tributarias. Dicha Proposición de Ley modificativa se encuentra actualmente en el trámite de enmiendas, y, aparentemente, cuenta con el beneplácito del Gobierno⁵.

Lo que se persigue con esta iniciativa legislativa es incrementar los beneficios fiscales al mecenazgo, tanto si es realizado por personas físicas, como si es realizado por personas jurídicas, sean o no residentes. Pero además también plantea otras cuestiones relevantes, tales como una ampliación del concepto de donativos y donaciones deducibles, la ampliación del concepto de entidades sin ánimo de lucro o el refuerzo del automatismo en la aplicación de los tributos locales.

Por último, mencionaremos que hay otra iniciativa en el Congreso relativa a la Proposición de Ley de fomento y reconocimiento del mecenazgo, el micromecenazgo y el voluntariado, presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos⁶, y con la que se pretende promover y fomentar la participación de la iniciativa privada en las actividades de interés general.

II. MECENAZGO.

Comenzaremos analizando la definición de mecenazgo que se contempla en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como las características más relevantes del mismo, para después abordar su regulación en la Ley 49/2002. También analizaremos cuál ha sido su repercusión en otros países europeos, como son Francia o Reino Unido. Para finalizar este apartado del trabajo haremos una breve referencia a otras figuras similares al mecenazgo y veremos las diferencias que hay entre ellas.

⁵“El mecenazgo, por fin a un paso de ser mayormente incentivado”, en Periscopio Fiscal y Legal, de 6 de mayo de 2021. https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el-mecenazgo-por-fin-a-un-paso-de-ser-mayormente-incentivado/?sub=true&utm_source=Periscopio+Fiscal+y+Legal&utm_campaign=c0f80216b9-EMAIL_CAMPAIGN_2021_05_06_04_18&utm_medium=email&utm_term=0_2e04454324-c0f80216b9-598485537. Consultado el día 9 de Junio de 2021.

⁶ Toda la información sobre esta iniciativa puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.senado.es/legis14/publicaciones/pdf/senado/bocg/BOCG_D_14_167_1706.PDF. Consultado el día 9 de Junio de 2021.

2.1 Concepto y caracteres del 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 define, en su artículo 1, el concepto de mecenazgo como aquella participación de ámbito privado en la realización de actividades de interés general. Podemos decir que se trata de una contribución de la sociedad civil para la consecución de los fines de interés general consistentes en la protección o ayuda dispensadas a una actividad, preferentemente social, cultural, científica o deportiva, mediante la financiación de la misma por cualquier medio de actuaciones encaminadas a su realización.

Desde su origen, la palabra mecenazgo ha ido siempre estrechamente ligada a las actuaciones y apoyos desinteresados a la cultura y el arte y, en general, a aquellos actos cuyo objetivo es favorecer el interés general.

Dicho esto, podemos exponer tres características fundamentales que definen la figura del mecenazgo. La primera característica, tiene como objeto satisfacer el interés general a través de la realización de aportaciones, gastos o inversiones directamente realizados por sujetos privados. La segunda característica, es que se trata de una iniciativa realizada siempre por un sujeto privado, independientemente de si se trata de una persona física o jurídica. Por último, la tercera característica consiste en que el mecenazgo es una actividad que va a tener la estimulación del reconocimiento de un beneficio fiscal que abordaremos más adelante.

La actividad del mecenazgo puede ser agrupada en tres grandes esferas o subcategorías⁷: el mecenazgo en sentido estricto, el mecenazgo empresarial y, por último, el mecenazgo institucionalizado. El mecenazgo en sentido estricto es el fenómeno por el que una persona física o jurídica realiza una aportación dineraria, plenamente desinteresada, en favor de otra persona, con el objetivo de contribuir en la realización de actividades de naturaleza cultural, social, artística, benéfica o cualquier otra de interés general realizada por esta persona. Por su parte, el mecenazgo empresarial está integrado por dos tipos de actuaciones de colaboración bien

⁷ DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael: Régimen tributario e incentivos al mecenazgo en la actividad deportiva. En PALOMAR OLMEDA, Alberto (coord.) y FUERTES LÓPEZ, F. Javier (coord.): *Memento Experto deportes y Juego*, Francis Lefebvre, 2015, págs. 147-182.

diferenciadas, como son bien a través de “convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general”⁸, o bien mediante la realización directa de gastos e inversiones en actividades de interés general. Ambas actuaciones tienen un fundamento común, que es la participación de las organizaciones empresariales en actividades de interés general a través de acciones que le van a reportar cierta repercusión social y publicitaria. Por último, tenemos el mecenazgo institucionalizado, el cual no se trata de una colaboración esporádica de los sujetos en actividades de interés general, sino que va a tratarse de la creación de un ente institucional que va a desarrollar esta clase de actividades.

2.2 Régimen jurídico del mecenazgo: Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

La figura del mecenazgo venía recogida y regulada en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Con la entrada en vigor de dicha Ley, el ordenamiento tributario distinguía un doble régimen de tributación con exención parcial: uno que podría denominarse “privilegiado” o “especial”, de aplicación para las entidades pertenecientes al ámbito referido en la referida Ley; y otro que podría considerarse general, aunque menos beneficioso desde el punto de vista de la carga tributaria, que es de aplicación al resto de entidades sin ánimo de lucro excluidas del ámbito de aplicación por no cumplir alguno de los requisitos establecidos en ella.

La entrada en vigor de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que deroga y sustituye a la mencionada Ley 30/1994, va a mantener ese doble régimen, aunque rebajando el rigor de los requisitos para la aplicación de ese régimen

⁸ Artículo 25 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: “*Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades referidas en el art. 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades*”.

“privilegiado o “especial”, lo que deriva en una notable ampliación de su ámbito de aplicación.

Va a ser la Ley 49/2002, por lo tanto, la encargada de regular en la actualidad esta figura de mecenazgo, definiéndola en su artículo 1.1 como *“la participación privada en la realización de actividades de interés general”*. Es decir, se trata de una donación o contribución privada para la realización de actividades de interés general.

Es en el Título III de esta Ley donde se recoge todo un régimen de incentivos fiscales al mecenazgo, desarrollados en los Capítulos II y III del RD 1270/2003, de 10 de octubre, y que ya abordaremos más adelante cuando hablemos del tratamiento fiscal que se le otorga a la figura del mecenazgo.

También recoge el Título III las distintas formas de mecenazgo existentes en la actualidad, estableciendo cuatro mecanismos bien diferenciados y que también veremos más detalladamente en puntos posteriores del trabajo. Estos mecanismos o formas de mecenazgo son:

1. Donativos, donaciones y aportaciones.
2. Convenios de colaboración empresarial.
3. Gastos en actividades de interés general.
4. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Como vemos, han pasado ya más de 18 años desde que se aprobó esta Ley 49/2002 y, a pesar de las tímidas aportaciones para mejorar su eficacia como por ejemplo la Reforma de 2014 a la que haremos referencia más adelante, se considera que actualmente su eficacia para incentivar el mecenazgo y las actividades de interés general es insuficiente. Esto ha llevado a la Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Popular el 9 de abril de 2021 para la modificación de la Ley 49/2002, con el objetivo principal de incrementar los incentivos fiscales al mecenazgo, tanto si es efectuado por personas físicas, o personas jurídicas, sean o no residentes.

En el ámbito deportivo, el Consejo Asesor del Deporte Español (CADE) ha puesto de manifiesto que la primera Ley de mecenazgo y patrocinio deportivo es una

realidad cada vez más cercana⁹. Esta nueva Ley permitirá que tanto empresas como particulares puedan apoyar económicamente al deporte, deportistas, clubes y competiciones, entre otros, y beneficiarse de desgravaciones fiscales entre otras ventajas.

2.3 Repercusión del mecenazgo en otros países europeos: Reino Unido y Francia.

El mecenazgo es tratado de distinta forma en otros importantes países de Europa. Estamos hablando de países como Reino Unido y Francia, cuyos regímenes jurídicos vamos a analizar brevemente.

Por lo que respecta a Reino Unido, hay que destacar los mecanismos de deducción que tiene previstos para las personas físicas. Al hacer referencia a la regulación en Reino Unido de las entidades no lucrativas, hay que tener en cuenta que Reino Unido va a presentar diferentes regímenes, en función de si nos encontramos en Inglaterra, Gales, Irlanda del Norte y Escocia. La regulación de las entidades no lucrativas va a estar recogida en la *Charities Act 2006* para Inglaterra y Gales, en la *Charities and Trustee Investment Act 2005* para Escocia, y en la *Charities Act (NI) 2008* para Irlanda del Norte¹⁰.

En Reino Unido va a existir una regulación fiscal especial de las actividades de interés general o utilidad pública. Además de estar dispersa en distintas normas como ya hemos dicho, cada una de estas regulaciones fiscales va a asentarse sobre el concepto de “*charity*”¹¹, con el objetivo de adaptar el ordenamiento interno al ordenamiento comunitario, posteriormente al envío de un Dictamen motivado por parte de la Comisión Europea al Gobierno del Reino Unido con la finalidad de eliminar la discriminación de las entidades sin ánimo de lucro extranjeras.

⁹ Véase a este respecto el siguiente enlace: <https://deportespana.es/es/noticia/4716/el-consejo-asesor-del-deporte-espanol-impulsa-la-primer-ley-de-mecenazgo-y-patrocinio-deportivo-en-espana/> Consultado el día 9 de Junio de 2021.

¹⁰ PEÑALOSA ESTEBAN, Isabel y BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: “El régimen fiscal del mecenazgo en el Derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos”. En *ICE Revista De Economía*, núm. 872, 2013, págs. 40 y 41.

¹¹ Se trata de una agrupación de personas constituida únicamente para fines benéficos, sujeta a la jurisdicción del Reino Unido o de cualquier otro Estado miembro, que cumple unos determinados requisitos en cuanto a la inscripción, y que se encuentra gobernada y gestionada por las personas adecuadas.

Para que una entidad sea reconocida como entidad benéfica con derecho a disfrutar de beneficios, deberá reunir tres requisitos:

- En primer lugar, deberá estar sometida a la jurisdicción del Reino Unido o, en su caso, a la de un Estado miembro de la Unión Europea.
- También deberá estar registrada conforme a la legislación vigente.
- Por último, su dirección o gestión deberá estar encomendada a personas idóneas para ello.

Siempre que una entidad reúna estos tres requisitos, estarán exentas de tributación por todas las ganancias de capital y por la mayoría de sus ingresos, siempre que estos sean destinados a sus actividades benéficas. Los mismos requisitos se les aplican a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras para poder disfrutar de estos beneficios fiscales.

Por lo que respecta a los donantes, tanto personas físicas como personas jurídicas podrán practicarse la deducción en la base imponible por las donaciones monetarias o en especie realizadas, aunque con un par de particularidades. Por un lado deberán mostrar a la fundación beneficiaria que pagan suficientes impuestos en Reino Unido para cubrir la totalidad de la donación. Por otro lado, para el caso de donaciones en especie, esta estará limitada a la donación de determinados bienes fijados por la propia normativa.

Por último, es importante señalar que las donaciones hechas a fundaciones no residentes no serán deducibles, salvo que dicha fundación cumpla con los requisitos que se les exige a las fundaciones del Reino Unido que hemos mencionado anteriormente. Resulta importante debido a que en España, en la normativa actual no se contempla la posibilidad de donaciones hechas a fundaciones no residentes, por lo que no serán deducibles en ningún caso, aunque esas fundaciones cumplan con los requisitos exigidos en la Ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos.

Por su parte, para referirnos a la situación de nuestro país vecino, Francia, debemos hablar de la reforma que se llevó a cabo en el año 2003. Esta reforma supuso un gran impulso hacia las donaciones, viéndose reflejada en el gran aumento de las mismas según las estadísticas¹². Si bien, ese aumento se produjo no en cuanto al número de donantes, sino en cuanto al importe de éstas. Esto fue así gracias al objetivo de la nueva norma de implantar una nueva regla de juego y, de esta manera, implicar en la vida cultural a todos los actores de la sociedad civil de un país que, hasta la fecha, se caracterizaba por la presencia de la iniciativa pública y el peso del sector público sobre la financiación de actividades de interés general.

Dicha reforma, además de modificar el régimen de incentivos del mecenazgo, incluyó una serie de modificaciones respecto al régimen fiscal de las fundaciones reconocidas de utilidad pública.

Así pues, los donantes residentes en Francia, tanto si son personas físicas como si son personas jurídicas, gozarán de un crédito o beneficio fiscal por las donaciones a fundaciones sin ánimo de lucro, con independencia de que estas tengan su sede en Francia o en el extranjero. Lo que se exige es que realicen parte de sus actividades en Francia o que beneficien a la comunidad nacional francesa.

Por lo que concierne a las personas físicas, podrán aplicar una deducción en la base imponible del 66% del valor de lo donado, sin que se pueda exceder el 20% de sus ingresos anuales. La deducción podrá llegar a un 75% para las que entreguen alimentos a personas en situación precaria. El exceso se podrá llevar a los siguientes 5 años.

Por su parte, las personas jurídicas gozarán de una deducción del 60% de lo donado, con un límite del 0,5% de su facturación, y pudiendo llevar lo que supere el límite a los siguientes 5 años. Si las contribuciones benéficas de la persona jurídica en el plazo de un año superan los 2 millones de euros, los créditos fiscales se reducirán en un 40%.

¹² Para más información sobre este extremo puede consultarse el documento “El mecenazgo de competencias”, disponible en el siguiente enlace: <https://culturaymecenazgo.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:1b9da9f0-0e9a-4da8-8aac-986fe215d0f0/mincd-ksnet-estudiomecenazgocompetencias.pdf>. Consultado el día 9 de Junio de 2021.

Como vemos, el sistema tributario francés presenta mayores incentivos que el español y, desde nuestro punto de vista, es un sistema al que debería de tomar como referencia en cuestiones de mecenazgo para incentivar más en nuestro país a las personas que realizan esta clase de donaciones o aportaciones a entidades sin fines lucrativos. La principal diferencia de las que hablamos es, sin duda, el porcentaje de deducción, siendo bastante más elevado en Francia. Pero además esa deducción se aplica en la base imponible, mientras que en España se aplica en la cuota íntegra, lo que supone un menor beneficio para los donantes. Otra gran diferencia, y como también ocurre en Reino Unido, es la posibilidad de disfrutar de beneficios fiscales por las donaciones a fundaciones sin ánimo de lucro cuando estas tienen su sede en el extranjero, no contemplándose esa posibilidad en la normativa española.

2.4 Diferencias con figuras afines: Patrocinio.

Al hablar de patrocinio debemos hacer especial mención a la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, y fijarnos en la definición contemplada en su artículo 24, calificando al patrocinio como *“aquel contrato por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”*. En el ámbito deportivo, el patrocinio por lo tanto se especializa tanto en el deporte como en los valores que la publicidad puede transmitir al asociar un producto o una marca, a un deportista, un club o un evento, ya se trate de profesional o *amateur*.

Podemos considerar que se trata de un intercambio entre dos sujetos que va a suponer una relación ventajosa para ambas partes, al ofrecer o permitir a los deportistas o clubes un sostenimiento necesario para poder ejercer su actividad y, por otra parte, supone para las empresas patrocinadoras una incorporación en el mercado difícilmente disponible en otros ámbitos.

Patrocinio y mecenazgo son, sin lugar a duda, una de las principales fuentes de financiación para el deporte. Como prueba de ello nos encontramos con que no hay ningún evento deportivo que no esté patrocinado, en gran parte debido a su naturaleza altamente comercial. Además, podemos decir que son para las empresas una inversión

en imagen social, siendo el deporte el escaparate idóneo a la hora de buscar ese máximo impacto, aunque paralelamente a esa mejora de imagen social se habla también de un gran impacto publicitario.

Tanto patrocinio como mecenazgo suponen para las empresas un impacto en su actividad que se ha convertido en una cuestión de competitividad, al verse sus efectos reflejados en sus resultados económicos. Se traslada la imagen positiva del evento deportivo en cuestión a la marca patrocinadora, repercutiendo posteriormente de manera positiva en sus resultados.

Como vemos, ambas figuras guardan similitudes, pero también presentan una serie de diferencias que podemos extraer rápidamente de las definiciones de ellas contempladas tanto en la Ley 49/2002 para mecenazgo¹³, como de la Ley General de Publicidad para patrocinio¹⁴. De ellas podemos extraer que el mecenazgo va a estar siempre ligado al interés general, lo cual es algo que no se exige para el caso del patrocinio. Además en el mecenazgo no existe un compromiso por parte del destinatario para hacer pública la donación recibida, mientras que en el caso del patrocinio sí se compromete el patrocinado a hacer publicidad del patrocinador, existiendo un intercambio de dinero a cambio de publicidad fijado en un contrato¹⁵.

Pero además de estas dos diferencias extraídas de las definiciones de mecenazgo y patrocinio, podemos añadir las siguientes:

- El patrocinio, a diferencia del mecenazgo, siempre ha estado asociado a actividades de una alta repercusión mediática y de público, como es el caso de los eventos deportivos.
- El patrocinio es considerado como una vía más para la difusión de la marca, mientras que en el mecenazgo, la persona que realiza la aportación no busca la obtención de un beneficio, a pesar de que el conocimiento de estas acciones, en

¹³ La Ley 49/2002 define mecenazgo como “*participación privada en actividades de interés general*”.

¹⁴ La Ley General de Publicidad define contrato de patrocinio como “*aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad de patrocinador*”

¹⁵ Véase a este respecto: <https://culturaymecenazgo.culturaydeporte.gob.es/blog/11-altruismo-mecenazgo-patrocinio.html> . Consultado el día 9 de Junio de 2021.

caso de producirse, pueda repercutir de una forma positiva en la imagen del mecenas.

- También hay diferencias en cuanto al trato fiscal de ambas. Además de los incentivos fiscales que existen para la figura de mecenazgo y que veremos en puntos posteriores, en el caso del patrocinio se considera que existe una prestación de servicios y por lo tanto está sujeto al tipo general de IVA.
- Por último, y para finalizar este punto del trabajo, vemos diferencias también en la forma de llevarlas a cabo por parte de las empresas. Mientras que el mecenazgo se lleva a cabo en gran parte a través de las fundaciones de la empresa¹⁶, el patrocinio se lleva a cabo desde el área de marketing de la empresa como tal.

No obstante, el mecenazgo no solo consiste en donaciones. En este sentido, la Ley 49/2002 reconoce otras formas de mecenazgo además de las donaciones y que veremos en el punto IV del presente trabajo. Una de esas formas son los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, siendo una de las figuras de mayor uso por parte de las empresas para el apoyo de las instituciones culturales y que, en algunos aspectos, puede ser confundida con la figura del patrocinio.

III. RÉGIMEN FISCAL DE LAS DONACIONES Y APORTACIONES.

Vamos a pasar a analizar el régimen fiscal del mecenazgo para las distintas donaciones y aportaciones realizadas, que va a ser distinto del régimen fiscal aplicable a otras fórmulas de mecenazgo que veremos en el siguiente apartado.

¹⁶ La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, General de Fundaciones, define las fundaciones de empresa como “organizaciones constituidas sin fin de lucro que tiene afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”.

3.1 Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

Lo primero que analizaremos en este apartado, serán los conceptos de donativos, de donaciones y de aportaciones deducibles, sobre la base de las definiciones establecidas en la normativa.

Por lo concerniente al concepto de donación o donativo, la Ley 49/2002 no llega a definirlo expresamente, limitándose a enumerar los tipos de donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, que pueden beneficiarse de las ventajas fiscales. Para entender el concepto de donación hay que acudir al artículo 618 del Código Civil, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2 de la LGT. En el Código Civil la donación se define como un “*acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta*”.

Debido al carácter supletorio del Derecho civil, MARTÍN DÉGANO considera que esa definición contemplada en el Código Civil es la que debe entenderse recogida para donación o donativo en la Ley 49/2002. Esta confusión entre donativo y donación puede deberse a que en ambas figuras se produce una atribución gratuita de bienes y derechos, pero a pesar de su similitud se diferencian tanto en la forma en la que se realiza el desplazamiento patrimonial, como en el objeto que debe tener tal cesión. En el caso del donativo el objeto consiste en una entrega de dinero en metálico, mientras que una donación tiene por objeto la entrega de bienes o servicios de forma gratuita¹⁷.

Por lo que respecta al concepto de aportaciones tendremos que entenderlo, al igual que sucede con el concepto de donación, de una forma amplia para mentar a cualquier movimiento o desplazamiento patrimonial sin ánimo de lucro diferente a los anteriores, siendo el caso por ejemplo de las entregas gratuitas realizadas para la constitución de fundaciones. En cualquier caso, ya sea donación, donativo o aportación, deberán efectuarse con carácter irrevocable, puros y simples como así lo establece el artículo 17.1 de la Ley 49/2002.

¹⁷ MARTÍN DÉGANO, Isidoro: El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo. En PWC TAX & LEGAL SERVICES: *Fiscalidad del Mecenazgo*, 2017, págs. 121-147.

Dicho artículo recoge una serie de aportaciones y donaciones que van a dar lugar a ciertas deducciones de las que va a verse beneficiado el donante de las mismas. Para ello, deberán cumplir los requisitos establecidos en la propia Ley, debiendo ser el receptor, por un lado, una de las entidades beneficiarias mencionadas en el artículo 2¹⁸ y, por otro lado, debiendo cumplir los requisitos que recoge el artículo 3 de la citada Ley.

Entre estos requisitos nos encontramos, en primer lugar, con que deben perseguir fines de interés general. En segundo lugar, deben destinar a la realización de dichos fines, al menos, el 70% de las rentas e ingresos mencionados en su párrafo segundo¹⁹. En tercer lugar se deberá cumplir el requisito de que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. El cuarto requisito que recoge la Ley es el de que los destinatarios principales de las actividades realizadas por las entidades no podrán ser ninguno de los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno o los cónyuges o parientes hasta cuarto grado. El quinto requisito es la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y de miembro del órgano de gobierno, sin

¹⁸ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, dice su artículo 2:

“Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.”

¹⁹El artículo 3.2º de la Ley 49/2002 establece como requisito para que una entidad sea considerada como entidad sin ánimo de lucro que: *“Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos:*

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos.”

perjuicio del reembolso por los gastos justificados que les ocasionen el desempeño de sus funciones. En sexto lugar, en caso de disolución, su patrimonio deberá destinarse en su totalidad a alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo. El séptimo de los requisitos es la obligación de estar inscritas en el registro correspondiente. En octavo lugar, deberán cumplir con las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen. El noveno requisito es el deber cumplir la obligación de rendir las cuentas que establezca su legislación específica. Por último, tendrán que elaborar anualmente una memoria económica en la que deben especificarse tanto los gastos como los ingresos del ejercicio.

Los tipos de donaciones que van a poder beneficiarse de los incentivos fiscales al mecenazgo serán:

- a) Los donativos y donaciones dinerarios, de bienes y derechos.
- b) Las cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a recibir una prestación presente o futura.
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores realizada sin contraprestación.
- d) Los donativos o donaciones de bienes que sean parte del Patrimonio Histórico Español y que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural.
- e) Los donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan, entre sus fines, la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Como podemos apreciar, no se incluyen otros tipos de liberalidades o fórmulas que podrían incluirse en el concepto de donación del que hace uso la Ley 49/2002. Tal es el caso, por ejemplo, de los contratos en favor de terceros, las donaciones *mortis causa* y legados, o la condonación o asunción de deudas.

Además de echarse en falta esa conceptualización más amplia de donación que permita incluir estas fórmulas, también se echa de menos alguna mención o referencia al “voluntariado” como una actuación protegida en el ámbito de la Ley 49/2002²⁰. Tanto el “voluntariado” llevado a cabo por personas físicas, como el llevado a cabo por personas jurídicas que realizan trabajos o prestan servicios en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional de una manera altruista sin recibir ninguna clase de remuneración, carecen de ningún beneficio fiscal a nivel estatal. Parece ser que el legislador teme el posible abuso o fraude que puede provenir de la existencia de beneficios fiscales en materia de voluntariado. Sin embargo, no parece que ésta sea una causa suficiente para que este tipo de aportaciones no gocen de alguna clase de beneficio o incentivo fiscal, como bien señala MORÍES JIMÉNEZ²¹.

Viendo esta situación, quizás sería conveniente la aprobación de una norma de carácter estatal que permita la aplicación de algún incentivo fiscal para las prestaciones gratuitas de servicios, cogiendo como base de la deducción “el coste de la prestación de los servicios, incluida en su caso la amortización de los bienes cedidos”²².

3.2 Base de los beneficios fiscales concedidos.

Después de ver en el apartado anterior las clases de aportaciones que van a permitir la aplicación de los beneficios fiscales, vamos a pasar a calcular o cuantificar la base de las mismas. Para ello debemos acudir al artículo 18 de la Ley 49/2002, donde en su apartado primero nos va a indicar cuál va a ser la base de los beneficios fiscales concedidos para cada una de las aportaciones. Así, nos encontramos con los siguientes supuestos:

- a) En los donativos dinerarios, la base será el importe de la donación.

²⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego: “Los beneficios fiscales al mecenazgo y su aplicación al programa ADO”. En *Revista jurídica del Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2002, págs. 57-60.

²¹ MORÍES JIMÉNEZ, María Teresa: El régimen fiscal del mecenazgo como instrumento de promoción del deporte: cuestiones pendientes. En SÁNCHEZ PINO, A. José (dir.) y PÉREZ GUERRERO, M. Luisa (dir.): *Derecho deportivo: Aspectos tributarios y laborales*, Tirant lo Blanch, 2019, págs. 227-279.

²² BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: *La no revisión de la Ley de Mecenazgo: Una reforma inconclusa*, Ius Canonicum, vol. 55, 2015, pág. 220.

- b) En los donativos o donaciones de bienes y derechos, la base será 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 el Patrimonio. En este caso podemos observar una diferencia con respecto a la regulación anterior. En concreto, una mejora, al no tomar como referencia para calcular la base el coste de adquisición de los bienes. También conviene destacar que hay dos hechos o circunstancias que han sido puestos de manifiesto por la doctrina²³. Por una parte, nos encontramos con el hecho de que una donación dineraria va a resultar más rentable, fiscalmente hablando, que una donación de bienes y derechos debido a que el valor contable normalmente refleja un valor inferior al valor de mercado. Por otra parte, también nos encontramos con la circunstancia de que la aplicación de las normas de valoración del IP puede resultar más beneficiosa para el donante, al ser en algunos casos superior al valor contable.
- c) En el caso de la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, la base corresponderá con el importe anual que resulta de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo, el 2% al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- d) Para la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, la base será la del importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario para cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
- e) En los casos de constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, la base va a ser 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 (ITPAJD).

²³ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego: “Los beneficios fiscales al mecenazgo y su aplicación al programa ADO”. ob. cit., págs. 57 y 58; así como CORCUERA TORRES, Amable: Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte: visión crítica. En CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.) y RUÍZ GARIJO, Mercedes (coord.): *Régimen tributario de deporte*, Civitas, 2013 págs. 347-359.

- f) Por último, en los donativos de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, la valoración será la efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

Para concluir este punto, debemos hacer referencia también al segundo apartado de este artículo 18 de la Ley 49/2002 para conocer cuál va a ser el límite cuantitativo aplicable para estas bases de deducción. En tales casos, nos vamos a encontrar con que el límite máximo va a ser *el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión*. Parece muy poco probable que la valoración de estas donaciones se produzca por encima de su precio real en el mercado, lo cual ha llevado a considerar la eliminación de dicha limitación al generar una cierta inseguridad jurídica a la hora de incentivar la financiación privada para esta clase de actividades, como señala VIDAL WAGNER²⁴.

3.3 Porcentaje de deducciones aplicables en los distintos impuestos.

Las donaciones o aportaciones realizadas por personas físicas o personas jurídicas a entidades vinculadas con el deporte o que lleven a cabo alguna actividad que resulte en su beneficio, van a disfrutar de una serie de deducciones que van a ser diferentes según se trate de un impuesto u otro. En primer lugar vamos a ver las deducciones aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, después en el Impuesto de Sociedades y por último en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

²⁴ En este sentido, señala VIDAL WAGNER, Guillermo: “Deporte y régimen fiscal del mecenazgo en España”. En *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 11, 2004, págs. 170-174, que este límite máximo del valor de mercado únicamente debería aplicarse en los casos de las deducciones cuya base tome en cuenta el valor contable de los bienes y derechos, puesto que es en la contabilidad donde pueden producirse mayores diferencias respecto al valor de mercado.

3.3.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Tras la reforma fiscal llevada a cabo en 2014 y que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2015²⁵, se modificaron algunos aspectos relacionados con la deducción, incrementándose los tipos de deducción aplicables por los donativos realizados por personas físicas o jurídicas a fundaciones acogidas al régimen fiscal especial. De esta manera, el artículo 19 de la Ley 49/2002 establece que los contribuyentes del IRPF tendrán derecho, a partir del ejercicio de 2016, a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, un porcentaje de deducción del 80% para los primeros 150 euros, y un 35% para el resto.

Así pues, nos encontramos con que la deducción del IRPF queda fijada en un 35%, pudiendo deducirse un 80% de los primeros 150 euros donados²⁶. Además, y tratando de incentivar la continuidad en el donativo a aquellas personas en el apoyo a una misma entidad, las personas físicas que hayan efectuado donativos a la misma entidad durante los últimos tres años, podrán aplicar una deducción del 40% por el exceso sobre 150 euros donados. En este caso, el límite de la deducción va a ser del 10% de la base liquidable²⁷, sin que pueda deducirse el exceso en los siguientes diez años como así ocurre con el Impuesto de Sociedades²⁸, por lo que el trato es desigual si se trata de una donación realizada por una persona física que si se trata de una donación llevada a cabo por una persona jurídica que, desde nuestro punto de vista, debería ser modificado.

Puede llegar a ser admisible un trato diferente respecto de otras inversiones en dicho impuesto, pues este tipo de donaciones, que suponen un empobrecimiento del

²⁵ Ley 26/2014 de 27 de noviembre, del IRPF que introduce modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo

²⁶ Disposición final 2 del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo por el que se modifica el apartado 1 del Artículo 19 de la Ley 49/2002.

²⁷ Muy críticos se muestran con esta limitación diversos autores, como LÓPEZ DÍAZ, Antonio: Estudio de las grandes donaciones. En PWC TAX & LEGAL SERVICES: *Fiscalidad del Mecenazgo*, 2017, págs. 165-189, y BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: *La no revisión de la Ley de Mecenazgo: Una reforma inconclusa*, ob. cit., págs. 212-214.

²⁸ SÁNCHEZ PINO, Antonio José y PÉREZ GUERRERO, María Luisa: *Derecho deportivo: Aspectos tributarios y laborales*. Tirant lo Blanch, 2019, págs. 248-256.

sujeto aportante con ánimo de liberalidad, no busca tanto una planificación fiscal, sino un apoyo a actuaciones que velan por el interés general.

Junto a todo lo expuesto debe tenerse en cuenta que, como señala el artículo 68.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), cuando la Ley 49/2002 no resulte de aplicación, los sujetos pasivos de este impuesto podrán deducirse el 10% de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente.

Lo que se puede observar con el nuevo régimen en comparación con los anteriores establecidos tanto en la Ley 49/2002, como en la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, es un incremento de los porcentajes aplicables. Aun así, y pese a las posteriores reformas tendentes a incrementar los porcentajes de deducción, consideramos que debería valorarse incrementarlos aún más para que suponga un verdadero incentivo para la financiación privada de actividades deportivas.

Con respecto a ello, nos encontramos con la Proposición de Ley presentada por el Grupo Popular en el Congreso el 9 de abril de 2021, en la que se pretende aumentar los porcentajes previstos en el artículo 19 de la Ley 49/2002 referente a la deducción de la cuota en este impuesto. Para los primeros 175 euros la deducción sería del 80% mientras que para el resto la deducción sería del 50%, sin que se pueda exceder del 20% de la base liquidable del periodo impositivo. En este caso también se da la opción que las cantidades que excedan de este límite, podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Sobre este extremo nos hemos pronunciado anteriormente, considerando positiva su inclusión en la proposición de ley.

3.3.2 Impuesto sobre Sociedades (IS).

Por lo que respecta al IS, para los casos en los que el donante sea una persona jurídica y si atendemos a lo que dice el artículo 20 de la Ley 49/2002, los sujetos pasivos de este impuesto se podrán deducir de la cuota íntegra el 35% de la base de la deducción determinada según lo previsto en el artículo 18 de esta Ley como ya vimos en el punto anterior. Ahora bien, como hemos mencionado antes para el caso de las

personas físicas con el IRPF, este porcentaje aumenta a un 40% cuando se trate de donaciones plurianuales (donaciones, donativos o aportaciones realizadas a la misma entidad durante al menos 3 años consecutivos), desde el 1 de enero de 2015 tal, como establece la disposición final 5.2º de la Ley 27/2014 de 2 de noviembre.

La limitación establecida para estos casos de la base de deducción es del 10% de la base imponible, pudiendo deducirse la cantidad excedente en las declaraciones del impuesto de los siguientes diez años para el caso de que el declarante del Impuesto no pueda deducirse la cantidad completa debido a la limitación establecida.

Bajo nuestro punto de vista, y considerando que por regla general las personas jurídicas pueden contar con más recursos que las personas físicas y, por lo tanto, van a poder realizar aportaciones más grandes y numerosas para incentivar actividades deportivas, se debería considerar que el importe de la deducción para estos supuestos sea tan bajo. Con estas limitaciones muchas entidades optan por recurrir a otras posibilidades más beneficiosas para ellas que les brinda la Ley, como son el patrocinio al que hicimos referencia en el apartado 2.5 de este trabajo, o los Convenios de colaboración empresarial. La ya mencionada proposición de ley presentada por el Partido Popular pretende establecer una serie de modificaciones en busca de incentivar fiscalmente a dichas personas jurídicas para que opten por realizar las aportaciones mediante la vía del mecenazgo.

Finalmente, debemos volver a hacer referencia a las modificaciones que se pretenden introducir mediante la Proposición de Ley presentada por el Grupo Popular en el Congreso el 9 de abril de 2021. Dicha iniciativa busca incrementar el porcentaje de deducción de un 35% a un 60%. Dicho porcentaje va a quedar aumentado a un 40% cuando se trate de donaciones plurianuales (donaciones, donativos o aportaciones realizadas a la misma entidad durante al menos 3 años consecutivos). También se aumenta la limitación establecida para estos casos de la base de deducción, pasando del 10%, al 15% de la base imponible.

3.3.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

Por lo que respecta a aquellos mecenas que no tienen residencia en territorio español, en línea con lo previsto en la normativa reguladora del IRNR, la Ley 49/2002²⁹ diferencia dos supuestos:

- Si el no residente opera mediante establecimiento permanente.
- Si el no residente opera sin establecimiento permanente.

Para el primer caso, cuando el sujeto opere mediante establecimiento permanente le será de aplicación lo establecido en el artículo 20 de la Ley, otorgándole el mismo tratamiento que a las sociedades residentes. Por lo tanto, los sujetos podrán deducirse de la cuota íntegra el 35% de la base de la deducción, quedando ese porcentaje aumentado a un 40% cuando se trate de donaciones plurianuales³⁰.

En el segundo caso, cuando el sujeto opere sin establecimiento permanente le será de aplicación lo establecido en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, otorgándole el mismo régimen que el que se aplica en el IRPF. Así pues, la deducción del IRNR queda fijada en un 35%, pudiendo deducirse un 80% de los primeros 150 euros donados. Además, y apremiando a aquellas personas por su continuidad en el apoyo a una misma entidad, las personas físicas que hayan efectuado donativos a la misma entidad durante los últimos tres años, podrán aplicar una deducción del 40% por el exceso sobre 150 euros donados³¹.

²⁹ Artículo 21 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

³⁰ Al igual que sucede con la Proposición de Ley presentada por el Grupo Popular en el Congreso el 9 de abril de 2021 respecto al IS, también se verían incrementados los porcentajes de deducción del 35% al 60%, y para las donaciones plurianuales del 40% al 70%.

³¹ La Proposición de Ley presentada por el Grupo Popular en el Congreso el 9 de abril de 2021 incrementa estos porcentajes, al igual que sucede en el IRPF. Para los primeros 175 euros la deducción sería del 80%, mientras que para el resto la deducción sería del 50%, sin que se pueda exceder del 20% de la base liquidable del periodo impositivo. En este caso también se da la opción que las cantidades que excedan de este límite, podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos, cosa que no ocurre previamente.

La base de esta deducción no va a poder exceder del 10% de la base imponible del conjunto de declaraciones presentadas en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

En definitiva, y centrándonos en el ámbito deportivo que estamos abarcando en este trabajo, es muy común que haya personas o sociedades que destinen parte de su dinero al apoyo de deportistas o a entidades deportivas. Gracias a ello, a estos sujetos se les facilita la posibilidad de llegar a alcanzar sus objetivos, y además, se les recompensa de alguna manera a los donantes fiscalmente a través de las correspondientes deducciones tanto en el IRPF, en el IS o en el IRNR, como acabamos de analizar.

3.4 Exención de las rentas derivadas de las aportaciones.

Tras las deducciones previstas en la Ley 49/2002 que acabamos de ver para los distintos impuestos, el artículo 23 de la Ley va a prever la exención de las ganancias patrimoniales y las rentas positivas puestas de manifiesto con ocasión de las donaciones, donativos y aportaciones a las que hace referencia el artículo 17, en los impuestos que gravan la renta, es decir el IRPF, el IRNR y el IS. Para que esto sea así, esas aportaciones deberán realizarse en favor de los entes beneficiarios del mecenazgo.

Dichas rentas se producen con motivo de las donaciones en especie, en función de la diferencia de valor que hay entre el valor de adquisición del bien donado y su valor de mercado. De este modo, desde el punto de vista de la fiscalidad, se consigue contrarrestar la posible desigualdad de trato entre una donación en especie y una donación dineraria, permitiendo así que las donaciones se lleven a cabo no solo de forma dineraria, sino también en especie al constituir un incentivo verdaderamente interesante³².

En caso de no admitirse esta exención, resultaría más perjudicial, ya que estos resultarían claramente perjudicados en la imposición sobre la renta en los casos en los que existiese una plusvalía. De esta manera, y como ya hemos dicho, permitiendo dicha

³² MORÍES JIMÉNEZ, María Teresa: El régimen fiscal del mecenazgo como instrumento de promoción del deporte: cuestiones pendientes. En SÁNCHEZ PINO, A. José (dir.) y PÉREZ GUERRERO, M. Luisa (dir.): *Derecho deportivo: Aspectos tributarios y laborales*, ob. cit., págs. 260-262.

exención favorece la posibilidad de que las donaciones se lleven a cabo de ambas formas, tanto en dinero como en especie.

Por su parte, el artículo 14.3 b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), va a otorgar un incentivo fiscal especial previsto para determinadas donaciones efectuadas en favor de ciertas entidades deportivas, estableciendo que las rentas positivas o negativas que se generen a consecuencia de dichas transmisiones, no estarán sujetas por el IS.

IV. MECENAZGO Y OTRAS FORMAS DE LLEVARLO A CABO.

Estas otras formas de mecenazgo a las que hacemos referencia en este punto, vienen reguladas en el Capítulo III del Título III de la Ley 49/2002, bajo la denominación de “régimen fiscal de otras fórmulas de mecenazgo”. Dicho Capítulo hace mención a los tres tipos de actividad que constituyen el ya mencionado anteriormente mecenazgo empresarial, puesto que se tratan de actividades llevadas a cabo siempre en el ámbito de una actividad económica, profesional o empresarial, independientemente de que la persona que las realiza se trate de una persona física o una persona jurídica, o se trate de una persona residente o que no lo sea.

Los tres tipos de actividad a los que el Capítulo III les otorga una serie de incentivos fiscales y que constituyen una forma de mecenazgo son: los gastos en actividades de interés general; los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general; y los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público. Cada una de ellas va a tener un tratamiento fiscal diferente, por lo que resulta muy importante para quien realiza la inversión optar por una u otra, considerando cual va a ser más adecuada para su propia actividad económica.

Vamos a pasar ahora a analizar cada uno de ellos por separado.

4.1 Gastos en actividades de interés general.

Tendrán la consideración de gastos deducibles en la base imponible de los impuestos que gravan la renta (IRPF, IRNR, IS), aquellos gastos que sean realizados por parte de los contribuyentes para los fines de interés general a los que hace referencia el artículo 3.1 de la Ley 49/2002³³. Es importante tener en cuenta que este régimen es incompatible con el resto de incentivos fiscales que se prevén en esta Ley, aunque se ofrece la posibilidad a las empresas de que sean ellas mismas las que lleven a cabo la actividad de interés general en lugar de realizar aportaciones a otras entidades no lucrativas.

Cabe señalar en este punto la aprobación por parte del Congreso en mayo del 2020 de la Proposición No de Ley presentada por el Partido Socialista, por la que se considera el deporte como actividad de interés general³⁴, lo que puede considerarse un acontecimiento histórico, pues nunca antes el deporte había obtenido similar consideración. Este paso hacia adelante implica nuevas oportunidades para el deporte en España desde muchos ámbitos (legal, fiscal, deportivo, administrativo, etc.) y seguramente tendrá un beneficio directo en nuestra sociedad.

Como se puede apreciar en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002, son considerados fines de interés general los fines deportivos, lo cual va a permitir que se pueda canalizar a través de esta vía inversiones realizadas por empresas que consigan fomentar la actividad deportiva.

³³ “Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.”

³⁴ Puede consultarse a este respecto: <https://munideporte.com/imagenes/documentacion/ficheros/00212E63.pdf> Consultado el día 9 de Junio de 2021.

Nos encontramos ante un buen ejemplo del denominado “mecenazgo empresarial” como señala MORÍES JIMÉNEZ, pues busca claramente incentivar la participación del sector privado empresarial en esta clase de actividades que causan un claro beneficio para el conjunto de la sociedad, mejorando o aumentando la buena imagen de la entidad o del empresario.

Esta norma va a permitir que los sujetos puedan considerar como gasto deducible de su impuesto sobre la renta aquellos gastos relacionados con una actividad de interés general que no le son propias, sin la necesidad de que el receptor sea una concreta entidad. Se le da prioridad por lo tanto al fin o a los fines de interés general, sin la exigencia de que el gasto realizado afecte, beneficie o sea destinado a entidades sin fines lucrativos. De lo contrario se tratarían de gastos no deducibles, al no guardar una relación directa con los ingresos propios obtenidos.

Por último, debemos señalar que no podrán aplicarse estos gastos ni los sujetos pasivos del IRPF que determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva, ni aquellos sujetos pasivos del IRNR que no operen en territorio español mediante establecimiento permanente. En vista de ello, podría ser conveniente una modificación en la redacción del precepto para que se dé entrada a estos empresarios también.

4.2 Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Entendemos por convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general aquellos mediante los cuales *“las entidades a las que se refiere el artículo 16 de esta Ley³⁵, a cambio de una ayuda económica para la realización de actividades que se efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se*

³⁵ “Artículo 16. Entidades beneficiarias del mecenazgo:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la AGE.”

comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades”. Es el artículo 25 de la Ley 49/2002 el encargado de regular esta modalidad de mecenazgo mediante la que se pueden fomentar actividades deportivas.

Para esta modalidad establece la Ley una serie de incentivos fiscales que vamos a detallar a continuación:

- a) Por una parte, se considerarán gastos deducibles a efectos de determinar la base imponible de su impuesto personal (IRPF, IRNR o IS), las cantidades satisfechas o los gastos realizados por la entidad colaboradora.
- b) Por otra parte, señalar que no va a constituir una prestación de servicios la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración que se definen en este artículo.

No obstante, estos convenios de colaboración se van a encontrar con un doble obstáculo que da lugar a la disminución de su utilización, al limitar el ámbito subjetivo tanto de las personas beneficiadas como de la persona o entidad que realiza la prestación de esa ayuda económica que puede verse amparada por esta clase de convenios.

El primer obstáculo hace referencia a la entidad beneficiaria, pues como ya hemos dicho, debe ser una entidad de las definidas en el artículo 16 de la Ley 49/2002.

El segundo obstáculo se refiere a la persona o entidad otorgante de la ayuda económica, pues deberá ser una entidad sujeta al IS o al IRNR que opere a través de establecimiento permanente en territorio español, o bien deberá ser un empresario persona física que cuantifique sus rendimientos de la actividad en estimación directa (ya sea normal o simplificada), excluyéndose así a aquellas personas que determinen el rendimiento de su actividad económica mediante estimación objetiva. Esta limitación va a suponer una penalización y una restricción para estos sujetos empresarios o profesionales que desincentiva evidentemente la realización de esta clase de convenios de colaboración empresarial. Se podría decir que estamos ante una situación insuficientemente regulada, pues aunque sí que haya regulación al respecto, su alcance

es muy limitado, que debe corregirse permitiendo a estos empresarios minorar su base imponible con los gastos que se originen por la colaboración empresarial³⁶.

Como podemos apreciar, los convenios de colaboración empresarial son acuerdos entre dos sujetos cada uno de ellos con características precisas, pues la persona beneficiaria deberá ser una entidad que esté vinculada al deporte sin fines lucrativos y que además se obliga a difundir la participación de otorgante de esa ayuda económica en un determinado evento, por la cual percibe una aportación económica a cambio.

Ambas partes, pues, van a obtener un beneficio. Por un lado, la entidad deportiva no lucrativa va a conseguir dinero a cambio promoción, mientras que, por otro lado, el colaborador va a conseguir tanto publicidad, como la posibilidad de considerar como gasto deducible en su impuesto personal las cantidades otorgadas así como los gastos desembolsados. Ese beneficio que la entidad aportante va a obtener por la difusión de la propia actividad evidencia que no se va a tratar de una entrega gratuita como la de una donación propiamente dicha. Sin embargo, es innegable que esa contraprestación es la que puede motivar a la empresa a la utilización de estos convenios y, además, ese incentivo fiscal puede llegar a convertirse en el motor que impulse determinadas actividades en el ámbito deportivo.

Es cierto que a simple vista esta clase de convenios guardan relación con el denominado “contrato de patrocinio publicitario” que ya hemos visto en este trabajo. Pero hay que decir que las entidades que utilizan los convenios de colaboración empresarial no solo persiguen obtener esa contraprestación a través de la publicidad que le pueda dar la entidad beneficiaria. Si fuese ese el objetivo principal, el mecanismo que deberían utilizar sería el contrato de patrocinio publicitario, pero lo que buscan o persiguen va más allá de esa difusión del acontecimiento objeto de la publicidad. El objetivo que realmente persiguen es el de colaborar con los fines generales promovidos por la entidad o persona beneficiaria. De ahí la consideración de que el convenio de colaboración consiste en un acto unilateral, pues la aportación realizada no consiste en el pago de un precio a cambio de la prestación de un servicio, sino la entrega de dinero

³⁶ CORCUERA TORRES, Amable: Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte: visión crítica. En CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.) y RUÍZ GARIJO, Mercedes (coord.): *Régimen tributario de deporte*, ob. cit., pág. 359.

con ánimo de liberalidad, que va a trascender del interés particular de la persona o entidad colaboradora. Esa es la gran diferencia con el contrato de patrocinio publicitario, el cual es bilateral y oneroso.

Para concluir este apartado, debemos decir que se ha observado un creciente uso de esta fórmula de mecenazgo en los últimos tiempos, y esto es así debido al mayor beneficio que va a obtener el contribuyente haciendo uso de ella, al poder deducirse de la base imponible todo el importe satisfecho a través del convenio de colaboración empresarial. Éste hecho de poder deducirse de la base imponible el importe satisfecho hace que resulte más beneficioso para el contribuyente respecto al régimen fiscal de las donaciones y aportaciones en IRPF, IS e IRNR, donde la deducción se realiza sobre la cuota íntegra.

4.3 Programas de apoyo a acontecimientos de especial interés público.

Según el artículo 27.1 de la Ley 49/2002, se puede definir a los programas de apoyo a acontecimientos de especial interés público como *“el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley”*.

Nos encontramos, por lo tanto, ante un incentivo fiscal de carácter circunstancial que se establece para apoyar y promocionar a determinados eventos o acontecimientos, entre los que tienen cabida grandes eventos de carácter deportivo configurados como de excepcional interés público³⁷.

Generalmente, es la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) la que va a determinar los acontecimientos o eventos deportivos que van a ser elegidos para verse favorecidos con tales medidas encaminadas a incentivar la iniciativa privada que prevea cada programa, cumpliéndose siempre los extremos recogidos en el artículo y alcanzándose el límite máximo fijado en él. De esta manera se establece un marco fiscal

³⁷ ECHEVERRY VELÁSQUEZ, Sandra Liliana: “Los convenios de colaboración empresarial y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público: algunas consideraciones sobre su aplicación en el deporte”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 38, 2013, págs. 261-283.

especial con carácter general, para evitarse así una dispersión de disposiciones repetitivas y concretas cada vez que se celebre en nuestro país un acontecimiento de esta índole. Se trata, pues, de regímenes fiscales especiales de ámbito limitado y con carácter temporal, atendiendo a la limitada duración de las competiciones deportivas y a su carácter cambiante de sede³⁸.

Los extremos que debe contener cada uno de los programas que específicamente se aprueben a los que hemos hecho referencia en el párrafo anterior, se encuentran regulados en el apartado segundo de este artículo 27, el cual hace referencia a los siguientes extremos:

“a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.

b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda. Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

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

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.”

El apartado tercero del artículo 27 es el encargado de mencionar los incentivos fiscales para estos programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés

³⁸ BILBAO ESTRADA, Iñaki: “La fiscalidad de los acontecimientos deportivos de excepcional interés público”. En *Revista jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 171-175.

público, y los agrupa en tres bloques: por un lado, se recogen las deducciones en los impuestos que gravan la renta por los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el Consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad; por otro lado, incluye las deducciones en los impuestos que gravan la renta por donaciones efectuadas; y por último, se hace referencia a las bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), así como en el Impuesto sobre Actividades económicas (IAE). Vamos a pasar ahora a ver cada uno de ellos.

4.3.1 Deducciones en los impuestos que gravan la renta por inversiones y gastos realizados.

Tanto los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa, como los contribuyentes en el IRNR que operen mediante establecimiento permanente en territorio español, así como los contribuyentes en el IS, van a poder disfrutar de una deducción de la cuota íntegra del respectivo impuesto del 15% de los gastos que realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que directamente sirvan para la promoción del respectivo acontecimiento.

Como apreciamos en lo expuesto en el párrafo anterior, vuelve a excluirse a los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva en el IRPF, así como a los contribuyentes en el IRNR que operan sin establecimiento permanente en territorio español, al igual que ocurría tanto como en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como en los gastos en actividades de interés general. Este hecho, como ya hemos comentado al hablar de los gastos en actividades de interés general, y bajo nuestro punto de vista, convendría que fuese revisado y modificada la redacción del precepto para dar entrada a estos empresarios excluidos también.

El importe de la deducción no podrá exceder del 90% de las donaciones satisfechas al Consorcio, entidades de titularidad pública o entidades referidas en el

artículo 2 de esta Ley³⁹, que se encarguen de la realización de actividades y programas relacionados con el acontecimiento.

En el supuesto de que el contenido del aporte publicitario haga referencia de modo esencial a la difusión del acontecimiento, la base de la deducción será para este caso el importe total del gasto realizado, siendo del 25% de dicho gasto en el caso contrario.

4.3.2 Deducciones en los impuestos que gravan la renta por donaciones efectuadas.

Se establece para los contribuyentes del IRPF, como para los contribuyentes en el IRNR que operen mediante establecimiento permanente en territorio español, así como para los contribuyentes en el IS, el derecho a las deducciones previstas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, debido a las aportaciones y donaciones realizadas a favor del Consorcio.

Mismamente, será de aplicación el régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de la Ley⁴⁰ a las actividades y programas que guarden relación con el acontecimiento, siempre bajo la aprobación del Consorcio o del órgano administrativo responsable de su ejecución y siempre que sean realizados por las entidades a las que hace referencia el artículo 2 de la Ley o por el mencionado Consorcio, elevándose un

³⁹Dice el artículo 2 de la Ley 49/2002 que hace referencia a las entidades sin fines lucrativos...

“Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.”

⁴⁰ Artículo 22. Actividades prioritarias de mecenazgo.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.

En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

5% los porcentajes y límites de las deducciones que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 que acabamos de mencionar.

4.3.3 Bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Las transmisiones sujetas al ITPAJD van a tener una bonificación del 95% de la cuota, cuando los bienes y derechos adquiridos sean destinados por el sujeto pasivo, directa y exclusivamente a la realización de inversiones con derecho a deducción a las que hace referencia el primer punto de este apartado.

No obstante, este incentivo va a resultar de aplicación residual, pues la mayoría de las adquisiciones de bienes realizadas por los mecenas de este programa van a estar gravadas por el IVA y no por el ITPAJD.

Por lo que respecta a los sujetos pasivos del IAE, el apartado 4º del artículo 27.3 establece una bonificación del 95% para las cuotas y recargos correspondientes a las actividades con carácter cultural, artístico, científico o deportivo que tengan lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento, y que se enmarquen en los programas y planes de actividades elaborados por el Consorcio o por el correspondiente órgano administrativo.

Por último y en relación a los impuestos y tasas locales, las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa disfrutarán de una bonificación del 95% del impuesto o tasa local que recaiga sobre las operaciones que estén exclusivamente relacionadas con el desarrollo de dicho programa.

V. CONCLUSIONES.

Una vez finalizado el análisis de las medidas con las que nuestro ordenamiento jurídico trata de incentivar la inversión privada en actividades deportivas mediante estímulos fiscales, ya solo queda plantearnos si en lugar de encontrarnos con un

conjunto de estímulos o incentivos a la inversión privada en el deporte, lo que tenemos realmente es un régimen que añade más dificultades en nuestro complejo sistema tributario, planteando como alternativa a este mermado régimen de incentivos fiscales, la utilización de subvenciones. En nuestra opinión, y en concordancia con MORÍES JIMÉNEZ, si se optase por este sistema alternativo, se perdería la oportunidad de hacer valer la función extrafiscal de nuestro sistema tributario.

Para evitar esto, consideramos que la vigente regulación en la materia, contenida en la Ley 49/2002, debería ser objeto de revisión en las siguientes cuestiones que se exponen a continuación.

En primer lugar, una cuestión que debería ser considerada es la referida a los nuevos conceptos que se podrían integrar dentro los conceptos de donaciones, donativos y aportaciones a los que hace referencia la Ley 49/2002. Se puede adoptar un concepto más amplio de liberalidad que permita la inclusión de otras fórmulas. Ejemplo de ello será la inclusión del voluntariado deportivo, permitiendo que quienes opten por ésta fórmula puedan beneficiarse también de algunos de estos beneficios.

En segundo lugar, otra cuestión que debería revisarse, a nuestro parecer, es el hecho de solicitar que las donaciones sean puras y simples, lo cual supone una restricción muy importante para el desarrollo del mecenazgo. La Administración tributaria lo viene interpretando como la imposibilidad de que se obtenga alguna contrapartida, presente o futura, como consecuencia del donativo, por muy mínima que ésta sea⁴¹. Por ello, entendemos que de cara a una futura reforma de la Ley 49/2002, también podría considerarse permitir que la percepción de pequeñas ventajas/contraprestaciones no determine que deje de considerarse la donación como un acto puro y simple, eliminándose por tanto la aplicación del incentivo fiscal.

En la actualidad, el mecenazgo no puede ser entendido como una acción totalmente altruista, especialmente en el ámbito empresarial. Toda decisión de

⁴¹ Un ejemplo claro de lo que señalamos, es la reciente contestación a consulta de la DGT de 11 de septiembre de 2014 (V2378-14), en la que una Universidad pública pretende hacer una campaña de mecenazgo, haciendo una placa para colocarla en un lugar visible o una web con la relación de los mecenas. La Administración, sin dar una respuesta clara, dice que el donativo sólo será deducible mientras sea “*puro, simple e irrevocable*”. Por tanto, no autoriza clara y abiertamente a hacer lo que la Universidad desea, más bien es al contrario.

mecenazgo implica una acción estratégica, puesto que se pretende lograr una reputación corporativa y de marca. Es por ello que las empresas que desarrollan acciones de mecenazgo obtienen un retorno de sus donaciones. Esta limitación que se da en España, no se produce en otros países, como por ejemplo Estados Unidos, donde se puede donar y obtener alguna pequeña contrapartida sin que se pierda el carácter de donativo.

En tercer lugar, interesa en este punto resaltar que tanto el importe de las deducciones, como los porcentajes de los límites establecidos en relación con la base del donante, deberían ser revisados al alza, para que este régimen sea realmente un verdadero incentivo para colaborar en actividades de interés general relacionadas con el mundo del deporte. Además, también consideramos conveniente extender el diferimiento del exceso no deducible por superar tales límites en el IRPF a ejercicios posteriores, al igual que ocurre en el IS. De esta manera se conseguiría que grandes fortunas apuesten por esta clase de vía para el apoyo de actividades que responden a fines de interés general.

Junto a ello, y a pesar de que se ha avanzado en lo que respecta a las fórmulas de micromecenazgo, entendemos que éstas deberían fomentarse aún más, para que así se permita un mayor acceso de pequeños mecenas que encuentren de forma fácil la participación en proyectos que estén vinculados al deporte y que, a la vez, puedan aplicar los correspondientes beneficios fiscales.

Un claro ejemplo de lo que hablamos, y que se debería coger como referencia a seguir, lo hallamos en el sistema tributario francés en materia de mecenazgo. Una de las principales diferencias con nuestro sistema la encontramos en los porcentajes de deducción, donde alcanza el 66% del valor de lo donado que se podrán deducir las personas físicas en la base imponible, pudiendo llegar incluso al 75% para el caso en el que se entreguen alimentos a personas en situación precaria. En España, el porcentaje de deducción que tenemos ahora mismo es del 40% del valor de lo donado, y se aplica sobre la cuota íntegra, no en la base imponible como en el sistema francés, lo cual supone una mayor ventaja para el donante.

La opción por uno u otro modelo de deducción es una opción de política legislativa. Las deducciones en la cuota igualan el incentivo independientemente de la

progresividad del impuesto, por lo que siempre ha tenido mejor acogida en España. Sin embargo, penalizan a las rentas medias que están por encima del tipo de porcentaje de deducción. A nuestro parecer, sería más idóneo que las deducciones se practicasen en la base imponible para así no penalizar a ningún contribuyente. Ahora bien, si se opta por el sistema actual de deducción en cuota, consideramos que no tiene mucho sentido mantener unos porcentajes tan limitados para los donativos, sobre todo en personas físicas.

Además, siguiendo la crítica de autores como LÓPEZ DÍAZ y BLÁZQUEZ LIDOY, el límite de deducción es tan solo del 10% de la base liquidable, sin poder llevar el exceso a los siguientes años. Sin embargo, en el sistema tributario francés, dicho límite de deducción llega al 20% y, no solo eso, sino que el exceso puede llevarse a los siguientes 5 años, a diferencia de lo establecido en nuestra Ley 49/2002. Es evidente, por lo tanto, el trato más favorable que otorga la legislación francesa a sus contribuyentes en esta materia respecto a la legislación española.

Una última diferencia respecto al sistema francés, y que debería valorarse para futuras reformas de la Ley 49/2002, se basa en las donaciones satisfechas a entidades sin fines lucrativos con sede en un Estado miembro de la Unión Europea. En Francia, los donantes podrán disfrutar de las mismas ventajas que si la donación se realiza a una entidad con sede en territorio francés, siempre que realice parte de sus actividades en Francia o que beneficien a la comunidad francesa. Por su parte, el sistema español no contempla la posibilidad de poder aplicarse deducción alguna cuando la donación se realice a una fundación cuya sede esté en otro territorio distinto al español. A día de hoy, esta revisión es imprescindible para cumplir con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁴².

Bien es cierto que se está intentando hacer mejoras, como por ejemplo a través de la Proposición de Ley presentada por el Grupo Popular en el Congreso el 9 de abril de 2021, que buscarían favorecer la práctica del mecenazgo mediante tratos más favorables que los que figuran en la actual Ley 49/2002. Como ejemplo de dichas

⁴² Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-386/04, Centro de Musicología Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften) y la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2009 (Asunto C-318/07, Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheid).

mejoras tenemos el aumento de los porcentajes de deducción, tanto si es efectuada por personas físicas o jurídicas; la ampliación del concepto de donación o donativo; o el reconocimiento de una mayor importancia al micromecenazgo y a la labor de mediación que efectúan las plataformas que tienen por objeto captar financiación participativa por micromecenazgo o «*crowdfunding*».

En caso de seguir adelante dicha propuesta, supondría un cierto acercamiento a las ventajas que ofrece el sistema francés. Además, seguramente ayudaría al aumento de donaciones con las que muchos deportistas y clubes podrían alcanzar sus fines de interés general con más facilidad que si no dispusiesen de estos recursos.

Ahora bien, deberíamos plantearnos si las modificaciones efectuadas desde la aparición de la Ley 49/2002, o los proyectos presentados como el que acabamos de mencionar, atajan los problemas existentes, favorecen la utilización de los instrumentos de colaboración público-privada o si hay aún materias que deberían ser objeto de análisis y reflexión con el fin de introducir los oportunos cambios normativos. Está claro que cuantos más beneficios o ventajas fiscales se establezcan, mayores serán las aportaciones realizadas por personas físicas o jurídicas en esta materia y, por lo tanto, facilitará tanto a deportistas como entidades deportivas la consecución de esos fines de interés general que persiguen. Todo ello cobra aún más importancia con la situación de crisis económica actual, que está llevando, por ejemplo, a muchos clubes a desaparecer o a no poder hacer frente a los pagos que deben afrontar.

En vista de ello, estimamos que es preciso fomentar, desde las propias Administraciones públicas, un cambio de mentalidad que ponga en valor las prácticas de mecenazgo, transmitiendo la idea de que la colaboración privada en estas actividades de interés general es una oportunidad para ambas partes, tanto para quien presta esa colaboración como para quien la recibe. Para ello, es de suma importancia que el legislador establezca mecanismos dirigidos a la transparencia que hagan visible los beneficios, tanto sociales como económicos, que le pueden aportar a la persona física o jurídica que presta dicha colaboración privada a estas actividades de interés general.

VI. BIBLIOGRAFÍA.

BILBAO ESTRADA, Iñaki: “La fiscalidad de los acontecimientos deportivos de excepcional interés público”. En *Revista jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 13, 2005, págs. 171-175.

BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: *La no revisión de la Ley de Mecenazgo: Una reforma inconclusa*, Ius Canonicum, vol. 55, 2015, págs. 212-220.

CORCUERA TORRES, Amable: Incentivos fiscales al mecenazgo en el deporte: visión crítica. En CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.) y RUÍZ GARIJO, Mercedes (coord.): *Régimen tributario de deporte*, Civitas, 2013 págs. 347-359.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael: Régimen tributario e incentivos al mecenazgo en la actividad deportiva. En PALOMAR OLMEDA, Alberto (coord.) y FUERTES LÓPEZ, F. Javier (coord.): *Memento Experto deportes y Juego*, Francis Lefebvre, 2015, págs. 147-182.

ECHEVERRY VELÁSQUEZ, Sandra Liliana: “Los convenios de colaboración empresarial y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público: algunas consideraciones sobre su aplicación en el deporte”. En *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 38, 2013, págs. 261-283.

LÓPEZ DÍAZ, Antonio: Estudio de las grandes donaciones. En PWC TAX & LEGAL SERVICES: *Fiscalidad del Mecenazgo*, 2017, págs. 165-189.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego: “Los beneficios fiscales al mecenazgo y su aplicación al programa ADO”. En *Revista jurídica del Deporte y Entretenimiento*, núm. 15, 2002, págs. 57-60.

MARTÍN DÉGANO, Isidoro: El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo. En PWC TAX & LEGAL SERVICES: *Fiscalidad del Mecenazgo*, 2017, págs. 121-147.

MORÍES JIMÉNEZ, María Teresa: El régimen fiscal del mecenazgo como instrumento de promoción del deporte: cuestiones pendientes. En SÁNCHEZ PINO, A. José (dir.) y PÉREZ GUERRERO, M. Luisa (dir.): *Derecho deportivo: Aspectos tributarios y laborales*, Tirant lo Blanch, 2019, págs. 227-279.

PASCUAL GONZALEZ, Marcos M.: Análisis del régimen sustantivo y fiscal de las entidades no lucrativas y del mecenazgo en los Estados miembros de la UE como referente para la reforma de la legislación española. En VV.AA., PEDREIRA MENÉNDEZ, José (coord.): *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: Cuestiones pendientes para una reforma*, Aranzadi, 2015, págs. 219-280.

PEÑALOSA ESTEBAN, Isabel y BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: “El régimen fiscal del mecenazgo en el Derecho comparado: Alemania, Reino Unido, Francia y Estados Unidos”. En *ICE Revista De Economía*, núm. 872, 2013, págs. 40 y 41.

RUIZ LLAMAS, Guillermo y CABRERA SUÁREZ Dolores, “Los valores del deporte”. En *Revista la Educación*, núm. 335, 2004, págs. 9-20.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José y PÉREZ GUERRERO, María Luisa: *Derecho deportivo: Aspectos tributarios y laborales*. Tirant lo Blanch, 2019, págs. 248-256.

VIDAL WAGNER, Guillermo: “Deporte y régimen fiscal del mecenazgo en España”. En *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 11, 2004, págs. 170-174.

- “Ley del Mecenazgo y convenios de colaboración empresarial”. En *Revista Aranzadi de Derecho de deporte y entretenimiento*, núm.18, 2006, págs. 125-132.

VII. WEBGRAFÍA

“Altruismo, mecenazgo y patrocinio”, Web del Ministerio de Cultura y Deporte <https://culturaymecenazgo.culturaydeporte.gob.es/blog/11-altruismo-mecenazgo-patrocinio.html>. Consultado el 9 de Junio de 2021.

“El mecenazgo, por fin a un paso de ser mayormente incentivado”, Periscopio Fiscal y Legal, de 6 de mayo de 2021. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el->

mecenazgo-por-fin-a-un-paso-de-ser-mayormente-incentivado/?sub=true&utm_source=Periscopio+Fiscal+y+Legal&utm_campaign=c0f80216b9-EMAIL_CAMPAIGN_2021_05_06_04_18&utm_medium=email&utm_term=0_2e04454324-c0f80216b9-598485537. Consultado el 9 de Junio de 2021.

“El mecenazgo de competencias”:
<https://culturaymecenazgo.culturaydeporte.gob.es/dam/jcr:1b9da9f0-0e9a-4da8-8aac-986fe215d0f0/mincd-ksnet-estudiomecenazgocompetencias.pdf>. Consultado el 9 de Junio de 2021.

<https://deporte.es/es/noticia/4716/el-consejo-asesor-del-deporte-espanol-impulsa-la-primera-ley-de-mecenazgo-y-patrocinio-deportivo-en-espana/> Consultado el día 9 de Junio de 2021.

Proposición de Ley de 9 de abril de 2021, presentada por el Grupo Popular en el Congreso. https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/B/BOCG-14-B-143-1.PDF. Consultado el 9 de Junio de 2021.

Proposición de Ley de 8 de abril de 2021, presentada por el Grupo Popular en el Congreso.
https://www.senado.es/legis14/publicaciones/pdf/senado/bocg/BOCG_D_14_167_1706.PDF. Consultado el 9 de Junio de 2021.

Proposición No de Ley de 28 de mayo de 2020 aprobada por el Congreso.
<https://munideporte.com/imagenes/documentacion/ficheros/00212E63.pdf>. Consultado el día 9 de Junio de 2021.