

I. INTRODUCCIÓN

Al amparo de la amplitud que caracteriza a la definición de las actuaciones de mecenazgo contenidas en el art. 1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, cabe diferenciar tres formas distintas de mecenazgo incentivadas en el marco de la citada Ley y sujetas a un régimen tributario de carácter diverso.

En primer lugar, cabría aludir a aquellas actuaciones que integran el llamado "mecenazgo institucionalizado", consistentes en la creación de entidades no lucrativas mediante la adscripción de un patrimonio particular a la realización de un fin de interés general. En segundo término, se sitúa el llamado "mecenazgo en sentido estricto", integrado por aquellas aportaciones desinteresadas llevadas a cabo tanto por personas físicas como jurídicas que optan por colaborar, esporádicamente, con las entidades no lucrativas.

Finalmente, una tercera vía de participación privada en el desarrollo de actividades de interés general sería la integrada por el denominado "mecenazgo empresarial", caracterizado por la existencia de dos grandes grupos de actuaciones destinadas a la obtención por el contribuyente de una amplia repercusión publicitaria y social del acontecimiento financiado: de una parte, la colaboración en la consecución de fines de interés general, articulada a través de aportaciones realizadas a entidades no lucrativas; y, de otra, la intervención directa de la empresa en

la organización y financiación de tales actividades.

Surgen así las figuras relativas a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, los gastos directamente realizados por la empresa en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, objeto de regulación en los arts. 25, 26 y 27 de la Ley 49/2002, respectivamente, dentro del Capítulo III de su Título III.

II. PRINCIPALES ASPECTOS CONFIGURADORES DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN

Al amparo de lo establecido en el art. 25 de la Ley 49/2002 podemos definir el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general como aquel acuerdo en virtud del cual las entidades a las que se refiere el art. 16 de la citada Ley, a cambio de la obtención de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen el cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en el desarrollo de dichas actividades.

Nótese por tanto que, con carácter general, nos hallamos ante donaciones efectuadas en el ámbito de una determinada organización empresarial cuya finalidad primordial reside en coadyuvar con los fines de interés general promovidos por la entidad donataria recibiendo, a cambio, la difusión del nombre de la empresa asociado al acontecimiento financiado.²

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

² Véanse a este respecto, y con carácter general, GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 268 y ss. y JIMÉNEZ DÍAZ, A., *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, McGraw-Hill, Madrid,

Dos son las principales modalidades de aportaciones que cabría diferenciar a este respecto. En primer lugar, las aportaciones altruistas y desinteresadas cuya causa es la mera liberalidad del donante, objeto de regulación en el art. 17 de la Ley. Y, en segundo término aquellas otras que, estando vinculadas al gestión empresarial, reportan al donante un beneficio adicional obtenido mediante la promoción de su propia imagen, a las que se refiere el art. 25 de la Ley.

Como seguramente se recordará el convenio de colaboración en actividades de interés general fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por el art. 68 de la antigua Ley 30/1994. De este modo se procedió a la configuración de la citada figura en unos términos similares, en determinados aspectos, a los previstos en el art. 24 de la Ley General de Publicidad para el contrato de patrocinio publicitario.

Por su parte la vigente regulación de los convenios de colaboración empresarial contenida en la Ley de Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo mantiene, en líneas generales, los caracteres definitorios que originariamente fueron adoptados de cara a su configuración, habiendo sido modificados únicamente determinados aspectos de su régimen tributario.

Ciertamente, y tal y como tendremos oportunidad de poner de manifiesto a lo largo del presente trabajo, cabe aludir a la existencia de un cierto paralelismo en la configuración jurídica de estos convenios de colaboración empresarial y de los contratos de patrocinio publicitario. Ahora bien, no creemos que dicha cercanía pueda fundamentar la califi-

cación del convenio de colaboración empresarial como un contrato de patrocinio, máxime si tenemos en cuenta que este último ofrece un marcado carácter publicitario, siendo su objetivo la consecución de un determinado beneficio comercial a través de la promoción publicitaria de los productos y servicios de la empresa que actúa como "sponsor".

En consecuencia cabría diferenciar la existencia de dos modalidades de actuaciones que, si bien se hallan sujetas a un mismo régimen tributario en el ámbito del impuesto personal del aportante, presentan importantes elementos diferenciadores tales como sus beneficiarios, las finalidades perseguidas, su naturaleza jurídica o su régimen tributario en el ámbito de impuestos tales como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): de una parte, el "patrocinio publicitario" o "esponsorización", cuyo régimen jurídico es objeto de regulación en la Ley General de Publicidad; y, de otra, el "mecenazgo empresarial", desarrollado a través de los convenios de colaboración empresarial y que posibilita la realización de una modalidad de aportaciones destinadas, no a la obtención de contrapartidas publicitarias directas, sino a la colaboración con los fines propios de las entidades donatarias.

En resumen, los convenios de colaboración empresarial constituyen una figura de carácter intermedio entre el patrocinio publicitario (ya que persiguen la obtención de determinadas contrapartidas que inciden en la imagen de la empresa) y el puro ánimo de liberalidad, que caracteriza a las aportaciones integradas en el mecenazgo en sentido estricto.

1998, pág. 177; en opinión de este último autor, "con la figura de los convenios de colaboración la Ley rompe con lo que podría denominarse la 'inercia del anonimato' (...) facilitando ahora, junto a la desgravación de lo invertido en dichas actividades, la promoción de la empresa que hace la inversión".

III. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL VERSUS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO

1. ÁMBITO NORMATIVO APLICABLE

Los convenios de colaboración empresarial, integrados como ya sabemos por las aportaciones económicas realizadas por las empresas en favor de las fundaciones, asociaciones de utilidad pública y entes asimilados a cambio de la difusión de dicha colaboración, son objeto de regulación por el art. 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, a cuyo tenor “Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades”.

Nos hallamos pues ante una modalidad de aportaciones de carácter altruista que permite a los empresarios, ya sean estos sociales o individuales, colaborar con entes cuya razón de ser no es otra que la realización de actividades de interés general.

Debe precisarse, sin embargo, que este carácter altruista al que nos referimos se ve parcialmente oscurecido por la existencia de una contraprestación publicitaria consistente en la divulgación de la colaboración prestada por la empresa en el desarrollo de una actividad de interés general.

Es precisamente esta última circunstancia la que, en ocasiones, ha dificultado la diferenciación de esta clase de actuaciones del llamado contrato de patrocinio publicitario, regulado en el art. 24 de la Ley 34/1988, de 11

de noviembre, General de la Publicidad. Dispone este último precepto que “El contrato de patrocinio publicitario es 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 del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables”.

Ciertamente, y tal y como tendremos oportunidad de analizar, patrocinio publicitario y convenio de colaboración constituyen dos figuras jurídicas que presentan determinadas características comunes. Por ejemplo, ambas determinan la realización de una aportación o de una ayuda económica por parte de una persona física o jurídica a un tercero a cambio de que el beneficiario de la misma difunda dicha colaboración.

Sin embargo, aun reconociendo esta aparente similitud externa, cabe aludir a la existencia de un tratamiento fiscal diferente susceptible de proyectarse sobre ambas actuaciones, siendo quizás el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) la figura impositiva donde dicha diferenciación resulta más acusada.

A lo largo del presente trabajo realizaremos un estudio detallado de los distintos elementos esenciales que caracterizan a ambas figuras. Ello nos servirá como punto de referencia para analizar su régimen tributario y, en particular, la tributación a la que se encuentran sujetas las aportaciones realizadas en el marco de la imposición indirecta.

2. CRITERIOS DIFERENCIADORES EXISTENTES

Tal y como hemos tenido oportunidad de analizar, las actuaciones llevadas a cabo a través de los contratos de patrocinio publicitario y de los convenios de colaboración presentan, como elementos comunes, el desplazamiento de recursos económicos que

tiene lugar desde la empresa hacia la financiación de determinadas actividades y la obtención de una contrapartida publicitaria con motivo de dicha actuación.

Ahora bien, cabe aludir igualmente a la existencia de un conjunto de elementos configuradores propios de cada una de estas figuras que determinan el surgimiento de importantes diferencias en u régimen jurídico, a saber: el sujeto beneficiario de la aportación; los objetivos perseguidos por la acción de la empresa; la naturaleza jurídica del contrato; y el tratamiento tributario que estas actuaciones reciben en nuestro ordenamiento.

Incluso desde determinados sectores de la doctrina se ha llegado a apuntar, como elemento diferenciador de carácter adicional, la distinta naturaleza derivada de la disciplina o actividad protegida, al atribuirse al patrocinio publicitario la financiación de actividades generalmente relacionadas con el ocio, frente a las actividades de interés general que busca fomentar la Ley 49/2002.³

Lo cierto es, sin embargo, que son múltiples y muy diversas las actividades susceptibles de ser financiadas mediante una u otra clase de actuación. Tal y como declara el art. 25 de la Ley 49/2002, en los convenios de colaboración la ayuda económica va destinada a la financiación de las actividades que se efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad donataria⁴. De

³ De esta opinión se muestran partidarios, entre otros, ÁLVAREZ ARZA, M. y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P., "Patrocinio y mecenazgo", *Carta Tributaria*, núm. 105, 1989, pág. 2 y CARBAJO VASCO, D., "La regulación del mecenazgo y sus aspectos fiscales", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989, pág. 152.

⁴ Estos fines, recogidos en el art. 3.1 de la Ley 49/2002, se concretan en los siguientes: "La 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, de defensa del

hecho, en ocasiones, las actividades financiadas presentan un carácter idéntico, no resultando posible atribuir en exclusiva las mismas a una o a otra modalidad de actuación.

En la práctica, sin embargo, dado el mayor estímulo y la mayor repercusión publicitaria que proporciona el deporte frente a cuestiones humanitarias o sociales, las empresas suelen optar por ejercer acciones de patrocinio publicitario en el ámbito de aquél (del deporte). Y en aquellos supuestos en los que el instrumento elegido es el del mecenazgo empresarial, las actividades llevadas a cabo suelen estar asociadas con la cultura, el medio ambiente o actuaciones de carácter social.

2.A. BENEFICIARIOS DE LA APORTACIÓN

Sin lugar a dudas, uno de los principales elementos diferenciadores entre las actuaciones de patrocinio publicitario y los convenios de colaboración empresarial es el relativo al sujeto receptor de las aportaciones efectuadas. Piénsese que, mientras en el convenio de colaboración empresarial el receptor de dicha aportación lo es en todo caso una entidad sin fines lucrativos y, más precisamente, aquellas que cumplan los requisitos establecidos al efecto en la Ley 49/2002, dicho requisito no adquiere la consideración de *conditio sine qua non* en el ámbito del contrato de patrocinio publicitario.

A esta circunstancia se refirió ya, en su día, la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consulta de 22 de julio de 1998, al declarar la imposibilidad de aplicar el régimen tributario previsto por aquel enton-

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 o de investigación científica y desarrollo tecnológico".

ces en el art. 68 de la antigua Ley 30/1994 (posteriormente derogado) a las aportaciones efectuadas a una entidad mercantil dedicada al desarrollo de labores editoriales y a la organización de diversos eventos de interés general, argumentando la imposibilidad de que dicha entidad pudiera ser catalogada como una entidad sin ánimo de lucro.

Nótese, en consecuencia, que el marco tributario en el que se encuadra el patrocinio empresarial presenta un ámbito subjetivo más reducido que el establecido para el patrocinio publicitario, en la medida en que únicamente puede ser concertado con las entidades comprendidas en la Ley 49/2002.

Y, al amparo de la anterior consideración, podrían calificarse las aportaciones realizadas a personas físicas, personas jurídicas y entidades no acogidas al régimen de la citada Ley como actuaciones de patrocinio publicitario. A mayor abundamiento, y por exclusión expresa de la Ley, los convenios de colaboración empresarial no pueden ser realizados con personas físicas ni con entidades, con o sin ánimo de lucro, que no se encuentren acogidas a la misma.

¿Y qué sucederá respecto de aquellas aportaciones realizadas a entidades no lucrativas acogidas al régimen contenido en la Ley 49/2002? En este último caso habrá que atender al resto de elementos distintivos necesarios para identificar si nos hallamos ante una actuación de patrocinio publicitario o si, por el contrario, estamos en presencia de un convenio de colaboración, careciendo de relevancia a este respecto por si sólo el elemento subjetivo de cara a efectuar dicha delimitación.

2.B. FINES PERSEGUIDOS

Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, uno de los principales criterios diferenciadores existentes entre los contratos de patrocinio publicitario y los convenios de

colaboración empresarial es el relativo a la motivación que empuja a la empresa a hacer entrega de la ayuda económica.

Téngase presente que, a pesar de la dificultad que plantea la utilización del elemento subjetivo relativo a la intencionalidad del donante como criterio distintivo, cabe atribuir al contrato de patrocinio publicitario o de esponsorización la consecución de un objetivo esencialmente publicitario, siendo la razón de ser del mismo y, en definitiva, la finalidad que conduce a la empresa a emprender dicha acción, la obtención directa e inmediata de una publicidad asociada al acontecimiento financiado de que se trate, procediéndose a evaluar los riesgos económicos derivados de la acción así como las posibilidades de éxito con las que cuenta la misma.

Por el contrario, el objetivo perseguido por los convenios regulados en el art. 25 de la Ley 49/2002 se centra en colaborar con los fines de interés general de las entidades no lucrativas receptoras de la ayuda económica, no constituyendo la contrapartida estipulada al efecto el elemento determinante de dicha acción. En cierta medida podría afirmarse que el mecenazgo asume tanto los riesgos como las oportunidades de éxito con las que cuenta la acción financiada.

Señala a este respecto BLANCO RUIZ⁵ que "el mecenazgo empresarial es reflejo de lo que ha venido a denominarse 'responsabilidad social de la empresa', en cuanto supone una implicación de la empresa en el tejido social en que opera, como respuesta a la necesidad de apoyar o desarrollar iniciativas que contribuyan al bienestar de la comunidad en

⁵ BLANCO RUIZ, J. F., "El mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 15, 1999, pág. 153. En este mismo sentido véase GARCÍA NIETO, M. T., "Una aproximación al mecenazgo como acción de relaciones públicas", *Revista Universitaria de Publicidad y Relaciones Públicas*, núm. 1, 1994, pág. 22.

el seno de la cual la organización empresarial obtiene sus beneficios”.

Estamos de acuerdo con la anterior afirmación. A través del mecenazgo la empresa persigue, no ya sólo el cumplimiento de los fines económicos que resultan inherentes a su propia naturaleza lucrativa, sino también el de objetivos asociados a las necesidades de la sociedad en la que actúa. Y, de cara a la consecución de esta última finalidad, adquieren una extraordinaria importancia los recursos que ofrecen los convenios de colaboración configurados como una acción a través de la cual la empresa contribuye al desarrollo de las actividades de interés general propias de las entidades receptoras de las ayudas, recibiendo como contrapartida publicidad de la acción realizada derivada de la asociación del nombre de la empresa al acontecimiento financiado.

Esta situación contrasta con la que se produce en el ámbito del patrocinio publicitario, dentro del cual tiene lugar una relación más directa e intensa con el producto o servicio de la entidad aportante, constituyendo el objetivo principal de la empresa hacer publicidad de sus productos o servicios. De este modo, junto al nombre del patrocinador del evento podrían llegar a aparecer, entre otras, referencias expresas a las características competitivas del patrocinador o a alguno de sus productos comerciales.⁶

⁶ En efecto, podría tener lugar una campaña publicitaria en la que se asocien aportación, actividad financiada y productos o servicios de la empresa patrocinadora. Por el contrario, dentro del mecenazgo empresarial la publicidad se derivaría de la propia notoriedad de la acción y del prestigio social que para la empresa representa la aportación realizada. Véase en este sentido VICENTE DOMINGO, E., “Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general”, en la obra colectiva *Las entidades sin fin de lucro: estudios y problemas*, Universidad de Burgos, Burgos, 1999, pág. 207, quien señala que “En el caso del contrato de patrocinio publicitario se produce una campaña publicitaria en la que se asocian aportación, actividad financiada y productos o servicios de la empresa patrocinadora,

Con carácter general el art. 24 de la Ley General de Publicidad toma como punto de partida el dato de que las relaciones existentes entre el patrocinador y el patrocinado no son siempre de naturaleza contractual y asimilables plenamente a la publicidad, motivo por el cual alude a la aplicación analógica de las disposiciones reguladoras del contrato de difusión publicitaria. Señala concretamente el citado precepto que “El contrato de patrocinio publicitario se registrará por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables”. Por su parte el art. 19 de la citada Ley, relativo al contrato de difusión publicitaria, establece que “El contrato de difusión publicitaria es aquel por el que, a cambio de una contraprestación fijada en tarifas preestablecidas, un medio se obliga a favor de un anunciante o agencia a permitir la utilización publicitaria de unidades de espacio o de tiempo disponibles y a desarrollar la actividad técnica necesaria para lograr un resultado publicitario”.⁷

Nótese por tanto que el contrato de patrocinio publicitario ofrece una perspectiva economicista más acusada que la que pueda estar presente en el contrato de mecenazgo empresarial. Porque, mientras a través de aquel se persigue la obtención, como objetivo inmediato y directo, de un beneficio en términos de publicidad o de notoriedad para la empresa que realiza la aportación, la finalidad principal del mecenazgo empresarial desarrollado a través de los convenios regulados en el art. 25 de la Ley 49/2002 se concreta en colaborar con los fines de interés general de la entidad donataria, siendo la

mientras que en el mecenazgo empresarial la publicidad resulta de la propia notoriedad de la acción y del prestigio social que para la empresa comporta la aportación efectuada”.

⁷ Acerca del alcance de ambos preceptos de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, pueden consultarse, entre otros, los trabajos de CORREDOIRA Y ALFONSO, L., *Comentarios a la Ley de Publicidad*, Bosch, Barcelona, 1993, págs. 85 y ss. y SANTAELLA, M., *El nuevo Derecho de la Publicidad*, Civitas, Madrid, 1989, págs. 170 y ss.

notoriedad obtenida consecuencia de la propia acción llevada a cabo por la empresa y distante del entorno característico de la publicidad convencional.

En suma, la razón de ser del patrocinio publicitario es esencialmente mercantil y consiste en el otorgamiento de una determinada cantidad de dinero a cambio de publicidad, al margen de que pueda presentar un cierto espíritu de liberalidad. En cambio, el marco del convenio de colaboración está presidido por un espíritu de cooperación con las actividades de una determinada entidad sin ánimo de lucro, sin perjuicio de que a través del citado convenio pueda perseguirse también la difusión de la imagen del colaborador.

2.C. NATURALEZA JURÍDICA DE CADA UNO DE LOS CONTRATOS

¿Cuál es la naturaleza jurídica del acto que subyace en las relaciones derivadas de un contrato de patrocinio publicitario o de un convenio de colaboración? Con carácter general el patrocinio publicitario constituye un acto bilateral de carácter oneroso, mientras que los convenios de colaboración empresariales se presentan como actos unilaterales gratuitos.

En efecto, las comúnmente denominadas actuaciones de patrocinio publicitario presentan un carácter bilateral, en la medida en que la prestación de cada una de las partes es causa para la prestación de la otra. En palabras de DÍEZ PICAZO⁸, nos hallamos ante

⁸ DÍEZ PICAZO, L., "Las relaciones obligatorias sinalagmáticas", en la obra colectiva *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Vol. II. Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 369 y ss. Por su parte VIDAL PORTABALES, J. I., *El contrato de patrocinio publicitario en el Derecho español*, Marcial Pons, Barcelona, 1998, págs. 99 y ss. y VICENTE DOMINGO, E., *El contrato de esponsorización*, Civitas-Cámara Oficial de Comercio e Industria de Burgos, 1998, págs. 85 y ss., consideran que, debido al carácter oneroso que preside este contrato de esponsorización, resulta posible su calificación como un contrato de arrendamiento de obra.

un contrato de carácter sinalagmático y de naturaleza onerosa, careciendo la ayuda económica prestada por la empresa de la consideración de acto de liberalidad. Dicha ayuda no representa sino el pago de un servicio o, más precisamente, el precio de una actividad propia del patrocinado.

Por su parte la referida bilateralidad del contrato de patrocinio publicitario se halla estrechamente vinculada a la idea de intercambiabilidad, dada la finalidad estrictamente comercial que preside el mismo. Dicho contrato se integra así por un conjunto de prestaciones recíprocas en virtud de las cuales el patrocinador subordina la entrega de una cantidad de dinero a la realización de una determinada actividad por parte del patrocinado, a saber, su colaboración en la publicidad.⁹

De este modo la aportación económica realizada por la empresa se concreta en el pago de la publicidad recibida por dicha acción, originándose así el nacimiento de una obligación para el patrocinado consistente en transmitir el nombre y los distintivos del patrocinador asociados al desarrollo de su actividad. La acción llevada a cabo por la empresa determina el surgimiento de una doble obligación derivada del contrato surgido por las partes: de una parte, publicidad de la acción a cargo del patrocinado; y de otra, pago de tal contraprestación por parte del patrocinador.

El patrocinio publicitario adquiere así un considerable carácter oneroso, al realizar la empresa una aportación que implica la retri-

⁹ Tal y como tendremos oportunidad de analizar, es precisamente esta noción de intercambiabilidad o de reciprocidad la que determina que se encuentren sujetas al IVA las actuaciones de patrocinio publicitario, frente a la no sujeción al citado Impuesto que caracteriza a los convenios de colaboración empresarial, caracterizados por la existencia de una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones de carácter recíproco.

bución de un servicio con un precio en el mercado. La empresa procede a contratar un servicio publicitario que, por aplicación de las reglas de mercado, adquiere un determinado valor económico atendiendo a criterios tales como la visibilidad, la localización o el tamaño de la publicidad ofrecida por el patrocinado.

Por el contrario la naturaleza jurídica del convenio de colaboración es la de un acto unilateral, dada la condición de liberalidad que presenta la ayuda económica (acto de carácter gratuito), que no representa el pago de una contraprestación. A esta circunstancia se refirió ya, en su día, la contestación de la DGT a Consulta de 9 de marzo de 1999 en los siguientes términos: “la aportación económica realizada por la empresa en el seno de un convenio de colaboración no es el pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador”.

A mayor abundamiento dispone el art. 25.1.in fine de la Ley 49/2002 que “la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración (...) no constituye una prestación de servicios”. En consecuencia la ayuda recibida por la entidad no lucrativa no podrá ser entendida como un pago en contraprestación de la difusión recibida.

Como seguramente se recordará, al amparo de la anterior normativa la naturaleza gratuita de estos convenios de colaboración quedaba garantizada mediante la imposibilidad de que la entidad donataria pudiese recibir porcentajes de participación en las ventas o beneficios de la empresa donante como consecuencia del incremento que en éstos pudiese llegar a producir la acción de patrocinio. Esta cláusula no ha sido recogida, sin embargo, por el art. 25 de la Ley 49/2002 lo que, unido a la habitualidad con la que tiende a hacerse uso de la misma en el marco de las acciones de patrocinio publicitario,

dificulta notablemente la diferenciación entre ambas actuaciones.

Sin lugar a dudas, esta diferente naturaleza apuntada plantea importantes consecuencias relativas al régimen jurídico de ambas figuras y, más precisamente, a la normativa general susceptible de ser aplicada a cada una de ellas. Téngase presente que, en virtud del carácter gratuito de la aportación que caracteriza a los convenios de colaboración empresarial, resultarán aplicables las reglas propias de las donaciones. En cambio, a tenor de la naturaleza onerosa configuradora del patrocinio publicitario, procederá la aplicación de la normativa reguladora de los contratos onerosos.

2.D. ANÁLISIS ESPECÍFICO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES REALIZADAS

Una vez analizada la naturaleza jurídica de los contratos de patrocinio publicitario y de los convenios de colaboración empresarial, debe ser objeto de estudio el tratamiento tributario de las aportaciones susceptibles de realizarse en el ámbito de ambas figuras. Dicho estudio ha de efectuarse desde una doble perspectiva, a saber, desde los puntos de vista que ofrecen las entidades perceptoras de la ayuda económica y la empresa donante.

2.D.1. RÉGIMEN FISCAL DISEÑADO RESPECTO DE LA ENTIDAD DONATARIA

Como seguramente se recordará, al amparo de la anterior normativa resultaba posible establecer varias diferencias entre las figuras del convenio de colaboración empresarial y del contrato de patrocinio publicitario, tomando como punto de referencia el tratamiento tributario que recibía en el Impuesto sobre Sociedades (IS) la aportación de la entidad donataria. Y es que los ingresos obtenidos por las entidades sin ánimo de lucro mediante convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general eran

considerados como rentas exentas en el impuesto societario, quedando exonerados de tributación por expresa disposición de la ley. Por el contrario, aquellos otros ingresos obtenidos por la entidad donataria y procedentes de una actuación de patrocinio publicitario recibían la calificación de ingresos derivados de la realización de una actividad o de una explotación económica por parte de la entidad donataria, quedando sometidos a gravamen por el IS. Y ello sin perjuicio de que la entidad donataria estuviese facultada para solicitar la exención de las rentas obtenidas mediante un contrato de patrocinio publicitario, siempre y cuando existiese una coincidencia con su objeto o finalidad específica.¹⁰

¿Y qué sucede en el marco de la vigente Ley 49/2002? Con carácter general tanto las cuantías recibidas por la entidad donataria en concepto de patrocinio publicitario como las derivadas de convenios de colaboración empresarial reciben idéntico tratamiento tributario en el ámbito del impuesto personal de la entidad no lucrativa, declarándose expresamente exentas de tributación del IS por el art. 6.1.a) de la citada Ley.

Sin lugar a dudas, a través de esta equiparación lo que persigue el legislador es fomentar el desarrollo de las actuaciones de patrocinio publicitario en el ámbito de las entidades no lucrativas. Téngase presente que, durante la vigencia del régimen anterior, resultaba más beneficioso para el donatario recibir cuantías acudiendo a la figura del convenio de colaboración, al no quedar estas últimas sujetas a tributación.

Así las cosas, ¿Cuál es la razón de ser de esta exclusión de las rentas obtenidas a través de convenios de colaboración? A nuestro

juicio dicha exclusión encuentra su justificación en el hecho de que tales rentas han de ser íntegramente destinadas a financiar las actividades de interés general que la entidad donataria lleve a cabo en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

En cambio esta garantía no existe en aquellos casos en los que tales importes derivan de un contrato de patrocinio publicitario, donde tales rentas podrán destinarse o no a la realización de fines de interés general, quedando integradas con las derivadas de las explotaciones económicas que desarrolle la entidad donataria, así como con las obtenidas de la transmisión de bienes o derechos que integran su patrimonio y con los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto, de los que únicamente el 70% deberá destinarse a la realización de los referidos fines.

En este sentido, quizás desde el punto de vista de la equidad impositiva resultaba más adecuada la anterior configuración, al quedar exoneradas de tributación aquellas rentas que contribuían, en su integridad, a la financiación de las actividades de interés general de la entidad donataria y no de otras distintas, a diferencia de lo que podría suceder con los ingresos derivados del patrocinio publicitario.

2.D.2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA APORTACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO PERSONAL DEL DONANTE

Varios son los aspectos configuradores de la tributación de los convenios de colaboración que contiene la Ley 49/2002 en aras de reforzar su fiscalidad y fundamentados en una práctica total equiparación, a efectos tributarios, de tales aportaciones y de las realizadas en el ámbito de un contrato de patrocinio publicitario.

Como es sabido durante la vigencia de la antigua Ley 30/1994, tanto los convenios de colaboración como las actuaciones de pa-

¹⁰ Era ésta, además, una circunstancia que difícilmente concurría en el desarrollo de la actividad publicitaria objeto de todo contrato de patrocinio publicitario.

trocio publicitario adquirirían la consideración de partida deducible de cara a la determinación de la base imponible del donante, hallándose los primeros sujetos a determinados límites en su concreta aplicación (el 5 por 100 de la base imponible o el 0,5 por 1000 del volumen de ventas), y quedando en cambio los segundos libres de limitación alguna.

Los contratos de patrocinio publicitario resultaban pues claramente favorecidos, al reportar una misma aportación un mayor beneficio económico a aquel que la realizaba. Y, por el contrario, la funcionalidad de los convenios de colaboración quedaba en entredicho.

Dada esta situación, el legislador de la Ley 49/2002, a través de su art. 25.2, opta por otorgar una configuración fiscal más ventajosa a dichos convenios de colaboración, procediendo a eliminar los límites anteriormente existentes y calificar a las aportaciones realizadas en el marco de un convenio de colaboración como gastos plenamente deducibles de cara a la determinación de la base imponible del impuesto personal del donante. En efecto, a pesar de tratarse de donativos y liberalidades (cuya deducibilidad rechaza como es sabido el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sociedades), las aportaciones efectuadas en el seno de un convenio de colaboración empresarial resultan íntegramente deducibles al objeto de determinar la base imponible del IS de la entidad donataria o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de aquellos contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, así como para calcular el rendimiento neto de la respectiva actividad económica, tratándose de empresarios o profesionales acogidos al régimen de estimación directa en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Lógicamente la deducibilidad de estas cuantías queda condicionada, al igual que sucede con cualquier otro gasto deducible, a su registro contable, lo que necesariamente se producirá, ya que dentro del resultado contable se recoge siempre la pérdida patrimonial que implica la donación efectuada.

¿Y qué tratamiento reciben las aportaciones realizadas por personas físicas empresarios o profesionales y por personas jurídicas en el ámbito de una actuación de patrocinio publicitario? Dichas aportaciones tendrán la consideración de gasto de publicidad, propaganda y relaciones públicas. Y, siempre y cuando hayan sido debidamente contabilizadas, resultarán íntegramente deducibles para la determinación de la base imponible del IS de aquellas personas jurídicas que realizan la aportación¹¹ o a efectos de la concreción, en el ámbito del IRPF, del rendimiento neto de las actividades económicas de los empresarios o profesionales que actúen como patrocinadores. Así lo tiene declarado la DGT, entre otras, en Contestaciones a Consultas de 25 de enero y de 10 de marzo de 2000.

En resumen, en todos aquellos casos en los que una empresa realice una aportación a cualquier entidad que se encuentre acogida al régimen previsto en la Ley 49/2002, recibiendo a cambio la difusión de dicha colaboración, la aportación efectuada habrá de recibir idéntico tratamiento tributario en el ámbito del impuesto personal de donante, con independencia de su articulación como patrocinio publicitario o como convenio de colaboración.

¹¹ Así lo dispone el art. 14.1.e) in fine del TRLIS, al declarar la total deducibilidad de los gastos que la empresa realice para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios.

2.D.3. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LAS ACTUACIONES DE PATROCINIO PUBLICITARIO Y DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL A EFECTOS DEL IVA

A la hora de analizar el régimen fiscal de los llamados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general hemos de tomar como punto de referencia lo establecido en el Capítulo III del Título III de la Ley 49/2002, cuya rúbrica es la de "Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo", abarcando los arts. 25 a 27.

En dichos preceptos se procede a regular una serie de situaciones caracterizadas por la existencia de una empresa que decide colaborar en el desarrollo de una actividad de interés general la cual, en determinados supuestos, es afrontada por ella misma. Ahora bien en el desarrollo de dicha actividad la entidad colaboradora no manifiesta un altruismo absoluto, persiguiendo por el contrario la obtención de una rentabilidad publicitaria o de imagen a través de la utilización de diversos mecanismos de cooperación en la realización de dicha actividad de interés general.

Tres son las fórmulas de mecenazgo diseñadas a este respecto. Los gastos directos originados en el desarrollo de actividades de interés general, las actuaciones llevadas a cabo dentro de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público y los denominados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Se trata de un conjunto de figuras que ya existían en nuestro ordenamiento tributario con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 49/2002. La única novedad digna de mención la constituyó la eliminación de la "adquisición de obras de arte para oferta de donación", objeto de regulación en el art. 69 de la antigua Ley 30/1994, y cuya supresión vino motivada por la escasa aceptación

lograda por el citado incentivo fiscal, introducido en nuestro ordenamiento a través de la adaptación de una medida existente en el ordenamiento francés.

La creación de este conjunto de figuras de mecenazgo (entre ellas, el convenio de colaboración en actividades de interés general, objeto de nuestro estudio) se produjo en un momento temporal (la aprobación de la antigua Ley 30/1994) en el que se encontraba vigente la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, reguladora de un concepto de gasto deducible de carácter sumamente restrictivo en el que la aplicación de la deducción quedaba vinculada con el hecho de que el gasto resultase "necesario" para la obtención del ingreso.

Esta regulación contrasta con la posteriormente incorporada al art. 14.1.e) de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto, actualmente plasmada en el citado precepto del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), y en virtud de la cual se consideran deducibles todos aquellos gastos realizados con la finalidad de promocionar, ya sea directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios.

Así las cosas hemos de advertir ya desde un primer momento que, a día de hoy, algunas de estas fórmulas de mecenazgo carecen de razón de ser dentro del marco de la imposición directa, en tanto en cuanto no representan ningún incentivo añadido a aquello que ya establece la regulación general.

Centrando nuestro análisis en el convenio de colaboración en actividades de interés general, objeto de regulación por el art. 25 de la Ley 49/2002, cabe precisar que, a través del mismo, una determinada entidad beneficiaria del mecenazgo se compromete, a cambio de la percepción de una ayuda económica por la realización de aquellas

actividades que efectúe en cumplimiento de su objeto o finalidad económica, a difundir, a través de cualquier medio, la participación del colaborador.

En líneas generales nos hallamos ante una definición de carácter similar a la contenida en el art. 68 de la antigua Ley 30/1994, si bien ofrece igualmente determinados aspectos diferentes que deben ser precisados. Por ejemplo, al amparo de la actual regulación la entidad se halla facultada para difundir la colaboración de la empresa por cualquier medio.

Bajo la vigencia de la anterior normativa, por el contrario, únicamente se indicaba que la empresa se comprometía por escrito a difundir la colaboración, circunstancia que suscitaba diversas dudas acerca de si la difusión sólo podía tener lugar de dicha forma. Lo cierto es que el citado art. 68 de la antigua Ley 30/1994 se refería únicamente al modo en que debía documentarse el convenio de colaboración, y no a cómo llevar a cabo la difusión de la participación empresarial.

A lo largo de estos últimos años la Administración Tributaria, a efectos de proceder a la deducción de las cantidades entregadas, ha venido exigiendo que exista un documento a través del cual se materialice el convenio. En esta línea se sitúa, entre otras, la contestación de la DGT a Consulta de 9 de diciembre de 1999, en la que se señala que "(...) La deducción se puede practicar siempre que exista un certificado de donativos expedido conforme a los requisitos establecidos legalmente. En estos casos no es preciso que se emita una factura por la entidad no lucrativa, puesto que no se está en presencia de una prestación de servicios".

De cualquier manera la actual regulación no contiene ninguna referencia expresa a la necesidad de que deba documentarse el acuerdo, si bien parece difícil admitir la eventual existencia de un convenio de colaboración verbal.

¿Cabría la posibilidad de que el compromiso de colaboración alcanzado pueda articularse a través de la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios? En nuestra opinión, así es. Se trata de una medida de captación de recursos que no resulta prohibida por el art. 25 de la Ley 49/2002 y que, a nuestro juicio, podría contribuir a incentivar esta figura de mecenazgo, dada la rentabilidad que obtendría tanto la empresa (por la buena imagen corporativa generada) como la entidad no lucrativa (que, como es sabido, demanda la obtención de recursos con los que poder acometer su actividad de interés general).

Piénsese, además, que carecería de sentido que las partes intervinientes en el contrato de colaboración no pudiesen pactar libremente la concreta ayuda económica a entregar. Parece claro, por tanto, que una empresa podrá comprometerse a entregar una determinada cantidad de dinero en función del volumen de ventas o beneficios que obtenga durante la difusión pública de su participación en la campaña de una entidad no lucrativa.¹²

¿Cuál es el incentivo fiscal previsto para estos convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general dentro del ámbito de la imposición directa? Con carác-

¹² De esta opinión se muestra partidario PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Thomson-Civitas, 2003, pág. 273, quien pone el siguiente ejemplo: "(...) Podemos pensar en una empresa de alimentación que decida colaborar con una fundación de ayuda a la conservación medioambiental, que va a limpiar las costas gallegas durante esta primavera de 2003. Por una parte, la empresa puede hacer un donativo de alimentos para los voluntarios y, por otra, se compromete a entregar una cantidad en metálico a través de la suscripción de un convenio de colaboración. Nada impide que respecto a este último se pueda acordar la entrega de un porcentaje sobre las ventas que se produzcan durante ese trimestre en el que se va a llevar a cabo una campaña de comunicación por parte de la empresa y de la fundación, en la que se ponga de manifiesto esa colaboración".

ter general las cantidades satisfechas o los gastos realizados por las empresas en virtud del citado convenio suscrito adquieren la consideración de gastos deducibles de cara a determinar la base imponible del IS o del IRNR de aquellos contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente.

En efecto, los colaboradores tienen la posibilidad de deducirse los gastos realizados. De hecho, al amparo de la redacción ofrecida por el art. 25 de la Ley 49/2002, el legislador parece admitir que no se entregue una cantidad en metálico a la entidad beneficiaria del mecenazgo, asumiéndose directamente el pago de ciertos gastos vinculados con el desarrollo de la actividad de interés general. Incluso resultaría factible la entrega de ciertos bienes a cambio de que se difunda la colaboración empresarial.

Ni que decir tiene que esta regulación presenta un carácter más beneficioso que la contenida en la antigua Ley 30/1994, de la que se servía la Administración para estimar que en los convenios de colaboración sólo podían entregarse cantidades en metálico, no resultando admisible que la firma del convenio tuviera como contraprestación la entrega de productos.¹³

Por tanto, al amparo de la Ley 49/2002 las cantidades abonadas a través de convenios de colaboración constituyen un gasto íntegramente deducible en la base imponible de los impuestos que gravan la renta.

Tratándose del Impuesto sobre Sociedades, bajo la vigencia de la antigua LIS de 1978 este tipo de gastos tenían la consideración de liberalidad no deducible. Ello explicaba que la Ley 30/1994 admitiese su deducción siempre y cuando no superasen el 5 por 100

de la base imponible del contribuyente o el 0,5 por 1000 de su volumen de ventas sin que, en ningún caso, la aplicación de este último porcentaje pudiera determinar una base imponible negativa.¹⁴

Con posterioridad, tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, su art. 14.1.f) procedió a derogar de manera implícita dichos límites, admitiéndose la deducción de todos aquellos gastos que hubiesen sido realizados con la finalidad de proporcionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios. Y, dado que la exigencia de estos límites dejaba de tener razón de ser, la Ley 49/2002 optó por su eliminación¹⁵. Este mismo criterio es mantenido por el vigente RDLeg. 4/2004.

Queda claro, pues, que todo gasto que implique una repercusión publicitaria, ya sea directa o indirecta, resulta fiscalmente dedu-

¹⁴ La aplicación de dichos límites no estuvo exenta de cierta conflictividad. Así, por ejemplo, sostenía GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, ob. cit., pág. 234 que, careciendo la entidad de base imponible, quedaría excluida de la posibilidad de aplicar el incentivo fiscal. En esta misma línea defendía PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, ob. cit., pág. 275 que, si lo que prohibía el legislador era que la base pudiera resultar negativa como consecuencia de la aplicación del límite establecido al efecto, con más razón había que estimar que no podía utilizarse el mismo para incrementar una base ya negativa. En cambio, a juicio de GARCÍA NOVOA, C., "Aspectos fiscales del sponsor", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 261, 2001, pág. 662, siendo la base imponible ya negativa podía aplicarse el límite del 0,5 por 1000 del volumen de ventas, incrementándose así el carácter negativo de dicha base; en opinión de este último autor, "lo que prohibía el precepto era la utilización de este porcentaje para convertir en negativa la base, pero nada decía cuando ésta ya tenía tal carácter".

¹⁵ Téngase presente además que, en aquellos casos en los que la empresa firma un convenio de colaboración en actividades de interés general, lo que persigue es obtener una rentabilidad publicitaria o de imagen con su actuación. Y ello ha de redundar en una mejora en sus ventas.

¹³ Véase a este respecto, entre otras, la contestación a Consulta de 22 de julio de 1998.

cible. Dichas cuantías son deducibles con independencia de que se haya suscrito un convenio de colaboración con una entidad beneficiaria del mecenazgo de las reguladas en el art. 16 de la Ley 49/2002, y al margen de que haya podido firmarse un contrato de patrocinio publicitario con cualquier otra institución no acogida al mismo.

Así tuvo oportunidad de declararlo además la DGT, entre otras, en contestación a Consulta de 22 de enero de 1997, al permitir a una empresa deducir como gastos de publicidad, sin limitación alguna, los procedentes del sostenimiento de un club deportivo aficionado. Tal y como señaló el citado Centro Directivo, "(...) Conforme al artículo 14 de la Ley 43/1995 los referidos gastos no pueden ser considerados como liberalidades por cuanto se realizan para promocionar indirectamente los productos de la empresa y, por otra parte, la LIS/1995 no contiene ningún precepto específico sobre la deducibilidad de los mismos, en la medida en que estén contabilizados en el ejercicio en el que se devengan serán deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades".¹⁶

A la luz de este conjunto de consideraciones, ¿Qué razón de ser tendría el mantenimiento de los convenios de colaboración en actividades de interés general? En nuestra opinión sólo podría defenderse su mantenimiento desde la perspectiva de su consideración como una figura de "mecenazgo empresarial" diferenciada del contrato de patrocinio publicitario, al que se refiere el art. 24 de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, en los siguientes términos: "el contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole,

se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador".¹⁷

Nótese que en el contrato de patrocinio publicitario el patrocinador persigue, como fin último, la obtención de un beneficio empresarial consistente en divulgar su nombre comercial o sus productos a través de una publicidad ligada a la promoción de una actividad de interés general. Quiere decirse con ello que la pretensión última del contrato es mercantil, lucrativa, centrándose en la obtención de una rentabilidad de la inversión efectuada.

Por el contrario, lo que se pretende a través del convenio de colaboración no es sino coadyuvar al buen fin de las actividades desarrolladas por una entidad carente de ánimo de lucro a través de la entrega de una cantidad de dinero que sólo da lugar a la difusión del nombre del colaborador, no participando en su estrategia publicitaria. En líneas generales estos convenios se limitan a la mención del mecenas, mientras que a lo que se alude en los contratos de patrocinio publicitario es a las características de los productos del patrocinador o incluso a participar activamente en el desarrollo de sus campañas publicitarias.¹⁸

¹⁷ *Acerca de los principales aspectos diferenciadores existentes entre el convenio de colaboración y el contrato de patrocinio publicitario pueden consultarse, entre otros, los trabajos de FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., "Patrocinio y mecenazgo para el Camino de Santiago en el Impuesto sobre Sociedades", Quincena Fiscal, núm. 16, 1994, págs. 11 y ss., GARCÍA NOVOA, C., "Aspectos fiscales del sponsor", ob. cit., págs. 619 y ss., LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P., "Patrocinio y Mecenazgo", Carta Tributaria Monografías, núm. 105, 1989, págs. 2 y ss. y BLÁZQUEZ LIDOY, A., El IVA en las entidades no lucrativas, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid, 2002, págs. 56 y ss.*

¹⁸ *Véanse a este respecto, entre otros, MARIN-BARNUEVO FABO, D., "Fiscalidad del mecenazgo", en la obra colectiva Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo, Fundación Universitaria San Pablo-CEU-Dykinson, Madrid, 1998, pág. 131, DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GURÉN, F., Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, Edersa, Madrid, 1998, pág. 132 y ss., GARCÍA LUIS, T., Fiscalidad de*

¹⁶ *Ya con anterioridad la DGT se había pronunciado en este mismo sentido en contestación a Consulta de 14 de noviembre de 1996.*

En el caso específico del IRPF, únicamente podrían acogerse a esta figura de mecenazgo los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa, los cuales podrán deducirse como gasto las cantidades entregadas a la entidad beneficiaria del mecenazgo.

Ciertamente la antigua Ley 30/1994 no contenía ninguna referencia a qué empresarios personas físicas podrían acogerse a esta medida de mecenazgo. Sin embargo el art. 69 de la citada Ley, al regular la figura de mecenazgo industrial relativa a la adquisición de obras de arte para oferta de donación, excluía expresamente de este incentivo a aquellos empresarios que estuviesen acogidos al régimen de estimación objetiva, precisando que, de cara a la determinación de su base imponible, debía acudir a un sistema de módulos totalmente independiente de los ingresos y gastos reales.¹⁹

Así las cosas, cabía pensar que sólo podían hacerlo aquellos sujetos que se encontrasen en el régimen de estimación directa. Y, tratándose de convenios de colaboración en actividades de interés general, a pesar de que no se hubiera producido dicha exclusión expresa, cabía pensar que resultaba de aplicación idéntico criterio. En todo caso, como bien señaló MUÑOZ DEL CASTILLO²⁰, esta ex-

clusión de los empresarios y profesionales en régimen de estimación objetiva carecía de razón de ser.

Analicemos a continuación el régimen fiscal de esta forma de mecenazgo (el convenio de colaboración en actividades de interés general) dentro del ámbito de nuestro estudio, el Impuesto sobre el Valor Añadido o, más precisamente, la obligación que asumen las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública de facturar el IVA a los empresarios, individuales o sociales, con los que concierten convenios por los “servicios” de difusión prestados.²¹

Como a buen seguro se recordará, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 49/2002, reguladora del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la tributación de los convenios de colaboración suscitaba serias dudas en el ámbito de aplicación del IVA.

La principal cuestión que debía ser clarificada era la relativa a si el hecho de difundir la participación por escrito del colaborador constituía o no una “prestación de servicios”, quedando en consecuencia sujeta al IVA o, en otras palabras, si a la ayuda económica que se recibía se le debía añadir además el IVA.

En efecto, en el marco de la antigua Ley 30/1994 se suscitó la duda de si el compromiso asumido por las entidades sin fines lucrativos de difusión de la participación del colaborador constituía o no hecho imponible del IVA como prestación de servicios.

Fundaciones y Asociaciones, ob. cit., pág. 270, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., “El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general”, Impuestos, núm. 20, 1999, págs. 21 y ss. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al Patrimonio Cultural”, Crónica Tributaria, núm. 95, 2000, pág. 59.

¹⁹ En esta misma línea se situaba además el art. 70 de la Ley 30/1994, relativo a los gastos realizados en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

²⁰ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., *Ley de Fundaciones y financiación de la Universidad, Universidad de León, 1995, pág. 68. Acerca del alcance de esta exclusión operada por la antigua Ley véanse igualmente MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., “El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general”, ob. cit., pág. 14 y FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.,*

“Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al Patrimonio Cultural”, ob. cit., , pág. 61.

²¹ *Acerca de la sujeción al IVA de los convenios de colaboración empresarial véase, con carácter general, BLÁZQUEZ LIDOY, A., “El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)”, Quincena Fiscal, núm. 13, 2000, págs. 5 y ss.*

Inicialmente, en contestación a Consulta de 10 de octubre de 1995, la DGT optó por su calificación como servicios publicitarios susceptibles de quedar sujetos al Impuesto. De este modo, en un primer momento la Administración entendió inicialmente que se prestaba un servicio de publicidad por parte de las entidades beneficiarias a cambio de una contraprestación, lo que determinaría su sujeción al IVA sin excepción alguna.

Este mismo criterio fue mantenido por el citado Centro Directivo en su Resolución de 20 de marzo de 1996, en la que se estableció una total equiparación entre el convenio de colaboración y el patrocinio publicitario a efectos tributarios, estimándose que la difusión de la colaboración prestada y exigida en el art. 68 de la citada Ley 30/1994 constituía una actividad publicitaria encuadrada dentro de las actividades de carácter empresarial descritas en la LIVA y que, en consecuencia, habían de quedar sujetas a este último Impuesto aquellas aportaciones que fuesen realizadas en el seno de un convenio de colaboración, al tener la consideración de pagos de determinados servicios relativos a la difusión de la colaboración prestados por las entidades donatarias.

Nótese que, al amparo de esta primera línea de interpretación, se producía una plena equiparación jurídica y fiscal de los convenios de colaboración y del patrocinio publicitario que, en nuestra opinión, vulneraba el espíritu benefactor que había movido al legislador a regular los convenios de colaboración como una modalidad diferenciada de aportaciones desinteresadas en el ámbito de la antigua Ley de Fundaciones.²²

Con posterioridad, sin embargo, en sus Resoluciones de 9 de marzo y de 23 de noviembre de 1999 (relativas igualmente a la aplica-

ción del IVA en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados en el art. 68 de la antigua Ley 30/1994)²³, el citado Centro Directivo estimó, siguiendo la doctrina elaborada en torno a esta cuestión por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), que sólo quedan comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas mediante contraprestación, siempre y cuando exista una relación jurídica directa entre dicha contraprestación y los bienes entregados o los servicios prestados.

Asimismo consideró la DGT en la referida Resolución que la entidad beneficiaria del convenio no efectúa operación alguna de la que pueda considerarse contraprestación la aportación dineraria realizada por el donante. De este modo se disponía la no sujeción al IVA de los convenios de colaboración, al no concurrir dos de los elementos necesarios para la delimitación del hecho imponible del citado Impuesto, a saber, la existencia de un consumo gravable y el carácter oneroso de la operación.

Por tanto, a la luz de esta segunda línea interpretativa, y desde un punto de vista estrictamente objetivo, habría que diferenciar entre aquellas aportaciones que integran el patrocinio publicitario y los convenios de colaboración empresarial, debido al distinto tratamiento tributario de cada una de dichas aportaciones en el ámbito de aplicación del IVA. Y es que, mientras las aportaciones recibidas por la entidad no lucrativa mediante un contrato publicitario estarían sujetas al Impuesto, las rentas obtenidas a través de la celebración de convenios de colaboración quedarían exentas de IVA. Volvemos a insistir,

²² Véase en este mismo sentido CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, pág. 215.

²³ Dicho precepto establecía que el compromiso de difundir la participación económica del colaborador asumido por las entidades sin fines lucrativos en los convenios de colaboración no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA.

sin embargo, en que esta doctrina no tuvo acogida en la Ley 49/2002, cuyo art. 25, como ya sabemos, asume la regulación de los convenios de colaboración empresarial.²⁴

Analicemos en primer término la cuestión relativa a la eventual existencia de un consumo gravable a efectos del IVA en el ámbito del convenio de colaboración empresarial. A priori la empresa colaboradora recibe la difusión de su nombre asociado al acontecimiento que resulta financiado. Ahora bien, en ningún caso está recibiendo bienes o servicios en provecho propio susceptibles de ser calificados como de consumo. Y, a pesar de que dicha difusión pudiera llegar a reportar a aquélla un incremento en el volumen de ventas o de beneficios, no es ésta la finalidad perseguida con la formalización del convenio.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar a este respecto la DGT en la citada Resolución de 9 de marzo de 1999, "la ayuda económica realizada por la empresa no es el pago de un precio por la prestación de un servicio, sino la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador". Y es esta circunstancia la que determina la no sujeción de dichas cantidades al IVA. No cabe aludir a la existencia de una onerosidad derivada de estos convenios de colaboración empresarial.

²⁴ Ni que decir tiene que este cambio interpretativo operado por la DGT (presente igualmente en las contestaciones a Consultas de 16 de julio, 19 de noviembre y 9 de diciembre de 1999) originó importantes consecuencias tributarias, no ya sólo para aquellas entidades que habían girado IVA a empresas colaboradoras de acuerdo con lo dispuesto por este Centro Directivo en anteriores contestaciones a Consultas planteadas, sino también para las empresas colaboradoras que procedieron a la deducción de un IVA que no les correspondía. Acerca de esta cuestión véase FALCÓN Y TELLA, R., "El derecho a mantener la deducción del IVA soportado aunque las cuotas resulten improcedentes en todo o en parte: legitimación de repercutido para reclamar la devolución de ingresos indebidos en su favor", *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1999, págs. 5 y ss.

Por el contrario, a la hora de delimitar la naturaleza de las aportaciones realizadas en el marco de un contrato de patrocinio publicitario destaca especialmente su carácter oneroso, concretándose la causa de dichos contratos en la prestación de un servicio consistente en publicitar, mediante precio, un determinado mensaje de la empresa, y siendo irrelevante de cara a esta última el destino que la entidad sin fin lucrativo termine otorgando a las cantidades entregadas. Lo esencial es el servicio publicitario prestado permitiendo la utilización de su imagen, circunstancia que determina además la presencia de un consumo gravable plenamente sujeto a IVA.

Téngase presente además que toda sujeción a IVA de una determinada operación como prestación de servicios requiere de la existencia de una relación de equivalencia entre el servicio prestado y la contraprestación recibida como consecuencia de una relación jurídica en cuyo marco tiene lugar el intercambio de prestaciones recíprocas, constituyendo la retribución percibida por quien efectúa dicha prestación el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Y, si bien el referido contravalor se encuentra plenamente presente en el ámbito del patrocinio publicitario (en tanto en cuanto la aportación económica realizada por la empresa representa la retribución exacta del servicio prestado por la entidad o persona beneficiaria²⁵), tratándose de convenios de colaboración beneficio y retribución no se encuentran ligados mediante una relación directa, ya que la cantidad pactada no refle-

²⁵ En cierta medida podría afirmarse que la sujeción de la esponsorización al IVA en concepto de prestación de servicios encuentra su justificación en la incardinación de tales aportaciones en el ámbito de los contratos onerosos con prestaciones recíprocas.

ja de manera exacta las ventajas proporcionadas por la firma del convenio.

En suma las aportaciones realizadas en el marco de un convenio de colaboración empresarial no representan pago alguno del servicio de difusión de dicha colaboración al que resulta obligada la entidad donataria con motivo de la firma de aquél. Ello determina la imposibilidad de calificar la citada operación como sujeta a IVA, al adolecer de la existencia de un consumo gravable y del carácter oneroso que ha de presidir la realización de la operación.²⁶

En cambio, la reciprocidad de obligaciones nacidas en el seno de un contrato de patrocinio publicitario para el patrocinador y para el patrocinado, junto con el carácter oneroso derivado de la operación, justifican la sujeción al IVA de todas aquellas aportaciones que puedan realizarse en el ámbito del mismo²⁷. De este modo la entidad no lucrativa

patrocinada habrá de repercutir e ingresar el IVA correspondiente, al constituir la realización de la actividad patrocinada una prestación de servicios publicitarios en favor de ésta sujeta a IVA.²⁸

De cualquier manera en la actualidad establece el art. 25.1 de la Ley 47/2002 que "la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios". Nótese por tanto como, a través de la presente redacción, se está excluyendo esta figura de mecenazgo del régimen de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto en cuanto si no existe una prestación de servicios no se habrá realizado el hecho imponible del Impuesto. En consecuencia el convenio de colaboración no devengará IVA.²⁹

²⁶ Lo cierto es que este criterio continúa poniéndose en tela de juicio. Así, por ejemplo, en opinión de BLÁZQUEZ LIDOY, A., "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)", *ob. cit.*, pág. 5, se trata de una simple respuesta propugnada de lege ferenda, en la medida en que el convenio de colaboración debería tratarse como una donación a los efectos del IVA debido a la escasa significación económica del retorno testimonial: "Sin embargo -añade el citado autor- de lege lata los convenios de colaboración empresarial devengan IVA, debido a la dificultad de dar cabida a las donaciones con causa onerosa y, entre ellas, al convenio de colaboración empresarial, dentro de las operaciones gratuitas exentas o no sujetas a tributación en aquél impuesto".

²⁷ Recuérdese a este respecto que, por lo que al IVA se refiere, y al amparo del nuevo sistema introducido por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, el art. 69.Uno de la Ley 37/1992 pasó a disponer las reglas generales de localización, distinguiendo al efecto entre las operaciones puramente empresariales (en las que prestador y destinatario tienen tal condición), y aquellas otras cuyo destinatario es un particular. En el primer grupo el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino, mientras que en el segundo lo hace en la de origen. Se dispone así la tributación en destino si el destinatario tiene la consideración de empresario o profesional que actúa como tal, aplicándose en cambio la regla relativa a la tributación en origen si el destinatario no es empresario o profesional actuando como tal. En cambio, tratándose de servicios B2C (en la denominación anglosajona, Business To Consumer) la

tributación tendrá lugar en la jurisdicción de origen, donde se encuentra la sede o el establecimiento del empresario que presta el servicio. Ahora bien, como exclusión a la aplicación de esta regla general, y, en consecuencia, estableciéndose la no sujeción en todo caso, han de citarse aquellos servicios B2C en los que el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad y se trate de servicios de profesionales (lo que precisamente sucede con los servicios de publicidad). De este modo, a través de lo señalado en la Directiva 2008/8/CE se estableció, en primer lugar, un modelo de tributación de los servicios en destino para operaciones del tipo B2B (en la terminología anglosajona, las operaciones Business To Business), es decir, aquellas prestadas por un empresario y que tienen por destinatario a otro empresario en contraposición con las B2C.

²⁸ Coincidimos con CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, *ob. cit.*, pág. 219, en que, en la práctica, esta circunstancia terminará provocando que el patrocinador incremente la aportación económica realizada con el importe de la cuota del IVA ya que, como bien precisa esta autora, "en caso contrario la entidad no lucrativa perderá el importe que corresponde a dicho impuesto, dada la necesidad de repercutirlo".

²⁹ Tal y como han puesto de manifiesto CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro*, PriceWaterHouseCoopers, Madrid, 2004, pág. 143, "la precisión contenida en el citado art. 25.1 de la Ley 49/2002 no tiene otra finalidad que la de excluir cualquier polémica sobre la sujeción al IVA de estos Convenios, ya que en la medida en que su contenido se

Ahora bien, con independencia de lo anterior, el hecho de que la empresa de que se trate asuma directamente un conjunto de gastos podría llegar a plantear diversas dudas en relación con la posible deducción del IVA soportado en los mismos. Por nuestra parte estimamos que dichas dudas no podrán ser deducidas por el empresario que hubiese hecho frente a las mismas, con independencia de que puedan ser consideradas un mayor valor de la contraprestación a efectos de su deducción en el correspondiente impuesto sobre la renta.

Señala por otra parte el art. 6.1.a) de la Ley 49/2002 que tanto los ingresos por convenio de colaboración como por el contrato de patrocinio están exentos en la Entidad no lucrativa. Ahora bien, si la entidad firmante del convenio en concepto de colaborador o, en su caso, un tercero, realizasen otro tipo de prestaciones de servicios a la entidad beneficiaria del mecenazgo, entonces sí que estarían sujetas al IVA. Y, en el caso de que dichas prestaciones de servicios se realicen sin contraprestación, la sujeción al Impuesto derivará de la existencia de un autoconsumo de servicios el cual, como es sabido, constituye hecho imponible del Impuesto (art. 12.3 de la Ley 37/1992).

¿Qué consideraciones cabe extraer de las citadas disposiciones? En primer lugar, parece reconocerse el carácter altruista derivado de la aportación frente al posible interés publicitario, identificando los convenios de colaboradores con las donaciones y con el servicio al interés general frente al particular del colaborador.³⁰

descalifica expresamente como prestación de servicios, no cabe la producción del hecho imponible del IVA”.

³⁰ Cabe precisar sin embargo que dicha asimilación se halla en aparente contradicción con el tratamiento que se confiere al gasto de la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades el cual, al amparo de lo establecido en el art. 14.1.e) del TRLIS

Ahora bien, en tanto en cuanto el IVA constituye un tributo de carácter comunitario, la calificación de si una determinada operación devenga o no IVA corresponderá al legislador europeo, no al español. Por otra parte, el art. 25.1 de la Ley 49/2002 no termina de clarificar la cuestión por completo. Así, en el supuesto de que la difusión se produjera por escrito, ¿Nos hallamos también ante un convenio de colaboración o, por el contrario, se trata de un supuesto de patrocinio o de publicidad? Téngase presente que estos dos últimos devengan el IVA correspondiente.

Señala la DGT en contestación a Consulta de 12 de junio de 2002, relativa a una entidad que había suscrito un acuerdo con una asociación sin ánimo de lucro en virtud del cual la primera realizaba una aportación económica, asumiendo por su parte la asociación la obligación de difundir su participación en la financiación de sus actividades e interviniendo igualmente una tercera entidad, socio fundador de la asociación sin ánimo de lucro, que se encargaba de ceder espacios gratuitos para la inserción de anuncios a la entidad consultante, que “las aportaciones que realice el organismo consultante a la asociación no deben considerarse contraprestación de operación sujeta y, por tanto, esta última entidad no debe repercutir cuota alguna de IVA a la entidad consultante”.

A la hora de argumentar la anterior consideración recuerda el citado Centro Directivo que es doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el hecho de que sólo se comprenden en el ámbito de aplicación del IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizada mediante contraprestación, siempre que exista una relación jurídica y directa entre dicha contraprestación y los bienes entregados o los servicios prestados.

(que establece que las donaciones no son deducibles), resultaría totalmente deducible.

En el caso planteado la asociación en cuestión (una asociación de deportes olímpicos) no realizaba operación alguna de la que pudiera considerarse contraprestación la aportación dineraria realizada por el donante. Ahora bien, refiriéndose a la aportación efectuada por la otra entidad (la cual tenía lugar mediante cesión de espacios televisivos de forma gratuita) estimó la DGT que "(...) Nos hallamos ante un supuesto de autoconsumo de servicios del artículo 12.3 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, al tratarse de una prestación de servicios efectuada a título gratuito, equiparada al hecho imponible general del IVA de realización de prestación de servicios a título oneroso (...) Por lo que se refiere a la cuantificación de este hecho imponible, el artículo 79 cuatro de la Ley 37/1992 establece que en los casos de autoconsumo de servicios se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos". De este modo concluía la DGT que la cesión gratuita de espacios televisivos constituye una prestación de servicios sujeta a IVA en concepto de autoconsumo de servicios.³¹

³¹ Véase igualmente la Resolución de la DGT de 13 de junio de 1991, relativa a una Universidad que tenía suscrito un convenio de colaboración con un Ente público en virtud del cual aquélla realizaba investigaciones y experiencias para el desarrollo y mejora de la informatización de los servicios del Ente, así como para la optimización de determinadas aplicaciones contables, entregando como contraprestación de dichas prestaciones la entidad destinataria a la Universidad una determinada cantidad de dinero en forma de subvención. Concluyó en este caso el citado Centro Directivo que la Universidad, por realizar el citado convenio, adquiriría a los efectos del IVA la consideración de empresario, al efectuar con habitualidad, por cuenta propia y a título oneroso prestaciones de servicios sujetas a aquél, no siendo de aplicación además la exención relativa a los servicios de enseñanza, al considerarse los mismos como de investigación. Añadía por otra parte la DGT que quedaban sujetas al IVA las referidas operaciones con independencia del hecho de que la contraprestación satisfecha por el cliente adoptase, por razones estrictamente presupuestarias, la forma de subvención.

Como es sabido el art. 25 de la Ley 49/2002 dispone que "Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades".

Con carácter general adquieren la consideración de beneficiarios de la aportación las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley, así como las entidades asimiladas a las anteriores a efectos de los convenios de colaboración, es decir, las recogidas en las Disposiciones Adicionales 5ª a 10ª de la Ley.

La finalidad principal de la acción de patrocinio se centra en colaborar con las entidades no lucrativas en la realización de su objeto social o finalidad específica teniendo lugar, en contrapartida, la difusión del nombre del colaborador.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica del contrato, resulta ser la propia de un acto unilateral gratuito. El importe de la ayuda económica recibida se concreta en la liberalidad, no produciéndose el pago de un servicio o contraprestación. Y la difusión de la empresa patrocinadora no altera la gratuidad del contrato, debido a la amplitud de la causa liberal que caracteriza a los contratos de beneficencia. Ello explica, además, que proceda la aplicación normativa relativa a las donaciones.

Nótese por tanto como en estos convenios se origina una cierta onerosidad en la donación que supone la aportación económica realizada por el empresario que suscribe el convenio, circunstancia esta que constituye una excepción al régimen general del me-

cenazgo, que solamente admite como negocios válidos las donaciones puras y simples. En este último caso la entidad receptora quedaría obligada a difundir la participación del colaborador, pudiendo ser considerada esta última obligación como una prestación de servicios a efectos del IVA.

En cierta medida podría afirmarse que el convenio de colaboración constituye una especie de figura intermedia entre el contrato de patrocinio publicitario y la donación puramente desinteresada, exigiéndose al donatario una determinada conducta como es la de difundir la participación del colaborador en las actividades reguladas o financiadas a través de aquél. Nos hallamos ante una obligación de carácter positivo y no ante una servidumbre o carga que deba ser soportada por las entidades beneficiarias del mecenazgo.

Por su parte el art. 24 de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad establece que "El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinador, 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".

Por tanto en estos contratos 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, siendo el régimen jurídico aplicable a esta clase de contratos el del contrato de difusión publicitaria.

Adquieren por tanto la consideración de beneficiarios de la aportación realizada con motivo de la celebración de estos contratos de patrocinio publicitario o esponsorización cualquier tipo de entidad, pública o privada, y ya se trate de una persona física o jurídica.

La finalidad principal de la acción de patrocinio se reduce a la obtención de publicidad de la acción financiada, concretándose la contraprestación en dicha publicidad que podrá contener, junto al nombre del patrocinador, diversas referencias a las características competitivas del patrocinador o a alguno de sus productos comerciales.

La naturaleza jurídica del contrato parece clara. Nos hallamos ante un acto bilateral de carácter oneroso en el que la ayuda económica recibida resulta equivalente al precio de la actividad o de los servicios realizados por el patrocinado a favor del patrocinador, adquiriendo la publicidad recibida un valor económico en el mercado y debiendo aplicarse las normas reguladoras de los contratos onerosos.

Téngase presente además que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 14.1.e) del TRLIS, la aportación realizada adquiere la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible sin ninguna limitación. Y, por lo que al patrocinado se refiere, se trata de una renta exenta, en virtud de lo dispuesto por el art. 6.1.a) de la Ley 49/2002.

Desde un determinado sector de la doctrina, al objeto de poder clarificar la diferencia existente entre estos contratos de patrocinio publicitario y los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general ha de precisarse el alcance de la prestación que puede ofrecer la entidad sin ánimo de lucro, teniendo presente que en el contrato de patrocinio existe una mayor exigencia en lo relativo a la promoción del patrocinador.

De esta opinión se muestran partidarios, por ejemplo, GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO RUIZ-ÁYUCAR³², para quienes la diferencia existen-

³² GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Funda-*

te entre ambas figuras radica en el matiz marcadamente publicitario que el contrato de patrocinio presenta frente al convenio de colaboración. En esta misma línea se sitúa DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GURÉN³³, que destaca la idea de que, en el contrato de patrocinio, el patrocinador tiene un deber más amplio que el colaborador, dado que este último no tiene que hacer referencia alguna a la actividad o productos del patrocinador, a diferencia de lo que sucede con el patrocinio publicitario. Y, a juicio de MARÍN-BARNUEVO FABO³⁴, en el convenio de colaboración la entidad sin ánimo de lucro tiene limitada la difusión a la mención del nombre del colaborador, lo que no sucede en los contratos de patrocinio publicitario, que pueden aludir además a las características competitivas del patrocinador o a alguno de sus productos comerciales.

A esta cuestión se refirió además el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 18 de noviembre de 1998, en los siguientes términos: "(...) el otorgamiento del derecho a constituirse en 'patrocinador oficial' otorga al adquirente los siguientes derechos: utilizar la imagen en sus campañas publicitarias, utilizar el logotipo de (...) sobre los productos y su publicidad (...) Conforme a lo expuesto se deduce que en los contratos mencionados se va más allá de una simple difusión de la participación del colaborador. Se trata más bien de una colaboración en la publicidad del patrocinador y, por tanto, de un contrato de difusión que, como tal contrato, tiene por objeto promocionar a través del deporte marcas o productos comerciales".

ciones y de Incentivos Fiscales, Escuela Libre-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 531.

³³ DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GURÉN, F., *Régimen Fiscal de las Entidades sin Ánimo de Lucro*, ob. cit., pág. 133.

³⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "Fiscalidad del mecenazgo", en la obra colectiva *Las Fundaciones (su Fiscalidad e Incentivos al Mecenazgo)*, ob. cit., pág. 131.

No es este sin embargo el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en su Resolución de 9 de marzo de 1999, anteriormente citada. Afirma este Centro Directivo en dicha Resolución que los contratos de colaboración no están sujetos a IVA, precisando al respecto que "en el contrato de patrocinio a la empresa aportante le importa el servicio publicitario prestado por la entidad no lucrativa, siéndole irrelevante el destino que ésta le dé a los fondos entregados. Por el contrario, en los convenios de colaboración pasa a un primer plano para la empresa la realización de los fines de interés general".³⁵

Esta línea interpretativa ha sido defendida, dentro de la doctrina, por MARTÍN FERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ FUENTES³⁶, quienes consideran que la causa del contrato publicitario es mercantil, mientras que en el convenio de colaboración predomina la colaboración con las actividades de una determinada entidad sin ánimo de lucro.

Un tercer criterio diferente ha sido defendido por GARCÍA NOVOA³⁷, quien considera que no resulta posible el establecimiento de una diferenciación entre lo que es "patrocinio publicitario" y "mecenazgo", al constituir, a su juicio, "dos figuras entre las que existe permanente ósmosis. De esta manera, y debido al distinto régimen tributario de ambos negocios, nos encontraríamos ante una economía de opción".

³⁵ Fue a partir de esta Resolución de 9 de marzo de 1999 cuando la Administración Tributaria modificó su criterio, considerando a los convenios de colaboración como no sujetos a IVA. Con anterioridad el criterio defendido, entre otras, en las contestaciones a Consultas de 10 de octubre de 1995, 20 de marzo de 1996 y 29 de abril de 1998 había sido el contrario.

³⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", ob. cit., pág. 251.

³⁷ GARCÍA NOVOA, C., "Aspectos fiscales del sponsor", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, ob. cit., págs. 639 y ss.

Ciertamente, con la finalidad de que una determinada norma pueda declarar no sujeto a IVA el convenio de colaboración, produciéndose en cambio la tributación del contrato de patrocinio, es necesario que exista una diferencia clara entre ambas figuras. En efecto, no debe confundirse la figura de los convenios de colaboración empresarial con la correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario. Porque si la diferencia es de carácter meramente formal, a la luz de lo establecido por la Sexta Directiva en materia de IVA no podrían tributar de distinta manera dos negocios análogos por el mero hecho de presentar distinta denominación.

Ya en su Sentencia de 17 de noviembre de 1993 (Asunto C-68/92), el TJCE se encargó de precisar que "El concepto de 'prestaciones de publicidad' constituye un concepto comunitario que debe ser objeto de interpretación uniforme, con la finalidad de evitar el surgimiento de situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran derivarse de interpretaciones divergentes".

Nótese como el concepto de "prestación de publicidad" resulta definido de manera amplia, dando cabida a aquellas entidades que no sean de publicidad y alcanzando incluso a los servicios de promoción. Por el contrario, si existiese alguna diferencia material que motivase que el convenio de colaboración se aproximara de una manera clara hacia el altruismo, sí que podría calificarse como no sujetos a los convenios de colaboración, máxime teniendo en cuenta que el retorno que pueda percibir el mecenas no podría calificarse en sentido estricto como contraprestación. De este modo, si el convenio de colaboración en cuestión no constituye una prestación de servicios, tendrá el carácter de donación.³⁸

³⁸ Sucede no obstante que la Ley 49/2002 no define con claridad las características configuradoras de

De cualquier manera, y a diferencia de lo que sucede con los convenios de colaboración, los servicios prestados en virtud de contratos de patrocinio han de quedar sujetos y no exentos de IVA. Y su diferencia respecto de aquellos ha de buscarse en la preponderancia de los fines publicitarios del patrocinador, circunstancia que no se produce en los convenios, en los que lo esencial es la afectación finalista de la ayuda económica al cumplimiento del objeto o de la finalidad específica de la entidad.

Así las cosas, estimamos que el criterio determinante para poder diferenciar unos de otros ha de ser el examen de la causa específica del contrato, atendiendo a las motivaciones subjetivas de las partes de cara a su celebración, y siendo necesario que dichas motivaciones psicológicas queden objetivadas de alguna forma en las cláusulas del contrato. En un primer momento habremos de determinar si en virtud de la causa objetiva del contrato las cantidades entregadas por el aportante presentan una causa remuneratoria o, por el contrario, lucrativa, para lo cual habrá que examinar la estructura del contrato y, de manera específica, la exigibilidad de las prestaciones de cada parte. Sólo así podremos comprobar si coincide con la causa típica del contrato de patrocinio o de cualquier otro contrato oneroso.

Y únicamente si surgiesen dudas acerca de la calificación jurídica del contrato podrán tomarse en consideración las motivaciones subjetivas de las partes las cuales, para que tengan repercusión jurídica, habrán de ser reconocidas por ambos contratantes debiendo haber sido elevadas además a condición determinante del pacto concertado y quedando debidamente documentadas³⁹.

los convenios de colaboración y de los contratos de patrocinio.

³⁹ Así lo declaró el TS, entre otras, en sus Sentencias de 30 de septiembre y 21 de noviembre de 1988.

Ninguna relevancia adquieren las denominaciones que puedan emplear las partes contratantes, ya que lo esencial es la estructura del contrato.

En relación con esta cuestión resulta especialmente significativa la contestación de la DGT a Consulta de 18 de septiembre de 2001, relativa a una entidad que editaba una revista infantil gratuita y que, para financiar dicha publicación, suscribía diversos contratos de patrocinio con distintas entidades públicas y privadas. En opinión de la DGT las aportaciones en metálico percibidas por la sociedad consultante de las empresas con las que había suscrito los convenios de patrocinio, destinadas por aquélla a la publicidad de su revista, no constituyen contraprestación de operaciones sujetas al IVA en el supuesto de que aquélla, en virtud de dichos convenios, no procediese a realizar a favor de tales empresas operación alguna a efectos del Impuesto.

Y ello por producirse la existencia de dos elementos del hecho imponible a los que ya se había referido con anterioridad la Resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999, a saber: el consumo gravable, en el supuesto de no recibir las empresas de la sociedad consultante bienes o servicios en provecho propio⁴⁰; y el elemento de la onerosidad, al faltar en el supuesto planteado una relación de equivalencia entre las ventajas que las empresas en cuestión percibían en virtud del convenio y las aportaciones efectuadas de acuerdo con el mismo en favor de la sociedad consultante.

Únicamente en el supuesto de que concu- rriesen los dos elementos mencionados las

⁴⁰ Este sería el caso en que, si bien la difusión del nombre de la entidad como colaboradoras en la publicación de la revista infantil pudiera suponerles una mejora en su imagen pública y una promoción de sus actividades, no fuese esta la finalidad del convenio, sino la realización de aportaciones en metálico con un ánimo de liberalidad que trascienda el interés particular de dichas empresas.

referidas aportaciones en metálico podían considerarse realizadas esencialmente a título gratuito, sin que el compromiso existente por parte de la sociedad consultante de difundir la identidad de las empresas que las hubiesen realizado pudiera considerarse como constitutivo de una transacción efectuada entre ambas partes, de la cual la aportación constituiría el precio o contravalor.

Así las cosas, concluía la DGT en esta contestación a Consulta de 18 de septiembre de 2001 que "(...) Las aportaciones en metálico que la sociedad consultante perciba de empresas con las que ha suscrito convenios de patrocinio constituirían contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso en que respecto de las mismas no se produjesen las dos circunstancias mencionadas en las letras a) y b) del apartado 2 anterior, por no realizarse las mismas esencialmente a título gratuito, existiendo por el contrario, en virtud de los convenios suscritos, una transacción entre ambas partes propia de un contrato de patrocinio publicitario cuya causa sería la de publicitar mediante precio por parte de la sociedad consultante un determinado mensaje de las empresas patrocinadoras, constituyendo dicho precio las referidas aportaciones. En este último caso el tipo de gravamen aplicable a estas operaciones sería el 16 por ciento".

En resumen, los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general no originan hecho imponible alguno en el Impuesto sobre el Valor Añadido ya que, como hemos tenido oportunidad de analizar, no se produce una prestación de servicios. En efecto, el compromiso asumido por la entidad sin fin lucrativo en un convenio de colaboración consistente en difundir la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios sujeta al IVA dado que, ni existe consumo gravable ni hay onerosidad. Por el contrario, ambos elementos configuradores del hecho imponible del citado Im-

puesto sí que están presentes en el contrato de patrocinio publicitario.⁴¹

Y, al amparo de este tratamiento tributario, parece lógico pensar que, de cara a la organización de un concreto evento mediante aportaciones empresariales, la entidad no lucrativa de que se trate se incline por acudir a la fórmula del convenio de colaboración, ya que en este último caso la aportación recibida quedará íntegramente a su disposición. En cambio, de realizarse el evento acudiendo a la fórmula del patrocinio publicitario, la entidad deberá restar del importe recibido el importe del IVA a repercutir.

Finalmente conviene indicar que la figura del convenio de colaboración difiere igualmente de la del patrocinador oficial. En este último caso quien recibe la ayuda colabora activamente en la publicidad del patrocinador, excediendo dicha actividad de la simple difusión de la participación del colaborador, que constituye la única obligación a la que se compromete la entidad no lucrativa que participa en un convenio de colaboración.

A la luz de este conjunto de consideraciones puede calificarse el convenio de colaboración en actividades de interés general como una figura de mecenazgo empresarial cuya utilización se encuentra condicionada, en gran medida, por la situación tributaria en la que se halle la entidad sin fines lucrativos.

Y es que, en determinados supuestos, puede resultar más rentable a una entidad sin fin de lucro firmar un contrato de patrocinio publicitario, con la consiguiente repercusión del Impuesto. Piénsese que, desde la perspectiva que ofrecen las empresas colaboradoras y, más precisamente, al hilo de su régi-

men de tributación, resulta indiferente para estas entidades suscribir un convenio de colaboración o firmar un contrato de patrocinio publicitario, dado que en ambos supuestos las cuantías aportadas son objeto de deducción íntegra.⁴²

Por otra parte, en el hipotético caso de que les fuera repercutido el Impuesto, tampoco se les generaría ningún coste, al resultar deducible. Ello explica que no les afecte la imposición indirecta a la hora de optar por la firma de uno u otro. En este sentido, coincidimos con PEDREIRA MENÉNDEZ cuando afirma que “tal vez, dónde si pueden encontrarse mayores motivaciones para la firma de convenios de colaboración es en relación con la imagen pública de la empresa. Si lo que se pretende con la ayuda económica es transmitir a la sociedad una idea de altruismo y mecenazgo se suscribirán convenios de colaboración. Sin embargo, si lo único que se busca es una rentabilidad publicitaria y una colaboración activa de la institución no lucrativa en las campañas de promoción, se firmará un contrato de patrocinio publicitario”.⁴³

De cualquier manera este régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de los convenios de colaboración es incompatible con los restantes incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002. Así lo establece su art. 25.3, impidiéndose así que una misma cantidad pueda llegar a beneficiarse simultáneamente de ambos beneficios fiscales.

⁴¹ Esta diferenciación existente, a efectos del IVA, entre los convenios de colaboración en actividades de interés general y los contratos de patrocinio publicitario es objeto de delimitación en la Resolución de la DGT de 2 de abril de 2002.

⁴² En cambio, quizás con el anterior sistema podía resultar más atractivo para las empresas el contrato de patrocinio publicitario, ya que se permitía la deducción íntegra de dichos gastos sin limitación alguna.

⁴³ PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y de mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, ob. cit., pág. 279.

IV. ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS

Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, el convenio de colaboración empresarial se configura como un acuerdo entre dos partes, a saber, el beneficiario de la aportación económica y la entidad colaboradora.

Procedemos a continuación al análisis de cada uno de ellos.

1. ENTIDADES BENEFICIARIAS DE LAS APORTACIONES

Los distintos entes perceptores de la ayuda económica en la que se concreta el convenio de colaboración se hallan contenidos en una lista distinta de la regulada al amparo de la normativa anteriormente vigente.

En efecto, en la actualidad nos hallamos en presencia de una lista cerrada. Quiere decirse con ello que cualquier eventual acuerdo que pudiera realizarse con entidades distintas de las que a continuación serán enunciadas no podrá beneficiarse del incentivo fiscal establecido en el art. 25 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, con independencia de que también puedan desarrollar fines de interés público.

¿Y cuáles son estas entidades beneficiarias de las aportaciones? En primer lugar, ha de tratarse de una de las entidades definidas en el art. 16 de la citada Ley. Así las cosas cabría aludir, no ya sólo a las entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002⁴⁴, sino también al Estado, Comu-

nidades Autónomas (CC.AA.) y Entidades Locales así como a sus Organismos Autónomos⁴⁵, a las Universidades públicas y colegios mayores adscritos a las mismas, así como a los Institutos Cervantes y Ramón Llull y a las demás instituciones con fines análogos de las CC.AA. con lengua oficial propia.

Y, en segundo término, y junto a las entidades anteriormente descritas, tienen la consideración de entidades beneficiarias de las aportaciones derivadas de los convenios de colaboración empresarial las entidades enumeradas en las Disposiciones Adicionales 5ª a 10ª de la Ley 49/2002.⁴⁶

2. DONANTE

Por lo que al colaborador se refiere, adquiere esta consideración aquel que realiza la aportación económica para contribuir con los fines y actividades propias de los entes anteriormente indicados.

en el Registro de Fundaciones; las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos anteriormente enumeradas.

⁴⁵ *Nótese que, a través de esta previsión, se está dando cabida en la categoría de entidades beneficiarias de los convenios de colaboración a los organismos autónomos de investigación y experimentación previstos en el Real Decreto 574/1997, de 18 de abril.*

⁴⁶ *Concretamente se trata de: Cruz Roja Española; ONCE; Obra Pia de los Santos Lugares; Consorcios Casa de América, Casa e "Institut Europeu de la Mediterrània"; las fundaciones propias de las entidades religiosas, siempre y cuando presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos; la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que hayan suscrito acuerdos de cooperación con el Estado Español (caso de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España previstas en las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente); y el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las CC.AA. con fines análogos a la Real Academia Española.*

⁴⁴ *Estas entidades son, concretamente, las siguientes: fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública y organizaciones no gubernamentales cuya forma jurídica resulte ser la de una fundación o asociación de utilidad pública siempre que, en cualquiera de los casos, cumplan los requisitos recogidos en el art. 3 de la Ley 49/2002: las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas*

Dada la regulación actualmente existente estimamos que esta posición podría ser asumida por cualquier empresa, social o individual, que así lo pretendiese. Y es que, a pesar de nada señala a este respecto de manera expresa el art. 25 de la Ley 49/2002, sí que se alude en el citado precepto, al menos genéricamente, a la "entidad colaboradora o colaborador", no determinándose si éste puede o no constituir una empresa individual o si, por el contrario, ha de tener personalidad jurídica. A mayor abundamiento contiene el apartado segundo de este art. 25.2 de la citada Ley una referencia a la deducibilidad de las donaciones realizadas para "la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora (...) o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Cabe estimar, en consecuencia, que constituyen colaboradores los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente en territorio español, además de aquellos empresarios y profesionales sujetos pasivos del IRPF que determinen su rendimiento por aplicación del método de estimación directa de la base imponible.⁴⁷

¿Y qué sucede con las entidades previstas en el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria? ¿Podrían estas entidades firmar convenios de colaboración con entidades no lucrativas? A priori cabría

⁴⁷ En este sentido se pronuncian, entre otros, CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, ob. cit., pág. 224 y GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, ob. cit., pág. 271; en opinión de este último autor se trata de un incentivo fiscal diseñado básicamente para las personas jurídicas, al margen de que resulte posible (de hecho así lo reconoce la propia Ley) que intervenga como sujeto colaborador una persona física.

estimar que no ya que, con carácter general, dichas entidades no tienen la consideración de sujetos pasivos ni del IRPF ni del IS, refiriéndose el párrafo segundo del art. 25 de la Ley 49/2002 a los "gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades" o al "rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF".

Ahora bien, conviene no olvidar que estas entidades del art. 35.4 de la LGT se hallan facultadas para desarrollar actividades económicas, siendo de aplicación las reglas contenidas en el art. 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, de cara a poder determinar el rendimiento neto derivado de dichas actividades mediante el método de estimación directa u objetiva. Así las cosas no parece que, en tales supuestos, se impida a estas entidades suscribir convenios de colaboración. En efecto, en aquellos supuestos en los que tales entes desarrollen una determinada actividad económica podrán actuar como colaboradores de entidades no lucrativas dentro del marco de un convenio de colaboración.⁴⁸

V. DETERMINACIÓN DE LOS ELEMENTOS OBJETIVOS

Sabemos ya que el convenio de colaboración empresarial constituye un pacto escrito a través del cual determinadas entidades reciben una ayuda económica destinada a la realización de su objeto social o de sus fines específicos comprometiéndose, a cambio, a la difusión de la participación del colaborador.

En consecuencia, al objeto de que nazca el derecho a disfrutar del beneficio fiscal establecido en el art. 25 de la Ley 49/2002 ha

⁴⁸ De esta opinión se muestra partidario GARCÍA NOVOA, C., *"Régimen fiscal del sponsor"*, ob. cit., pág. 113.

de producirse la concurrencia de dos requisitos claramente diferenciados. De una parte, la existencia de una aportación. Y, de otra, la difusión de la colaboración prestada al efecto. Procedemos, a continuación, a analizar cada una de estas condiciones básicas.

1. CRITERIOS CONFIGURADORES DE LA AYUDA ECONÓMICA

Señala el art. 25 de la Ley 49/2002 que la aportación ha de consistir en una "ayuda económica", no debiendo producirse indicio alguno acerca del modo en que dicha ayuda haya de materializarse (ya sea a través de bienes, de dinero o de la prestación de servicios).

Desde determinados sectores de la doctrina se ha venido manifestando a este respecto que resulta admisible cualquier modalidad de ayuda de carácter económicamente cuantificable, siempre y cuando produzca un beneficio económico a la entidad donataria y posibilite el cumplimiento de los fines de interés general protegidos en la Ley⁴⁹. Estamos de acuerdo con esta apreciación. Es más, creemos que nada impide que puedan

⁴⁹ Véanse SOPENA GIL, J., "El régimen tributario de la colaboración de las empresas en actividades de interés general establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", *Revista Praxis Fiscal*, 30 de abril de 1995, pág. 359 y VICENTE DOMINGO, E., "Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general", *ob. cit.*, pág. 204; en palabras de este último autor, "este tipo de aportaciones en especie pueden resultar más beneficiosas a la empresa donante en cuanto se consigue una identificación mucha más rentable para ella entre el proyecto llevado a cabo y la empresa, que consigue una mayor publicidad". Por el contrario estiman que únicamente caben ayudas pecuniarias, entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 228, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *ob. cit.*, pág. 9, GARCIA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, *ob. cit.*, pág. 269 y BLÁZQUEZ LIDOY, A., "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)", *ob. cit.*, pág. 6. Este fue, además, el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en su Resolución 1369/1998, de 22 de julio.

suscribirse convenios en los que la empresa colaboradora ponga a disposición de la entidad no lucrativa personal propio o medios tecnológicos, productos por ella fabricados, etc.

Por otra parte ha de tratarse de una ayuda económica de carácter finalista. Significa ello que dicha ayuda habrá de destinarse íntegramente a la realización de las actividades que las entidades donatarias desarrollan en cumplimiento de los fines de interés general previstos en el art. 3.1 de la Ley 49/2002.

Nótese además que, a la luz de la vigente regulación, no se prohíbe que la ayuda económica prestada pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en las ventas o beneficios de la entidad colaboradora. Así las cosas, como consecuencia de la ejecución del contenido de un determinado convenio de colaboración, y debido igualmente a la incidencia que dicha acción pueda llegar a originar en la imagen de la empresa, sus beneficios podrán verse incrementados.⁵⁰

2. LA NECESARIA DIFUSIÓN DE LA COLABORACIÓN

En reconocimiento a la aportación recibida, la entidad donataria se compromete a difundir la participación del colaborador en la actividad de interés general desarrollada por aquélla. Se trata de un compromiso que ha de constar por escrito y cuyo objeto se concreta en la difusión de la colaboración prestada a través de la puesta en conocimiento del público dicha contribución, admi-

⁵⁰ Como seguramente se recordará, durante la vigencia de la antigua Ley de Fundaciones de 1994 se dispuso la prohibición de que la entidad donataria pudiese ser gratificada con una participación en aquellos. Por el contrario en la actualidad no se impide que la ayuda económica a satisfacer por la entidad colaboradora pueda ser de valor fijo y entregada de presente o que, en su caso, se trate de una donación de ayudas futuras, dependiendo del efecto que el convenio pueda llegar a originar sobre los beneficios de la empresa.

tiéndose a tal efecto la validez de cualquier medio de difusión, ya sea oral o escrito.

Así las cosas, el compromiso que adquiere la entidad donataria con la empresa patrocinadora únicamente tiene por objeto la difusión de la colaboración prestada, no pudiéndose difundir ningún otro elemento distinto de aquella participación ni tampoco existir compromisos distintos a aquél tales como la obligación de adquirir bienes o servicios del colaborador o cualquier empresa vinculada al mismo.⁵¹

Téngase presente además que, como ya se ha señalado, y de acuerdo con lo dispuesto en el art. 25.1.in fine de la Ley 49/2002, la difusión de la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios. En consecuencia dicha difusión en ningún caso hace desaparecer el carácter desinteresado con el que el colaborador realiza la aportación.

VI. LA CONCURRENCIA DE LOS ELEMENTOS FORMALES

¿Cuál es el contenido del compromiso escrito formalizado entre el donante y el donatario a través tiene lugar la aportación efectuada? ¿Existe necesidad de que la entidad donataria expida una certificación destinada a acreditar la efectividad de la donación y que permita al donante aplicar el correspondiente beneficio fiscal en su impuesto personal?

Al hilo de la primera de las cuestiones planteadas, relativa a la formalización del convenio de colaboración, ha de señalarse que el legislador se limita únicamente a exigir la presencia de un compromiso escrito, no efec-

tuando mención alguna de los distintos aspectos que han de constar dentro del mismo. Lo cierto es, sin embargo, que nos hallamos ante una formalidad ad solemnitatem, determinando su inexistencia la inaplicación de los beneficios fiscales establecidos en el art. 25 de la Ley 49/2002.

Cabe aludir por tanto a la existencia de un silencio legislativo acerca de cual debe ser el contenido del convenio. Ahora bien, lo anterior no impide que podamos acudir a las reglas generales previstas al efecto para los contratos en el Código Civil y, más concretamente, a lo dispuesto en su art. 1261, que dispone la necesaria presencia de tres elementos configuradores de los mismos: el consentimiento de los contratantes; el objeto cierto que sea materia del contrato; y la causa de la obligación que se establezca.

Pues bien, a la luz de las exigencias previstas en el citado precepto puede afirmarse que en el compromiso escrito existente entre la entidad donataria y el colaborador han de hacerse constar, como mínimo, los siguientes aspectos: expresión del consentimiento del donante y donatario; importe de la ayuda económica; condiciones y medios a través de los cuales ha de efectuarse la difusión de la colaboración; y, finalmente, como causa del convenio, el destino que vaya a recibir la aportación realizada.

Por lo que respecta a la segunda de las cuestiones anteriormente formuladas, referente al medio documental que contribuya a dar efectividad a la aportación y a través del cual el colaborador adquiera constancia de la misma, debe reflexionarse acerca de la posibilidad de acreditar la procedencia de los beneficios fiscales previstos en el art. 25 de la Ley 49/2002 mediante una documentación distinta de la certificación a la que se refiere el art. 24 de dicha Ley (caso, por ejemplo, de una factura).

⁵¹ Véanse a este respecto MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *ob. cit.*, pág. 6 y GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, *ob. cit.*, pág. 270.

¿Es éste un sistema de acreditación de las aportaciones incentivadas exclusivo y de carácter excluyente? ¿Qué operatividad asume la referida certificación en el ámbito de los convenios de colaboración? Con carácter general el citado art. 24 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece que “la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria”, dentro de la cual han de hacerse constar una serie de circunstancias relativas al donante, al donatario y al propio donativo recibido.

De entrada debe precisarse que el art. 24 de la Ley 49/2002 constituye el último artículo del Capítulo II del Título III de dicha Ley. En cambio, los convenios de colaboración quedan regulados en el siguiente Capítulo del citado Título. Por otra parte la referencia exclusiva realizada a la “efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones” coincide, en su integridad, con la del art. 17 de la Ley, y parece excluir las aportaciones efectuadas en el seno de un convenio de colaboración.

Desde nuestro punto de vista los convenios de colaboración se encuentran sujetos a la certificación anteriormente reseñada, respondiendo su naturaleza jurídica a la de las propias donaciones. Y ello a pesar de que en el punto III de la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 el legislador se encargó de precisar que “el Título III (...) regula, por último, los beneficios fiscales aplicables a otras actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donativos, donaciones y aportaciones”.⁵²

⁵² Es más, los convenios de colaboración no constituyen sino aportaciones, de manera que resultaría posible su inclusión dentro de la específica referencia contenida en el párrafo primero del art. 24 de la Ley 49/2002, relativa a “donativos, donaciones y aportaciones deducibles”.

Así las cosas, de cara a evitar excluir los convenios de colaboración de las exigencias documentales previstas en la Ley 49/2002 habría que ubicar el contenido del art. 24 de dicha Ley una vez analizada la totalidad de las aportaciones incentivadas en la misma o bien, en su caso, incluir dentro de su redacción una referencia expresa a los convenios de colaboración. En caso contrario cabría estimar que no se precisaría, en estos supuestos, de certificación alguna destinada a acreditar la efectividad de la aportación.

En nuestra opinión la certificación prevista en el art. 24 de la Ley representa una obligación irrenunciable asumida por el donatario y el único instrumento documental que permite acreditar los extremos necesarios para poder aplicar el correspondiente beneficio fiscal, hallándose condicionada la deducibilidad de las aportaciones efectuadas a su emisión. Cuestión distinta es que el donante posea igualmente una factura, recibo o cualquier otro tipo de documento contable en el que conste la ayuda económica entregada, el cual no constituiría título suficiente para proceder a la deducción de las donaciones efectuadas con las garantías formales exigidas por la Ley 49/2002. Así se encargó de precisarlo, además, la Resolución de la DGT 2311/1999, de 9 de diciembre.

VII. PRINCIPALES OBLIGACIONES ASUMIDAS POR LA ENTIDAD DONATARIA Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DERIVADAS DE SU INCUMPLIMIENTO

1. OBLIGACIONES ADQUIRIDAS POR LA ENTIDAD DONATARIA

Tal y como hemos tenido oportunidad de precisar, las entidades beneficiarias de las aportaciones realizadas en el marco de un convenio de colaboración empresarial se hallan obligadas a divulgar el nombre de la entidad colaboradora asociada al acontecimiento financiado. E igualmente dentro del ámbito de las actuaciones de mecenazgo se establece una obligación a cargo de la enti-

dad donataria común a todas ellas y consistente en destinar las rentas y los bienes recibidos para financiar las actividades de interés general desarrolladas por aquélla.

¿Cuáles son las principales consecuencias jurídicas (civiles y tributarias) derivadas del incumplimiento de aquellas obligaciones que, en relación a las acciones de mecenazgo en sentido estricto y, especialmente, a los convenios de colaboración empresarial, se establecen a cargo de la entidad donataria?

A lo largo de las líneas que siguen procedemos a analizar, de una parte, las principales alternativas jurídicas de las que dispone el donante en aquellos supuestos en los que la entidad donataria no destine los bienes o cuantías recibidas a fines de interés general o, en su caso, no proceda a la divulgación pactada a la firma del convenio de colaboración. Y, de otra, serán objeto de estudio las distintas consecuencias tributarias que puedan llegar a derivarse de dicho incumplimiento.

2. CONSECUENCIAS NORMATIVAS DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO: LA REVOCACIÓN DE LA DONACIÓN

¿Qué vías se hallan recogidas en el ordenamiento jurídico a disposición del donante habiéndose producido un incumplimiento por parte de la entidad donataria de los deberes impuestos a esta última?

Con carácter general, y a la luz de la calificación, no ya sólo de las actuaciones de mecenazgo sino también de las aportaciones realizadas en el seno de un convenio de colaboración como donaciones, serán de aplicación las reglas previstas en el artículo 647 del Código Civil, de conformidad con el cual "La donación será revocada a instancia del donante cuando el donatario haya dejado

de cumplir alguna de las condiciones que aquél le impuso".⁵³

Ahora bien ello sólo será así si estimamos que las aportaciones realizadas no han superado el límite de la gratuidad ya que, en caso contrario, el régimen aplicable habiéndose producido un incumplimiento de sus deberes por parte de la entidad donataria sería, no el propio de las donaciones, sino el de los contratos onerosos.⁵⁴

En cualquier caso el conjunto de aportaciones reguladas en los arts. 17 y 25 de la Ley 49/2002 contienen un modo accesorio a la donación de cara a su efectividad, circunstancia que posibilita su calificación como donaciones de carácter modal y que determina que, en caso de incumplimiento de dicha obligación accesorio, se produzca la revocación unilateral de la donación, quedando el donante facultado para llevar a cabo el ejercicio de dicha acción.

¿Y qué sucederá en el ámbito estrictamente tributario? A priori el art. 17 de la Ley 49/2002 exige el carácter irrevocable de las donaciones al objeto de poder aplicar los distintos incentivos fiscales previstos al efecto.

⁵³ En este sentido se pronuncian, entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, ob. cit., pág. 213 y JIMÉNEZ DÍAZ, A., *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, ob. cit., pág. 200. Un criterio distinto es defendido por DEL CAMPO ARBULO, J. A., *La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo*, Tirant lo Blanch-Centro de Fundaciones, Valencia, 2000, pág. 374, para quien el único supuesto en el que podría tener lugar la revocación sería la revocación en el de supervivencia o superveniencia de hijos, matizando no obstante a continuación el citado autor que "la constatación del carácter irrevocable de la donación en el certificado justificativo de la misma determina que el donante renuncia a su derecho a revocar la donación en el único supuesto en que podría hacerlo".

⁵⁴ Así, por ejemplo, y como bien ha señalado VICENTE DOMINGO, E., *El contrato de sponsorship*, ob. cit., pág. 96, este sería el régimen que correspondería al patrocinio publicitario por contraposición al patrocinio empresarial.

Señala concretamente el citado precepto que “darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples (...)”. Por su parte el art. 24.3.f) de la citada Ley se encarga de establecer la irrevocabilidad de todas las donaciones que resultan incentivadas por aquélla, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas imperativas civiles reguladoras de la revocación de las donaciones.

Nótese por tanto que, al amparo de la vigente regulación, y como regla general, se establece la irrevocabilidad de las donaciones incentivadas admitiéndose, en su caso, la revocación de estas siempre y cuando dicha revocación derive de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la materia. Es esta una regulación que contrasta con aquella que se contenía en la antigua Ley 30/1994, de redacción más confusa. Como seguramente se recordará declaraba el art. 66.5 de la antigua Ley de Fundaciones el carácter irrevocable de las donaciones incentivadas por la misma. De este modo parecía no admitirse la aplicación de las reglas civiles dictadas al efecto, si bien se preveían las consecuencias tributarias que pudieran llegar a derivarse de una eventual revocación, no determinándose los supuestos en los que esta revocación tenía lugar. Dada esta situación la Administración se inclinaba por admitir la revocación de las donaciones incentivadas en la antigua Ley 30/1994 en aquellos supuestos regulados en el Código Civil, admitiéndose en dichos supuestos la aplicación de las consecuencias civiles previstas al efecto.⁵⁵

Recapitulando, dos serían las principales consecuencias que podrían llegar a originarse en aquellos supuestos en los que la entidad donataria utilizase los bienes y rentas recibidos en fines distintos de aquellos para

los que fueron donados. En primer lugar, y desde un punto de vista civil, la revocación o no de la donación por parte del donante, dado el carácter opcional con el que se halla configurada esta facultad. Y, en segundo término, habiendo optado el donante por revocar la donación, el retorno de los bienes de que se trate al patrimonio del donante (procediéndose, en su caso, a la anulación de las enajenaciones que el donatario hubiese realizado y de las hipotecas que hubiese impuesto sobre los mismos) y la devolución por parte de este último (es decir, del donatario), no ya sólo de los bienes, sino también de los frutos que hubiese percibido con posterioridad al incumplimiento de la condición estipulada.⁵⁶

3. CUESTIONES TRIBUTARIAS SUSCITADAS A LA LUZ DEL INCUMPLIMIENTO RESPECTO DE LA ENTIDAD DONATARIA Y DEL DONANTE

Con motivo de la revocación de la donación efectuada por el donante son varias las consecuencias tributarias que se originan, tanto respecto de aquel como del donatario. Dichas consecuencias tienen su punto de partida en los beneficios fiscales que la donación efectuada les hubiese reportado.

Analicemos en primer término la situación planteada desde el punto de vista de la entidad donataria. De acuerdo con lo dispuesto por el art. 6.1º a) de la Ley 49/2002, relativo a la exención de los ingresos derivados de los “donativos y donaciones recibidos para colaborar con los fines de la entidad, incluidas las aportaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de la constitución o en uno posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley”, las cantidades y bienes recibidos por la entidad no lucrativa en concepto de donación se hallan exentos

⁵⁵ Véase, a este respecto, la contestación de la Dirección General de Tributos a Consulta de 9 de septiembre de 1996.

⁵⁶ Así se encarga de establecerlo el art. 651 in fine del Código Civil.

de tributación. Y ello sobre la base de que se trata de unas aportaciones que van destinadas a la satisfacción de fines de interés general que constituyen un beneficio para toda la colectividad.

Debe precisarse no obstante que lo que se está produciendo en el presente caso es una desviación en la conducta deseada de la entidad donataria, con las consecuencias que dicha desviación puede llegar a tener sobre los beneficios fiscales de los que haya venido gozando dicha entidad.

En este sentido estimamos que el incumplimiento del destino otorgado a las rentas recibidas así como de la obligación de divulgar el nombre del colaborador en los convenios regulados por el art. 25 de la Ley podría acarrear, no ya sólo la revocación de la donación, sino también la pérdida del derecho a aplicar la exención prevista en el art. 6 de la Ley. Piénsese que nos hallamos ante una exención de carácter condicional, que sólo surte efectos para el presunto beneficiario en tanto en cuanto éste cumpla aquello que la norma jurídica le requiere.

Así las cosas, el eventual incumplimiento de los deberes indicados determinaría la inmediata ineficacia de la exención tributaria disfrutada y la correlativa obligación de devolver las rentas y bienes que le fueron donados, produciéndose la salida de las rentas, bienes o derechos del patrimonio de la entidad donataria, dejando de ser computados entre sus ingresos.

Tal y como ha señalado CASANELLAS CHUECOS⁵⁷, "La incidencia que el incumplimiento provoca en el impuesto personal del donatario es fiscalmente nula, en cuanto tales rentas, bienes o derechos no estuvieron sujetos a tributación en el ejercicio en que se

recibieron por aplicación de la correspondiente exención y, una vez devueltas al donante como consecuencia de la revocación, se consideran nulas a todos los efectos, como si no hubieran existido, sin perjuicio de las sanciones o intereses de demora que, en su caso, correspondan".

¿Y cuales serían las circunstancias que podrían determinar el incumplimiento del destino de las rentas recibidas a fines de interés general? En primer lugar, puede llegar a suceder que la entidad donataria destine las rentas recibidas a otros fines de carácter diverso que nada tengan que ver con el interés general que hubiese motivado la realización de la donación tales como la financiación de una actividad económica que no coincida con dichos fines o la inmediata venta de los bienes recibidos.

E igualmente cabría la posibilidad de que el incumplimiento originado se produzca al dejar de cumplir la entidad en cuestión los requisitos que hubiesen fundamentado su propia creación, en cuyo caso se estaría incumpliendo uno de los requisitos fundamentales previstos al efecto en el art. 3 de la Ley 49/2002. Como consecuencia de lo anterior, la entidad dejaría de quedar amparada por el régimen dispuesto en la citada Ley, pasando a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Es más, en aquellos supuestos en los que el incumplimiento de la exigencia contemplada por la Ley de Régimen de Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo diese lugar a que la fundación no pueda ser considerada como tal (al no perseguir la consecución de finalidades de interés general sino la realización de actividades mercantiles), estimamos que ni siquiera sería de aplicación el régimen subsidiario diseñado al efecto en dicha Ley para aquellas entidades parcialmente exentas dentro del Impuesto sobre Sociedades, debiendo tributar la entidad por el régimen general del

⁵⁷ CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, ob. cit., pág. 234.*

citado Impuesto, al no tratarse de una fundación.

En resumen la entidad donataria sufriría la pérdida automática de la totalidad de los beneficios fiscales establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, surgiendo la obligación de devolver las cuotas que pudieran derivarse, no ya sólo del IS, sino también del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) y de los distintos tributos locales correspondientes al ejercicio en el que hubiese tenido lugar dicho incumplimiento. Así lo establece además el art. 14.3 de la Ley 49/2002.

Por lo que respecta a las consecuencias tributarias susceptibles de llegar a plantearse respecto del donante las mismas derivan del hecho de que la realización de una donación genera, en el ámbito de la Ley 49/2002, el derecho de aquél a aplicar, en el ámbito de su impuesto personal, determinados beneficios fiscales.

¿Qué consecuencias tributarias se originarían en el donante con motivo del incumplimiento de las obligaciones impuestas a la entidad donataria? ¿Se impone en estos casos a la persona del donante la obligación de reintegrar los beneficios fiscales de los que hubiese disfrutado con motivo de la realización de la aportación desinteresada tras recuperar de la entidad donataria el objeto de la donación?

A nuestro juicio el contribuyente que decida revocar la donación y que, por ende, recupere los bienes, derechos o cuantías donadas habrá de devolver los beneficios tributarios de los que hubiese venido disfrutando.

Ciertamente el citado criterio no aparece expresamente regulado por la Ley 49/2002, a diferencia de lo que sucedía durante la vigencia de la antigua Ley 30/1994, cuyo art. 66.5 aludía de manera específica a las consecuencias tributarias derivadas de la revo-

cación de la donación, estableciendo la obligación del donante de devolver las cuotas tributarias correspondientes a los beneficios tributarios que hubiesen sido disfrutados.

Ahora bien creemos que su aplicación podría fundamentarse en consideraciones tales como que, con motivo de la revocación de la donación, desaparecen los efectos jurídicos existentes entre beneficiario y donante. En otras palabras, por voluntad de este último resulta eliminada la situación de hecho que dio lugar a la aplicación de los correspondientes beneficios fiscales. A mayor abundamiento conviene recordar que la revocación constituye un derecho del donante susceptible de ser o no ejercido. Quiere decirse con ello que el donante dispondrá siempre de la facultad de calibrar las consecuencias tributarias derivadas de su acción antes de optar por su ejercicio.

Una situación distinta a la anterior sería, en cambio, aquella en la que el donante no revocase la donación al desconocer que la entidad donataria no destinó las rentas recibidas a los fines de interés general que la motivaron. Desde nuestro punto de vista en este último caso el incumplimiento de dicho requisito únicamente tendría consecuencias tributarias para la entidad donataria, no para aquellos que hubiesen realizado a ésta donaciones de buena fe. Téngase presente que en caso contrario podrían llegar a vulnerarse los principios de justicia y de seguridad jurídica, al no existir Registro público alguno que acredite el cumplimiento continuado por parte de las entidades no lucrativas de los distintos requisitos exigidos al efecto.⁵⁸

Por tanto aquel contribuyente que hubiese efectuado una donación y que, con posterioridad, decidiese revocarla al tener conoci-

⁵⁸ De esta opinión se muestran partidarios, entre otros, DEL CAMPO ARBULO, J. A., *La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo*, ob. cit., pág. 250 y GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, ob. cit., pág. 115.

miento del destino de la misma a fines distintos a los previstos en la Ley o bien por no haber recibido la publicidad pactada con la entidad donataria en el marco de un convenio de colaboración, habría de devolver las cuotas tributarias correspondientes a los beneficios tributarios disfrutados a lo largo del periodo impositivo en el que se hubiese producido la revocación, al desaparecer el supuesto de hecho que dio lugar a su aplicación.

Como es lógico la determinación de tales cuotas variará en función de cual resulte ser la forma que hubiese adoptado el beneficio fiscal en el ámbito del impuesto personal del donante. En efecto, habiendo realizado el contribuyente (persona física o jurídica) alguna de las donaciones desinteresadas objeto de regulación en el art. 17 de la Ley 49/2002, se habrá producido la aplicación de una deducción en la cuota de su impuesto personal. En consecuencia la revocación de la donación originará un incremento de la cuota íntegra del IRPF o del IS del ejercicio en el que se hubiese realizado dicha aportación, según se trate de una persona física o jurídica, respectivamente.

Adicionalmente en el caso específico del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas puede llegar a suceder que, en el ejercicio en cuestión, hubiese sido aplicable el límite conjunto del 10 por ciento previsto al efecto por el art. 68.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, para las donaciones y las inversiones y gastos de interés cultural. Pues bien esta inclusión de las cuantías donadas por el sujeto pasivo a una entidad no lucrativa en el cálculo del citado límite podría llegar a originar una pérdida del derecho a deducir por las cuantías invertidas en bienes de interés cultural o por otras donaciones. Dada esta situación podría resultar adecuada la realización de una declaración complementaria del ejercicio en que tales aportaciones fueron realizadas, procediéndose así al cálculo de la cuota tributaria de-

bida en atención a aquellas deducciones correspondientes al ejercicio en el que se dedujesen aquellos importes.⁵⁹

Por otra parte, habiéndose realizado la aportación en el marco de un convenio de colaboración empresarial el incentivo correspondiente habrá sido computado como una partida de carácter deducible a efectos de determinación de la base imponible del IS o del rendimiento neto de la actividad económica de los empresarios o profesionales que determinen su base imponible por estimación directa en el ámbito del IRPF en la fase previa a la aplicación del tipo de gravamen.

Así las cosas, con motivo de la revocación de la donación, el sujeto pasivo habrá de determinar nuevamente la base imponible de su IS o de su IRPF correspondientes al ejercicio en el que se aplicaron dichos incentivos sin minorar el importe de la donación realizada, procediendo posteriormente a la aplicación del tipo de gravamen correspondiente para la determinación de la nueva cuota tributaria. No obstante, tratándose de una deuda tributaria derivada del Impuesto societario, y dado el carácter proporcional que caracteriza a su tipo impositivo, cabe plantearse hasta qué punto podría ser suficiente con la determinación de la parte de base imponible minorada como consecuencia de la deducción, aplicando a dicho tramo de la base el tipo de gravamen correspondiente al ejercicio en el que se hubiese producido la revocación. Lógicamente ello requeriría que no hubiese variado el tipo aplicable desde el ejercicio en el que hubiese tenido lugar la deducción. De otro modo, habiéndose producido variaciones, habría que adoptar el

⁵⁹ Véanse a este respecto, entre otros, JIMÉNEZ DÍAZ, A., *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, ob. cit., págs. 201 y ss. y BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 218, 2001, pág. 93.

tipo aplicable en el ejercicio de la deducción.

En todo caso el importe de las cuotas correspondientes a los beneficios tributarios disfrutados habrá de verse incrementado con la cuantía de los intereses de demora que resulte procedente.

4. EVENTUAL APLICACIÓN DE OTROS BENEFICIOS FISCALES

¿Es compatible el régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en el seno de un convenio de colaboración con los restantes incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002?

La respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa, de acuerdo con lo establecido en el art. 25.3 de la Ley 49/2002. Ahora bien, ¿Qué hemos de entender a este respecto por "incompatibilidad"? Con carácter general resultan incompatibles el régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en los convenios de colaboración, de una parte, y los demás incentivos fiscales previstos en la Ley, de otra.

Cuando el legislador alude al "régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en los convenios de colaboración" creemos que se está aludiendo a la previsión contenida en el art. 25.2 de la Ley 49/2002, al tratarse de cantidades que tienen la consideración de partidas deducibles de cara a determinar la base imponible del IS de la entidad colaboradora o del IRNR del establecimiento permanente y el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF.

Por otra parte, a través de la referencia a "los demás incentivos fiscales" contenida en la Ley 49/2002 está aludiendo el legislador a las deducciones en la cuota del IS, IRNR o IRPF previstas en el art. 17 de la citada Ley, así como a la consideración de los distintos gastos deducibles susceptibles de ser aplicados

de cara a la determinación de la base imponible del IS o del IRNR con establecimiento permanente y a la concreción del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF respecto a las cuantías destinadas directamente por las empresas a fines de interés general (art. 26 de la Ley 49/2002) o a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27 de dicha Ley).

¿Y qué hemos de entender a este respecto por "incompatibilidad"? En nuestra opinión el citado término es utilizado por el legislador con la finalidad de aludir a la imposibilidad de aplicar simultáneamente diversos beneficios fiscales y sus respectivos límites. Tal y como tuvo oportunidad de precisar la DGT en contestación a Consulta de 8 de abril de 1997, "La deducción por adquisición de una vivienda habitual declarada Bien de Interés Cultural del Patrimonio Histórico Español y la deducción por inversiones en Bienes de Interés Cultural resultan incompatibles, ya que no se podrá aplicar a una única inversión el beneficio fiscal en dos de sus modalidades".

En consecuencia, el beneficio fiscal establecido para los convenios de colaboración resulta incompatible con el resto de incentivos regulados en la Ley 49/2002. Piénsese que una única aportación no puede generar el derecho a disfrutar de distintos incentivos fiscales. Tan sólo podrá ser objeto de deducción de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 25 de la citada Ley. En caso contrario, habiendo realizado una determinada persona jurídica una aportación dineraria a una entidad no lucrativa, habrá de optar por aplicar el incentivo previsto en el art. 20 de la Ley 49/2002 para las aportaciones desinteresadas, o bien el regulado en el art. 25 de la citada Ley para los convenios de colaboración, no pudiendo sin embargo simultanear ambos beneficios con motivo de la realización de una misma aportación.

Desde nuestro punto de vista nos hallamos ante una disposición ciertamente discutible, máxime si tenemos en cuenta que las propias características de la donación o de la inversión realizada determinan, por sí mismas, el incentivo resultante de su aplicación. Y es que debe diferenciarse entre una aportación realizada en el seno de un convenio de colaboración y cualquiera de las donaciones que regula el art. 17 de la Ley 49/2002 o los gastos directamente realizados por la empresa en la realización de fines de interés general.

VIII. REFLEXIONES FINALES

Con carácter general basta una sencilla comparación entre el contenido y la forma de los convenios de colaboración y de las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto para constatar que aquellas empresas que persiguen colaborar en la realización de fines de interés general lo hacen, mayoritariamente, a través de la formalización de un convenio con una entidad no lucrativa o entes asimilados.

Estos últimos le reportarán, además de los beneficios fiscales correspondientes, un beneficio adicional concretado en forma de publicidad y concretado en la difusión de su nombre junto al de la entidad sin ánimo de lucro.

Tomando como punto de referencia la cuantía del incentivo, en aquellos casos en los que la condición de colaborador recaerá en una persona física empresario o profesional, el beneficio fiscal establecido en el art. 25 de la Ley 49/2002 resulta más beneficioso que el previsto para el supuesto de donaciones desinteresadas. Como hemos tenido oportunidad de precisar, aquél se configura como un gasto deducible de cara a la determinación del rendimiento neto de la actividad ejercida. En cambio este último se articula mediante la aplicación de una deduc-

ción en la cuota reconocida para las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto.

Así las cosas, mientras las aportaciones realizadas en el seno de un convenio de colaboración reducen la base sujeta a tributación al tener la consideración de deducibles antes de la aplicación del tipo de gravamen progresivo presente en el IRPF (como se ha indicado, los convenios de colaboración adquieren la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible y no como deducción en la cuota), las aportaciones desinteresadas reguladas en el art. 17 de la Ley 49/2002 son deducidas con posterioridad a la aplicación de aquél.

E, igualmente, siendo el colaborador una persona jurídica, el beneficio fiscal previsto para los convenios de colaboración resulta más beneficioso que el de las aportaciones desinteresadas reguladas a las que se refiere el citado art. 17 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Y ello debido a que, frente a la deducción en cuota prevista para éstas, las cuantías entregadas a la entidad no lucrativa en los términos establecidos en el art. 25 de la citada Ley son deducibles de la base imponible del colaborador sin límite alguno, procediéndose a asociar en nombre de la empresa al acontecimiento financiado.

Ahora bien a pesar de estas ventajas el legislador, a través del art. 17 de la Ley 49/2002 faculta, en relación con estas aportaciones desinteresadas, para aplicar las cuantías no deducidas en tal concepto (por exceder los límites previstos) durante los diez ejercicios inmediatos y sucesivos siguientes. De este modo se persigue facilitar la distribución del beneficio a lo largo de varios ejercicios.

¿Qué funcionalidad adquieren entonces los convenios de colaboración respecto de los contratos de patrocinio publicitario? Desde un punto de vista estrictamente tributario

ambas actuaciones difieren únicamente en el aspecto relativo a su sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido. Y es que, si bien dichas aportaciones reciben idéntico tratamiento fiscal en el ámbito del impuesto personal del donante y en el Impuesto sobre Sociedades del donatario, los convenios de colaboración se hallan plenamente exentos de tributación del IVA, al no tener la consideración de prestación de servicios y presentar un carácter esencialmente gratuito. En cambio quedarían sujetas a tributación las acciones de patrocinio publicitario realizadas.

Sin lugar a dudas es esta una consideración que habrá de ser valorada por el contribuyente a la hora de realizar una u otra acción. No obstante, también habrán de ser tenidos en cuenta aspectos tales como la repercusión social de su acción o la imagen empresarial que persiga otorgar la sociedad.

Como seguramente se recordará, en el contexto de la legislación anterior el empresario se inclinaba por concertar convenios de colaboración destinados a la promoción de su imagen, a pesar del tratamiento fiscal más desfavorable al que los mismos quedaban sujetos. A la luz de esta situación, dos serían las posibles alternativas: de una parte, estimar que la opción adoptada por el aportante se fundamenta en el hecho constatado de que, a pesar de serle más costosa la difusión de su imagen a través del convenio de colaboración, éste resulta más eficaz que el contrato de patrocinio; y, de otra, defender que el colaborador actúa persiguiendo exclusivamente fines altruistas, sin perjuicio de que obtenga con ello una ventaja colateral de promoción publicitaria.

Desde nuestro punto de vista, habrá que estar a unos criterios exclusivamente individuales que tomen en consideración circunstancias tales como el ahorro fiscal o los beneficios adicionales que las mismas puedan otorgar a la actividad económica del aportante.