

## Nuevo Tratado de Fundaciones. 1ª ed., 2016

Parte Segunda.- El Derecho Fiscal

Capítulo 23. Régimen fiscal de las otras formas de mecenazgo distintas de las donaciones y aportaciones (FÉLIX PLAZA ROMERO y JOSÉ MARÍA COBOS)

1. Introducción

---

## Capítulo 23

### Régimen fiscal de las otras formas de mecenazgo distintas de las donaciones y aportaciones

**FÉLIX PLAZA ROMERO**

*Abogado de Garrigues*

**JOSÉ MARÍA COBOS**

*Abogado de Garrigues*

---

#### Sumario:

1. Introducción
2. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general
  - 2.1. Naturaleza de los convenios de colaboración
  - 2.2. Características de los convenios de colaboración
    - 2.2.1. Entidades beneficiarias de la colaboración
    - 2.2.2. Condición de colaborador
    - 2.2.3. Concesión de una ayuda económica por parte de un colaborador
    - 2.2.4. Finalidad de la ayuda
    - 2.2.5. Compromiso de difundir la participación del colaborador por cualquier medio
    - 2.2.6. Contenido y forma del convenio de colaboración empresarial
  - 2.3. Régimen fiscal de los convenios de colaboración
    - 2.3.1. Régimen fiscal de la entidad beneficiaria
    - 2.3.2. Régimen fiscal del colaborador
    - 2.3.3. Breve referencia a la tributación indirecta
3. Gastos en actividades de interés general
  - 3.1. Introducción
  - 3.2. Requisitos
  - 3.3. Ámbito subjetivo
  - 3.4. Contenido del incentivo
4. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público
  - 4.1. Definición
  - 4.2. Contenido del programa
  - 4.3. Beneficios fiscales
    - 4.3.1. Deducción del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento
    - 4.3.2. Deducción por donaciones y aportaciones realizadas a favor del consorcio
    - 4.3.3. Otros beneficios fiscales
  - 4.4. Requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales
    - 4.4.1. Certificado del consorcio
    - 4.4.2. Reconocimiento previo por la administración tributaria de la deducción
  - 4.5. Comprobación de los beneficios fiscales
5. Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

Bajo el título «Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo», el [Capítulo III del Título III](#) 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 (en adelante, Ley 49/2002 o Ley de Mecenazgo), regula un conjunto de figuras propias del mecenazgo empresarial<sup>1</sup>, que, a pesar de su disparidad, presentan la característica común de diferenciarse de las donaciones en la existencia de algún tipo de contraprestación<sup>2</sup> y, por tanto, no concurrir el exclusivo ánimo altruista por el que se realizan estas últimas<sup>3</sup>, lo que en consecuencia nos sitúa en el ámbito del «mecenazgo empresarial» en contraposición con el «mecenazgo puro»<sup>4</sup>. Nos referimos a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general ([artículo 25](#)), los gastos en actividades de interés general ([artículo 26](#)) y los programas de apoyo a acontecimientos de carácter excepcional ([artículo 27](#))<sup>5</sup>.

En los tres casos nos encontramos con fórmulas de mecenazgo que se encuentran reservadas al ámbito empresarial<sup>6</sup>, ya se trate de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas en estimación directa o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen con establecimiento permanente.

## 2. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

### 2.1. NATURALEZA DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 25](#) de la Ley 49/2002, «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 encontramos ante lo que se ha denominado como un «tertium genus»<sup>7</sup> o, si se quiere, un instrumento de naturaleza híbrida, puesto que, integrando los conceptos de patrocinio y mecenazgo<sup>8</sup>, confluyen la característica de aportación a entidades beneficiarias del régimen de mecenazgo para el cumplimiento de sus fines de interés general (propia del régimen de las donaciones y aportaciones previstas en la propia [Ley 49/2002](#)) con la existencia de un beneficio para el colaborador consistente en la difusión de su condición de tal<sup>9</sup>, incidiendo positivamente en su imagen corporativa<sup>10</sup>, lo que mitiga el carácter altruista del aportante al recibir como contraprestación la referida difusión<sup>11</sup>.

Precisamente la existencia de dicha difusión de la condición de colaborador ha hecho que en ocasiones se confunda, bajo nuestro punto de vista de manera incorrecta, con el contrato de patrocinio publicitario<sup>12</sup>. Así lo advertía la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante, Ley 30/1994), la cual, tras resaltar la transcendencia de la colaboración individual de las empresas en el desarrollo de los fines de interés general por parte de las entidades sin ánimo de lucro y su común denominación como patrocinio o mecenazgo, apuntaba que las actividades de patrocinio publicitario no obedecen estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitaria, mientras que las aportaciones a los convenios de colaboración, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las entidades sin ánimo de lucro constituidas para la consecución de fines de interés general.

Por tanto, la modulación del componente «publicitario» determinará que nos encontremos ante un contrato de patrocinio publicitario, cuando la publicidad del colaborador sea el objeto principal; en el extremo contrario, ante una donación, cuando no exista dicho componente publicitario<sup>13</sup>; o ante un convenio de colaboración cuando, existiendo una difusión del colaborador, esta no constituya el objeto principal del contrato<sup>14</sup>. De esta forma, «los convenios de colaboración, si bien, a nuestro juicio, mantienen un cierto carácter altruista, difieren de las donaciones en la evidente contraprestación que obtiene la empresa, que quizás no sea el principal motor de su actuación, pero que es innegable que existe»<sup>15</sup>. En todo caso, en el convenio de colaboración no se produciría una equivalencia en las contraprestaciones. La ayuda económica del colaborador no sería equivalente al valor de la difusión de su colaboración por la entidad beneficiaria. Tampoco la causa del contrato sería la difusión de la participación.

A la vista de esta configuración del convenio de colaboración, la doctrina iusprivatista ha caracterizado el convenio de colaboración como una donación modal o incluso como una donación con causa onerosa<sup>16</sup>, criterio que ha sido seguido mayoritariamente por la doctrina tributarista<sup>17</sup>. No en balde, el [artículo 619](#) del Código Civil incluye entre las donaciones a «aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado», en este caso, la obligación de la entidad sin ánimo de lucro de difundir la participación del colaborador en las actividades para el cumplimiento de los fines de interés general. En consecuencia, señala UCÉLAY SANZ, la idea latente en la regulación de este instrumento es que estamos ante liberalidades, aunque exista una contraprestación indirecta por la publicidad que conlleva<sup>18</sup>. Como señala la Dirección General de Tributos en su Resolución de 9 de marzo de 1999, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a estos convenios de colaboración, «es característica intrínseca de los mismos que el colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio, si bien es cierto que la difusión por escrito de un nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización del convenio de colaboración que no es otro que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador»<sup>19</sup>.

Para finalizar estas disquisiciones sobre la naturaleza de los convenios de colaboración, es oportuno realizar una breve referencia a la consulta núm. 5 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicada en el BOICAC 90/2012, sobre el reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que se ha suscrito un convenio de colaboración empresarial, en la que se distinguen las siguientes situaciones:

■ Si una vez analizado el fondo económico del convenio de colaboración pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad. En este caso, la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias, que era el objeto de la consulta, debería ajustarse al principio de devengo y, en consecuencia, reconocerse a medida que se fuese incurriendo en la prestación del servicio por parte de las fundaciones.

■ Por el contrario, si después de realizar el citado análisis, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las fundaciones, la naturaleza jurídica y económica del acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio estaría más cercana a la donación. En este caso, en la medida que la salida de recursos sea probable, el gasto se reconocería en el momento inicial, así como el correspondiente pasivo, por el valor actual del importe total comprometido.

Siguiendo a BLÁZQUEZ LIDOY, el ICAC desvincula el régimen contable del hecho de que el prestador esté en la [Ley 49/2002](#), y se centra, exclusivamente, en el fondo económico de la operación, de tal forma que, si hay contraprestación se trata de un contrato publicitario y, por el contrario, si el retorno es simbólico o testimonial nos encontraríamos ante una donación<sup>20</sup>.

En todo caso, dado que de acuerdo con lo previsto en la Ley 49/2002 únicamente podrían celebrarse convenios de colaboración con las entidades a las que se refiere el [artículo 16](#) de la citada Ley, todo contrato que se firme con otras entidades tendrá la naturaleza, atendiendo a su causa, bien de contrato de patrocinio o bien de contrato de donación.

Por tanto, atendiendo a la similitud entre la definición de contrato de patrocinio contenida en la Ley de Publicidad y la definición de convenio de colaboración contenida en el [Ley 49/2002](#), la verdadera dificultad estribaría en saber cuándo un contrato firmado con una entidad beneficiaria de mecenazgo pudiera tener la naturaleza de contrato de patrocinio y no de convenio de colaboración.

Es aquí donde la causa del contrato y la ausencia de equivalencia en las contraprestaciones serán determinantes a la hora de poder calificar su verdadera naturaleza.

## 2.2. CARACTERÍSTICAS DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN

### 2.2.1. Entidades beneficiarias de la colaboración

Los beneficios fiscales previstos para los convenios de colaboración quedan reservados para aquellos que se suscriban con las entidades a que se refiere el [artículo 16](#) de la Ley 49/2002, esto es, las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Título II (las fundaciones<sup>21</sup>), las asociaciones declaradas de utilidad pública; las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las anteriores formas jurídicas; las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; las federaciones deportivas españolas<sup>22</sup>), las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos); determinadas entidades públicas<sup>23</sup>), en concreto, el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales<sup>24</sup>), así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales; las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas; el Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia. Asimismo, tal y como se prevé en diversas disposiciones adicionales de la [Ley 49/2002](#), son igualmente beneficiarias del régimen de mecenazgo la Cruz Roja Española, la Organización Nacional de Ciegos Españoles y la Obra Pía de los Santos Lugares; los consorcios Casa de América, Casa de Asia, Institut Europeu de la Mediterrània y el Museo Nacional de Arte de Cataluña; las fundaciones de entidades religiosas, las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede<sup>25</sup>), y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas; el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española; y el Museo Nacional del Prado.

A la vista de dicho listado, no todo convenio firmado con una entidad sin ánimo de lucro podrá definirse como convenio de colaboración y por tanto disfrutar del régimen fiscal previsto para este tipo de convenios en la [Ley 49/2002](#).

Así, a modo de ejemplo, la Dirección General de Tributos ha considerado que no podrían acogerse a los beneficios fiscales previstos en la [Ley 49/2002](#) los convenios suscritos con fundaciones acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas y no al régimen especial de la [Ley 49/2002](#) (V1323-07, de 20 de junio de 2007); asociaciones sin ánimo de lucro que no hayan sido declaradas de utilidad pública (V2695-14, de 9 de octubre de 2014); deportistas profesionales (1140-04, de 30 de abril de 2004); una entidad deportiva de carácter privado sin ánimo de lucro inscrita en el registro autonómico de entidades deportivas, afiliadas a la federación deportiva autonómica y declarada de interés municipal por el ayuntamiento donde está domiciliado (V0878/2007, de 26 de abril de 2007); colegios profesionales oficiales (2057-03, de 3 de diciembre de 2003); un consorcio con personalidad jurídica propia, sin ánimo de lucro, creado al amparo de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, integrado por ayuntamientos, asociaciones empresariales y sindicatos (V0720-11, de 21 de marzo de 2011); organismos de derecho público con personalidad jurídica propia (consorcios) participados por Ayuntamientos, Cámaras de Comercio y Confederaciones de empresarios para la promoción y el fomento del turismo (V2096-06, de 23 de octubre de 2006); y sociedades mercantiles (1140-04, de 30 de abril de 2004; V1983-13, de 12 de junio de 2013), incluso las constituidas por ayuntamientos para la asunción de funciones de organismos autónomos (V3072-14, de 11 de noviembre de 2014).

En definitiva, en el caso de celebrarse el contrato con una entidad que no es beneficiaria del régimen fiscal de mecenazgo, y aun cuando el mismo tuviera por objeto el desarrollo de una actividad para la consecución de uno de los fines que la [Ley 49/2002](#) califica como de interés general, el mismo no podrá encuadrarse en el [artículo 25](#) de la Ley 49/2002<sup>26)</sup>.

### 2.2.2. Condición de colaborador

Como hemos señalado con anterioridad, el convenio de colaboración se trata de una forma de colaboración exclusivamente empresarial, quedando por tanto excluidas del mismo las personas físicas que no desarrollan actividades económicas<sup>27)</sup>, como se desprende tanto del título del artículo 25 (convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general) como de su apartado 2, que hace referencia a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora, a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente y a los contribuyentes del IRPF que obtengan rendimientos de actividades económicas acogidos al régimen de estimación directa.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en su consulta de 20 de diciembre de 2004 (V0431-04), resalta el carácter empresarial de este tipo de colaboración, al afirmar que *«para poder aplicar los incentivos fiscales regulados en el mismo, la colaboración ha de realizarse en el ejercicio de una explotación económica del colaborador a través de la cual la entidad sin fines lucrativos a cambio de una ayuda económica aportada por el colaborador, difunde la participación del mismo en actividades de interés general»*, sin perjuicio de lo cual *«esto no impide que la fundación pueda firmar convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general con Administraciones Públicas»*.

La exclusión de las personas físicas que no desarrollan actividades empresariales puede tener cierta lógica, dado que no parecen obtener ninguna ventaja de la difusión de su colaboración, por lo que su actividad altruista tiene un mejor encaje en el régimen de las donaciones puras. Sin embargo, menor justificación tiene la exclusión de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen los rendimientos de la actividad económica por el régimen de estimación objetiva, lo que ha llevado a la presentación de propuestas para incluir ambos colectivos en el ámbito subjetivo de los convenios de colaboración<sup>28)</sup>. Esta exclusión, que probablemente cuando se redactó la norma tenía su única justificación en el modo en que se determinaba la base imponible de las personas físicas no residentes y de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tributan por estimación objetiva, en el caso de los no residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente ha perdido, en aquellos casos en que se permite la deducción de gastos de cara a la determinación de la base imponible, su razón de ser.

### 2.2.3. Concesión de una ayuda económica por parte de un colaborador

La colaboración de la empresa o del empresario se concreta en la concesión de una ayuda económica. Como señala la Dirección General de Tributos, *«en el ámbito del convenio de colaboración empresarial, debe existir una ayuda económica por parte de la entidad colaboradora, que se aporta para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad»* y *la única obligación de la fundación será el difundir esta participación»* (V2282-06, de 16 de noviembre de 2006).

La Dirección General de Tributos ha señalado que es necesario que en el propio convenio se especifique tanto el importe de la ayuda económica recibida del colaborador como el proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora, debiendo destinarse la misma a dicho proyecto (V0779-14). La ayuda económica será adecuada en la medida en que contribuya a la realización de las actividades que la entidad beneficiaria efectúa en cumplimiento de sus fines (V2242-10).

En relación con la naturaleza de la ayuda económica, la misma podrá ser de carácter dinerario o en especie<sup>29)</sup> (incluso prestaciones de servicios<sup>30)</sup>). Así lo manifiesta la Dirección General de Tributos en diversas consultas, para la que la referencia en el segundo párrafo del artículo 25 a las «cantidades satisfechas o gastos realizados» por la entidad colaboradora permite deducir que la ayuda económica puede instrumentarse no sólo monetariamente, sino también a través de determinadas retribuciones en especie (V0185-04, de 13 de octubre de 2004; 1990/2004, de 18 de noviembre de 2004; V2242/2010, de 19 de octubre de 2010; V3394-13, de 20 de noviembre de 2013), consistentes en la entrega de bienes o prestación de servicios realizadas de forma gratuita por las empresas colaboradoras (V0185-04, de 13 de octubre de 2004)<sup>31)</sup>. Lo relevante, con independencia de su naturaleza, será la adecuación de la ayuda económica para contribuir a la realización de las actividades que las entidades sin fines lucrativos efectúen en cumplimiento de su finalidad. Las referidas consultas añaden que, en caso de ayudas no monetarias, los «gastos realizados» que tendrán la consideración de deducibles son los efectivamente incurridos por la entidad, sin que tenga tal consideración una posible merma de ingresos o un margen de beneficios. Así, por ejemplo, la Dirección General de Tributos ha considerado que las ayudas económicas podrán consistir en:

- En el caso de una fundación para la promoción de la enseñanza del deporte del golf a niños y jóvenes promesas sin recursos, la aportación por una empresa textil de la ropa con la que jugarán los jóvenes profesionales y los técnicos, a cambio de la cual la fundación hará publicidad en dicha ropa incluyendo junto al logo de la fundación el de la empresa colaboradora. La Dirección General de Tributos considera que en este caso parece que la ayuda económica se entrega para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad dado que se entrega ropa para ser utilizada por los beneficiarios de la fundación. La consulta añade que esta ayuda económica debe estar claramente definida en el contenido del convenio (1990-04, de 18 de noviembre de 2004).
- La entrega de un inmueble cuya clasificación y uso urbanístico es de carácter asistencial a una fundación que desarrollará actividades asistenciales, la cual se compromete a la difusión, por cualquier medio, de la participación de la entidad colaboradora en las actividades de la fundación de la que es patrono fundador. En este caso, la entrega del inmueble, cuya clasificación y uso urbanístico es de carácter asistencial, parece contribuir a la realización de las actividades asistenciales de la

futura fundación (V2242-10, de 19 de octubre de 2010).

- Los gastos en que incurre la empresa para la restauración del patrimonio artístico de un obispado (V3394-13, de 20 de noviembre de 2013).

La doctrina ha destacado como una de las principales novedades de la [Ley 49/2002](#) en relación con este requisito la eliminación de la restricción prevista en el anterior artículo 68 de la Ley 30/1994, que impedía expresamente que la ayuda pudiera consistir en una participación en el porcentaje de ventas o de beneficios de la entidad colaboradora<sup>32</sup>.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos no tardó en restringir vía interpretativa dicha posibilidad. Concretamente, la consulta de 3 de diciembre de 2004 (V2045-04), ante la pregunta de si cabía que la ayuda económica consistiera en un porcentaje obtenido por las ventas de un producto de la empresa colaboradora, el Centro Directivo contestó que *«el Convenio también habrá de especificar el importe de “la ayuda económica” recibida del colaborador, sin que la misma pueda ser variable en función de la actividad del mismo. En definitiva, no cabe referenciar la ayuda a un porcentaje de las ventas de un producto del colaborador en el que se incluya publicidad de la entidad sin fines lucrativos»*. En el mismo sentido se pronuncia la consulta de 20 de marzo de 2014 (V0779-14). Ambas consultas justifican tal restricción en que *«el resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, independientemente del resultado que pudiera obtener el colaborador como consecuencia de su colaboración»*.

En nuestra opinión, tal restricción no se encuentra justificada<sup>33</sup>. En primer lugar, porque deja sin efecto la modificación legal que precisamente introduce el [artículo 25](#) de la Ley 49/2002 frente a su predecesor, el artículo 68 de la Ley 30/1994. En segundo lugar, porque confunde la existencia y finalidad de la ayuda económica con la forma en la que esta se cuantifica.

#### 2.2.4. Finalidad de la ayuda

Como hemos señalado en el apartado anterior, la ayuda económica de la empresa colaboradora debe ser finalista, en el sentido de que se aporta «para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad» y siendo esta la razón por la que la entidad sin ánimo de lucro asume la obligación de difundir la participación del colaborador (V2282-06, de 16 de noviembre de 2006).

Por el contrario, si la ayuda económica no tiene la referida finalidad, no nos encontraremos ante un convenio de colaboración empresarial en el sentido del [artículo 25](#) de la Ley 49/2002<sup>34</sup>. Esta es la conclusión a la que llega la Dirección General de Tributos en su consulta de 9 de diciembre de 2004 (V3285-14), en la que afirma que *«la ayuda económica ha de destinarse a estas actividades, siendo necesario que en el propio convenio se especifique el proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora, debiendo destinarse la misma a dicho proyecto»*.

En dicha consulta se analiza un convenio de colaboración en virtud del cual la empresa encomienda a una fundación la coordinación y ejecución de aquellas actividades de responsabilidad social corporativa que se adecúen a sus fines fundacionales y le han sido encomendadas por su consejo de administración. En el marco de este acuerdo, la empresa se obliga a colaborar con la fundación mediante la prestación de apoyos y servicios a la misma a través de sus unidades corporativas. A juicio de la Dirección General de Tributos, parece posible entender que los apoyos y servicios prestados por la empresa a la fundación contribuirían a la realización de las funciones encomendadas a esta en virtud del acuerdo de colaboración suscrito, por lo que no parece que la ayuda económica proporcionada sea para la realización de las actividades que efectúe la fundación en cumplimiento de su objeto o finalidad específica (aunque se señale que se trata de aquellas actividades de responsabilidad social corporativa que se adecúen a los fines fundacionales de la fundación); tratándose de actividades de responsabilidad social corporativa de la empresa que entrega la ayuda económica. Por ello, concluye que no parece que el acuerdo suscrito entre ambas entidades pudiera tener la consideración de convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general a los efectos del [artículo 25](#) de la Ley 49/2002.

#### 2.2.5. Compromiso de difundir la participación del colaborador por cualquier medio

Como hemos señalado con anterioridad, el convenio de colaboración se caracteriza por el compromiso que asume la entidad sin ánimo de lucro de difundir por cualquier medio la participación del colaborador, siendo precisamente dicha difusión la que lo diferencia de las donaciones, cuyo teórico anonimato justificaría un tratamiento fiscal distinto<sup>35</sup>. En este sentido, ya hemos señalado que, para la Dirección General de Tributos, *«en el ámbito del convenio de colaboración empresarial, debe existir una ayuda económica por parte de la entidad colaboradora, que se aporta “para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad” y la única obligación de la fundación será el difundir esta participación»* (V2282-06, de 16 de noviembre de 2006). Esta obligación o compromiso de difundir la participación del colaborador en las actividades de la entidad sin ánimo de lucro se configura así como una contraprestación de la ayuda económica recibida y ello con independencia de que dicha ayuda tenga naturaleza monetaria o de retribución en especie (V0185-04, de 13 de octubre de 2004; 1990-04, de 18 de noviembre de 2004; V2242-10, de 19 de octubre de 2010).

Como también ha aclarado la Dirección General de Tributos, la contraprestación asumida por la entidad sin fines lucrativos no implica que se preste un servicio de difusión publicitaria al colaborador, sino únicamente que se difunde su participación en las actividades de interés general que lleva a cabo la entidad beneficiaria del convenio (2045-04, de 3 de diciembre de 2004; V0779-14, de 20 de noviembre de 2014).

La difusión «por cualquier medio»<sup>36</sup> de dicha participación engloba cualquier forma de difusión en la que se dé a conocer la participación de la entidad colaboradora (V0779-14, de 20 de noviembre de 2014). Normalmente consistirá en la utilización del logotipo de la empresa colaboradora o la cesión de espacios en las actividades desarrolladas por la entidad sin fines lucrativos (V1323/2007, de 20 de junio de 2007) —programas u otros soportes (V0028-10, de 18 de enero de 2010)— o fórmulas de difusión que contribuyan a divulgar la existencia de la empresa colaboradora o su actividad (V0779-14, de 20 de noviembre de 2014). Así, por

ejemplo, la difusión se puede realizar mediante la inclusión del logo de la fundación y de la empresa colaboradora en las camisetas entregadas como ayuda económica a una fundación para la promoción de la enseñanza del deporte del golf a niños y jóvenes promesas sin recursos y con la que jugarán los jóvenes profesionales y los técnicos (1990/2004, de 18 de noviembre de 2004).

Por el contrario, en el caso de que la contraprestación de la entidad sin ánimo de lucro por la ayuda económica recibida vaya más allá de la mera difusión de la participación de dicho colaborador en las actividades de la consultante, se desvirtuará la naturaleza del convenio de colaboración<sup>37)</sup>, reconfigurándose como un contrato de patrocinio publicitario (V2338-14, de 9 de septiembre de 2014) o incluso un contrato de naturaleza completamente distinta<sup>38)</sup>, perdiéndose los beneficios fiscales asociados al convenio de colaboración<sup>39)</sup>. La principal implicación de esta recalificación se pondrá normalmente de manifiesto en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A pesar de que la literalidad del artículo 25 de la Ley 49/2002 asigna a la entidad beneficiaria del convenio la difusión de la participación de la empresa colaboradora, ha sido debatida la posibilidad de que sea esta última la que realice la difusión de su colaboración, por ejemplo, mediante la cesión de uso del nombre y logotipo de la entidad sin fines lucrativos para que sea la propia empresa colaboradora la que los incorpore en sus campañas publicitarias, dando a conocer su participación en las actividades de interés general desarrolladas por la entidad no lucrativa.

La posición al respecto de la Dirección General de Tributos ha sido bastante contradictoria. Así, inicialmente, se admitió, tanto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades como en el del IVA, que fuera la empresa colaboradora la que, actuando en sustitución de la entidad sin fines lucrativos, difundiera su participación en sus campañas publicitarias o incluyendo el logotipo de la entidad sin fines lucrativos en uno de sus productos (0939-04, de 13 de abril de 2004)<sup>40)</sup>. Nos encontrábamos, por tanto, ante una «interpretación amplia, que se mostraba favorable a las diversas posibilidades a través de las que se podía vehicular la obligación de dar publicidad a los mecenas»<sup>41)</sup>.

Sin embargo, este criterio fue pronto modificado en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ya que en su consulta de 3 de diciembre de 2004 (2045-04) la Dirección General de Tributos concluyó de forma taxativa que «de la norma se deduce que la propia entidad sin fines lucrativos ha de concertar el contrato de difusión publicitaria mediante el que se da a conocer la participación de la entidad colaboradora en su actividad» y, en consecuencia, «no cabe, en el marco de un convenio de colaboración empresarial, el que sea el colaborador el que lleve a cabo la difusión de su propia participación en las actividades de la entidad sin fines lucrativos. Este criterio modifica el contenido en el Informe mencionado en la Consulta núm. 0939-04 de 13-03-2004». A juicio del Centro Directivo, la cesión de su nombre o logotipo por parte de la entidad beneficiaria del mecenazgo para su uso en las campañas publicitarias del colaborador constituye una contraprestación que excedería de la que le correspondería en el ámbito de un convenio de colaboración empresarial. En consecuencia, la existencia de una auténtica contraprestación por parte de la entidad sin fines lucrativos, que no se limita a la mera difusión de la colaboración por la entidad beneficiaria, desvirtuaría la naturaleza propia del convenio de colaboración, cuyo fundamento ha de consistir en la realización de fines de interés general.

La Dirección General de Tributos ha reiterado su criterio negativo en la consulta de 20 de marzo de 2014 (V0779-14), también en relación con el Impuesto sobre Sociedades, señalando que «la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, se trataría de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002 anteriormente mencionado»<sup>42)</sup>.

La doctrina científica, cuya posición secundamos, se ha mostrado mayoritariamente a favor de la recuperación del criterio inicialmente establecido por la Dirección General de Tributos de 13 de abril de 2004 (0939-04), opción que en muchas ocasiones ahorraría costes a la entidad beneficiaria<sup>43)</sup> y tendría cabida en la expresión «por cualquier medio»<sup>44)</sup>, sin que tal opción deba perjudicar la aplicación del régimen previsto para los convenios de colaboración<sup>45)</sup>. No obstante, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, la inclusión del logo de la entidad beneficiaria en la publicidad del colaborador no estaría cubierta por la literalidad del artículo 25 de la Ley de Mecenazgo.

#### 2.2.6. Contenido y forma del convenio de colaboración empresarial

En relación con el contenido y forma del convenio de colaboración, el artículo 25 de la Ley 49/2002 únicamente señala que la entidad beneficiaria se comprometerá por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en las actividades desarrolladas. Por lo tanto, como se ha afirmado, el convenio de colaboración es un acuerdo sin forma preestablecida<sup>46)</sup> más allá de la necesidad de que se suscriba por escrito, aunque no obligatoriamente en escritura pública<sup>47)</sup>, lo que se configura como una formalidad «ad solemnitatem» cuyo incumplimiento haría perder el tratamiento fiscal favorable<sup>48)</sup>. Esta solemnidad no ha pasado desapercibida, llegándose a afirmar que puede resultar anómalo que una formalidad se exija de este modo, hasta el punto de hacer depender de ello la viabilidad de un gasto deducible<sup>49)</sup>.

La doctrina científica<sup>50)</sup> ha considerado que, no estableciéndose por la Ley 49/2002 el contenido que debe tener el convenio de colaboración, ha de seguirse la teoría general de los contratos y, en consecuencia, su contenido mínimo sería el siguiente:

- a) Consentimiento otorgado por los sujetos que intervienen.
- b) Objeto del convenio, es decir, el importe de la ayuda y las condiciones de la difusión de la colaboración.
- c) Causa del convenio, es decir, el destino de la cantidad económica o la afectación de la misma a determinados fines no lucrativos.

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha señalado que es necesario que en el propio convenio se especifique tanto el importe de la ayuda económica (dinero o en especie) recibida del colaborador (V0779-14, de 20 de marzo de 2014), que debe estar

claramente definida en el convenio (1990-04, de 18 de noviembre de 2004), como el proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora, debiendo destinarse la misma a dicho proyecto (V2045-04, de 3 de diciembre de 2004; V3285-14, de 9 de diciembre de 2014)<sup>51)</sup>.

Como mecanismo de control, el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Reglamento de Mecenazgo) prevé que la memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la [Ley 49/2002](#), deben elaborar las entidades sin fines lucrativos y presentar ante la Administración Tributaria, incluirá información sobre los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas<sup>52)</sup>.

## 2.3. RÉGIMEN FISCAL DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN

### 2.3.1. Régimen fiscal de la entidad beneficiaria

El [artículo 6](#) de la Ley 49/2002 regula las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos, entre las que se incluyen «los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el [artículo 25](#) de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad».

Podemos observar, por tanto, que las rentas percibidas por las entidades acogidas al régimen fiscal especial regulado en la [Ley 49/2002](#) (DGT 1990-04, de 18 de noviembre de 2004), ya sea en virtud de un contrato de patrocinio o de un convenio de colaboración, se encontrarán exentas, siempre que la ayuda económica percibida del patrocinador o colaborador, en virtud del contrato celebrado, contribuya a la realización de las actividades que la fundación consultante efectúa en cumplimiento de sus fines (DGT V1386-11, de 2 de junio de 2011)<sup>53)</sup>.

Por lo que se refiere al resto de entidades contempladas en la Ley 49/2002 (tanto en su [artículo 16](#) como en algunas de sus disposiciones adicionales), que sin ser entidades sin fines lucrativos a los efectos previstos en la citada Ley, sí tendrían la consideración de entidades beneficiarias del mecenazgo, el tratamiento de las rentas de los convenios de colaboración que suscriban dependerá del régimen tributario que les sea de aplicación.

En este sentido, el artículo 9.1 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante «Ley del Impuesto sobre Sociedades») establece que estarán totalmente exentos del Impuesto, entre otros, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

Por su parte, el artículo 9.3 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de la propia Ley, entre otras, las entidades sin ánimo de lucro a las que no sea de aplicación el [título II](#) de la Ley 49/2002.

El artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, contenido en el citado capítulo XIV del título VII, establece que estarán exentas las rentas percibidas por las entidades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

Por tanto, en aquellos supuestos en los que a la entidad beneficiaria de mecenazgo le sea de aplicación el régimen previsto en el capítulo XIV del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a los efectos de determinar si la renta derivada del convenio de colaboración se encuentra o no exenta del citado Impuesto, habrá que analizar si se percibe para la realización de actividades que constituyen el objeto o finalidad específica de la entidad y si éstas constituyen o no una actividad económica.

En este mismo sentido, la Dirección General de Tributos, en la supra-citada consulta de 19 de noviembre de 2014 (V3134-14), en la que se analiza un supuesto en que la asociación consultante realiza actividades sin ánimo de lucro para la obtención de sus fines culturales y pretende firmar un convenio de colaboración con un Ayuntamiento, en virtud del cual, la asociación se compromete a organizar los actos alrededor de un baile típico de la zona, en el marco de la fiesta mayor del Ayuntamiento, recibiendo en contraprestación una ayuda económica para la realización de dichas actuaciones, ha venido a considerar que «*En la medida en que la organización de dichos actos implica la ordenación, por cuenta propia, de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, la contraprestación percibida del Ayuntamiento tendría la consideración de ingresos derivados de una actividad económica, por lo que no estarán exentos*».

### 2.3.2. Régimen fiscal del colaborador

El apartado 2 del artículo 25 dispone que «las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». La referencia a las «cantidades satisfechas» o los «gastos realizados» da a entender que únicamente son deducibles las cantidades efectivamente entregadas o los gastos efectivamente realizados, pero no los meramente devengados o

exigibles<sup>54</sup>).

La principal novedad frente a la regulación contenida en la Ley 30/1994 es la eliminación de las limitaciones cuantitativas que existían en esta última<sup>55</sup>, lo que implica la plena deducibilidad del gasto (condicionado, claro está, a la concurrencia de los requisitos generales de correcta contabilización, imputación temporal y justificación)<sup>56</sup>.

Algunos autores han llegado a plantear que, a pesar de su naturaleza híbrida<sup>57</sup> y superada la antigua discusión entre el gasto necesario y el gasto conveniente, este tipo de gastos deberían poder calificarse como gastos de relaciones públicas<sup>58</sup>, dirigidos a promocionar directa o indirectamente la actividad de la empresa<sup>59</sup>, lo cual los excluiría del concepto de liberalidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.e) de la LIS. Otros han entendido, por el contrario, que la naturaleza de donación modal de las aportaciones realizadas en virtud de los convenios de colaboración conllevaría su no deducibilidad al tratarse de liberalidades, con la única especialidad de que sí podrán deducirse cuando la entidad beneficiaria sea una de las previstas en el artículo 16 de la Ley 49/2002<sup>60</sup>. A pesar de la racionalidad de la primera de las interpretaciones, consideramos positivo que, al objeto de evitar cualquier duda, dotar de mayor seguridad al contribuyente y, en definitiva, alcanzar el objetivo perseguido de incrementar la participación empresarial en la consecución de fines de interés general, se clarifique legalmente que estos gastos serán deducibles y además, a diferencia de lo previsto en la Ley 30/1994, sin ningún tipo de limitación cuantitativa.

Más aún si tenemos en cuenta que la Dirección General de Tributos se ha mostrado restrictiva en relación con la deducibilidad de estos gastos si no se enmarcan en un convenio de colaboración. Así, en sus consultas de 11 de febrero de 2011 (V0304-11) y 21 de marzo de 2011 (V0720-11) el citado Órgano Directivo afirma que, en ausencia del artículo 25 de la Ley 49/2002, estas ayudas no serían deducibles por cuanto que responden a una liberalidad y, además, no generarían una deducción en la cuota íntegra al no tener la consideración de donación irrevocable, pura y simple. Este criterio, conforme a la consulta de 20 de noviembre de 2013 (V3394-13), se fundamenta en que «a través de un convenio de colaboración empresarial, la entidad beneficiaria del mecenazgo (la entidad consultante) se compromete a difundir la participación del colaborador en sus actividades a cambio de la ayuda económica que recibe, sin que, en ningún caso, la ayuda del colaborador pierda su carácter gratuito y sin que exista una contraprestación onerosa por parte de la entidad beneficiaria del mecenazgo distinta de la regulada en el marco de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general». En consecuencia, para la Dirección General de Tributos, la existencia de un convenio de colaboración empresarial es la que justifica la deducibilidad del gasto, pues, en caso contrario, y atendiendo a la deducibilidad de los «donativos y liberalidades» de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del TRLIS [actualmente artículo 15.e) de la LIS], los gastos no tendrían la consideración de deducibles (en este caso, los gastos incurridos en la rehabilitación del patrimonio histórico de un obispado).

Llegados a este punto, y calificadas las ayudas económicas como liberalidad cuya deducibilidad únicamente es posible en el marco del artículo 25 de la Ley 49/2002, se ha cuestionado por qué, desde un punto de vista técnico, este tipo de ayudas recibe el régimen excepcional de tratarse como un gasto deducible y no como una donación de las que da derecho a practicar deducción en la cuota, dado que esta última alternativa sería la más coherente jurídicamente atendiendo a la naturaleza de la operación<sup>61</sup>. Hasta el año 2006, la coincidencia del tipo de la deducción con el tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades (35%), implicaba que no existía una diferencia significativa entre el tratamiento fiscal de las donaciones y el de los convenios de colaboración<sup>62</sup>. A partir de 2007, cuando se reduce el tipo de gravamen general, encontramos un sesgo a favor de las donaciones que podría encontrar una justificación en el encuadramiento de éstas en el mecenazgo altruista puro, frente al mecenazgo empresarial al que responde el convenio de colaboración, en el que el espíritu altruista queda ligeramente alterado por el retorno que supone la difusión de la participación del colaborador.

Conviene tener en cuenta que el artículo 25 de la Ley de Mecenazgo, en su párrafo 3, establece que «El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley». Esta referencia, que básicamente no viene sino a excluir la posibilidad de que las cantidades aportadas en virtud de un convenio de colaboración puedan beneficiarse asimismo del régimen de deducciones en cuota previsto para las donaciones en la propia Ley de Mecenazgo<sup>63</sup>, engloba, bajo nuestro punto de vista, un reconocimiento implícito de que para el legislador las ayudas económicas en el marco de los convenios de colaboración serían en esencia susceptibles de ser acogidas al régimen general previsto en la norma.

Como hemos dicho, si bien en el momento de aprobarse la norma, este régimen fiscal diferenciado realmente podría no tener efecto o incluso podría tener un efecto más ventajoso en favor de los convenios de colaboración (por cuanto la deducibilidad del gasto no está sometida a ningún límite, mientras que sí lo está la deducción en cuota de las donaciones), con el paso del tiempo y la reducción del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades ha generado una falta de equivalencia de tratamiento entre donaciones y convenios que no parece que fuera la inicialmente querida por el legislador.

Quizás, la solución práctica más sencilla hubiera sido la de prever que la aplicación de uno u otro régimen fuera opcional. El que no se haya introducido tal posibilidad parece reflejar la actual consideración de que el componente de difusión de la participación del colaborador aparejado al convenio de colaboración priva a la aportación del carácter exclusivamente puro, simple e irrevocable que debe presidir las donaciones<sup>64</sup>.

Con independencia de todo lo anterior, lo que para JIMÉNEZ DÍAZ resulta más llamativo de esta regulación es que no se distinga si el contribuyente se haya sujeto a un impuesto proporcional (el Impuesto sobre Sociedades) o a un impuesto progresivo (el IRPF), desmontándose así, en su opinión, la argumentación que se da para impedir un tratamiento similar a todos los donativos<sup>65</sup>.

Finalmente, es preciso hacer una referencia a las propuestas que se han realizado para profundizar en los incentivos fiscales otorgados a las entidades colaboradoras con entidades sin ánimo de lucro. Así, ya hemos valorado con anterioridad la viabilidad de esta posibilidad, la cual no supondría la introducción de beneficios injustos en la medida en que responderían a fines promovidos por nuestra Constitución, y en particular el establecimiento de una deducción en cuota para las entidades que suscriban convenios de colaboración<sup>66</sup>. Esta propuesta ha sido secundada con posterioridad por otros estudios, en los que se ha planteado la conveniencia, a

la luz de la incidencia real que tienen estos convenios y los motivos declarados por las empresas para su firma, de ahondar en los beneficios reconocidos a las entidades privadas y establecer una deducción en cuota para las entidades que suscriban tales convenios de colaboración, fomentando la financiación privada de fines de interés general<sup>67</sup>.

### 2.3.3. Breve referencia a la tributación indirecta

El [artículo 25](#) de la Ley 49/2002 incluye, como novedad frente a su predecesora, la mención de 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», recogiendo así el criterio de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de marzo de 1999 que consideraba esta actividad no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>68</sup>.

Como puntualiza la Dirección General de Tributos (V0779-14, de 20 de marzo de 2014), *«es doctrina reiterada de este Centro Directivo, y así se ha manifestado, entre otras, en las contestaciones a las consultas vinculantes con número de referencia V1312-08, de 20 de junio, V1059-09, de 12 de mayo, o V0057-10, de 19 de enero, considerar que las cantidades percibidas en el marco de los citados convenios de colaboración para la realización de objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador mediante la inclusión de logotipos o menciones en sus comunicaciones, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata que, en su caso, proceda. En caso contrario, tales cantidades constituirán la contraprestación de un servicio de publicidad sujeto y no exento que tributará al tipo general del 21 por ciento.»*

## 3. GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

### 3.1. INTRODUCCIÓN

A diferencia de lo que ocurre con los convenios de colaboración, en los que se exige la participación de una entidad beneficiaria del régimen de mecenazgo, el [artículo 26](#) de la Ley 49/2002, si bien no de forma tan clara a como lo hacía la Ley 30/1994<sup>69</sup>, permite la posibilidad de que una empresa realice directamente actividades de interés general<sup>70</sup>, de forma unilateral, puesto que no existe contraprestación ni bilateralidad<sup>71</sup>. La Exposición de Motivos de la Ley 30/1994 resaltaba que por medio de este instrumento se contemplan aquellas actuaciones en las que es la propia empresa el vehículo directo o el motor que impulsa la realización de actividades de interés general<sup>72</sup>, sin perjuicio de que, como consecuencia de su finalidad mercantil específica, sus beneficios sean más limitados que los previstos para aquellas entidades en las que dichas actividades constituyen la razón que justifica su existencia.

Por tanto, a diferencia de las restantes formas de mecenazgo (donaciones, convenios de colaboración y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público), no se requiere la intermediación de una entidad sin ánimo lucrativo para que las empresas participen en actividades de interés general<sup>73</sup>, sino únicamente que el gasto se vincule con una actividad de interés general y no con un sujeto concreto<sup>74</sup>. Como se ha señalado por la doctrina, la empresa obtiene el beneficio de la unión de su marca o nombre con los eventos realizados para la consecución de los fines de interés general, por lo que se trata de una conducta no totalmente altruista<sup>75</sup> y podrá ser más aprovechado por aquellos empresarios que tengan la suficiente organización para poder llevar a cabo dichas actividades<sup>76</sup>, sin perjuicio de que el ánimo de lucro de las empresas conlleve que raramente emprendan de forma directa este tipo de actividades<sup>77</sup> y en tales casos tengan por objeto la mejora de la imagen corporativa derivada de la repercusión pública de la actividad desarrollada<sup>78</sup>. No obstante, el hecho de que no sea precisa la intermediación de una entidad sin fines lucrativos no se ha visto exento de críticas, dado que para algunos podría parecer que la función del mecenazgo por el sector privado vendría a sustituir al sector lucrativo, en vez de complementarlo y apoyarlo<sup>79</sup>. Para otros, sin embargo, se trata de un instrumento que se enmarca de forma directa en la responsabilidad social corporativa, lo que aconsejaría las oportunas modificaciones legales para considerar los gastos vinculados a este tipo de actividades como gastos deducibles sin necesidad de normas especiales<sup>80</sup>.

Concretamente, el referido artículo 26 señala que *«para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1.º del artículo 3 de esta Ley»*<sup>81</sup>.

### 3.2. REQUISITOS

El único requisito que se exige para la aplicación del régimen fiscal previsto en la norma es que los gastos se realicen para los fines de interés general a que se refiere el [artículo 3.1](#) de la Ley 49/2002, el cual, establece que pueden ser de interés general, entre otros: *«los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial»*.

Sin embargo, no se exigen los restantes requisitos que las entidades sin fines lucrativos han de cumplir para acceder al régimen fiscal

especial, por ejemplo en relación con la determinación de los destinatarios de las actividades desarrolladas, lo cual no se ha visto exento de críticas<sup>82)</sup>.

### 3.3. ÁMBITO SUBJETIVO

Por lo que se refiere al ámbito subjetivo, quedan fuera los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no operen mediante establecimiento permanente en territorio español y los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando determinen los rendimientos de la actividad económica en estimación objetiva<sup>83)</sup>, por lo que se ha recomendado la modificación del texto legal para que estos colectivos puedan disfrutar de este beneficio fiscal<sup>84)</sup>.

Si bien no lo menciona expresamente en la Ley, existe cierto consenso doctrinal en afirmar que la configuración de este incentivo impediría su aplicación por las entidades cuyo objeto social sea la realización de dichas actividades de interés general, tratándose de un incentivo destinado a aquellas actividades que, siendo ajenas a la ordinaria, sean subsumibles dentro de las de interés general<sup>85)</sup>, lo cual resulta razonable.

### 3.4. CONTENIDO DEL INCENTIVO

Respecto al contenido del régimen fiscal, las empresas podrán considerar deducibles para la determinación de su base imponible los gastos realizados para los fines de interés general arriba mencionados. Como destaca la [Exposición de Motivos](#) de la Ley 49/2002, la principal novedad es la supresión de los límites que existían en la Ley 30/1994 para la deducibilidad de este tipo de gastos<sup>86)</sup>.

Al igual que en el caso de los convenios de colaboración, se ha cuestionado la necesidad de esta previsión una vez superada la distinción entre «gasto necesario» y «gasto conveniente» para determinar el carácter deducible y la exclusión del concepto de liberalidad de los gastos dirigidos a la promoción directa o indirecta de la actividad de la empresa<sup>87)</sup>, sin perjuicio de la valoración positiva de la regulación expresa de su deducibilidad por las dudas que pudieran existir sobre la conexión de estos gastos con la actividad económica y la generación de ingresos futuros<sup>88)</sup>.

Por otra parte, en el caso de que las actividades de interés general desarrolladas por la empresa generasen rentas, las mismas deberán integrarse en la base imponible junto con los gastos que, en virtud del artículo 26, tengan la consideración de deducibles<sup>89)</sup>.

Finalmente, la deducción de los gastos en actividades de interés general será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la [Ley 49/2002](#). A este respecto, y como se ha señalado en relación a los convenios de colaboración en actividades de interés general, se ha planteado la conveniencia de profundizar y mejorar los beneficios fiscales existentes mediante el establecimiento de una deducción en cuota para las entidades que efectúen este tipo de gastos en actividades de interés general<sup>90)</sup>.

No obstante, bajo nuestro punto de vista, en el caso de los gastos en actividades de interés general, la ausencia de intervención de una entidad sin ánimo de lucro o una entidad beneficiaria de mecenazgo<sup>91)</sup> a la que se hagan las aportaciones hace menos justificable el permitir la aplicación de una deducción en cuota a las personas o entidades que incurran en los gastos.

## 4. PROGRAMAS DE APOYO A ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO

El [artículo 27](#) de la Ley 49/2002 prevé la posibilidad de que por ley se determine un conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de acontecimientos de excepcional interés público en los que, en la mayoría de las ocasiones, el protagonismo o la iniciativa no los asumen las entidades sin fines lucrativos, sino los poderes públicos<sup>92)</sup>. Este conjunto de medidas se denomina «Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público» y contiene una serie de beneficios fiscales que se desarrollan en el propio precepto.

Según se indica en la Exposición de Motivos de la [Ley 49/2002](#), con dicho precepto se crea el marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecer por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

Por lo tanto, la Ley de Mecenazgo se convertiría en relación con esta materia en una norma-marco que facilita la aplicación del régimen y limita el margen de discrecionalidad del legislador en cada acontecimiento<sup>93)</sup>. No obstante, el hecho de que el referido artículo 27, al igual que el artículo 7 del Reglamento de Mecenazgo, se remita al contenido que se establezca por cada Ley que apruebe un acontecimiento, hace plantearse a CARBAJO VASCO la razón por la que se incluyó este [artículo 27](#) en la Ley 49/2002<sup>94)</sup>. Ahonda en esta crítica GIL DEL CAMPO, para quien el valor jurídico de esta norma marco es limitado dado que la [Ley 49/2002](#), como ley ordinaria, puede ser modificada por cualquier otra ley ordinaria posterior<sup>95)</sup>.

La justificación de la existencia de este tipo de incentivos fiscales, que surgieron por primera vez para los acontecimientos del año 1992<sup>96)</sup> y que han sido posteriormente aplicados a numerosos eventos de carácter cultural, religioso o deportivo, se encuentra en el importante impacto publicitario, económico y de inversión en infraestructuras que producen en las áreas geográficas en que se desarrollan<sup>97)</sup>.

### 4.1. DEFINICIÓN

Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 27.1](#) de la Ley 49/2002, «el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley»<sup>98)</sup>. En relación con el concepto de «programas de apoyo», se ha

afirmado que se trata de un concepto jurídico indeterminado que ha sido utilizado de forma discrecional para otorgar beneficios fiscales a distintos acontecimientos que se han considerado de interés general<sup>99</sup>). A estos efectos, la [Disposición final primera](#) de la Ley 49/2002 dispone que la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de conformidad con lo previsto en el [artículo 134.7](#) de la Constitución Española, podrá determinar los acontecimientos de excepcional interés público y regular su contenido de acuerdo con lo dispuesto en el [apartado 2 del artículo 27](#) de la Ley 49/2002, lo cual se justifica en la vinculación existente entre la previsión de ingresos y los beneficios fiscales que contienen las leyes de presupuestos<sup>100</sup>.

#### 4.2. CONTENIDO DEL PROGRAMA

Conforme al [artículo 27.2](#) de la Ley 49/2002, la Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

- a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años<sup>101</sup>.
- b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo. En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda. Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.
- c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.
- d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites contenidos en el [párrafo 3 del propio artículo 27](#).

#### 4.3. BENEFICIOS FISCALES

Conforme a lo dispuesto en la redacción actual del [artículo 27.3](#) de la Ley 49/2002, los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

##### 4.3.1. Deducción del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento

El [artículo 27.3](#) de la Ley 49/2002 establece en su primer apartado, letra a), que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del Impuesto el 15% de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual<sup>102</sup> que, en cumplimiento de los planes y programas establecidos por el consorcio u órgano administrativo, sirvan directamente para la promoción del acontecimiento<sup>103</sup>.

A estos efectos, y de acuerdo con lo establecido en el [artículo 8.1](#) del Reglamento de Mecenazgo, se entenderá que dichos gastos se enmarcan en los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio u órgano administrativo correspondiente cuando obtengan la certificación acreditativa emitida por éstos y reúnan las siguientes condiciones:

- a) Que consistan en:
  - La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, videos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario al acontecimiento<sup>104</sup>.
  - La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.
  - La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.
  - La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.
- b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de la celebración de dicho acontecimiento.

La Dirección General de Tributos (V2553-06, de 21 de diciembre de 2006, V1813-06, de 11 de septiembre de 2006; V1017-05, de 7 de junio de 2005) ha considerado que pueden incluirse en el ámbito de la deducción:

- Los costes de las campañas publicitarias realizadas directamente por los patrocinadores para la divulgación del acontecimiento, así como los importes satisfechos que se destinen exclusivamente a la publicidad del acontecimiento por el organizador, aun cuando incluyan alguna referencia al patrocinador.
- Los gastos de adquisición y/o fabricación de objetos publicitarios destinados a la entrega gratuita al público en general, que contengan el logo del acontecimiento, junto al logo del patrocinador, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de

soporte publicitario del acontecimiento.

- A estos efectos, formará parte de los gastos de publicidad y propaganda, la parte del importe total satisfecho por los patrocinadores, en el marco del contrato objeto de consulta, que se corresponde con la adquisición del derecho a la utilización de los símbolos, la denominación y el logotipo de la Copa América, al tratarse de un gasto necesario para llevar a cabo la campaña de publicidad, siendo un coste más de la misma, de acuerdo con el principio de precio de adquisición contenido en el Plan General de Contabilidad, en virtud del cual los bienes y derechos se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción siendo aplicable en el presente supuesto a la inversión en la citada campaña de publicidad plurianual.
- Por el contrario, los gastos para la financiación de un concierto para promocionar el acontecimiento no parece que puedan calificarse como gastos de publicidad de proyección plurianual, por lo que el importe satisfecho no tendría derecho a aplicar la deducción.

La base de deducción para la aplicación de este beneficio fiscal será el importe total de la inversión realizada cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento<sup>105</sup>. En caso contrario, la base de deducción será el 25%.

A efectos de la distinción anterior, la calificación de esencial o no del contenido del soporte será competencia del consorcio<sup>106</sup> u órgano administrativo, que deberá hacer mención de la misma en la certificación acreditativa expedida a los efectos de la aplicación de este beneficio fiscal<sup>107</sup>. Así lo manifestó la Dirección General de Tributos en su consulta de 9 de octubre de 2003 (V1582-30), para quien «la valoración de si el contenido del soporte publicitario se refiere de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento debe realizarse de forma conjunta y a la vista de las características particulares de cada contenido», añadiendo que el consorcio deberá expedir una certificación donde se indique tal circunstancia (contenido esencial o no), que podrá ser comprobada a posteriori por la Administración Tributaria. No obstante lo anterior, la consulta de 13 de julio de 2010 (V1588-10), ha señalado que, siendo el consorcio el órgano encargado de la ejecución del programa, de certificar la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del mismo y para determinar si los gastos de propaganda y publicidad que una entidad realiza en relación con un determinado acontecimiento de excepcional interés público tienen o no carácter esencial, «la Administración tributaria no podrá alterar la calificación de esencial realizada por el consorcio, en la medida en que exista completa identidad entre los hechos y circunstancias que se deriven de la documentación aportada por el interesado al consorcio, y los comprobados posteriormente por la Inspección en el curso de sus actuaciones inspectoras».

De las distintas actividades que pueden acogerse a deducción, la más utilizada y en relación con la cual se ha producido mayor controversia es la realización de campañas de publicidad del acontecimiento y, en particular, a la hora de determinar la base de la deducción. Siguiendo lo expuesto en el Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 22 de febrero de 2011, cabe distinguir dos grupos de actividades para divulgar un acontecimiento:

- Actividades que en su integridad tienen carácter publicitario, con la particularidad de que al mismo tiempo se publicita el acontecimiento y el producto o servicio del patrocinador. Es el caso de la inclusión de «moscas» o cuñas en anuncios de televisión, radio o prensa. Estos supuestos no plantean particulares problemas. La Dirección General de Tributos (V2623-11, de 3 de noviembre de 2011) ha señalado que cuando la publicidad se realice a través de la prensa escrita, radio, televisión, vallas o carteles publicitarios, los gastos incurridos en dicha publicidad darán lugar a la aplicación de la deducción siempre que tengan carácter plurianual y sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.
- Supuestos en los que hay una actividad «mixta», puesto que el contribuyente inserta el contenido publicitario del acontecimiento de excepcional interés público en su propio producto o en los medios de producción propios de su actividad. Es, por ejemplo, el caso de la inserción del logotipo del acontecimiento de excepcional interés público en las latas, envases y embalajes en los que se vende su producto, en los vehículos utilizados para el desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa (furgonetas, camiones, trenes, aeronaves) o en las pantallas de cajeros automáticos.

El referido informe, siguiendo la doctrina de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de mayo de 2009 y 3 de marzo de 2010, concluye que en este segundo grupo de supuestos, cuando la divulgación del contenido publicitario del acontecimiento se realice mediante la inserción de la publicidad en bienes del circulante o el inmovilizado (o activos corrientes o no corrientes) utilizados normalmente en la actividad de la empresa, será necesario delimitar qué gasto o coste está efectivamente vinculado a la inserción o divulgación del contenido publicitario, pues sólo este tendrá la consideración de gasto de publicidad a efectos de determinar la base de la deducción. En particular, de las referidas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central en que se apoya el informe se infiere que en estos casos la base de la deducción no será la totalidad del importe satisfecho en la adquisición de cajas, bolsas y embalajes, sino el importe que se corresponda con la rotulación del logotipo del acontecimiento<sup>108</sup>.

Para GARCÍA NOVOA la posición de la Administración es desafortunada, dado que el cajero, la aeronave, el autobús o la valla puede ser el soporte de la publicidad, por lo que, en su opinión, la cuestión clave para resolver esta cuestión debe ser si el soporte sirve exclusivamente o prioritariamente al mensaje publicitario, requisito que se cumplirá si no es concebible una utilidad del soporte si idealmente se le privase del mensaje publicitario. Particularmente, en lo que se refiere a los envases, considera que, al ser un elemento esencial en la configuración de la imagen de marca, como prueba el hecho de que puedan ser registrados como marca (una de cuyas funciones esenciales es la publicitaria), ha de concluirse que los envases son parte esencial de un producto y, por tanto, no pueden tratarse como un soporte más<sup>109</sup>.

FALCÓN Y TELLA es aún más crítico con el criterio administrativo, llegando a afirmar que la distinción entre unos y otros tipos de gastos es artificial y sin soporte normativo alguno, siendo lo único relevante que exista publicidad del acontecimiento, con independencia de que al mismo tiempo exista o no publicidad de la empresa colaboradora o de sus productos. La interpretación del beneficio fiscal ha

de hacerse desde la perspectiva de su finalidad, que no es otro que la promoción del acontecimiento y corresponde al consorcio fijar la base de deducción en cada caso, con el voto favorable, recuerda, del representante de Hacienda<sup>110</sup>.

A estas críticas debe añadirse que, habiendo sido recurridas ante la Audiencia Nacional por el contribuyente las referidas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de mayo de 2009 y 3 de marzo de 2010, ambos recursos han sido estimados en Sentencias de fecha 3 de mayo de 2012 (dictada en relación con la resolución del TEAC de 28 de mayo de 2009) y 16 de mayo de 2013 (dictada en relación con la resolución del TEAC de 3 de marzo de 2010). En las referidas Sentencias, la Audiencia Nacional pone de manifiesto la incongruencia entre estas Resoluciones y la previamente dictada por el propio TEAC con fecha 14 de mayo de 2008 en la que se mantenía el criterio contrario, la inexistencia de una justificación de las razones para cambiar de criterio y, finalmente, la exigencia por la Administración de una prueba diabólica, consistente en determinar el valor o coste añadido de la rotulación en bolsas, cajas o embalajes de los signos o gráficos representativos de esos eventos en relación con el que tendría la inversión en esos mismos elementos si sólo contuviera los anagramas o signos de la empresa.

Con posterioridad, se ha dictado una tercera Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013 que, reiterando el criterio de las de 2009 y 2010, señala que *«la base de la deducción será igual al gasto en que incurrió el obligado tributario única y exclusivamente por la incorporación del referido logo en sus productos, ya que éste es el coste que sirvió para promocionar el citado evento»*. Y, no habiéndose justificado por el obligado tributario un incremento en el importe de sus costes como consecuencia de la inclusión del logo del evento en sus productos, que sería el importe que tendría la consideración de base a efectos de la aplicación de la deducción, concluye que no procede la aplicación de deducción alguna.

Finalmente, hemos de hacer referencia a una cuarta Resolución, de fecha 14 de mayo de 2014, en la que el TEAC, dando por conocidas las dos Sentencias de la Audiencia Nacional que anulaban sus anteriores resoluciones, considera que debe cambiar su criterio, si bien termina confirmando la liquidación administrativa. En este caso, la empresa había aplicado la deducción a la adquisición de envases y embalajes en los que se había hecho constar el logotipo del acontecimiento, producción de spots publicitarios y otras acciones publicitarias, y adquisición de etiquetas («sleevvers») para su uso en envases y embalajes diseñadas de forma específica para los diversos acontecimientos. La Inspección consideró que no cumplían los requisitos exigidos para la aplicación de las deducciones los gastos en envases y embalajes, admitiéndose únicamente la cuantía de 1.500 euros correspondiente a «Servicios de adaptación de imágenes y textos a las especificaciones productivas de nuestros envases». A la vista de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012, el TEAC considera que los criterios que se deben aplicar son los siguientes:

- Debe acreditarse en el expediente la existencia gastos de publicidad y propaganda directamente relacionados con la promoción de un concreto evento para el que expresamente se haya previsto la aplicación del beneficio fiscal, justificados y cuantificados documentalmente.
- La deducción correspondiente a dichos gastos, cuando se trate de costes de inclusión de un logotipo en envases o embalajes, no puede vincularse al hecho de que de su realización se derive un coste de producción adicional de dichos envases o embalajes.

No obstante lo anterior, al analizar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2013, en relación con la de 3 de mayo de 2012, considera que ha de limitarse la deducción a los gastos de insertar el logo porque *«el obligado tributario únicamente ha conseguido vincular con la publicidad y propaganda de los acontecimientos promocionados, unos determinados costes correspondientes a servicios de adaptación de imágenes y textos a las especificaciones productivas de los envases. En consecuencia, a results de lo expuesto, son éstos los únicos que deben ser considerados base de deducción por este concepto»*. En consecuencia, con una enrevesada argumentación para intentar conciliar su criterio con el de la Audiencia Nacional, el efecto práctico es el mantenimiento de las consecuencias derivadas del criterio que venía manteniendo la Administración y el propio TEAC en sus resoluciones anteriores.

Probablemente con la finalidad de evitar estas incertidumbres y, de alguna manera, blindar el criterio administrativo, existe un «Proyecto de Orden por la que se aprueba el Manual de criterios de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del [artículo 27.3](#) de la Ley 49/2002 correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público», en el cual se determina el contenido publicitario dentro de cada soporte utilizado por el colaborador; se establece el criterio de valoración del contenido publicitario del soporte utilizado, es decir, del gasto en concepto de propaganda o publicidad de proyección plurianual; se determina el grado de cumplimiento del requisito de esencialidad en función del cual la base de deducción podrá ser el total del gasto (contenido esencial) o sólo el 25% (contenido no esencial); y se enumeran una serie de soportes publicitarios que los colaboradores utilizan para la difusión del acontecimiento, incluyendo tanto los considerados puramente publicitarios como aquellos otros cuya finalidad principal es distinta de la publicitaria, definiéndose de forma exhaustiva el requisito de esencialidad para cada uno de ellos.

Si bien el Proyecto de Orden se publicó hace tiempo en la web de la Agencia Tributaria, lo cierto es que no se ha llegado a aprobar. Quizás ello se haya debido al hecho de que durante la tramitación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) se pensó en derogar el [artículo 27](#) de la Ley de Mecenazgo<sup>111</sup>. Finalmente, tal derogación no se ha producido, por lo que no es descartable que se pueda reactivar la eventual aprobación de la Orden. Sin perjuicio de ello, es de prever que la Inspección seguirá aplicando en sus actuaciones los criterios que se contienen en el citado Proyecto de Orden.

Volviendo al contenido del beneficio fiscal contenido en el [párrafo primero del artículo 27.3](#) de la Ley de Mecenazgo, el importe de la deducción en él recogida no podrá exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de la citada Ley<sup>112</sup>, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento<sup>113</sup>. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley, lo que, en palabras de la Dirección General de Tributos (V0986-10, de 12 de mayo de 2010; V0106-11, de 21 de enero de 2011) implica que el colaborador alternativamente podrá:

- Realizar donaciones puras y simples que le proporcionen el derecho a la deducción del 35%, en los términos señalados en el [artículo 20](#) de la Ley 49/2002.
- Realizar gastos de publicidad y propaganda del acontecimiento de excepcional interés público, que determinen la aplicación de una deducción del 15% de la cuantía de dichos gastos, condicionada a la realización de una donación por un importe tal que la deducción no exceda del 90% del mismo. Esta donación no dará derecho a la deducción del 35 por 100 anteriormente señalada. No obstante, las donaciones que excedan del importe que haya servido como límite para la aplicación de la deducción darían derecho a la aplicación de la deducción general.

De acuerdo con esta configuración de la deducción, la misma se encuentra condicionada a la realización de donaciones a favor de las entidades ya referidas, lo que ha llevado a plantear si es preciso que la donación se realice en el mismo ejercicio en que se incurren en los gastos de publicidad. Esta cuestión ha sido analizada por la Dirección General de Tributos en su consulta de 21 de enero de 2011 (V0106-11), en relación con un acontecimiento cuya duración se extendía a los años 2009 y 2010. En dicha consulta, sostiene la Dirección General de Tributos que la interpretación que hay que realizar de este incentivo debe basarse en su «ratio legis» o finalidad y, en consecuencia, supeditada a la consecución de los objetivos de política económica, social, etc., que justifican tales incentivos. Así, concluye que *«con la finalidad de que todos los gastos de propaganda y publicidad de divulgación del acontecimiento, así como las cantidades satisfechas en concepto de donación, se tengan en consideración durante los dos años de duración del acontecimiento, de forma que la secuencia temporal de unas u otras no altere la aplicación del incentivo fiscal, para calcular el mismo en cada período impositivo se tomará como base de deducción los gastos de propaganda y publicidad de divulgación del acontecimiento devengados desde el inicio del mismo hasta la conclusión del período impositivo y como límite el 90% de las cantidades donadas computadas en ese plazo temporal, de manera que el importe de deducción que resulte se minorará en el importe de las deducciones que hayan resultado en períodos impositivos anteriores por aplicación de dicho criterio»*. Por tanto, en el supuesto de que los gastos de publicidad y propaganda se realizasen en el ejercicio 2009, en tanto que las donaciones en favor del Consorcio se llevasen a cabo en el ejercicio 2010, la deducción se aplicará en el ejercicio 2010, computando a tales efectos todos los gastos devengados en publicidad y propaganda durante el ejercicio 2009 y todas las cantidades donadas durante el ejercicio 2010, alcanzándose idéntica conclusión en el caso de que las donaciones se realizasen en el ejercicio 2009, en tanto que los gastos de publicidad y propaganda relativos al acontecimiento de excepcional interés público se hubiesen devengado en el ejercicio 2010. Lo relevante para aplicar la deducción sería por tanto que en el ejercicio en que se aplica la deducción ya se hubiera incurrido en el gasto de publicidad y realizado la donación aunque gasto y donación se hubieran podido realizar en distintos ejercicios<sup>114</sup>.

Por otra parte, la regulación que determinadas Leyes de Presupuestos Generales del Estado han contenido en relación con determinados eventos ha presentado la especialidad de permitir que las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio al consorcio (o entidad de que se trate de las arriba referenciadas) se tengan en cuenta a efectos del cálculo del referido límite del 90%<sup>115</sup>. Por lo tanto, aun cuando dichas cantidades no tengan la naturaleza de donaciones (siendo la mera contraprestación de un contrato de patrocinio o de un convenio de colaboración), se equiparan a las mismas al objeto del límite para aplicar la deducción por los gastos de propaganda y publicidad, planteándose si en este caso dichas cantidades, además de computar para el cálculo del referido límite, tienen la consideración de gasto deducible.

En definitiva, mediante esta fórmula el organizador del evento estaría atrayendo financiación privada a través de la fórmula del patrocinio, sin que las empresas tuvieran que acometer un doble gasto (el derivado del contrato de patrocinio más el derivado de la donación) para poder acreditar la deducción sobre sus gastos de publicidad en relación con el evento.

En relación con esta cuestión, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de 11 de febrero de 2011 (V0304-11), en relación con la Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812, reconoce que las aportaciones realizadas por la entidad patrocinadora podrían tener la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, teniendo en cuenta que la finalidad de los beneficios fiscales previstos para los acontecimientos de excepcional interés público es incentivar fiscalmente los esfuerzos económicos privados a favor de actividades de interés general, equiparando los gastos de patrocinio a donaciones a efectos del cálculo del límite anteriormente mencionado, el Centro Directivo concluye que dichos gastos de patrocinio no deben tener la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades con base en los siguientes argumentos:

- Las donaciones no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del donante.
- Las donaciones que se computen para el límite del 90% para la aplicación de la deducción por gastos de propaganda no podrán beneficiarse de una deducción adicional en concepto de donaciones.
- La inclusión de los gastos de patrocinio en el cálculo del límite de deducción supone la asimilación de dichos gastos a verdaderas donaciones, a todos los efectos fiscales, lo que supone negar la deducción en base imponible de los gastos de patrocinio.

La Dirección General de Tributos considera que, de no aplicarse este criterio, el patrocinio estaría mejor tratado fiscalmente que las donaciones puras, cuando estas últimas son las principales manifestaciones del mecenazgo, por lo que una interpretación finalista de la normativa de aplicación supone dar el mismo tratamiento fiscal a ambas aportaciones. De acuerdo con el criterio de la citada Dirección, el cual bajo nuestro punto de vista no tiene soporte en la literalidad de la normativa, una interpretación contraria a la anterior, que permitiera compatibilizar la deducción en base imponible y la deducción en cuota íntegra, llevaría a la situación de que la entidad patrocinadora no solo no estaría soportando ninguna contribución neta al acontecimiento, de forma que no se estaría incentivando ningún esfuerzo privado en actividades de interés general, sino que estaría permitiendo obtener un beneficio económico como consecuencia del patrocinio al ser el importe recuperado superior al gasto soportado y, por tanto, se estaría en una situación próxima a un producto financiero, lo cual no parece que fuese la finalidad de los incentivos fiscales establecidos en dicha

norma legal.

Finalmente, esta deducción, conjuntamente con las reguladas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para incentivar determinadas actividades<sup>116)</sup>, no podrán exceder del 35% de la cuota íntegra (25% para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2012), minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, y será incompatible para los mismos bienes o gastos con las previstas en la citada Ley. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los periodos impositivos siguientes.

#### 4.3.2. Deducción por donaciones y aportaciones realizadas a favor del consorcio

El [artículo 27.3](#) de la Ley 49/2002 establece en su apartado segundo que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los [artículos 19](#), [20](#) y [21](#) de dicha Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio<sup>117)</sup>. La explicación a que este precepto haga referencia exclusivamente a los consorcios y no a los órganos administrativos se ha encontrado en que a estos últimos les será de aplicación los beneficios fiscales de forma directa al encontrarse comprendidos en el [artículo 16](#) de la Ley 49/2002 (Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales y organismos autónomos)<sup>118)</sup>.

Dos matizaciones deben ser realizadas: por una parte, y como se ha señalado con anterioridad, las donaciones realizadas al consorcio y que operan como límite de la deducción por gastos de publicidad no pueden acogerse a este incentivo; en segundo lugar, y según se desprende del criterio de la Dirección General de Tributos, la donación no debe corresponderse con el posible pago que pudiera efectuarse al consorcio por la utilización del logotipo del acontecimiento (V2623-11, de 3 de noviembre de 2011).

La base de la deducción será el importe del donativo dinerario, existiendo reglas especiales en el caso de donaciones de bienes o derechos, la constitución de derechos reales de usufructo y la donación de obras de arte de calidad garantizada y de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.

Establece, además, el apartado segundo del [artículo 27.3](#) de la Ley 49/2002, que a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento (siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por el propio consorcio o las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el [artículo 2](#) de la Ley 49/2002)<sup>119)</sup> les será de aplicación el régimen de mecenazgo prioritario establecido en el [artículo 22](#) de la Ley 49/2002, elevándose, en este caso, en cinco puntos porcentuales el porcentaje y el límite de la deducción establecida en el [artículo 20](#) de dicha Ley.

Conforme al artículo 12 del Reglamento, las entidades o instituciones beneficiarias del mecenazgo prioritario deberán obtener la correspondiente certificación del consorcio u órgano administrativo correspondiente (según lo dispuesto en el artículo 10 del mismo), en la que se certifique que la actividad realizada se enmarca dentro de los planes y programas aprobados por dicho consorcio u órgano administrativo correspondiente. Por su parte, las referidas entidades o instituciones beneficiarias del mecenazgo prioritario expedirán, en favor de los aportantes, las certificaciones justificativas de la donación.

Este incentivo sería el único punto de conexión entre las entidades sin fines lucrativos y los acontecimientos de excepcional interés público, para el caso de que dichas entidades realizaran donaciones a favor del consorcio u órgano administrativo encargado de la ejecución, lo que pone nuevamente de manifiesto que «los verdaderos protagonistas de este mecenazgo son las entidades públicas promotoras o gestoras de estos eventos»<sup>120)</sup>.

#### 4.3.3. Otros beneficios fiscales

- Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción por propaganda y publicidad para la promoción del acontecimiento<sup>121)</sup>.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente. A estos efectos, el [artículo 8.2](#) del Reglamento dispone que se entenderá que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que pueden ser objeto de la bonificación son las comprendidas dentro de la programación oficial del acontecimiento que determinen la necesidad de causar alta y tributar por el epígrafe o grupo correspondiente de las tarifas del impuesto, de modo adicional y con independencia de la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas que correspondiera hasta ese momento a la persona o entidad solicitante del beneficio fiscal.
- Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa. Conforme al [artículo 8.3](#) del Reglamento, se entenderá que la operación respecto a la que se solicita el beneficio fiscal está relacionada exclusivamente con el desarrollo del respectivo programa cuando se refiera únicamente a actos de promoción y desarrollo de la programación oficial del acontecimiento. Entre estos tributos no se entenderán comprendidos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y otros que no recaigan sobre las operaciones realizadas.

En relación con los beneficios fiscales en relación con los tributos locales, no será de aplicación la exigencia de las fórmulas de

compensación previstas en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (actualmente, del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Hacienda Locales).

#### 4.4. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

Para disfrutar de los distintos beneficios fiscales mencionados, con la excepción de las donaciones<sup>122)</sup>, es necesario cumplir el doble requisito de la obtención de una certificación acreditativa expedida por el consorcio u órgano administrativo correspondiente de que los gastos e inversiones realizadas cumplen con los planes y programas de actividades, así como el reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria (V2623-11, de 3 de noviembre de 2011), requisito no exigido para el resto de instrumentos del mecenazgo<sup>123)</sup>. La solicitud de ese reconocimiento debe ir en todo caso acompañada de una certificación acreditativa expedida por el consorcio u órgano administrativo de que los gastos e inversiones realizadas cumplen con sus planes y programas de actividades<sup>124)</sup>.

##### 4.4.1. Certificado del consorcio

Para obtener esta certificación, y de acuerdo con lo establecido en el [artículo 10](#) del Reglamento de Mecenazgo, los interesados deberán presentar una solicitud ante el Consorcio u otro órgano administrativo correspondiente, a la que acompañarán la documentación relativa a las características y finalidad de la inversión realizada o actividad que se proyecta, el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para presentar las solicitudes de certificación termina 15 días después de la finalización del acontecimiento de que se trate.

El consorcio o el órgano administrativo correspondiente emitirá, cuando proceda, la certificación demandada, haciendo constar en la misma, al menos:

- Los datos identificativos del solicitante (denominación social y número de identificación fiscal).
- Domicilio fiscal.
- La descripción de la inversión e importe total de la misma.
- La confirmación de que la inversión se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del Consorcio para el acontecimiento.
- La confirmación expresa para el caso de obras de rehabilitación de edificios y otras construcciones, de que las mismas se han realizado en cumplimiento de las normas urbanísticas y arquitectónicas establecidas por el ayuntamiento respectivo y el consorcio u otro órgano administrativo competente (este requisito debe considerarse tácitamente derogado al no otorgar este tipo de incentivos derecho a deducción desde al año 2007).
- En el caso de gastos de propaganda y publicidad, calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción.
- Para la aplicación de la bonificación en el ITPAJD, el compromiso del solicitante de que los bienes y derechos adquiridos se destinarán, directa y exclusivamente, a la realización de inversiones efectuadas en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.
- El precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para la inversión contemplada en la certificación.

El plazo máximo de notificación de las certificaciones es de dos meses desde la fecha en que se haya presentado la solicitud. Si en el plazo de los dos meses anteriormente citado el solicitante no hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa acerca de la solicitud realizada, se entenderá a todos los efectos obtenida la certificación. De ese modo, podrá solicitarse a la AEAT el reconocimiento previo de la deducción, aportando con esta solicitud una copia sellada de la solicitud de certificación previamente presentada ante el consorcio u órgano administrativo.

##### 4.4.2. Reconocimiento previo por la administración tributaria de la deducción

De acuerdo con lo establecido en el [artículo 7.2](#) del Reglamento de Mecenazgo para disfrutar de los beneficios fiscales antes mencionados, será imprescindible solicitar y obtener del órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) el reconocimiento previo de ese derecho.

El procedimiento para la solicitud y obtención de dicho reconocimiento viene regulado en el [artículo 9](#) del citado Reglamento, conforme al cual, para el reconocimiento previo del derecho del sujeto pasivo a la aplicación de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades, la solicitud habrá de presentarse, al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efecto el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita.

Esta solicitud deberá ir acompañada por la certificación expedida por el consorcio u órgano administrativo competente, que acredite que los gastos e inversiones con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

La AEAT debería notificar su decisión en los 30 días naturales siguientes a la presentación de la correspondiente solicitud. Si una vez superado ese plazo no se ha recibido comunicación alguna de la AEAT, debe entenderse otorgado a todos los efectos el reconocimiento previo.

El citado [artículo 9](#) prevé especialidades para el reconocimiento de la aplicación de las bonificaciones en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Actividades Económicas y de los restantes tributos locales.

Como mecanismo de coordinación entre los dos órganos de supervisión que realizan la función de doble control de los beneficios fiscales<sup>125)</sup>, el [artículo 11](#) del Reglamento de Mecenazgo dispone que el consorcio o el órgano administrativo correspondiente remitirá al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los meses de enero, abril, julio y octubre, copia de las certificaciones emitidas en el trimestre anterior (conforme a lo previsto en el propio Reglamento), para su ulterior remisión a los correspondientes órganos de gestión. Si el consorcio o el órgano administrativo correspondiente no hubiera emitido la certificación solicitada según lo establecido en el artículo anterior, deberá remitir copia de la solicitud presentada por el interesado.

Una de las cuestiones que se ha suscitado son los efectos que desata el incumplimiento del plazo establecido para solicitar el reconocimiento previo (al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efecto el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita). En definitiva, se trata de dilucidar si el incumplimiento de dicho plazo tiene carácter esencial o, por el contrario, es un requisito de carácter formal que no debería invalidar la aplicación de la deducción atendiendo a la finalidad del incentivo. La posición a este respecto de la Dirección General de Tributos, expresada en dos consultas de fechas 28 de marzo de 2011 (V0799-11) y 25 de febrero de 2011 (V0446-11) es que el reconocimiento previo del beneficio fiscal por parte de la Administración tributaria es un requisito sustancial y, en consecuencia, es esencial el cumplimiento del plazo para la presentación de la solicitud, por lo que una vez denegado el derecho a aplicar la deducción por la presentación extemporánea de la solicitud, no es posible ejercer dicho derecho en un ejercicio posterior en el que se volviera a solicitar dicho reconocimiento.

El debate se ha trasladado a la sede jurisdiccional, en la que el Tribunal Supremo ha adoptado distintos criterios en función de las circunstancias concurrentes que dan lugar a la presentación extemporánea de la solicitud:

- En los casos en que el retraso ha sido «provocado» por la Administración (el consorcio) al notificar el certificado fuera de plazo, y aun cuando el contribuyente hubiese podido hacer uso del silencio positivo para presentar su solicitud en plazo, tal situación no puede perjudicar el derecho del contribuyente a la deducción (Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2013 y 2 de noviembre de 2012).
- Por el contrario, en aquellos casos en que el retraso es debido exclusivamente al contribuyente, se perdería el derecho a la deducción, confirmando el carácter material y no formal del requisito de obtener el reconocimiento previo de la Administración tributaria, para lo cual se ha de solicitar en su debido plazo (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2008 y 5 de marzo de 2012)<sup>126)</sup>.

Por lo que se refiere a este segundo supuesto, bajo nuestro punto de vista, en la esencia del establecimiento del incentivo fiscal en que consiste la deducción recogida en la [Ley 49/2002](#) está el fomentar que las empresas incurran en gastos de promoción que redunden en el éxito del acontecimiento de excepcional público de que se trate. El procedimiento establecido en la normativa no deja de ser un sistema en virtud del cual se involucra a las empresas privadas en la publicidad del evento, evitando así que los organizadores del mismo tengan que incurrir directamente en los costes derivados de la necesaria promoción del acontecimiento. En definitiva, siendo de interés general que se desarrolle el acontecimiento y que éste sea un éxito, se recurre a la colaboración privada, la cual se incentiva a través de la deducción.

Atendiendo a lo anterior, bien podría interpretarse el silencio normativo sobre la cuestión objeto de debate en el sentido de entender que lo que la normativa pretende es que las empresas incurran en gastos de publicidad del evento durante el período en que la norma establece un régimen fiscal especial para el mismo. De este modo, no sería tan relevante el hecho de que la solicitud de reconocimiento previo se presentara el ejercicio inmediatamente posterior a aquel en que la empresa incurre en el gasto, sino que se presentara en el ejercicio inmediatamente posterior a aquel en que, dentro del período que abarca el régimen fiscal especial atribuido al evento, se pretenda aplicar la deducción (todo ello con arreglo a los requisitos previstos en el Reglamento de desarrollo de la [Ley 49/2002](#)).

No es ciertamente este el criterio que se desprende de la jurisprudencia citada, que se inclina por realizar una interpretación restrictiva del beneficio fiscal contemplado en la normativa, por lo que cabría cuestionarse, como ya hemos anticipado, si la consulta de la Dirección General de Tributos de 21 de enero de 2011, a la que anteriormente nos hemos referido, establece un criterio que haya que considerar superado por las sentencias emanadas de los tribunales con posterioridad o, si por el contrario, pueden cohabitar el criterio de la Dirección General de Tributos y el de los Tribunales por no entenderse discrepantes.

Recordemos que en la referida consulta se concluye que «en el supuesto de que los gastos de publicidad y propaganda se realizasen en el ejercicio 2009, en tanto que las donaciones en favor del Consorcio se llevasen a cabo en el ejercicio 2010, la consultante tendrá derecho a aplicar la deducción del 15%, en los términos previstos en el [artículo 27.3](#) de la Ley 49/2002, en el ejercicio 2010, computando a tales efectos todos los gastos devengados en publicidad y propaganda durante el ejercicio 2009 y todas las cantidades donadas durante el ejercicio 2010». En definitiva, la DGT parece sostener que se podría aplicar en 2010 la deducción por los gastos incurridos en 2009, posición que, a priori, podría entenderse contraria a la manifestada por los tribunales.

En nuestra opinión cabría una posible interpretación para intentar conciliar ambos pronunciamientos, que, siguiendo con el asunto analizado por la Dirección General de Tributos, consistiría en admitir la aplicación en la deducción por los gastos incurridos en 2009, siempre que 45 días antes del inicio del período de declaración correspondiente a 2009 se hubiese solicitado a la Administración el reconocimiento previo del incentivo fiscal (y lógicamente se hubiera obtenido del consorcio u órgano administrativo con carácter previo la correspondiente certificación de los gastos). De este modo, cumplidos los trámites formales en

los plazos en que interpretan el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional que han de ser cumplidos, no habría a priori impedimento para aplicar la deducción en un ejercicio posterior a aquél en que se generó el derecho a aplicarla (obviamente siempre que no hubiese prescrito el derecho), una vez consolidado el derecho por la realización de la correspondiente donación.

En todo caso, en nuestra opinión, sería deseable que nuestros tribunales acogieran una interpretación más finalista del incentivo de modo que se permitiera la aplicación de la deducción en un ejercicio posterior a aquel en que se incurrió en el gasto, siempre que se cumplieran los requisitos formales previstos en el Reglamento, si bien referidos (en cuanto a sus plazos) al ejercicio en que se pretendiera aplicar la deducción y no a aquél que se generó el gasto; todo ello siempre dentro del periodo cubierto por el régimen fiscal previsto en la normativa reguladora del acontecimiento específico de que se trate.

#### 4.5. COMPROBACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

Conforme al [artículo 27.4](#) de la Ley 49/2002 y el artículo 7.3 del Reglamento, «la Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente».

Advierte BILBAO ESTRADA que «la emisión de la certificación no conlleva automática y definitivamente la consolidación de la deducción o bonificación, dado que atendiendo a las facultades de comprobación y regularización de la Administración Tributaria ésta siempre podrá revocarlas en el caso de que verificara que no se cumplían los requisitos fijados»<sup>127</sup>. Esta capacidad de comprobación se produce aun cuando se haya obtenido el reconocimiento previo de la Administración tributaria correspondiente, alcanzando estas actuaciones a la «comprobación del cumplimiento por el contribuyente de los presupuestos de hecho en que se fundamentó el reconocimiento del derecho a los incentivos así como a la correcta aplicación de éstos»<sup>128</sup>.

Ahora bien, el Informe de la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 22 de febrero de 2011 ha aclarado que «la Inspección de los tributos no podría sustituir al consorcio en la apreciación discrecional que este realice sobre si una determinada actividad o gasto se realiza en cumplimiento de los programas que promueven el acontecimiento o si en una actividad determinada lo esencial o lo que prima es promocionar el evento. No obstante, las restantes cuestiones podrían ser objeto de comprobación, incluida la calificación y cuantificación de un determinado gasto como gasto de publicidad, y ello aunque el consorcio haya certificado la calificación y cuantificación y lo haya considerado esencial».

En todo caso, no son pocas las dudas que se nos suscitan sobre el alcance que deba tener esta revisión. No nos parece que sea apropiado que la Administración pueda desdecirse de la valoración que haya hecho de los hechos y circunstancias que le hayan llevado a emitir la certificación y posteriormente el reconocimiento previo de la deducción. Más lógico se nos antoja que la Administración pueda a posteriori comprobar la realidad de los propios hechos y circunstancias que le hayan servido de base para la toma de una decisión a los efectos de verificar que son correctos y que no le han inducido a realizar una valoración inadecuada en relación con la aplicabilidad del incentivo o del importe del mismo. De ser los hechos y circunstancias coincidentes con los informados a la hora de solicitar la certificación y el reconocimiento previo, la Administración no debería cambiar su criterio.

Otra interpretación podría ser contraria a la teoría de los actos propios que sería ciertamente deseable aplicara en su actuación la Administración, quebrando los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

#### 5. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ ARCE, M. y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P. (1989), «Patrocinio y Mecenazgo», *Carta Tributaria*, núm. 105, 15 de diciembre de 1989.
- BILBAO ESTRADA, I. (2005), «La fiscalidad de los acontecimientos deportivos de excepcional interés», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 13, 2005.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2012), «El ICAC firma el acta de defunción de los convenios de colaboración empresarial (Consulta 5 BOICAC 90/2012)», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2012.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012a), *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, CEF, Madrid, 2012.
- (2012b), «Aspectos problemáticos y propuesta de reforma de la Ley 49/2002 en materia de mecenazgo», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012.
- CARBAJO VASCO, D. (2001), «El régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos en la Ley 30/1994, de Fundaciones», *Impuestos*, 2001, Ref. D-106, tomo 2.
- (2003), «Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la [Ley 49/2002, de 23 de diciembre](#), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Impuestos*, núm. 10, quincena del 15 al 31 de mayo de 2003.
- (2006), «Los beneficios fiscales del mecenazgo», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 2, enero-abril 2006.
- CASANELLAS CHUECOS, M. (2003), *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*, Marcial Pons, Madrid, 2003.
- CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIVAS, S. (2004), *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid, 2004.
- DE LA TORRE SOTOCA, J. D. (2013), *Tributación de la Cultura. Beneficios fiscales al sector cultural*, Comares, Granada, 2013.

- DEL CAMPO, J. A. (2000), *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. (2014), «Fiscalidad del mecenazgo y patrocinio deportivos», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 44, julio-septiembre de 2014.
- DÍEZ-PICAZO, L. (1994), «El contrato de esponsorización», *Anuario de Derecho Civil*, 1994.
- ECHEVERRY VELÁSQUEZ, S. L. (2013), «Los convenios de colaboración empresarial y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público: algunas consideraciones sobre su aplicación en el deporte», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 38, Enero-Marzo 2013.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2012), «Los gastos de propaganda y publicidad para la promoción de acontecimientos de excepcional interés público: el problema de los envases y otros soportes que no implican coste adicional significativo (SAN 3 mayo 2012)», *Quincena Fiscal*, núm. 15/2012.
- GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2014), «Las nuevas medidas fiscales al mecenazgo deportivo», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 42, enero-marzo 2014.
- GARCÍA LUIS, T. (1995), *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995.
- GARCÍA MORENO, S. e IBÁÑEZ MARSILLA, V. A. (2007), «Régimen de los incentivos fiscales específicos establecidos a favor de la XXXIIª edición de la "América's Cup Valencia 2007" declarada "acontecimiento de excepcional interés público"», *Tribuna Fiscal*, núm. 202-203, agosto-septiembre de 2007.
- GARCÍA NOVOA, C. (2001), «Aspectos fiscales del sponsor», *Revista de Derecho Financiero*, núm. 261, julio de 2001.
- (2011), «Fiscalidad de los acontecimientos de interés público y aportaciones de las Cajas de Ahorro con cargo a la obra benéfico-social. Una reflexión», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2011.
- GIL DEL CAMPO, M. (2005), *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y mecenazgo*, CISS, Bilbao, 2ª edición, 2005.
- (2010), *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, CISS, Valencia, 2010.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A. (2003), «La nueva fiscalidad del mecenazgo», *La Ley*, núm. 5786, 22 de mayo de 2003.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN, M., y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (Coords.) (2008), *Deporte y Fiscalidad*, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Junta de Andalucía, 2008.
- LÓPEZ RIVAS, S. (2004), «Estatuto fiscal del mecenazgo en la [Ley 49/2002](#)», *Quincena Fiscal*, núm. 4, marzo de 2004.
- MARCOS SERRANO, L. M., «El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 250, 2004.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G. (1999), «El tratamiento de los Convenios de colaboración en actividades de interés general», *Impuestos*, 1999, Ref. D-108, tomo 2.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1999), *Fundaciones y Mecenazgo*, Aranzadi, Cizur Menor, 1999.
- PALACIOS GONZÁLEZ, M. D. (2002), «Tipos de patrocinio publicitario y relaciones con otras figuras», *Actualidad Civil*, núm. 45, 2 a 8 de diciembre de 2002.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2005), «¿Cuándo estamos ante un convenio de colaboración en actividades de interés general?», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2005.
- QUEROL GARCÍA, M. T. (2008), «Régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo», *Carta Tributaria*, núm. 3, 2008.
- RODRÍGUEZ TITOS, D., PLAZA ROMERO, F. y GONZÁLEZ MARTÍN, F. (2005), «Derecho Deportivo y Derecho Tributario», en JIMÉNEZ SOTO, I. y ARANA GARCÍA, E. (Coords.), *El Derecho Deportivo en España 1975-2005*, Junta de Andalucía, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Sevilla, 2005.
- TOVILLAS MORÁN, J. M. (2003), «Reforma del régimen fiscal de los incentivos al mecenazgo», *Fiscal al día*, núm. 80, 2ª quincena febrero 2003.
- UCELAY SANZ, I. (1995), «Fiscalidad de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna Fiscal*, núm. 54, 1995.
- VERDUGO SANTOS, J. y OTERO ALVARADO, M. T. (1995), «El estímulo a la participación privada en actividades de interés general», en *Nuevo marco legal de las fundaciones y del patrocinio y mecenazgo en España: Ley de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada de actividades de interés general*, Secretaría General Técnica, Servicio de Estudios y Publicaciones-Sevilla: Junta de Andalucía, Consejería de Cultura, 1995.
- VIDAL WAGNER, G. (2006), «Ley del mecenazgo y convenios de colaboración empresarial», *Revista Jurídica del Deporte y el Entretenimiento*, núm. 18, 2006.
- VIEJO MADRAZO, A. (2005), «Consideración de supuestos especiales de patrocinio y mecenazgo», en MUÑOZ MACHADO, S., CRUZ AMORÓS, M. y

LORENZO GARCÍA, R. de (Dir.), *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo*, Fundación ONCE-Iustel, Madrid, 2005.

© 2016 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Rafael de Lorenzo García (Dir.) y otros]© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited