



Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.

UNED (España)

imartin@der.uned.es | <https://orcid.org/0000-0002-7262-8011>

Extracto

El Real Decreto-Ley 6/2023 ha reformado profundamente varios artículos 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 este trabajo analizamos las modificaciones que afectan exclusivamente a los incentivos fiscales al mecenazgo.

Palabras clave: mecenazgo; Ley 49/2022; entidades no lucrativas; tercer sector; donaciones; comodato; convenios de colaboración empresarial.

Recibido: 22-01-2024 / Aceptado: 29-01-2024 / Revisado: 05-02-2024 / Publicado (en avance *online*): 16-02-2024

Cómo citar: Martín Dégano, I. (2024). Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 57-98. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21355>



Analysis of the new developments in tax incentives for patronage following Royal Decree-Law 6/2023, of 19 december

Isidoro Martín Dégano

Abstract

Royal Decree-Law 6/2023 has profoundly reformed several articles of Law 49/2002, of 23 December, on the tax regime for non-profit organisations and tax incentives for patronage. In this paper we analyse the amendments that exclusively affect the tax incentives for patronaje.

Keywords: patronage; Law 49/2022; non-profit organisations; third sector; donations; gratuitous bailment; business collaboration agreements.

Received: 22-01-2024 / Accepted: 29-01-2024 / Reviewed: 05-02-2024 / Published (online preview): 16-02-2024

Citation: Martín Dégano, I. (2024). Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 492, 57-98. <https://doi.org/10.51302/royt.2024.21355>



Sumario

1. Introducción
2. El origen de la reforma y su aprobación mediante real decreto-ley
3. Donaciones
 - 3.1. El incremento de los porcentajes y límites de deducción para el donante
 - 3.1.1. IRPF (art. 19)
 - 3.1.2. IS (art. 20)
 - 3.1.3. IRNR (art. 21)
 - 3.2. La cesión de uso de bienes muebles o inmuebles como forma de mecenazgo (art. 17.1 f)
 - 3.2.1. La cesión de uso, como modalidad de donación, antes de la reforma
 - 3.2.2. La valoración de la cesión de uso
 - 3.3. Reconocimiento y/o «contraprestación» al donante (art. 17.2)
 - 3.3.1. Las donaciones puras y simples frente a las modales y onerosas
 - 3.3.2. El obsequio de valor simbólico y sus consecuencias tributarias
4. Convenios de colaboración empresarial (art. 25)
 - 4.1. Los tipos de ayudas económicas que puede realizar el colaborador
 - 4.1.1. Las ayudas dinerarias o en especie
 - 4.1.2. Las ayudas por medio de prestaciones de servicios
 - 4.2. La difusión por el colaborador de su actuación
 - 4.3. La exención de la ganancia patrimonial por entregar bienes
 - 4.4. La difusión de la ayuda recibida no es una prestación de servicios

Referencias bibliográficas



1. Introducción

El Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo (Real Decreto-Ley 6/2023), ha introducido unas importantes modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002). Estas afectan a los requisitos de acceso al régimen especial (art. 3), explotaciones económicas exentas (art. 7) y exención de algunos impuestos locales (art. 15), pero, en este estudio solamente vamos a analizar las que se centran en los incentivos fiscales al mecenazgo (arts. 17 a 21 y 25)¹.

De las cinco modalidades de mecenazgo solo se han reformado dos (donaciones y convenios de colaboración empresarial) manteniendo su regulación las actividades prioritarias de mecenazgo (art. 22), los gastos en actividades de interés general (art. 26) y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27).

En las donaciones se han implementado medidas de dos tipos². Por un lado, se ha aumentado su cuantía al incrementar los porcentajes de deducción y sus límites (arts. 18, 19 y 20). Por otro, se ha ampliado el concepto de donación deducible: añadiendo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles como forma de donación (17.1) y admitiendo una cierta recompensa o contraprestación al donatario (art. 17.2). En el convenio de colaboración empresarial (art. 25) se contemplan las ayudas en especie como forma de colaborar;

¹ Estas modificaciones están recogidas en el artículo 129, dentro del libro IV del Real Decreto-Ley 6/2023.

² También se ha modificado el artículo 18.1 f), dedicado a la valoración de las donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del patrimonio histórico español a que se refieren las letras c) y d) del artículo 17.1. La reforma no tiene mayor trascendencia, pues se hace para adaptarse a la nueva numeración de este último artículo. En nuestra opinión, la modificación contiene una errata, pues lo correcto sería mencionar las letras e) y f) del artículo 17.1 y no c) y d).

se permite la difusión por el colaborador de su actuación benéfica y se declara exenta la ganancia del colaborador cuando la ayuda consiste en bienes.

Todas estas medidas entraron en vigor el 1 de enero de 2024 según lo establecido por la disposición final novena del Real Decreto-Ley 6/2023. Se aplicarán a los mecenas de las entidades, públicas y privadas, enumeradas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 a las que nos referiremos genéricamente como entidades no lucrativas.

2. El origen de la reforma y su aprobación mediante real decreto-ley

En la anterior legislatura (2019-2023) se presentaron varias proposiciones de ley con el objeto de modificar la Ley 49/2002. De todas, se tramitó la presentada por el Grupo Parlamentario Plural (en concreto por el PDeCAT) que estaba debatiéndose en el Senado cuando se produjo la disolución anticipada de las Cortes por el Real Decreto 400/2023, de 29 de mayo. Como consecuencia de ello quedó precipitadamente inconcluso el procedimiento legislativo correspondiente a esta iniciativa. Lo más probable es que, de no haberse producido esta circunstancia, se hubiera aprobado definitivamente la reforma, pues existía unanimidad en los grupos parlamentarios.

En la legislatura actual, el Gobierno retoma esta iniciativa, en los mismos términos en que se encontraba en el Senado, y la aprueba mediante real decreto-ley. Esto tiene gran importancia pues el debate parlamentario de la proposición de ley citada resultará de gran utilidad a la hora de interpretar las modificaciones que vamos a comentar.

Para evitar una posible inconstitucionalidad, se justifica la extraordinaria y urgente necesidad que requiere la aprobación de esta clase de norma en la exposición de motivos. Con carácter general –para toda clase de disposiciones que incluye (se le conoce popularmente como decreto ómnibus)–, se explica por la necesidad de aprobar diferentes medidas incluidas en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de cuya realización depende el correspondiente desembolso de fondos europeos *Next Generation*. Y, en concreto, por lo que respecta a la reforma de la Ley 49/2002, se considera que es imprescindible para dar cumplimiento al hito CID 352 del citado plan («entrada en vigor del Estatuto del Artista, fomento del mecenazgo y régimen de incentivos fiscales»). Por otro lado, continúa la justificación recogida en la exposición de motivos del real decreto-ley:

Es imperativo, urgente y necesario, que el tejido social cultural, educativo, investigador, siga trabajando en las actividades de interés general en las que trabaja. A menudo las entidades sin ánimo de lucro que trabajan en actividades de interés general cubren parcelas de nuestro estado del bienestar que las administraciones públicas no alcanzan a cubrir, o que solo pueden llegar a cubrir a costes muy superiores. Por ello, urge complementar el gasto público destinado a estas actividades

con el incentivo fiscal al mecenazgo hacia estas actividades, dentro del marco de medidas que, de forma extraordinaria y urgente, se vienen aprobando en adaptación a la evolución económica y social, impactada aún por las consecuencias en España de la guerra en Ucrania.

Además, se recuerda la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) en relación con la materia tributaria admitida y excluida del real decreto-ley para justificar el uso de este tipo de norma³.

Por razones de espacio no vamos a analizar la idoneidad del sorprendente uso de este tipo de norma para reformar el mecenazgo, sino que nos limitaremos a comentar su contenido.

³ A este respecto:

El Tribunal Constitucional [SSTC 35/2017, de 1 de marzo (F. J. 5.º) 100/2012, de 8 de mayo (F. J. 9) 111/1983] sostiene que el sometimiento de la materia tributaria al principio de reserva de ley (artículos 31.3 y 133.1 y 3 CE) tiene carácter relativo y no absoluto, por lo que el ámbito de regulación del decreto-ley puede penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no afecte a las materias excluidas, que implica en definitiva la imposibilidad mediante dicho instrumento de alteración del régimen general o de los elementos esenciales de los tributos, si inciden sensiblemente en la determinación de la carga tributaria o son susceptibles de afectar así al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo.

El libro cuarto contempla modificaciones concretas y puntuales que no suponen afectación al deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos previsto el artículo 31.1 de la Constitución. Así, como indica la STC 73/2017, de 8 de junio, (FJ 2), «A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del artículo 86.1 CE, es "al examen de si ha existido 'afectación' por el decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución"»; lo que exigirá «tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, FJ 8; 329/2005, FJ 8; 100/2012, FJ 9, y 35/2017, FJ 5, entre otras). En este sentido, dentro del título I de la Constitución se inserta el artículo 31.1, del que se deriva el deber de «todos» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; lo que supone que uno de los deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo»; vulnera el artículo 86.1 CE, en consecuencia, «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6, y 35/2017, FJ 5, por todas). De conformidad con lo indicado, es preciso tener en cuenta, en cada caso, «en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7, y 83/2014, FJ 5).

El Real Decreto-Ley 6/2023 se convalidó el 10 de enero de 2024 y se tramitará como proyecto de ley en el que podrían incorporarse algunas de las propuestas que hacemos en este estudio.

En todo caso, las reformas aprobadas en relación con el mecenazgo no tienen una vocación de permanencia, pues serán revisadas al transcurrir tres años desde su entrada en vigor. Así la disposición adicional decimosexta establece que el Gobierno presentará un informe en el Congreso de los Diputados evaluando su impacto y valorando la oportunidad de mantenerlas o modificarlas. A los efectos de la presentación de dicho informe, las Administraciones competentes de las comunidades autónomas remitirán al Gobierno el efecto de las políticas públicas de promoción, fomento y desarrollo del mecenazgo con especificación de las cifras y los datos de su gestión, así como las propuestas de mejora que consideren convenientes para el fomento de la filantropía y el mecenazgo.

3. Donaciones

El primer tipo de mecenazgo –y más característico⁴– lo conforman las donaciones, donativos y aportaciones realizadas por personas físicas y jurídicas. En nuestra opinión, estas tres clases de mecenazgo tienen la misma naturaleza jurídica, siendo sus diferencias de escasa entidad y no afectan al contenido de la reforma, por lo que las trataremos de modo unitario refiriéndonos a todas ellas, en adelante, como donaciones⁵.

En las donaciones, las modificaciones son de dos tipos. Por un lado, hay un aumento de la cuantía del incentivo, lo que no supone una gran novedad, pues, hasta el Real Decreto-Ley 6/2023, todos los cambios normativos habían tenido como objetivo incrementar los porcentajes y límites de la deducción. Poco se puede debatir sobre esta medida hasta esperar sus resultados para poder analizar su eficacia. Por otro lado, se amplía el tipo donaciones a las que se aplica el incentivo fiscal correspondiente, lo que genera ciertas dudas conceptuales.

⁴ En el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), la deducción en la cuota se introdujo por primera vez en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Posteriormente, se admitió también en el impuesto sobre sociedades (IS) a raíz de la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

⁵ La Ley 49/2002 no define estos conceptos, a diferencia de lo que acontece con otras formas de mecenazgo. En el caso de la donación habría que acudir a la definición del artículo 618 de Código Civil: «Es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta». El término «donativo» se utiliza indistintamente al de donación, aunque en su sentido usual los donativos suelen ser dinerarios, entregados manualmente, de menor cuantía y sin precisar ningún documento en los que se formalice tal entrega. Con el término «aportaciones» se está refiriendo a un tipo de donación que es la dotación que hacen los fundadores con ocasión de la constitución de una fundación (art. 12 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre).

3.1. El incremento de los porcentajes y límites de deducción para el donante

El incentivo fiscal ha consistido siempre en una deducción en la cuota del impuesto personal del donante según sea una persona física o jurídica, ya resida o no en España. El porcentaje de deducción era el mismo cualquiera que fuera la entidad, fin o actividad a la que se destinaba la donación. En los tres impuestos afectados (IRPF, IS y sobre la renta de no residentes [IRNR]) se han introducido modificaciones por las que se incrementa la cuantía de la deducción, aumentando el porcentaje aplicable en todos ellos y elevando el límite del importe que puede ser deducible en el IS y en el IRNR.

Con toda seguridad, el Gobierno tomará como referencia los datos derivados de la elevación de estos porcentajes a la hora de verificar la efectividad de esta reforma una vez que transcurran los tres años a los que se refiere la disposición adicional decimosexta del real decreto-ley⁶. En las otras medidas aprobadas para las donaciones no será fácil comprobar su éxito, pues en el modelo 182 –de donde obtendrá la información– no se especifican (no se distingue entre la modalidad de donación: ya sea una cesión de bienes o una donación con contraprestación) o directamente no se recogen, como ocurre en los convenios de colaboración empresarial. No obstante, a la hora de analizar estos datos, habrá que tener en cuenta que los incentivos fiscales influyen positivamente en el incremento de las donaciones, pero no son la única –ni principal, en nuestra opinión, cuando se trata de personas físicas– causa que lleva a donar, como ha constatado la AIReF (2020, p. 121) en su estudio sobre los beneficios fiscales⁷.

⁶ Sin duda, la introducción del micromecenazgo y la fidelización han sido los principales causantes del aumento significativo de los donativos en el IRPF a las entidades de la Ley 49/2002. En 2014, el número de liquidaciones (parte estatal) era de 2.946.889 y el importe de 110.748.958 euros. En 2015 (primer año de aplicación de estas medidas), las liquidaciones fueron 3.035.784 y el importe 170.791.827 euros. Los últimos datos son de 2021, en el que los declarantes fueron 3.817.236 y el importe de 650.855.818 euros. Estadísticas disponibles en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml?faqlD=a119ec15d48c0710VgnVCM100000dc381e0aRCRD

El estudio de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF, 2020) no observa cambios significativos con ocasión de la introducción de estas medidas. Pero, en nuestra opinión, estos datos no son significativos, pues solo contempla los dos primeros años de aplicación de la medida (2016 y 2017), únicos disponibles en ese momento.

⁷ En opinión de este organismo:

De acuerdo con algunas encuestas a nivel europeo, los incentivos fiscales influyen positivamente en el aumento de los donativos, pero existen otros factores que podrían tener mayor influencia, como la publicidad en medios sociales o los nuevos medios tecnológicos. En los últimos años, los factores con mayor influencia a la hora de realizar donativos han sido las campañas en las redes sociales, los desarrollos tecnológicos o la crisis de refugiados, por ejemplo. Además, la mejora en los estándares de las ONG también ha tenido una gran influencia, y España es uno de los países que mejor puntuación obtiene en lo relativo a la protección de datos.

El incremento de los porcentajes de deducción (y del límite de la base de la deducción en el IS y el IRNR) que introduce el Real Decreto-Ley 6/2023 también va a tener una incidencia sobre otro tipo de mecenazgo, las actividades prioritarias, pese a que el artículo 22 de la Ley 49/2002 no ha sufrido cambio alguno en su redacción. Esta norma contempla la posibilidad de que la ley de presupuestos generales del Estado establezca una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como unas determinadas entidades beneficiarias. En relación con dichas actividades y entidades, esa ley podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas para las donaciones en el IRPF, el IS y el IRNR. De contemplarse estas actividades en la próxima ley de presupuestos –como es de prever que así suceda, pues todas las anteriores lo han hecho–, el incremento porcentual se hará sobre los nuevos porcentajes y límites que vamos a comentar.

3.1.1. IRPF (art. 19)

Tradicionalmente, la donación permitía una deducción en la cuota del IRPF por un porcentaje único cualquiera que fuera la cantidad donada. Sin embargo, desde el 1 de enero de 2015, este modelo se modificó con la introducción de los conocidos popularmente como «micromecenazgo» y «fidelización»⁸. En ambas medidas –aplicables tanto a las donaciones dinerarias como en especie– se han introducido reformas por el real decreto-ley que estamos comentando. Dado que se trata de normas complejas, las explicaremos brevemente para poder comprender el alcance de las modificaciones.

En el micromecenazgo se establecen dos tramos para la deducción del conjunto de las donaciones en función de si las cantidades donadas son inferiores o superan un límite que, hasta la reforma, era de 150 euros. En el primer tramo (hasta 150 euros) se aplica un mayor porcentaje de deducción (el 80 %) y en el otro uno más reducido (35 %) por lo que exceda de esa cantidad. Con ello se pretende favorecer las pequeñas donaciones –cuyo importe medio no supera el límite fijado– que son las más comunes entre los contribuyentes de este impuesto.

Pues bien, la reforma de 2023 ha supuesto, por una parte, un incremento en el límite que determina lo que es micromecenazgo aumentándolo de 150 a 250 euros, pero manteniéndose el porcentaje de deducción en el 80 % para este primer tramo. Por otra parte, se ha incrementado el porcentaje de deducción (de 35 al 40 %) para las cantidades que excedan de ese nuevo límite.

⁸ Esta reforma se realizó por la disposición final quinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, y estaba inspirada en lo dispuesto por la Ley foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

Creemos que la mejor forma de entenderlo es contraponiendo las dos gráficas comparativas siguientes:

Antes de la reforma:

Base de deducción. Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	80
Resto base de deducción	35

A partir del 1 de enero de 2024:

Base de deducción. Importe hasta	Porcentaje de deducción
250 euros	80
Resto base de deducción	40

Al micromecenazgo se une el otro incentivo a las donaciones –conocido como fidelización–, que también eleva la deducción tratando de favorecer las donaciones recurrentes a una misma entidad no lucrativa para que tenga una financiación estable. De tal manera que, si se sigue donando a esa entidad –durante un tiempo determinado y la cantidad se mantiene o incrementa anualmente–, el porcentaje de deducción aumenta –respecto del general– para lo que excede del micromecenazgo.

La reforma de la fidelización ha supuesto una elevación del porcentaje de deducción y un nuevo plazo durante el que se tiene que mantener la donación a la misma entidad.

En relación con la primera modificación, la fidelización se aplica solo cuando el conjunto de las donaciones supera los 250 euros (antes 150) aplicándose sobre el exceso un tipo superior al general (en la actualidad, 40 %). A partir de la reforma, el porcentaje ha subido del 40 al 45 % para la cantidad que exceda de 250 euros, al igual que se ha aumentado el tipo general (el que no se aplica a las donaciones recurrentes) del 35 al 40 %.

Para que pueda considerarse que existe fidelización hay que estar donando año tras año a una entidad la misma cantidad o aumentándola respecto del año anterior. La redacción original del artículo 19.2 era sumamente confusa –aunque tampoco es que la nueva sea especialmente clara–⁹ y suscitaba la duda sobre los años que debía mantenerse la donación.

⁹ La redacción previa a la reforma establecía:

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad *por importe*

En concreto, si después de tres ejercicios donando ya se podía aplicar la deducción en ese tercer ejercicio o había que esperar a hacerlo en el cuarto como sostenía la Dirección General de Tributos (DGT)¹⁰.

Con la modificación introducida por el real decreto-ley se pretende dejar claro que bastará con donar en tres ejercicios consecutivos (y no en cuatro) para que ya en el tercero se considere que hay fidelización y se pueda aplicar el porcentaje incrementado.

Por último, estas deducciones –tanto en el IRPF como en el IS– tienen un límite a efectos de determinar la base de la deducción. Este límite opera sobre la base liquidable del periodo impositivo en el primer impuesto y de la imponible en el segundo. En el IRPF no se ha modificado este límite, que sigue siendo el fijado por el artículo 69.1 de la ley del impuesto. Límite del 10% de la base liquidable, que es conjunto para las todas las donaciones del artículo 68.3 (a entidades de la Ley 49/2002, a otras entidades no lucrativas ajenas a esa ley y a partidos políticos). Sin embargo, en el IS se ha aumentado el respectivo límite al 15% como veremos

igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 40 por ciento.

El texto vigente dispone:

Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad, *siendo el importe del donativo, donación o aportación de este ejercicio y el del periodo impositivo anterior, igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio inmediato anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 250 euros, será el 45 por ciento.*

Hemos destacado en cursiva los cambios.

¹⁰ En la Consulta V3543/2015, de 17 de noviembre (NFC057077), una fundación plantea lo siguiente:

Si para considerar la deducción por fidelización de donativos, la entidad como responsable de acreditar el porcentaje de deducción aplicable y el importe recibido, debe tener en cuenta en el ejercicio 2015, los importes donados en los dos periodos impositivos anteriores, es decir 2014 y 2013 o por el contrario debe computarse también la cuantía de los donativos realizados en 2012.

La contestación de la DGT (mantenida en otras como la V2972/2021, de 23 de noviembre –NFC081500–) interpreta la norma de este modo:

En relación al porcentaje aplicable por razón de la fidelización de donativos en favor de una misma entidad, el artículo 20 exige que en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones a favor de una misma entidad por importe igual o superior, por tanto, en el ejercicio 2015 se deberán tener en cuenta los importes donados en 2014 y 2013, pero también los realizados en el ejercicio 2012 en la medida en que la norma exige además que en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una entidad por importe igual o superior al del periodo impositivo anterior (en este caso respecto 2013 habrá que analizarse los donativos efectuados en el ejercicio anterior 2012).

Un estudio sobre los tres o cuatro años que eran necesarios para aplicar el porcentaje incrementado a la fidelización puede consultarse en García Luis (2017, pp. 526 y ss.).

a continuación. También se sigue manteniendo en el IRPF la pérdida de las deducciones cuando se supera el límite o no hay cuota sobre la que aplicarlas, lo que no existe en el IS, sin que existan razones –salvo presupuestarias– para esta discriminación en favor de las personas jurídicas. Todas estas limitaciones han sido muy criticadas por suponer un obstáculo a las grandes donaciones de contribuyentes del IRPF –que inciden, especialmente, en la dotación fundacional–, ya que les conduce a realizar aportaciones sucesivas o de cuotas partes¹¹.

3.1.2. IS (art. 20)

En este impuesto no existe el micromecenazgo, por lo que cualquiera que sea la cuantía de la donación se le aplica el mismo porcentaje de deducción. Este porcentaje se ha incrementado por el Real Decreto-Ley 6/2023 del 35 al 40 %.

Al igual que en el IRPF, existe un incentivo a las aportaciones recurrentes. Para ellas se han previsto las dos medidas que ya hemos comentado en el IRPF con el objetivo de potenciar la fidelización: 1) el porcentaje de deducción pasa del 40 al 50 % y 2) se reduce de cuatro a tres el número de ejercicios para considerar a la donación como recurrente.

En el IS, las deducciones por mecenazgo también tienen un límite que ha permanecido invariable desde la aprobación de la Ley 49/2002: la base de la deducción no podía superar el 10 % de la base imponible. El real decreto-ley ha aumentado límite al 15 %. En este impuesto –a diferencia del IRPF– se sigue manteniendo la posibilidad de aplicar las cantidades que excedan de este límite –o que no hayan podido ser deducidas por insuficiencia de cuota líquida– en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Esta reforma está destinada a potenciar el mecenazgo de los contribuyentes del IS, pero puede resultar ineficaz si se sigue manteniendo la tributación mínima del 15 % (art. 30 bis de la LIS) de las grandes empresas por la que se pretende limitar el uso de las deducciones por realización de determinadas actividades económicas entre las que se encuentran las relativas al mecenazgo. Hay que tener en cuenta que un 85 % de las donaciones en el IS son realizadas por las grandes empresas y que, de aplicarse la tributación mínima, las primeras deducciones que se van a limitar serán, precisamente, las de la Ley 49/2002¹². Esta situación afecta especialmente a la financiación de las fundaciones creadas por este tipo de empresas en las que el mecenazgo se canaliza por medio de donaciones y no mediante convenios de colaboración en los que no existe límite alguno.

Sin duda, todas las reformas comentadas favorecen el mecenazgo de los contribuyentes del IS, pero nos parece que tendrá más influencia en la decisión empresarial otra novedad

¹¹ Por todos, véase López Díaz (2017).

¹² Esta idea fue apuntada por Blázquez Lidoy (2022b), quien realiza un exhaustivo estudio crítico de las consecuencias de la tributación mínima en el mecenazgo.

como es la posibilidad de obtener alguna contraprestación «simbólica» por la donación (art. 17.2). El puro altruismo no parece tener cabida en la lógica empresarial, ni siquiera en las modernas teorías sobre la responsabilidad social corporativa. Por el mismo motivo, el contribuyente podría inclinarse más por los convenios de colaboración, ya que podrá obtener un retorno del mecenazgo en forma de difusión. Ambas posibilidades serán analizadas *infra*.

3.1.3. IRNR (art. 21)

Los contribuyentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el IRPF para las donaciones. Esta deducción se podrá aplicar en las declaraciones que por dicho impuesto se presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La deducción para los contribuyentes con establecimiento será la regulada en el IS.

Por tanto, a ambas clases de contribuyentes les serán de aplicación las novedades introducidas en los artículos 19 y 20 de la Ley 49/2002 ya comentadas.

No obstante, la reforma introduce una modificación específica en este impuesto para los contribuyentes sin establecimiento permanente. En este caso, se ha incrementado el límite de la base imponible pasando del 10 al 15%. Hay que subrayar que en el IRNR el límite opera sobre el conjunto de las declaraciones presentadas en el plazo de un año desde la donación y no sobre cada una de las declaraciones.

Como ya hemos comentado, este límite no se ha modificado en el IRPF, que permanece en el 10%. No se entiende bien esta distinción entre los contribuyentes del IRPF y del IRNR cuando siempre ha existido una remisión completa a la regulación del primer impuesto. Menos aún que la diferencia favorezca a los no residentes –que con mucha probabilidad no suelen donar o, si lo hacen, no agotarán el citado límite– frente a los residentes.

3.2. La cesión de uso de bienes muebles o inmuebles como forma de mecenazgo (art. 17.1 f)

El nuevo artículo 17.1 f) de la Ley 49/2002 contempla, por primera vez, un tipo de donación fiscalmente deducible: «La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación». El legislador estatal se une así al autonómico, que ya contemplaba de forma expresa «el comodato o préstamos de uso» y «el comodato o cesiones de uso» como modalidades de mecenazgo incentivado fiscalmente, si bien diferenciadas de la donación¹³.

¹³ Por ejemplo: Baleares (Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias), Valencia (Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico

En la exposición de motivos del real decreto-ley se justifica la medida, «pues, si bien podría considerarse encuadrada dentro de las donaciones de derechos, en muchas ocasiones la falta de una mención expresa impedía realizar estas cesiones de forma efectiva».

Para esta nueva forma de mecenazgo «por un tiempo determinado» también se regula la valoración que debe tener a efectos de aplicar la deducción correspondiente.

3.2.1. La cesión de uso, como modalidad de donación, antes de la reforma

Antes de la aprobación de la reforma la DGT ya se había manifestado en favor de la deducibilidad de ciertas cesiones gratuitas de bienes –calificadas de comodatos– al considerar que eran donaciones de derechos y, por tanto, encajarían en el tipo de donación al que se refería el artículo 17.1 a) de la Ley 49/2002.

En los primeros supuestos se trataba de la cesión de inmuebles a fundaciones y asociaciones para usarlos como sede social en los que estas solo asumían los gastos de conservación y mantenimiento que generasen durante la duración del contrato. En nuestra opinión, la doctrina de la DGT era correcta, pues hay ciertos comodatos que deben ser considerados una donación indirecta. Serían aquellos en los que el comodante sufre un empobrecimiento efectivo por dejar de percibir algo o por no poder utilizar el bien en su actividad económica. En definitiva, cuando hay un lucro cesante. Sin embargo, existen comodatos que no son una donación por faltar el mencionado empobrecimiento (por ejemplo, la cesión de un cuadro por un particular para una exposición) y, si se quiere que disfruten de las deducciones fiscales correspondientes, deberían estar contemplados expresamente en la ley y con una regulación distinta a las donaciones. No obstante, en una consulta posterior de 2020, la DGT ha ampliado su interpretación aceptando también los comodatos de obras de arte cedidas por particulares a museos haciendo desaparecer –según nuestro criterio– la distinción entre comodato y donación a efectos fiscales¹⁴. Para todos estos supuestos la DGT consideraba que la base de la deducción era la prevista por el artículo 18.1 b) para las donaciones de derechos: «el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio». No se aclaraba nada más salvo que «cabe indicar que el artículo 24 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se remite al valor de mercado del derecho en el momento del devengo».

y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana), La Rioja (Ley 3/2021, de 28 de abril, de mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja) o Murcia (Ley 4/2022, de 16 de junio, de mecenazgo de la Región de Murcia).

¹⁴ Las dos primeras son las Consultas V2549/2010, de 26 de noviembre (NFC039621) y V1524/2011, de 13 de junio (NFC041750). La última es la V0613/2020, de 31 de marzo (NFC075393). Nos remitimos al estudio que hacemos de este contrato y de su tributación en Martín Dégano (2015, p. 135; 2017, p. 633).

Una vez expuesta la situación anterior debemos plantearnos qué consecuencias tiene la mención expresa de la «cesión de uso» como forma de donación deducible.

En primer lugar, hay que analizar si tiene alguna trascendencia el que se califique como cesión de uso al nuevo tipo de mecenazgo y no de comodato, contrato cuya definición guarda mucha similitud (art. 1.740 del Código Civil)¹⁵. Podríamos pensar que se debe a un descuido del legislador y que ambas figuras son la misma como ocurre en algunas normas autonómicas en las que se recoge el comodato junto a la expresión «o préstamos de uso» o la de «o cesiones de uso»¹⁶. Pero también podría existir una voluntad de no circunscribir estas cesiones gratuitas a los comodatos admitiendo otras cesiones reguladas según la voluntad de las partes y no por las previsiones de un contrato típico¹⁷. Por último, estas cesiones –al igual que el comodato– son «sin contraprestación», por lo que parece que no se permite la contraprestación simbólica que se prevé en el artículo 17.2 para el resto de las donaciones. Por todo ello, probablemente, hubiera resultado más adecuado regular el comodato o las cesiones gratuitas en un artículo diferente al de las donaciones como se ha hecho en la normativa autonómica.

Por otra parte, nos preguntamos si la actual regulación de estas cesiones mejora la interpretación a la que había llegado la DGT. Aparentemente, la mención expresa a estos préstamos gratuitos consolida dicha doctrina y da seguridad jurídica al mecenas. Hay que destacar a este respecto que la cesión puede ser de todo tipo de bienes, muebles o inmuebles, sin restricción alguna como ocurre en la mayoría de las leyes autonómicas. Por ejemplo, en el caso de los inmuebles, lo limitan a la cesión de locales y en el de los muebles, a los

¹⁵ Con la siguiente redacción:

Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo.

El comodato es esencialmente gratuito.

El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés.

¹⁶ Por ejemplo: Baleares (Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias), Valencia (Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana), La Rioja (Ley 3/2021, de 28 de abril, de mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja; Murcia (Ley 4/2022, de 16 de junio, de mecenazgo de la Región de Murcia) o Navarra (Decreto foral legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo).

¹⁷ Por ejemplo, entre las obligaciones del comodatario está la de «satisfacer los gastos ordinarios que sean de necesidad para el uso y conservación de la cosa prestada» (art. 1.743) y entre las del comodante la de:

abonar los gastos extraordinarios causados durante el contrato para la conservación de la cosa prestada, siempre que el comodatario lo ponga en su conocimiento antes de hacerlos, salvo cuando fueren tan urgentes que no pueda esperarse el resultado del aviso sin peligro (art. 1.751).

bienes del patrimonio histórico artístico o de interés cultural¹⁸. En consecuencia, se abrirían numerosas y novedosas posibilidades para ayudar al denominado «tercer sector». Pensemos, por ejemplo, en la cesión de maquinaria para realizar una obra; objetos artísticos –sin calificación administrativa alguna– para exposiciones; un local para celebrar una fiesta o un acto institucional; teatros o instalaciones deportivas para llevar a cabo representaciones o competiciones, o una ambulancia para transporte de enfermos.

Sin embargo, en algunos de estos supuestos (cuando la cesión no tiene coste económico para el propietario del bien) puede que la situación anterior fuese más beneficiosa por la regla de valoración que se ha establecido en el artículo 18.1 g), como analizaremos en el siguiente subepígrafe.

Por último, no se han previsto las consecuencias que en otros impuestos puede tener esta cesión gratuita. Por ejemplo, si la cesión de inmuebles por personas físicas no evitaría que se siga aplicando el régimen de imputación de rentas inmobiliarias (art. 85 de la Ley del IRPF) o si la cesión de cualquier bien afecto a una actividad económica puede considerarse un autoconsumo de servicios sujeto en el IVA (art. 11.2.3.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido –IVA–)¹⁹.

Una interpretación literal de la primera norma llevaría a la imputación en cuanto el inmueble no está afecto por el cedente a una explotación económica ni genera rendimientos del capital por su alquiler o cesión. Pero, en nuestra opinión, debería hacerse una interpretación correctiva del precepto, pues la intención del legislador al establecerlo era gravar los inmuebles no ocupados. No tiene sentido que se grave en el IRPF la cesión a una entidad no lucrativa para que realice actividades de interés general cuando, al mismo tiempo, se permite una deducción en la cuota del impuesto personal del donante.

Si el cedente es un sujeto pasivo del IVA estaríamos ante un autoconsumo de servicios teniendo en cuenta la amplia definición de la prestación de estos que recoge el artículo 11.1 de la Ley del IVA como concepto residual para toda actividad empresarial que no sea una entrega de bienes. En nuestra opinión, esta calificación genérica se puede matizar y encuadrarla en el artículo 11.2, que califica como prestación de servicios «la cesión del uso o disfrute de

¹⁸ Por ejemplo, en Valencia, el artículo 4.2 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, los restringe al comodato: sobre bienes de interés cultural, bienes inventariados no declarados de interés cultural, bienes no inventariados del patrimonio cultural, bienes de relevancia local o sobre obras de arte de calidad garantizada, así como sobre locales para la realización de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados de interés social.

En La Rioja, el artículo 5.4 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, al «comodato de bienes de interés cultural, así como de locales para la realización de proyectos o actividades culturales, de deporte, actividades científicas, de desarrollo e innovación o de interés público».

¹⁹ Para profundizar en estas cuestiones nos remitimos a Martín Dégano (2015, pp. 146 y ss.).

bienes» sin diferenciar si es gratuita u onerosa. Nos remitimos al comentario realizado en el subepígrafe 4.1.2 sobre el autoconsumo de servicios en el IVA y los convenios de colaboración.

3.2.2. La valoración de la cesión de uso

En consonancia con el nuevo tipo de donación se ha introducido la letra g) del apartado 1 del artículo 18 en que se establece la valoración de la cesión de uso de un bien mueble o inmueble a que se refiere el artículo 17.1 f).

La base de la deducción será:

el importe de los gastos soportados por el cedente en relación con tales bienes durante el periodo de cesión, siempre que tuvieran la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido de forma onerosa y sean distintos de tributos y de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación, y estén debidamente contabilizados cuando el cedente esté obligado a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.

La primera condición para aplicar la deducción es que el bien siga generando gastos para el cedente y este los satisfaga. Si no soportase gasto alguno, no tendrá derecho a la deducción, por lo que la cesión deja de estar incentivada. En segundo lugar, de existir, esas cantidades tendrían que ser las necesarias para la obtención de rendimientos en caso de una cesión onerosa²⁰. No obstante, no formarán parte de la base de la deducción los tributos y los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición (entendemos que también en la mejora) y demás gastos de financiación. La norma no contempla cómo deben computarse e imputarse los gastos que conforman la base de la donación. En nuestra opinión, se aplicarán en proporción al tiempo que dure la cesión en cada periodo impositivo y además, en el caso de los locales, al porcentaje de superficie que ocupen en el inmueble. Finalmente, se especifica que tales gastos deben estar correctamente contabilizados –si existe esa obligación– o justificados –añadimos nosotros– cuando no existe.

Como ya hemos mencionado, aparentemente, la introducción de la cesión de uso como un tipo de donación supone una mejora respecto de la situación anterior a la reforma. Sin embargo, con esta forma de valoración pensamos que no siempre lo será. En concreto, la cesión en la que el cedente no asuma gasto alguno carece de incentivo fiscal. El ejemplo paradigmático será el de los objetos de arte que, recordemos, la DGT admitió en la regulación anterior. En estos casos, la Consulta V0613/2020, de 31 de marzo (NFC075393),

²⁰ A este respecto resulta de interés, aunque no exista una remisión normativa, el listado ejemplificativo de gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario del artículo 23 de la Ley del IRPF.

consideró que era una donación de derechos siendo el valor de mercado el que se tendría en cuenta para aplicar la deducción. Para afrontar esta cuestión, nos parece que hubiera sido más sencillo y eficaz (en cuanto favorece el mecenazgo, lo que es el objetivo final de estas medidas) incorporar la modalidad de valoración que rige en las leyes autonómicas²¹. Estas normas han resuelto este problema en términos muy similares. Cuando se cedan locales, terrenos o inmuebles todas coinciden en que la base de la deducción será el importe anual que resulte de aplicar el 4 % al valor catastral (debería ser el de referencia) proporcionalmente al número de días que corresponda de cada periodo impositivo. Si se cede otro tipo de bienes, la base será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración de la cesión de uso o contrato de comodato, el 4 % a la valoración del bien, y se determinará proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo²². Con la primera regla, al objetivizar el cálculo referenciándolo al valor catastral, se simplifica mucho la cuestión y puede favorecer el uso de este negocio. Para el resto de los bienes, al no existir una regla especial, creemos que la base de la deducción sería el valor contable que tuviesen los bienes donados en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del impuesto sobre el patrimonio (IP).

3.3. Reconocimiento y/o «contraprestación» al donante (art. 17.2)

La medida de mayor calado –en nuestra opinión– de esta reforma es la que permite al donante recibir del donatario bienes o servicios simbólicos y, al mismo tiempo, establece un límite para entender cuándo tienen ese carácter. En concreto, el nuevo artículo 17.2 dispone:

²¹ Llama también la atención que no se haya recurrido a las normas de valoración previstas por la Ley 49/2002 para el usufructo, contrato con el que –a estos efectos– guarda mucha similitud la cesión de bienes. En el artículo 18 se establece:

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo, el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

²² Por ejemplo, el artículo 5.4 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, de mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja; el artículo cuatro s) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, o el artículo 20 de la Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha.

También darán derecho a deducción los donativos, donaciones y aportaciones aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros.

En definitiva, se permite al donatario ofrecer algún tipo de contraprestación –de naturaleza diversa– sin que el donante pierda el incentivo fiscal. Ello sucede cuando no se supera el límite fijado que marca la falta de equivalencia entre lo que se da a la entidad no lucrativa y lo que se recibe de esta. En un tipo de *crowdfunding* –donde es muy frecuente este tipo de negocio– se le denomina «recompensa», pero, quizá, en el sector no lucrativo sea más adecuado el término «obsequio» para evitar cualquier confusión con la contraprestación en sentido técnico de la relación sinalagmática.

Con esta medida se da respuesta a una demanda del tercer sector con la que se pretende adaptar el mecenazgo a los nuevos tiempos en los que a muchos mecenas no solo les mueve el altruismo, sino que buscan algún beneficio –adicional al correspondiente incentivo fiscal– y en los que las entidades sin fin de lucro idean nuevas fórmulas para captar financiación más allá de la mera beneficencia.

3.3.1. Las donaciones puras y simples frente a las modales y onerosas

Esta modificación legislativa surge para evitar las restricciones que derivaban del carácter puro y simple de las donaciones deducibles. Siempre se habían exigido (y así sigue ocurriendo) estos dos requisitos junto con el de la irrevocabilidad de las donaciones (art. 17.1 de la Ley 49/2002). Es necesario, por tanto, resumir esta clasificación de la doctrina civilista para proseguir con las implicaciones que tiene en el ámbito tributario. Con los dos primeros requisitos creemos que se requiere un ánimo de liberalidad exclusivo (un altruismo en estado puro), por lo que, en principio, el donante no podría recibir nada a cambio del donatario por el desprendimiento patrimonial realizado. En estas donaciones no parece que se pueda imponer obligación o carga alguna, presente o futura, al donatario.

La exigencia del carácter puro y simple había generado tres tipos de problemas que pretenden resolverse con la modificación de la Ley 49/2002. Estos problemas derivaban de la consiguiente actuación por la entidad beneficiaria del mecenazgo tras recibirlo: 1) el agradecimiento público al donante (en cuanto posible donación modal); 2) la imposición por el donante de un destino para la donación (donación modal) y 3) la concesión de ciertas ventajas patrimoniales al donante (donación onerosa).

- 1) El carácter puro y simple de la donación supone un empobrecimiento del donante y el correlativo enriquecimiento del donatario. Sin embargo, no parece que este

requisito impida un cierto reconocimiento o agradecimiento público hacia el donante por su liberalidad. En nuestro ámbito de estudio, puede tener lugar de varias formas: mención en la memoria anual, carta personalizada, reunión con las personas que componen el patronato o la junta directiva, un carnet acreditativo, placa conmemorativa, acto público de entrega de lo donado, nombre en los créditos de un documental, etc. El enriquecimiento del donatario, como elemento esencial de las donaciones puras y simples, no quedaría devaluado (el agradecimiento no tendrá coste alguno o será insignificante) por el hecho de que la entidad anuncie la donación recibida y publicite quién la ha realizado. Se trata de beneficios de cortesía o agradecimientos voluntarios, sin cláusula contractual que obligue como ocurre con el convenio de colaboración. La DGT tampoco parecía haber puesto reparos a esta hipótesis en la Consulta V2379/2014, de 11 de noviembre (NFC052312), si bien no se pronuncia expresamente autorizando la deducción.

- 2) Resulta frecuente que el donante determine el proyecto o actividad de la entidad no lucrativa al que quiere donar su dinero, bien porque lo tiene prefijado, bien porque lo elige entre las opciones que le ofrece el donatario. También sucede que se impone (no se solicita o ruega) que el bien donado se destine a un fin concreto (un local para la sede social). Desde un punto de vista teórico puede discutirse si estamos ante una donación modal en la que la entidad no lucrativa debe asumir la carga de cumplir con lo impuesto por el donante. Si así se entiende, desde una interpretación estricta del artículo 17.1, la donación incumpliría con el requisito de ser pura al estar su destino prefijado por el donante, lo que impele al donatario a la correspondiente conducta. Sin embargo, nos parece más acertado considerar que, cuando el modo no tiene contenido económico –en cuanto no hay sacrificio patrimonial para el donatario–, puede entenderse que las donaciones modales se equiparan a las donaciones puras y simples²³. Este también parece ser el criterio de la DGT en la Consulta V0245/2006, de 10 de febrero (NFC021878), aunque el supuesto no sea exactamente el mismo que analizamos. Ante una donación de dinero a un ayuntamiento (entidad beneficiaria del mecenazgo) para que se adquiriera una escultura para instalar en el término municipal, la contestación citada entiende que es deducible, pues:

la condición que vincula la cantidad donada a la adquisición de una escultura por parte del Ayuntamiento no determina una carga onerosa o remuneratoria para el mismo, por lo que no parece desvirtuarse el ánimo de liberalidad de la donación.

²³ En opinión de Barral Viñals (2004, p. 539), el artículo 619, al regular las donaciones modales, prescinde en cierta medida de aquellas en las que las cargas carecen de significado económico, ya que no devalúan el enriquecimiento del donatario, aunque les sean aplicables otras normas de este tipo de donaciones como las de capacidad (art. 619) y revocación por incumplimiento (art. 647). Tratamos toda esta problemática *in extenso* en Martín Dégano (2011).

Al mismo resultado llega en la Consulta V2625/2014, de 6 de octubre (NFC052769), respecto de la donación dineraria a un ayuntamiento destinada a comprar productos de primera necesidad para personas del pueblo en riesgo de exclusión social. En este caso se considera que el deseo expresado por el consultante no impide considerar el donativo como «puro y simple y realizado con ánimo de liberalidad». Nos parece acertada esta interpretación pues la propia Ley 49/2002 permite elegir entre distintos proyectos de una misma entidad según sean actividades prioritarias de mecenazgo o no para aplicar unos u otros incentivos fiscales. El verdadero problema aparece cuando estas donaciones finalistas están sometidas a una condición resolutoria –como acontece habitualmente– por destinarse a otro fin o establecen un plazo para llevarse a cabo, pues dejarían de ser puras y admiten la reversión al donante.

- 3) En ocasiones, este reconocimiento público va acompañado de una serie de ventajas patrimoniales en las actividades que realiza la entidad no lucrativa (rebajas en las entradas a las exposiciones o conciertos, visitas gratuitas o preferenciales, adquisición de productos a precios especiales, etc.) o de la entrega de ciertos bienes sin valoración económica. Podría plantearse la duda de si no se pierde el carácter puro de la donación cuando la recompensa no tiene valor alguno (meramente simbólico) o es manifiestamente desproporcionado respecto de lo donado. Parte de la doctrina calificaba estas actuaciones como donaciones onerosas, pero entendía que una interpretación finalista del mecenazgo debería permitir su deducción²⁴.

Sin embargo, para la DGT (Consulta V2073/2013, de 20 de junio –NFC048360–), las aportaciones a las entidades no lucrativas son la:

contraprestación por el derecho a percibir distintas prestaciones, tales como accesos gratuitos a determinadas instalaciones, determinados descuentos, o publicidad de la condición de «amigo benefactor», dichas aportaciones no darán derecho a practicar las deducciones previstas en el Título III de la Ley 49/2002, en la medida en que las prestaciones a percibir por parte de los asociados desvirtúan el ánimo de liberalidad propio de las donaciones.

En la Consulta V1503/2014, de 9 de junio (NFC051646), se reitera esta doctrina y se añade:

El ánimo de liberalidad se ve desvirtuado en el presente caso por el hecho de recibir determinadas prestaciones, sin que a dichos efectos sea relevante que el valor de las mismas entienda la consultante que es inferior al de las aportaciones realizadas.

²⁴ Casanellas Chuecos (2022, p. 34 [la página corresponde a la versión del artículo *on line*]); Hernández Lavado (2017, p. 368); Moreno González (2017, p. 332); Pedreira Menéndez (2003, p. 226).

Tras esta última consulta el problema planteado ha cambiado de enfoque, pues ya no se trata de discutir sobre si tienen derecho a la aplicación de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, sino si estamos ante donaciones²⁵. La DGT considera que falta el *animus donandi* y, en consecuencia, ni siquiera estamos ante una donación. Las consecuencias de la aplicación de esta doctrina eran mucho más graves y tenían especial incidencia sobre el sector no lucrativo. Porque una cosa es que el donante no pueda aplicarse el incentivo fiscal y otra que no sea una donación, en cuyo caso la entidad no lucrativa tributaría por un ingreso procedente de una prestación de servicios por el que debería emitir factura con o sin IVA dependiendo del tipo de servicio del que se trate. En cambio, si nos encontramos ante una donación –aunque sin derecho a la deducción–, seguiría estando no sujeta al IVA.

Con la modificación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 entendemos que los tres problemas expuestos están resueltos, al menos el tercero, expresamente. Los otros dos de manera implícita, pues, si se puede obtener una ventaja patrimonial, también se podrá recibir un agradecimiento público o destinar la donación a un fin concreto. Además, la DGT las había aceptado, en ocasiones, o no se había manifestado en contra de ellas de forma clara.

Centrándonos en la tercera cuestión planteada, la recompensa nos plantea algunas dudas conceptuales: a) ¿qué sentido tiene el mantenimiento de la exigencia de que las donaciones sean «puras y simples» por el artículo 17.1? y b) ¿cuáles son ahora las donaciones no deducibles?

- a) La existencia de un claro desequilibrio entre lo que se da y se recibe a cambio podría llevar a calificar los negocios en los que hay un obsequio de donaciones onerosas; aquellas en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado (art. 619 del Código Civil)²⁶. Si bien es cierto que el gravamen en estos casos no lo pone el donante, sino que los bienes o servicios los ofrece el donatario. De aceptarse esta calificación, parece que la exigencia del carácter puro de las donaciones (art. 17.1) sería un contrasentido y su mantenimiento se debería a una mala técnica legislativa. Al margen del prurito técnico sobre la naturaleza de las operaciones del artículo 17.2 nos parece que la exigencia del artículo 17.1 sigue teniendo sentido en cuanto prohíbe la deducción de las donaciones onerosas en las que el gravamen lo imponga el donante en su favor o de terceros. Estas donaciones onerosas, aunque el gravamen esté dentro de los límites del 15% y los 25.000 euros, no serían deducibles. No parece tener mucho sentido

²⁵ En igual sentido Peñalosa Esteban (2015, p. 302).

²⁶ Así las calificó la DGT para un supuesto de *crowdfunding* en la Consulta V3672/2013, de 26 de diciembre (NFC049973).

esta distinción basada en que el obsequio se ofrezca *motu proprio* o la carga la imponga el donante cuando en ambos casos existe acuerdo entre las partes. Probablemente, lo mejor sería admitir la deducción de las donaciones onerosas valorándolas solo por la parte que exceda del valor de lo donado al igual que admite la normativa civil recibir estas liberalidades²⁷. *De lege ferenda*, para evitar todos estos problemas y dar mayor seguridad jurídica, sería deseable que se señalaran expresamente cuáles no serían deducibles en vez de especificar las donaciones que sí lo son dada la falta de precisión que presenta esta clasificación doctrinal.

- b) De acuerdo con el actual artículo 17.1, ¿cuáles son las donaciones no deducibles? En nuestra opinión, seguirían siendo no deducibles las donaciones condicionales pendientes de un suceso futuro o incierto. Por el mismo motivo (el mantenimiento del carácter puro y simple para la deducibilidad del art. 17.1) no resultan deducibles las donaciones con pacto de reversión (o vuelta de lo donado al donante o a terceros) porque se cumpla una condición o un plazo. De producirse estas circunstancias daría lugar a la ineficacia de la donación y a su resolución automática. Pero esta prohibición fiscal no impide las donaciones a término, pues no hay que confundir la irrevocabilidad de los negocios jurídicos con la duración de sus efectos. De hecho, el artículo 17.1 c) ya permitía la donación del derecho de usufructo (que cuando es a personas jurídicas el art. 515 del Código Civil impone que no supere los 30 años) y tras la reforma se admite la cesión de bienes por un tiempo determinado (art. 17.1 f), es decir, la que no sea perpetua. Por último, no podríamos considerar excluidas de la deducción aquellas donaciones en las que las cargas pesan sobre el bien donado (un piso hipotecado) por tratarse de obligaciones *propter rem* que no se imponen por la donación.

Por otra parte, la nueva regulación de esta forma de mecenazgo creemos que no impide, al amparo de la libertad contractual, seguir celebrando negocios mixtos con donación y no un negocio único de una sola naturaleza. En ellos estamos ante negocios con una doble causa (gratuita y onerosa), en los que se identifica claramente qué parte es precio (oneroso, *quid pro quo*) y cuál liberalidad (gratuita). Se han usado por el sector no lucrativo, principalmente, para las ventas amistosas o para las cenas benéficas. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de octubre de 2016 (RG 5000/2015 y 5030/2015 [acumulados] –NFJ064433–) admitió esta posibilidad como forma de mecenazgo

²⁷ La normativa sobre el patrimonio de los entes públicos y de las fundaciones (dos de los principales destinatarios del mecenazgo) permite aceptar las donaciones o herencias con cargas. Por ejemplo, se admite a la Administración general del Estado y sus organismos aceptar las herencias, legados o donaciones que lleven aparejados gastos o estén sometidos a alguna condición o modo onerosos si el valor del gravamen impuesto no excede del valor de lo que se adquiere (art. 21.3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del patrimonio de las Administraciones públicas). En un sentido similar, los artículos 40.2 de la Ley 3/2001, de 21 de junio, de patrimonio de la Comunidad de Madrid, y 22.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones.

a la que se le aplican los incentivos de la Ley 49/2002 y fijó los requisitos que deben concurrir en este tipo de negocio a estos efectos.

Las consecuencias de optar por uno u otro contrato difieren en el ámbito civil y tributario. Si se opta por la donación, se aplicarán las normas previstas para esta en el Código Civil y la donataria asumirá la carga de entregar los bienes o prestar los servicios, cabiendo la revocación en caso de incumplimiento, pero no su ejecución forzosa. Si se opta por el negocio, la entidad no lucrativa asume la obligación de entregarlos o prestarlos pudiendo, en su defecto, el mecenas rescindir el contrato y exigir la responsabilidad oportuna. Desde el punto de vista fiscal, la distinción tiene especial incidencia en el IVA, pues la falta de onerosidad determina la no sujeción. A este respecto, la DGT ha considerado que no hay contraprestación cuando las recompensas son «prácticamente inexistentes», tienen un valor «simbólico» o el precio es «desproporcionadamente inferior al valor de mercado»²⁸. El límite fijado por el artículo 17.2 ayudará, sin duda, a esclarecer estos conceptos indeterminados y permitirá que los obsequios que entregue o preste la entidad no lucrativa tras recibir la donación no estén sujetos. Por el contrario, en el negocio mixto, el tramo oneroso de la operación estará gravado por el impuesto.

Por último, se mantiene la exigencia de que las donaciones sean irrevocables (junto al citado carácter puro y simple), requisito que implica tres restricciones: 1) el donante no puede recuperar lo que dio a su libre voluntad una vez perfeccionada la donación; 2) cualquier pacto entre las partes que prevea la resolución de la donación –y la consiguiente reversión al donante o a un tercero– impide la deducción; y 3) si se producen las circunstancias sobrevinidas que prevé el Código Civil (entre las que destaca, a nuestros efectos, el incumplimiento del modo o carga) y se ejerce en plazo la acción de revocación, el donante deberá restituir los beneficios fiscales disfrutados.

En virtud de este requisito no serían deducibles las donaciones *mortis causa*, realizadas en razón o sospecha de peligro de muerte, pues se caracterizan por que la adquisición de lo donado queda diferida al fallecimiento del donante y por lo que aquí interesa por su revocabilidad; no así las donaciones *inter vivos post mortem*, en las que hay un aplazamiento de la entrega de lo donado al momento de la muerte del donante, pero son irrevocables.

²⁸ Entre otras, las Consultas 818/2001, de 24 de abril (NFC012584), y 1960/2001, de 6 de noviembre (NFC016370). Para un exhaustivo análisis de la ausencia de contraprestación en estos supuestos véase Blázquez Lidoy (2007, pp. 44 y ss.). En un trabajo posterior, este autor (2022a, p. 102) se muestra contrario a esta interpretación administrativa, pues entiende que la DGT recalifica una operación onerosa a gratuita por la desproporción bajo el supuesto amparo de una «lógica conclusión». En su opinión:

Dejando al margen la subjetividad de cuándo puede haber desproporción y cómo se puede probar, el análisis se hace sobre una premisa incorrecta; si se verifica que el contrato es oneroso (criterio cualitativo) la proporción (criterio cuantitativo) es indiferente. Es decir, solo hay que verificar si es oneroso. Sin embargo, la DGT entiende que el criterio cualitativo depende del cuantitativo, de tal manera que la onerosidad va a depender de la proporción (es lo que la DGT denomina como «lógica conclusión»).

3.3.2. El obsequio de valor simbólico y sus consecuencias tributarias

La modificación del artículo 17.2 permite a la donataria entregar bienes o prestar servicios de dos tipos según tengan un valor económico o no (por ejemplo, los agradecimientos o poder participar en la ejecución de un proyecto). Para los primeros se ha establecido un límite superado el cual la donación no será deducible, para los segundos siempre lo será.

En concreto, el límite supone que el valor de los bienes o servicios recibidos²⁹ no puede sobrepasar el 15 % del valor de la donación y, en todo caso, no superar el importe de 25.000 euros. Ambas condiciones operan conjuntamente y sobre cada una de las donaciones, no sobre el total de estas. Es evidente, por tanto, que la cuantificación de la recompensa debe estar claramente fijada.

En la regulación de estos máximos se han omitido algunas cuestiones importantes que quedan abiertas a la interpretación.

La primera es sencilla de superar, pues se deduce de la propia norma: la base de la donación debe ser la diferencia entre el valor de lo que se da y se recibe a cambio³⁰. Para lo primero se aplica el artículo 18, pero no hay previsión para lo segundo.

En efecto, a pesar de la importancia de precisar y valorar con exactitud estos obsequios, no se ha previsto una regla de valoración específica en el artículo 18 de la Ley 49/2002 para ellos. En nuestra opinión, por la naturaleza de la medida introducida, que trata de fomentar el mecenazgo, debería ser el valor de mercado, que también será aquel por el que se incorporará, en su caso, a la contabilidad del donante. No obstante, surge la duda de si sería el valor neto contable cuando se trate de bienes del activo empresarial de la donataria. En todo caso, a este respecto, el hecho de que el donante no llegue a usar esos bienes (por ejemplo, no utilizando las entradas de la exposición o solo alguna) o que el servicio no le pudiera aprovechar o beneficiar no se tendrá en cuenta en el cálculo.

En segundo lugar, no está solventado el conflicto que puede producirse cuando las donaciones son efectuadas por empresas a las fundaciones que ellas crearon: ¿se aplica lo que se deriva de la Ley 49/2002 o la normativa genérica sobre operaciones vinculadas³¹?

²⁹ El recibir unos servicios de la entidad sin fin de lucro no permite calificar este tipo de donación de remuneratoria (art. 619 del Código Civil), pues, para ello, se requiere que los servicios recibidos del donatario sean previos a la donación.

³⁰ Así lo apuntaba Jiménez Escobar (2017, p. 113) en su propuesta *de lege ferenda* de regular específicamente este tipo de actividades.

³¹ Por analogía podría ser de interés la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2023 (RG 4826/2020 -NFJ091558-) respecto de las normas específicas de valoración de las ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 37.1 b) de la Ley del IRPF) en concurrencia con operaciones vinculadas. El TEAC entiende que el

Por último, tampoco se han regulado las consecuencias de superar ese tope: ¿deja de ser deducible la totalidad de la donación o solo la parte que excede? En principio, parece que se producirá un error de salto por el que la donación dejará de estar incentivada fiscalmente.

4. Convenios de colaboración empresarial (art. 25)

Este tipo de mecenazgo consiste en una ayuda económica para la realización por la entidad no lucrativa de un proyecto a cambio de que se difunda la participación del colaborador. En realidad estamos ante una donación con la carga –impuesta legalmente al donatario– de informar a la sociedad de la ayuda recibida del colaborador para realizar una actividad de interés general.

La reforma del artículo 25³² ha supuesto la recepción de dos criterios consolidados de la DGT referidos a las ayudas en especie y a la difusión por el colaborador de su actuación benéfica; la incorporación de una nueva exención olvidada por la anterior redacción de la ley (la de la ganancia del colaborador cuando la ayuda consiste en bienes) y, finalmente, el

principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia o pérdida patrimonial, procede acudir a dicha norma específica y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

Sobre la problemática de las donaciones entre empresas y entidades no lucrativas vinculadas véase Pedreira Menéndez y Álvarez Pérez (2012).

³² Destacamos en cursiva los cambios introducidos en el artículo 25:

1. 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, *ya sea dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador*, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. *Esta difusión podrá ser realizada, asimismo, por el colaborador.*

2. 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.

Las rentas positivas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de las ayudas económicas a que se refiere el apartado 1 de este artículo estarán exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador.

3. El régimen fiscal aplicable a las ayudas económicas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

rechazo de una sentencia aislada del Tribunal Supremo (TS) que considera la difusión de la ayuda como una prestación de servicios sujeta al IVA.

No se ha modificado el incentivo fiscal, por lo que la ayuda sigue siendo un gasto deducible –sin limitación alguna– en el impuesto personal del empresario colaborador, ya sea el IRPF (salvo en la estimación objetiva), el IS o el IRNR cuando existe un establecimiento permanente. Este incentivo tenía sentido cuando se introdujo por la Ley 30/1994, época en la que la legislación del IS era muy renuente a admitir la deducción de ciertas liberalidades. Pero desde la reforma del artículo 15 e) de la ley del impuesto –que admite la deducción de los gastos de promoción– los convenios han perdido parte de su atractivo fiscal. A este respecto la posibilidad de incrementar el incentivo añadiendo al gasto en la base una deducción en la cuota –como ocurre en Navarra– ha sido reclamada insistentemente por la doctrina³³, pero no se ha implementado en esta última reforma.

Tampoco se ha contemplado la posibilidad de que la entidad sin fin de lucro se comprometa a algo más de la mera difusión de la ayuda, no pudiendo entregar bienes o prestar servicios de carácter simbólico como permite el vigente artículo 17.2 para las donaciones.

4.1. Los tipos de ayudas económicas que puede realizar el colaborador

La primera modificación afecta al tipo de ayuda económica que recibe la entidad sin fin de lucro especificándose en qué puede consistir. Para ello, al definir el convenio en el primer apartado del artículo 25, y tras mencionar la citada ayuda, se añade «ya sea dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador». La verdadera importancia de esta aclaración reside en la referencia a la prestación de servicios (profesionales y gratuitos), por lo que analizaremos por separado cada clase de ayuda.

4.1.1. Las ayudas dinerarias o en especie

Con la reforma se incluyen por primera vez, de forma expresa, las ayudas en especie como mecanismo de colaboración en el marco de los convenios previstos en el artículo 25, si bien la entrega de bienes se había aceptado por la DGT desde la primera regulación de este tipo de mecenazgo.

³³ Nos estamos refiriendo al artículo 31 de Decreto foral legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En cuanto a la doctrina, por todos, véanse García Luis (2017, p. 546) y Lasarte Álvarez *et al.* (2008, p. 550).

El convenio fue introducido en nuestro derecho por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que solo admitía como forma de ayuda la entrega de dinero a las entidades sin fin de lucro («cantidades así satisfechas»), pero la Ley 49/2002 incorporó otra posibilidad de llevarla a cabo: mediante «los gastos realizados».

Como destacó Marco Serrano (2004, p. 56), cabía interpretar este añadido de una manera literal y restringida. En el sentido de que solo se admitiría la deducibilidad de aquellos gastos que tuvieran su origen en servicios prestados por terceros a la entidad no lucrativa cuyo pago asumiera el colaborador (con factura a nombre de la empresa³⁴). Sin embargo, esta interpretación literal le parecía excesivamente rigurosa. También lo ha entendido así la práctica totalidad de la doctrina que defiende que la ayuda económica pueda consistir en retribuciones en especie³⁵. De igual modo lo admite la DGT, entre otras muchas, en las Consultas V0185/2004, de 13 de octubre (NFC019988); 1990/2004, de 18 de noviembre (NFC036397); y V0085/2015, de 14 de enero (NFC053672)³⁶. Es decir, por vía interpretativa se equiparó la regulación prevista para el convenio (art. 25) con la de la donación, en la que siempre se permitió la entrega de «bienes o de derechos» (art. 17).

La reforma, por tanto, viene a confirmar este criterio administrativo introduciendo expresamente las ayudas en especie de las que separa una clase de ellas: las prestaciones de servicios.

Finalmente, en consonancia con este cambio debería haberse modificado el segundo párrafo del artículo 25 de la Ley 49/2002 –que regula el incentivo fiscal en forma de gasto deducible–, pues sigue manteniendo la primigenia redacción refiriéndose a las «cantidades satisfechas o los gastos realizados» como si la única forma de ayuda fuese la dineraria. Hubiera sido más coherente sustituir esos términos por la expresión «la ayuda económica». Debe considerarse, por tanto, que toda ayuda económica es un gasto deducible en el impuesto personal del colaborador y no solo la monetaria, como se deduce de una interpretación literal del artículo 25.2.

³⁴ A esta interpretación aluden Cruz Amorós y López Ribas (2004, p. 216, nota 39) y se admite en la Consulta V3394/2013, de 20 de noviembre (NFC049695). En ella se pregunta por los gastos en los que incurre un empresario destinados a restaurar un convento de la Iglesia católica. Se admite la deducibilidad en el marco del artículo 25 siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.

³⁵ Por todos, Casanellas Chuecos (2003, p. 228; 2016, p. 225), para quien cabe cualquier modalidad de ayuda siempre que sea cuantificable económicamente y sirva para el cumplimiento de los fines de interés general.

³⁶ La primera consulta no pregunta sobre un caso concreto. En la segunda se trata de una fundación dedicada a la enseñanza del deporte del golf a niños y jóvenes promesas sin recursos. El convenio se firma con una empresa textil que entregará la ropa con la que jugarán los jóvenes. En la última se entrega a una fundación dedicada a la integración social un edificio en construcción cuya clasificación y uso urbanísticos es de carácter asistencial.

4.1.2. Las ayudas por medio de prestaciones de servicios

Tras la nueva redacción del artículo 25 se distingue entre ayudas en especie y prestaciones de servicios, admitiéndose ambas como forma de colaboración. Por tales servicios es evidente que deben entenderse los prestados gratuitamente en el ejercicio de una actividad profesional o empresarial –quedando al margen el voluntariado–, ya sea por contribuyentes del IRPF, del IS o del IRNR.

No nos parece técnicamente correcta esta distinción, pues las segundas son un tipo de las primeras, por lo que hubiera bastado solo con citar las ayudas monetarias y en especie. No obstante, la actual redacción se puede justificar por el deseo de aclarar una cuestión sumamente conflictiva en la normativa anterior, ya que la DGT fue modificando su criterio con el paso del tiempo.

En efecto, la DGT no ha mantenido un criterio unívoco sobre la admisión de las prestaciones de servicios en los convenios. En la Consulta V0185/2004, de 13 de octubre (NFC019988), se plantea expresamente si tales servicios pueden considerarse «ayuda económica» y no se objeta nada al respecto. Si bien hace la salvaguarda de que habrá de valorarse en cada supuesto concreto si dichos servicios «contribuyen a la realización de las actividades que, en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines». Posteriormente, la DGT modificó este criterio general (Consulta V0997/2015, de 27 de marzo –NFC054368–) afirmando que la prestación de un servicio no constituye una forma de materializar la ayuda económica a un convenio y, por lo tanto, no sería un gasto deducible para el colaborador. La DGT no ofrece explicación alguna para esta nueva interpretación, pero creemos que deriva del temor a un posible abuso o fraude y, en su caso, a las dificultades de control y cuantificación, a diferencia de lo que ocurre con las ayudas monetarias. Sin embargo, la DGT, cambiando de nuevo el criterio y volviendo al inicial, en la Consulta V2047/2017, de 28 de julio (NFC065944), vuelve a permitir estas prestaciones de servicios «en la medida que las mismas contribuyan a la realización de las actividades que en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines».

¿Cómo interpretar esta última salvedad por la que se admitían los servicios gratuitos? A nuestro parecer, la ayuda mediante servicios sería válida siempre que estén directamente relacionados con el evento o la actividad de interés general que se va a promocionar. Por ello, creemos que, de acuerdo con este criterio administrativo, no toda prestación de servicios sería válida³⁷. Así, no podrían considerarse como parte del convenio los servicios realizados para el normal funcionamiento o gestión de la entidad no lucrativa, aunque indirectamente repercutan en las actividades específicas que se van a desarrollar con el convenio. Según nuestro criterio, no deberían aceptarse servicios tales como el asesoramiento jurídico, financiero, tributario o contable en la gestión diaria, pero no habría problemas si se

³⁷ Así también lo entiende De Urrutia Coduras (2022).

trata de prestar esos servicios para un proyecto concreto. O, por ejemplo, en que una empresa ceda sus fisioterapeutas a una fundación para la celebración de una carrera popular en la medida en que ayudarían a los corredores lesionados o que una empresa de traducción ceda sus intérpretes para un congreso internacional.

Una vez expuestos los antecedentes que pueden explicar la novedad normativa, conviene hacer una serie de consideraciones críticas.

En primer lugar, nos parece confusa la aclaración de que la prestación de servicios tiene que hacerse «en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador». En la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 6/2023 se justifica esta puntualización:

puesto que carecería de sentido que aquellas [las prestaciones] se desarrollaran al margen de su actividad y sin contar con los medios necesarios para ello, ya que supondría unos costes adicionales al colaborador y desvirtuaría por otra parte la finalidad perseguida por los convenios de colaboración.

Es cierto que esta práctica será inusual –o, más bien, inexistente– y por eso mismo no hubiera sido necesaria su mención en el precepto. En todo caso, debería quedar a voluntad del colaborador realizar o no estos servicios ajenos y, si los presta, ser deducibles. Pero con la inclusión de este requisito –pensamos– se pueden producir dos derivadas que probablemente no se han previsto por el legislador.

La primera es que la prohibición solo afecta a los servicios, no a la entrega de bienes, sin que tenga mucho sentido esta distinción. Se pueden seguir entregando bienes no afectos a la actividad empresarial –en tanto sean útiles y/o necesarios para el proyecto en cuestión– como forma de ayudar en un convenio. El colaborador puede comprarlos y entregarlos para la realización de un proyecto de una fundación en vez de dar dinero.

La segunda es que puede servir para defender una ampliación en el tipo de servicios que la DGT venía admitiendo como deducibles en los convenios. Como ya hemos indicado, el criterio administrativo era el de solo admitir las prestaciones de servicios «en la medida que las mismas contribuyan a la realización de las actividades que en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines». Es decir, solo era posible prestar servicios que ayudaran a la actividad o proyecto concreto que iba a realizar la entidad sin fin de lucro como consecuencia de la firma del convenio. La ayuda era finalista para el proyecto que se financiaba aquella. No cabía una ayuda en forma de servicios para las actividades de gestión diaria de la entidad sin fin de lucro (asesoramiento contable, jurídico, administrativo, etc.) o que no estuviera destinada a una específica actividad (creación o mantenimiento de la web de la entidad). Con la nueva redacción la prestación del servicio tiene que estar relacionada con la actividad propia del colaborador sin que exista otra limitación referida a la actividad o proyecto que se va a favorecer. El énfasis recae sobre la relación del servicio con la actividad de su prestador y no con la actividad de la entidad no lucrativa a la

que se va a ayudar. Al admitirse expresamente la ayuda en forma de servicios y regularse en qué deben consistir parece que podría defenderse que no recayeran sobre un proyecto concreto, sino sobre cualquier actividad de carácter general de la entidad que los recibe.

En segundo lugar, debemos plantearnos qué consecuencias tiene circunscribir la prestación de servicios a los convenios (art. 25) y excluirla de las donaciones (art. 17). Lo más probable es que ya no se admita una interpretación por la que estas operaciones gratuitas pudieran considerarse donaciones indirectas –en cuanto suponían una condonación de deuda convenida por las partes– y habrá que reconducirlas a los convenios si se quiere disfrutar de un incentivo fiscal. La decisión tiene trascendencia, pues el tratamiento fiscal es distinto, una deducción en la cuota o un gasto en la base.

No encontramos una justificación convincente a esta decisión del legislador partiendo de la base de que siempre se ha pensado en servicios profesionales y no en el voluntariado de particulares. En un primer momento, las proposiciones de ley presentadas en la anterior legislatura contemplaron la donación de servicios –junto con la de bienes o derechos– en el artículo 17 de la Ley 49/2002 y no había mención alguna a ellas en los convenios. Sin embargo, a raíz de unas enmiendas presentadas en el Congreso, las prestaciones gratuitas de servicios se eliminaron del artículo 17 –dedicado a las donaciones– para incluirse en el artículo 25, que regula los convenios³⁸. Su fundamentación tan solo hacía referencia a que las prestaciones de servicios pasaban de un tipo de mecenazgo al otro, pero no explicaban la razón del cambio. De la exposición de motivos del real decreto-ley se deduce que son razones de seguridad jurídica y control administrativo las que lo justifican, pues es mayor en los convenios³⁹. No nos parecen acertadas, pues también las donaciones de servicios podrían controlarse a través del justificante que tiene que emitir la donataria al donante por la donación recibida y por la información que se remite a la AEAT por medio del modelo 182. Es más, pensamos que habrá menos control sobre estos servicios, ya que en ese modelo no se informa sobre los convenios, sino tan solo sobre las donaciones⁴⁰.

³⁸ Enmiendas números 104 y 115 presentadas por el Grupo Parlamentario Socialista, Grupo Parlamentario Confederado de Unidas Podemos-En Comú Podem-En Marea. BOCG. Congreso de los Diputados, serie B, núm. 143-4, de 30 de marzo de 2022, pp. 104 y 114.

³⁹ En la citada exposición se señala:

A su vez, se incluye a «las prestaciones de servicios» como mecanismo para colaborar con las entidades beneficiarias del mecenazgo y coadyuvar al cumplimiento de los fines de interés general perseguidos por estas, siendo necesario dotar a este instrumento de colaboración de una mayor seguridad jurídica tanto para el colaborador como para aquellas entidades que se vayan a beneficiar del mismo.

Los convenios de colaboración garantizan este marco y ofrecen la seguridad jurídica necesaria pretendida por el legislador para este tipo de ayudas económicas, a la vez que otorgan un incentivo fiscal atractivo permitiendo la deducibilidad de los gastos incurridos en dichas prestaciones.

⁴⁰ La información sobre los convenios celebrados la obtiene la Administración tributaria por otros cauces. En concreto, a través de la memoria económica que, en cumplimiento de lo establecido en la Ley 49/2002,

No estamos criticando que los servicios gratuitos puedan admitirse en los convenios, sino que se les excluya de las donaciones. Una vez aceptada la prestación de servicios por el legislador como forma de mecenazgo incentivado fiscalmente –con todos los temores que ha suscitado siempre su acreditación y valoración⁴¹–, debería ser el empresario o profesional quien decidiera si llevarlos a cabo mediante donaciones o convenios. No tiene sentido excluirlos de un mecenazgo totalmente altruista –como es la donación– frente a uno que no lo es, pues en el convenio se obtiene el retorno de la difusión de ayuda recibida.

En tercer lugar, no se ha contemplado la valoración que debe darse a estas prestaciones de servicios⁴², lo que genera incertidumbre, pues caben varias posibilidades y, seguramente, derivará en litigiosidad. A esta cuestión se refirió la citada Consulta V2047/2017 al admitir determinadas retribuciones en especie por parte de la entidad colaboradora mediante aportaciones no dinerarias o prestaciones de servicios. Según su criterio, «Dichos "gastos realizados" son los efectivamente incurridos por la entidad, sin que tenga tal consideración una posible merma de ingresos o un margen de beneficios». En efecto, *de lege data*, la valoración del servicio debería ser por el coste de la prestación y no por el valor de mercado, que incluiría el margen comercial⁴³. Esta es la norma que también rige en el IVA

deban elaborar las entidades no lucrativas. Así, de acuerdo con el artículo 3.1 g) del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, la citada memoria informará sobre los convenios de colaboración empresarial suscritos por la entidad no lucrativa identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas. Conviene recordar que las entidades de la Ley 49/2002 con un volumen de ingresos inferior a 20.000 euros no tienen que presentar esa memoria, por lo que en estos casos la información se obtendrá por medio de las actuaciones de comprobación que se realicen.

⁴¹ El temor al control sobre las prestaciones de servicios gratuitos ha sido una constante en la Administración. En el Informe relativo a las conclusiones del Grupo de Trabajo Interministerial sobre fiscalidad de las entidades no lucrativas e incentivos fiscales al mecenazgo, de 23 de diciembre de 2013, se advierte sobre la donación de servicios: «esta medida se considera inasumible por dificultades insalvables en el control de la deducción, pudiendo conllevar un elevadísimo coste». Este informe lo recoge Blázquez Lidoy (2015, pp. 218 y ss.).

En nuestra opinión, esto supone desconocer la realidad de las cosas, pues las empresas acuden a esta forma de mecenazgo cada vez más por las exigencias que implica la responsabilidad social corporativa. Además, en la gran mayoría de los casos, la contabilización y cuantificación de estas operaciones no ofrece problemas, siendo totalmente transparente; así, por ejemplo, en un despacho de abogados no resultaría del todo complicado, puesto que suelen contar con herramientas de control del tiempo que invierten sus profesionales en la realización de sus trabajos para clientes, por lo que el control de este tipo de trabajos «pro bono» podría ser llevada a cabo sin problemas.

⁴² Curiosamente, la enmienda número 104 presentada por el Grupo Parlamentario Socialista, Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-En Marea sí regulaba la forma de valorar los servicios. Así, «la ayuda económica estará constituida por los gastos directamente incurridos en la prestación incluida, en su caso, la amortización de los elementos patrimoniales utilizados directamente en la misma». Sin embargo, esta aclaración no se incorporó al texto definitivamente aprobado por el Congreso. BOCG. Congreso de los Diputados, serie B, núm. 143-4, de 30 de marzo de 2022, pp. 104 y 114.

⁴³ Plaza Romero y Suárez Capel (2017, pp. 163-164) se plantean si debe seguirse un criterio analógico (más conservador) y acudir a la idea de valor contable, lo que normalmente llevaría a un coste residual, o bien

para el autoconsumo externo de servicios (art. 79.cuatro de la Ley del IVA). Igualmente, es la solución a la que se ha llegado en los territorios forales en la valoración de las donaciones de servicios, cuya legislación admite como forma de mecenazgo⁴⁴. Para no tener problemas de comprobación, conviene que la empresa y la entidad no lucrativa documenten el alcance de la colaboración y justifiquen la valoración correspondiente (número de horas trabajadas, salario de los empleados, amortización de bienes utilizados, etc.). En todo caso, *de lege ferenda*, lo deseable es que estos servicios se valoren por el valor de mercado –debidamente acreditado– como forma de incentivar realmente su prestación.

Por último, la admisibilidad expresa de los servicios gratuitos en los convenios nos lleva a contemplar su tratamiento en el IVA. La DGT ha considerado que estábamos ante supuestos de autoconsumo externo sujeto (Consultas V0990/2015, de 27 de marzo –NFC054287–, y V2047/2017, de 27 de julio –NFC065944–). Por ello, el empresario o profesional que realice las prestaciones gratuitas deberá repercutir el IVA sobre la entidad destinataria de estas operaciones, mediante la correspondiente factura, asumiendo (en cuyo caso se incrementaría la base de la donación) o no el coste del impuesto⁴⁵.

No obstante, con anterioridad a estas consultas, la DGT, en la Consulta V2396/2009, de 26 de octubre (NFC036128), inició una interpretación rupturista⁴⁶ respecto de los servicios gratuitos que prestaba un despacho de abogados a fundaciones de la Ley 49/2002. Y que, en la actualidad, podemos considerar como una doctrina consolidada tras otras posteriores en el mismo sentido (V0920/2016, de 10 de marzo –NFC059329–; V2330/2018, de 20 de agosto –NFC070067–, y V3021/2020, de 6 de octubre –NFC078181–).

Estas cuatro consultas interpretan la normativa sobre el autoconsumo de servicios de una forma más flexible, pues consideran que en estos casos no existiría y, por ello, no habría

a un criterio más teleológico que tuviera en consideración el lucro cesante. Finalmente, proponen seguir el criterio contemplado en el artículo 43.1.1.º f) de la Ley del IRPF a la hora de valorar las retribuciones en especie de empresas a sus empleados consistentes en productos comercializados por la propia empresa, lo que podría servir de referencia. Por este motivo, la valoración no podrá resultar inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio del que se trate. Se considerará a estos efectos como precio ofertado al público el previsto en la Ley general para la defensa de consumidores y usuarios, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes.

⁴⁴ En el País Vasco y Navarra sí se recoge expresamente un incentivo fiscal para la donación para las «prestaciones gratuitas de servicios». La base de la deducción será el coste de la prestación, incluida, en su caso, la amortización de bienes cedidos. Las normas que lo recogen son: Norma foral 35/2021, de 23 de diciembre (Álava), Norma foral 3/2004, de 7 de abril (Guipúzcoa), Norma foral 4/2019, de 20 de marzo (Vizcaya) y Decreto foral legislativo 2/2023, de 24 de mayo (Navarra).

⁴⁵ Hay que tener presente que el tipo y base cero en el IVA que hemos comentado anteriormente solo rige para la entrega de bienes a entidades no lucrativas, no para los servicios. Sobre el autoconsumo en el IVA y las entidades no lucrativas nos remitimos al estudio exhaustivo de Blázquez Lidoy (2023).

⁴⁶ Así la califica atinadamente Peñalosa Esteban (2015, p. 307).

sujeción al impuesto. Estos servicios pro bono prestados por despachos de abogados o consultorías son calificados como donaciones de servicios. Pero, para la DGT, no son servicios ajenos a la finalidad de la empresa, sino que:

se dirigen a la promoción de la firma, por cuanto contribuye a mejorar su percepción por parte de la opinión pública en general, y a la atención para los profesionales de la entidad, captando profesionales con talento que tengan inquietudes sociales, todo ello dirigido al mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante.

En las circunstancias reseñadas, los asesoramientos profesionales gratuitos han de considerarse afectos al desarrollo de la actividad profesional y no constituyen el supuesto de autoconsumo previsto en el artículo 12.3.º de la Ley del IVA. Por tanto, no estarían sujetos al IVA, no teniendo que repercutirlo en factura a la entidad no lucrativa. Asimismo, las cuotas soportadas por la empresa para poder prestar los servicios gratuitos serían deducibles⁴⁷.

Las cuatro consultas citadas parecen referirse a donaciones de servicios, aunque no queda claro si en el supuesto de hecho también se contemplan los convenios de colaboración. En todo caso, no vemos inconveniente en aplicar esta doctrina administrativa a los convenios sustituyendo las primeras consultas que mencionamos en las que se defendía la sujeción de las prestaciones de servicios en los convenios. Recordemos que la clave de esta interpretación administrativa sobre las donaciones de servicios reside en la intención del profesional de «promocionar» sus servicios ante la opinión pública. Y esa «promoción» solo es posible cuando se difunde, de un modo otro, ante sus potenciales clientes. Esa es la razón por la que tales servicios no son ajenos a su actividad. En las donaciones no existe la obligación de difundir la ayuda recibida por la entidad no lucrativa, quedando a su libre voluntad como un beneficio de cortesía u obligación moral. Será, por tanto, el profesional quien deba realizar esta tarea cuando realice donaciones. Esta circunstancia no se produce en los convenios de colaboración en los que la difusión de la ayuda recibida es consustancial, lo que refuerza la no sujeción que estamos comentando. En efecto, si el fundamento en el que se apoya la DGT es que la actividad se realiza en interés de la empresa, para ser consecuentes, tampoco habría autoconsumo en los servicios prestados en los convenios de colaboración. En ellos, el colaborador que presta el servicio obtiene una difusión que

⁴⁷ En este sentido, la DGT, en la Consulta V2396/2009, de 26 de octubre (NFC036128), aclara que no resulta de aplicación la limitación en la deducción prevista en el artículo 96.uno.5.º de la Ley del IVA por la que se prohíbe la deducción de las cuotas correspondientes a bienes o servicios de los que resulte destinatario el empresario o profesional y cuyo destino previsible sea la realización de operaciones sin contraprestación (joyas, alimentos, bebidas, espectáculos, bienes o servicios destinados a clientes, asalariados o terceras personas). En este caso, nos encontramos ante un servicio directa y exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad. Debe entenderse, por tanto, que sirve «fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional de la consultante».

redunda en su beneficio y, como veremos a continuación, el mismo puede realizar dentro de ciertos límites. Si bien es cierto que esa difusión no puede considerarse una contraprestación y, por ello, no está sujeta al IVA.

4.2. La difusión por el colaborador de su actuación

En el convenio, el destinatario de la ayuda económica se compromete a difundir la participación del colaborador en la realización de la actividad de interés general. Esta es la principal característica que define esta figura y la diferencia de la donación. Con la reforma, ahora se añade al final del primer apartado del artículo 25.1: «Esta difusión podrá ser realizada, asimismo, por el colaborador».

De nuevo estamos ante una cuestión en la que el criterio de la DGT fue evolucionando, por lo que debemos conocerlo para interpretar correctamente lo que supone el cambio normativo.

En la Consulta 939/2004, de 13 de abril (NFC019305), se permitió que el colaborador también difundiese su actuación. Y podía hacerlo sin condicionamiento alguno:

Mencionándolo en su campaña publicitaria o incluyendo el logotipo de la entidad sin fines lucrativos en uno de sus productos. Aún cuando en estos supuestos es el colaborador el que lleva a cabo la actividad de difusión y la entidad sin fines lucrativos realiza algún tipo de cesión de uso de su logotipo, nombre o marca, no implica que la ayuda del colaborador pierda su carácter esencial de gratuita ni que exista una contraprestación onerosa por parte de la entidad sin fines lucrativos distinta de la regulada en el marco de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Sin embargo, la Consulta 2045/2004, de 3 de diciembre (NFC020396) –refrendada en las posteriores V0779/2014, de 20 de marzo (NFC050751) y V0085/2015, de 14 de enero (NFC053672)–, modifica radicalmente el criterio anterior y entiende:

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. Esto no implica que se preste un servicio de difusión publicitaria al colaborador, sino únicamente se difunde su participación en las actividades de interés general que lleva a cabo la entidad beneficiaria del Convenio. Por tanto, 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, tal y como se plantea en el escrito de consulta se trata de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002. La contraprestación que correspondería realizar a la beneficiaria, difundir

la participación, excede en este caso, cediendo su nombre o logotipo para su uso en las campañas publicitarias del colaborador, el ámbito del convenio de colaboración empresarial contemplado en la norma.

Finalmente, la DGT introduce una matización a la prohibición de la difusión por el propio colaborador que acabamos de exponer. En la Consulta V0990/2015, de 27 de marzo (NFC054287), se afirma (la cursiva es nuestra):

Sin perjuicio de lo anterior [la difusión por el colaborador], y *al margen del convenio* de colaboración mencionado el colaborador podrá hacer mención de su condición de tal, en un sentido amplio, pero esta circunstancia se debe realizar al margen del convenio de colaboración mencionado, sin que desvirtúen la naturaleza de las donaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo por el hecho de que la empresa que la efectúe realice publicidad de la misma.

En la Consulta V1448/2015, de 11 de mayo (NFC054831), tras negar la posibilidad de la cesión del logotipo o marca señala (la cursiva es nuestra):

No cabe, en el marco de un convenio de colaboración empresarial, el que sea el colaborador sustituya a la entidad sin ánimo de lucro y lleve a cabo la difusión de su propia participación en las actividades de la entidad sin fines lucrativos, sin perjuicio de que el colaborador pueda difundir tal participación, si bien *siempre al margen del referido convenio* de colaboración empresarial.

¿Cómo se podían interpretar estas últimas consultas en las que se admite la difusión por el colaborador «al margen del convenio»? En nuestra opinión, conviene diferenciar en función de si la difusión tiene una finalidad comercial o informativa⁴⁸.

En relación con la primera posibilidad (finalidad comercial), en las citadas consultas se hace referencia a dos tipos de actuaciones por parte de la empresa: cesión del logotipo, marca o nombre de la entidad no lucrativa o mención de la participación en la publicidad. En el primer caso es evidente que estaríamos ante un contrato de cesión de marca por el que la empresa la utiliza en una campaña publicitaria de sus productos, lo que vulneraría el sentido del artículo 25 de la Ley 49/2002⁴⁹. Pero también el segundo podría exceder de la mera difusión de la ayuda económica a la que se refiere el artículo 25, pues se desvirtuaría

⁴⁸ En el mismo sentido Plaza Romero y Cobos Gómez (2016, p. 879).

⁴⁹ Rodríguez Blanco (2005, p. 114) recoge un ejemplo de convenio en el que participa una entidad religiosa (el Obispado de Palencia) y en el que hay una cesión de marca o imagen. El Obispado permite la utilización de su nombre como el de la catedral de Palencia (imagen, etc.) para que Caja España comercialice un fondo de inversión denominado FondEspaña Catedrales F. I. M. A cambio, Caja España entregará la mitad de la comisión de gestión permitiendo a los clientes que elijan a qué catedral se destinará ese dinero.

la causa no lucrativa de este contrato transformándolo en oneroso inmerso en una estrategia publicitaria. Y, en este sentido, coincidimos con la posición restrictiva de la DGT⁵⁰.

Sin embargo, en la segunda hipótesis planteada (la meramente informativa), no vemos inconveniente alguno. Es decir, cuando la empresa difunde su participación en unas actividades (las recogidas en el convenio) sin vincularla con una concreta campaña publicitaria. No nos parece que desvirtúe el ánimo de liberalidad de la empresa el que esta haga pública su colaboración con la entidad no lucrativa en su memoria anual, web, información institucional o en un vídeo que recoja la actividad de interés general realizada (por ejemplo, recogiendo todo el proceso de rehabilitación de un edificio histórico). Es evidente que el empresario necesita que se conozcan sus actuaciones filantrópicas de acuerdo con el principio de transparencia que debe guiar sus actuaciones. En primer lugar, de cara a sus accionistas, que deben tener noticia del destino de un dinero que, de otra manera, podría redundar en el esperado reparto de beneficios. También debe hacerlo frente a los trabajadores de la empresa, que deben ser informados de este tipo de actividades.

Esta interpretación que defendimos sobre las últimas consultas de la DGT en la que se admitía la difusión por el propio colaborador es la que debería mantenerse, por los motivos expuestos, tras la reforma del artículo 25 que estamos comentando. Si bien en la exposición de motivos del real decreto-ley se justifica la modificación «puesto que uno de los objetivos buscados por la reforma de la Ley es difundir los esfuerzos privados en actividades de interés general en el marco de los convenios de colaboración de un modo más eficaz». Si lo que se busca es lograr que la difusión tenga la mayor eficacia buscando el colaborador el mayor impacto mediático (por ejemplo, introduciendo la cuña «empresa colaboradora» tras un anuncio en la radio), podría complicar, aún más, la distinción con la publicidad y generar problemas con la sujeción al IVA de esta actividad, como veremos en el último epígrafe. En este sentido hubiera sido preferible que la reforma no hubiera utilizado el término «difusión» en la modificación que estamos comentando y solo hubiera hecho referencia a que el colaborador «informará» sobre su participación en el convenio.

4.3. La exención de la ganancia patrimonial por entregar bienes

La donación de bienes (distintos del dinero) y derechos puede ocasionar una ganancia para el donante por la diferencia entre el valor de mercado de lo donado y su valor de adquisición.

⁵⁰ Palencia-Lefler Ors (2007, p. 162) señala como algunas grandes empresas tienen, además del presupuesto para llevar a cabo el mecenazgo que va directamente a la fundación beneficiaria, un presupuesto de comunicación de estas actuaciones que financia operaciones publicitarias y de relaciones públicas. Es el caso, por ejemplo, del anuncio en prensa que explicita el apoyo de la empresa-mecenas a la exposición cultural, anunciando las fechas y las características del acontecimiento. En su opinión, el grado de notoriedad que obtiene el mecenazgo con este tipo de actuaciones publicitarias o de relaciones públicas hace casi imposible distinguir mecenazgo de patrocinio.

Para evitar esta situación, el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 declara exentas del IRPF, el IS y el IRNR del donante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta ley. A su vez, el apartado segundo de este mismo artículo amplía la exención al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana respecto los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los citados donativos, donaciones y aportaciones.

Ambas exenciones están restringidas a los supuestos en que los bienes se transmiten por donación y siempre que esta sea pura y simple, pues son las únicas deducibles. No se contemplan, por tanto, las entregas de bienes o derechos realizadas por medio de un convenio, por lo que –como advertimos en su momento– las ayudas en especie podrían dar lugar a una ganancia sometida a gravamen. Probablemente, se debería a un descuido del legislador, o bien a que en su redacción original (la prevista en la Ley 30/1994) los convenios parecían estar restringidos a las ayudas monetarias. Pero hemos de recordar que las ayudas en especie (salvo lo relativo a las prestaciones de servicio) siempre se admitieron en los convenios y ahora, tras la reforma, están expresamente recogidas en la ley.

El problema expuesto ha sido resuelto con la introducción del último párrafo del segundo apartado del artículo 25, cuyo tenor es el siguiente: «Las rentas positivas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de las ayudas económicas a que se refiere el apartado 1 de este artículo estarán exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador».

La redacción del artículo 25, al igual que el artículo 23 de la Ley 49/2002, siguen sin hacer referencia a las rentas negativas (pérdidas patrimoniales por la donación de bienes cuyo valor se ha depreciado), por lo que seguirá abierto el debate doctrinal de si estas son computables a la hora de cuantificar la base imponible al no estar exentas⁵¹. No obstante, la Administración tributaria no aceptará estas pérdidas en el IRPF por la regla especial prevista en el artículo 35.1 c) de la Ley del IRPF, según ha defendido el TEAC en la Resolución del 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020 –NFJ082359–)⁵².

Solucionado el problema en la imposición directa, debemos plantearnos qué consecuencias tiene la ayuda en especie en la indirecta. En el IVA, con carácter general, al tratarse de una operación sin contraprestación, nos encontramos ante un autoconsumo de bienes sujeto por el artículo 9.1 de la Ley del IVA. Por tanto, el donante-colaborador debería repercutir el IVA correspondiente a la entidad no lucrativa. No obstante, con efectos desde

⁵¹ La exposición de las distintas posiciones doctrinales puede consultarse en Lasarte Álvarez *et al.* (2008, p. 510), siendo la mayoría favorables a consignar la disminución patrimonial, salvo la cualificada opinión de estos autores.

⁵² Un comentario a esta resolución del TEAC puede verse en Puebla Agramunt (2022).

el 9 de abril de 2023 se ha introducido el tipo cero y la base cero para las donaciones de cualquier tipo de producto a las entidades beneficiarias del mecenazgo previsto en la Ley 49/2002 siempre que los destinen al cumplimiento de sus fines de interés general. En consecuencia, la donación de bienes a las entidades de la Ley 49/2002 (incluidas las que tienen lugar con ocasión de un convenio de colaboración empresarial) tampoco tendrán coste fiscal alguno en el IVA ni para el donante (si hubiera asumido el coste del IVA repercutido a la entidad no lucrativa) ni para el donatario⁵³.

4.4. La difusión de la ayuda recibida no es una prestación de servicios

Realmente no hay modificación alguna en esta materia, pero nos parece de suma importancia el mantenimiento del último párrafo del artículo 25.1 de la Ley 49/2002 tras la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) ante un recurso de casación⁵⁴. Esta norma declara que «La difusión a que se refiere el párrafo anterior, en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios».

La difusión de esta ayuda y su posible sujeción al IVA ha sido la cuestión más polémica respecto de la tributación de los convenios. Durante la vigencia de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (antecedente inmediato de la vigente Ley 49/2002), su artículo 68 –que instaura por primera vez los convenios en nuestro ordenamiento– no contenía referencia alguna a esta cuestión, por lo que fue la DGT la que asumió la tarea de solucionar el problema planteado. Y si bien en un primer momento señaló que se trataba de servicios publicitarios sujetos al IVA, acabó resolviendo en sentido contrario en las Resoluciones de 9 de marzo y 23 de noviembre de 1999, dictadas para resolver las dudas surgidas y unificar criterios en torno a la naturaleza jurídica del convenio. En ellas se establecía que los convenios no estaban sujetos al IVA, pues no existía un consumo gravable y, por lo tanto, no había onerosidad, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Tras la aprobación de la Ley 49/2002 se incluyó expresamente en el último párrafo del artículo 25.1. A pesar de no hacer referencia alguna, es clara la conexión de esta norma con la no tributación de estos servicios en el IVA. Así lo han entendido la totalidad de los autores,

⁵³ Esta reforma fue introducida por la disposición final tercera de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Para un examen exhaustivo y crítico de las consecuencias de estas modificaciones, véase Blázquez Lidoy (2023).

⁵⁴ Hemos comentado esta sentencia en Martín Dégano (2022). Puede verse también el trabajo del profesor Blázquez Lidoy (2022a, pp. 102 y ss.), en el que se analizan los efectos de la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021 sobre los convenios de colaboración y su relación con la Sentencia del TS de 30 de marzo de 2021 (rec. núm. 3454/2019) sobre el concepto de gastos deducibles, determinando las distintas situaciones que, a su juicio, se pueden producir con la doctrina sentada por ambas sentencias (p. 111).

la doctrina administrativa y las sentencias que se habían pronunciado sobre el tema. Con esta disposición se pretende declarar la no sujeción al IVA de la difusión que se hace por la colaboración recibida pese a no mencionar impuesto alguno⁵⁵.

En principio, parecía, pues, que estábamos ante un problema definitivamente resuelto hasta la reciente sentencia del TS respecto de las ayudas monetarias que recibían deportistas –profesionales y *amateurs*– de una fundación pública a cambio de difundir la colaboración recibida.

En el asunto de autos se discutía acerca de si esas ayudas debían ser subvenciones, convenios de colaboración o patrocinio publicitario y si la difusión realizada por los deportistas estaba sujeta al IVA.

Por lo que aquí interesa, el TS señala que:

El artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no debe ser interpretado como configurador o condicionante del hecho imponible del IVA a los efectos que nos ocupan pues esta norma no disciplina ni se refiere al IVA por lo que los convenios de colaboración empresarial, regulados en su artículo 25, no deberían constituir –cuando menos, con relación a este caso– un referente o un contrapunto exegético del hecho imponible del IVA.

Nos sorprende esta afirmación, pues la razón de ser de la disposición transcrita es, precisamente, resolver el problema del IVA, como señalamos con anterioridad al comentar sus antecedentes históricos. Dejando al margen el problema del origen de esta norma y su conexión con el IVA, para el TS, el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no entra dentro de la libertad de acción que concede la Directiva 2006/112/CE, por lo que el legislador nacional no puede configurar, a efectos del IVA, lo que ha de entenderse por una prestación de servicios onerosa. Según su criterio, en los convenios de colaboración tal prestación existe por el «retorno publicitario», lo que determina su sujeción al IVA.

Podría discutirse si el criterio del TS se circunscribe a un supuesto tan específico como el que se analizó en la sentencia o si esta sola constituye jurisprudencia. Pero lo cierto es que el legislador, sin duda conocedor de esta sentencia, no ha retocado la norma en la que claramente se apoya la no sujeción al IVA de los convenios.

⁵⁵ La inclusión de esta aclaración se debe a la recomendación del Consejo Económico y Social emitida en su Dictamen 3/2002, de 25 de abril, sobre el anteproyecto de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Las normas autonómicas también recogen esta aclaración, pero, al igual que la Ley 49/2002, no hacen mención alguna a este impuesto. Tan solo lo ha hecho Vizcaya, muy recientemente, en el artículo 28.2 de la Norma foral 4/2019, de 20 de marzo, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el que se declara expresamente la no sujeción al IVA de la difusión de la colaboración.

Referencias bibliográficas

- AIReF (2020). *Evaluación del gasto público 2019. Estudio beneficios fiscales*. https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf
- Barral Viñals, I. (2004). El enriquecimiento del donatario como elemento estructural de la donación. En *Libro homenaje al profesor Manuel Albadalejo García*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Murcia.
- Blázquez Lidoy, A. (2007). *Análisis crítico del IVA en las entidades sin fin de lucro*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Blázquez Lidoy, A. (2015). La no-revisión de la Ley del mecenazgo: historia de una reforma inconclusa. *Ius Canonicum*, 55.
- Blázquez Lidoy, A. (2022a). La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración. *Quincena Fiscal*, 7.
- Blázquez Lidoy, A. (2022b). Tributación mínima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 469, 5-26.
- Blázquez Lidoy, A. (2023). El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 5-68.
- Casanellas Chuecos, M. (2003). *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Marcial Pons.
- Casanellas Chuecos, M. (2016). Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica. *Revista Catalana de Derecho Público*, 52.
- Casanellas Chuecos, M. (2022). Donación con recompensa: naturaleza jurídica y efectos tributarios para aportante y receptor. *Quincena Fiscal*, 4.
- Cruz Amorós, M. y López Ribas, S. (2004). *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Cideal.
- García Luis, T. (2017). Micromecenazgo, fidelización de donaciones y otras reformas conexas del régimen fiscal de incentivos al mecenazgo tras la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades. En *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Hernández Lavado, A. (2017). El crowdfunding o micromecenazgo como instrumento de puesta en valor de la cultura y el patrimonio cultural y su fiscalidad. En *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Jiménez Escobar, J. (2017). Presupuestos, principios y medidas para la articulación de una reforma del régimen tributario del mecenazgo. *Crónica Tributaria*, 163.
- Lasarte Álvarez, J., Ramos Prieto, J., Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2008). *Deporte y fiscalidad*. Junta de Andalucía.
- López Díaz, A. (2017). Estudio de las grandes donaciones. En *Fiscalidad del mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Marco Serrano, L. M. (2004). El régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 250, 3-62.
- Martín Dégano, I. (2011). La deducción de las donaciones irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 345, 71-110.

- Martín Dégano, I. (2015). El comodato: ¿una nueva forma de mecenazgo? *Crónica Tributaria*, 56.
- Martín Dégano, I. (2017). El mecenazgo por medio del comodato: ¿donación o una regulación específica? En I. Merino Jara (dir.), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Martín Dégano, I. (2022). La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 51-78.
- Moreno González, S. (2017). Efectos fiscales del crowdfunding social: aspectos problemáticos y propuestas de lege ferenda. En *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Palencia-Lefler Ors, M. (2007). Donación, mecenazgo y patrocinio como técnicas de relaciones públicas al servicio de la responsabilidad social corporativa. *Anàlisi: Quaderns de Comunicació i Cultura*, 35.
- Pedreira Menéndez, J. (2003). *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*. Civitas.
- Pedreira Menéndez, J. y Álvarez Pérez, B. (2012). Las donaciones entre entidades vinculadas. *Quincena Fiscal*, 15.
- Peñalosa Esteban, I. (2015). La reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo: luces y sombras. En *Anuario de derecho de fundaciones 2014*. Iustel.
- Plaza Romero, F. y Cobos Gómez, J. M.^a (2016). Régimen fiscal de las otras formas de mecenazgo distintas de las donaciones y aportaciones. En *Nuevo tratado de fundaciones*. Aranzadi.
- Plaza Romero, F. y Suárez Capel, A. (2017). Convenios de colaboración. En *Fiscalidad del mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Puebla Agramunt, N. (2022). Las pérdidas debidas a donaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 466, 87-95.
- Rodríguez Blanco, M. (2005). *Las confesiones religiosas en el marco jurídico del mecenazgo*. Edisofer.
- Urrutia Coduras, H. de (2022). Los convenios de colaboración empresarial: reflexiones sobre ciertas cuestiones conflictivas. *Diario La Ley*, 10.140.

Isidoro Martín Dégano. Doctor en Derecho. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED). Autor de diversas publicaciones relacionadas con el régimen tributario de las entidades sin fin de lucro y los incentivos fiscales al mecenazgo. Ha participado como ponente en cursos, congresos, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (universidades y administraciones), así como en asociaciones y centro privados especializados en las materias anteriormente citadas. <https://orcid.org/0000-0002-7262-8011>