



La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED

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

Extracto

Los convenios de colaboración empresarial exigen que sus beneficiarios difundan la ayuda recibida del colaborador. Esta actividad no se considera por la Ley 49/2002 una prestación de servicios. Sin embargo, una reciente sentencia del Tribunal Supremo ha entendido que se trata de un servicio publicitario sujeto a IVA.

Palabras clave: convenio de colaboración empresarial; publicidad; subvenciones; IVA; fundaciones; patrocinio deportivo; mecenazgo.

Fecha de entrada: 03-12-2021 / Fecha de aceptación: 22-12-2021 / Fecha de revisión: 10-01-2022

Cómo citar: Martín Dégano, I. (2022). La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 51-78.



The promotional activity of public foundations and VAT

Isidoro Martín Dégano

Abstract

Business collaboration Agreements require that their beneficiaries spread the help received from the collaborator. This activity is not considered by Law 49/2002 a supply of services. However, a recent judgment by the Supreme Court has understood that it is an advertising service subject to VAT.

Keywords: business collaboration agreement; advertising; funding; VAT; foundations; sports sponsorship; patronage.

Citation: Martín Dégano, I. (2022). La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 51-78.



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Las subvenciones públicas
 - 3. Los convenios de colaboración empresarial
 - 4. El contrato de patrocinio publicitario
 - 5. Un caso concreto: La Fundación Deporte Galego y la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021
 - 5.1. Supuesto de hecho
 - 5.2. La doctrina del tribunal
 - 5.2.1. El beneficiario del convenio de colaboración no es un elemento determinante para calificar a este negocio
 - 5.2.2. El concepto de prestación de servicios onerosa
 - 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Bibliografía

1. Introducción

La actividad de fomento o promoción por los entes públicos, en particular por sus fundaciones, puede llevarse a cabo por medio de distintas acciones de naturaleza económica. En algunas de ellas se entrega una cantidad de dinero para poder realizar un fin de interés general y, a cambio, el beneficiario debe hacer una mención pública de quien se la ha otorgado.

En la actualidad este tipo de ayudas suelen canalizarse, indistintamente, a través de tres tipos de negocios jurídicos: las subvenciones, los convenios de colaboración empresarial y el patrocinio publicitario. En todos ellos se plantea el problema de cuál debe ser la tributación en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) por ese retorno en forma de difusión de la ayuda económica.

Esta problemática ha sido recientemente afrontada por la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) ante un recurso de casación. Antes de analizarla creemos conveniente exponer brevemente las características de los tres negocios citados para perfilar sus límites y situar el origen del problema.

2. Las subvenciones públicas

El artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (Ley 38/2003), define la subvención como la entrega de dinero, sin contraprestación directa, por unas determinadas entidades públicas para llevar a cabo actividades de interés general¹.

¹ El artículo 2 dispone:

1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

Por su parte, el artículo 18.4 de esa norma impone al beneficiario publicitar que la actividad se ha financiado con fondos públicos en los términos que se establezcan reglamentariamente. A este respecto el artículo 31 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, obliga al beneficiario de una subvención a adoptar medidas de difusión para dar la adecuada publicidad al carácter público de la financiación del programa, actividad, inversión o actuación de cualquier tipo que sea objeto de subvención. Estas medidas podrán consistir «en la inclusión de la imagen institucional de la entidad concedente, así como leyendas relativas a la financiación pública en carteles, placas conmemorativas, materiales impresos, medios electrónicos o audiovisuales, o bien en menciones realizadas en medios de comunicación».

La forma de actuar, a estos efectos, de las fundaciones del sector público se regula en la disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003 en estos términos:

Las fundaciones del sector público únicamente podrán conceder subvenciones cuando así se autorice a la correspondiente fundación de forma expresa mediante acuerdo del Ministerio de adscripción u órgano equivalente de la Administración a la que la fundación esté adscrita y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10.2.

La aprobación de las bases reguladoras, la autorización previa de la concesión, las funciones derivadas de la exigencia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como las funciones de control y demás que comporten el ejercicio de potestades administrativas, serán ejercidas por los órganos de la Administración que financien en mayor proporción la subvención correspondiente; en caso de que no sea posible identificar tal Administración, las funciones serán ejercidas por los órganos de la Administración que ejerza el Protectorado de la fundación.

Esta norma fue modificada por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público sustituyendo la forma de cumplir los fines fundacionales mediante «entregas dinerarias sin contraprestación» (sujetas al derecho privado) por subvenciones (sometidas al derecho público). La razón de este «retorno al Derecho administrativo» reside en las dificultades de gestión de esas ayudas pecuniarias (que no dejaban de ser fondos públicos) y, en particular, en la reclamación y recuperación en los casos de incumplimiento de las bases reguladoras. Con las facultades declarativas y ejecutivas que derivan del régimen aplicable a la subvención se aseguran mejor los créditos de origen público².

En todo caso, en las subvenciones –cualquiera que sea el ente público que las conceda– la difusión de la ayuda pública percibida por sus beneficiarios nunca se ha considerado una prestación de servicios sujeta al IVA. Al tratarse, según su definición, de «entregas

² Para conocer en profundidad el origen y las consecuencias de esta modificación legislativa cfr. Díaz-Maroto Maqueda (2016); Blázquez Lidoy (2016) y Jiménez-Clar Hernández (2021).

gratuitas sin contraprestación» se entiende que la obligación de difundir el origen público de la financiación por el sujeto subvencionado no vulnera dicha prohibición.

3. Los convenios de colaboración empresarial

El artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002), define el convenio de colaboración como el acuerdo

por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

Este artículo se encuentra dentro del título III de la ley dedicado al mecenazgo y, en particular, en su capítulo III intitulado «Otras formas de mecenazgo». Su objetivo es favorecer el mecenazgo empresarial de determinadas entidades no lucrativas (las enumeradas en el art. 16) permitiendo que las empresas puedan ser conocidas como mecenazas.

El convenio es un acuerdo en virtud del cual una entidad no lucrativa, a cambio de una ayuda económica, debe difundir la colaboración del empresario en la realización de sus actividades de interés general. De esta definición podemos distinguir tres elementos esenciales en su aspecto objetivo: la actividad de interés general promocionada, la ayuda económica recibida y la difusión de la participación. Por razones de espacio y por ser esencial para el objetivo de este trabajo nos centraremos en comentar solo la última característica³.

Con la firma del convenio, su beneficiario se compromete a informar sobre la participación del colaborador en la realización de la actividad de interés general para que trascienda en la sociedad. Esta es la auténtica peculiaridad del convenio por la que el colaborador busca cierta notoriedad o resonancia frente al anonimato que supone la donación para el donante.

El compromiso de difundir la colaboración constituye una obligación para la entidad no lucrativa. No son, por tanto, beneficios de cortesía o agradecimiento como ocurre en ciertas donaciones en las que el donatario puede voluntariamente hacer mención de la ayuda del donante.

La entidad no lucrativa solo adquiere el compromiso de difundir un mensaje: que una empresa ha colaborado económicamente en la realización de uno de sus proyectos o actividades. No asume otras obligaciones como pactos de exclusividad o de contratación preferente con el colaborador. Estamos, por tanto, ante una obligación de hacer, pero en la que

³ Para profundizar en esta figura véase Martín Dégano (2020).

no se garantiza resultado alguno. La obligación que adquiere la entidad sin fin de lucro no convierte al convenio en un contrato con causa onerosa. Su definición legal siempre se ha referido a una «ayuda económica» y no a una prestación y siempre se ha regulado dentro de los incentivos fiscales al mecenazgo. Lo que mueve al colaborador es un ánimo de liberalidad y lo hace gratuitamente. El colaborador se empobrece y lo que obtiene no se corresponde con el valor de lo aportado a la entidad no lucrativa. Ese sacrificio económico no es equivalente a lo que consigue a cambio, que resulta claramente accesorio. Estos dos caracteres unidos a que existe una traslación del dominio hacen que la totalidad de la doctrina califique al convenio de donación modal. Así, también, lo ha entendido el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) basándose en el trasfondo económico de la operación: en los convenios si la difusión de la ayuda supone un retorno simbólico o testimonial, hay donación⁴.

En nuestra opinión, esta calificación doctrinal es insuficiente. Estamos ante una donación compleja pues es modal y, a la vez, puede ser onerosa. Es modal porque es una donación con destino: la ayuda económica está afecta a un proyecto o actividad concreta. De acuerdo con ello, el modo, carga o gravamen consiste en una actuación que no es evaluable económicamente. Es, además, onerosa porque se impone al beneficiario la carga de difundir la colaboración. Si bien, en este caso, se trata de una gratitud pública debida por ley que asume el beneficiario de la ayuda.

No obstante, este segundo carácter –el oneroso– dependerá de la dimensión patrimonial del modo o carga. Si el empobrecimiento de la entidad no lucrativa por cumplir con el modo es inexistente o insignificante seguirá siendo una donación modal con dos cargas (destinar la ayuda al proyecto y difundirla). Si, por el contrario, el cumplimiento de la carga supone un cierto esfuerzo económico será onerosa pues el enriquecimiento para la entidad no lucrativa será menor (art. 619 Código Civil). En virtud de esta norma será donación «aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado». En cada convenio habrá que medir el grado o intensidad del modo o carga para valorar si hay un elemento oneroso. No existe sacrificio patrimonial alguno para la entidad no lucrativa cuando la difusión de la ayuda consiste en poner unas líneas de agradecimiento al colaborador o su logo en el folleto de presentación del proyecto o en la propia web. Si lo habría, en cambio, cuando se difunde la ayuda recibida en medios de comunicación o a través de agencias publicitarias con un coste específico. Pero siempre ha de tenerse presente que esta carga o modo que se impone a la entidad sin fin de lucro no desvirtúa la causa no onerosa del convenio.

En relación con la forma de difundir la colaboración, el mencionado artículo 25 señala que podrá hacerse «por cualquier medio» normalmente a través del logotipo, nombre o imagen del colaborador ya sea al comienzo, durante la ejecución o a la finalización del proyecto o con una placa de agradecimiento. Ahora bien, el beneficiario debe limitarse a difundir la ayuda recibida de la empresa y no a publicitar los bienes o servicios que esta ofrece al público.

⁴ Consulta del ICAC número 5 (NFC044633), publicada en el BOICAC núm. 90, de julio de 2012.

Puede, incluso, que en las cláusulas del convenio no se especifique la forma de llevar a cabo esta difusión quedando a la voluntad de la entidad sin fin de lucro que, recordemos, solo se compromete a divulgar la colaboración. Este hecho sería un claro indicio favorable para diferenciar esta operación de un contrato de patrocinio publicitario. En este sentido hay que tener en cuenta que en el contrato publicitario todos los aspectos relacionados con la difusión están detalladamente establecidos en sus cláusulas y son controlados por el anunciante.

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, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (antecedente inmediato de la vigente Ley 49/2002), su artículo 68 –que insta por primera vez los convenios en nuestro ordenamiento– no contenía referencia alguna a esta cuestión por lo que fue la Dirección General de Tributos (DGT) quien 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 de 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 (TJUE). La DGT afirma que no existe «consumo gravable» porque:

El colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio. Es cierto que la difusión por escrito de su nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero este no es el resultado que se pretende con la formalización de un Convenio de colaboración, que no es otra que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende del interés particular del colaborador.

En consecuencia, las relaciones entre las partes del convenio no dan lugar a consumo alguno imponible, cuya existencia es un elemento esencial para determinar la sujeción al impuesto⁵. Respecto de la *onerosidad* la DGT mantiene que

la ayuda se concede de forma esencialmente gratuita, sin que el compromiso de difusión de la identidad del colaborador pueda considerarse como constitutivo de ninguna transacción entre la entidad sin fin lucrativo y el colaborador, en la que la ayuda económica sea el precio o contravalor.

Con relación al elemento de la onerosidad se apoya en la jurisprudencia del TJUE que reclama que exista –entre quien efectúa la prestación y su destinatario– «una relación jurídica»

⁵ Sentencias del TJUE de 29 de febrero de 1996 (asunto C-215/94 –NFJ006852–) y de 18 de diciembre de 1997 (asunto C-384/95 –NFJ005874–), entre otras.

ca en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario». De esta forma, para la DGT el TJUE exige una relación de equivalencia entre las ventajas que los destinatarios del servicio obtienen de este y el importe de la contraprestación correspondiente al mismo⁶.

Esta idea se ve reforzada por la prohibición de que ayuda económica pudiera consistir en la entrega de «porcentajes de participación en ventas o beneficios obtenidos» durante la duración del convenio. No hay un plus por resultados. Se trata de una cláusula habitualmente utilizada en los contratos de patrocinio publicitario en los que la cantidad a pagar varía en función de los beneficios que reporta la publicidad al patrocinador. La Ley 49/2002 ya no contempla expresamente tal prohibición en el vigente artículo 25 como lo hacía la Ley 30/1994. Sin embargo, la DGT en varias consultas defiende que:

el Convenio también habrá de especificar el importe de «la ayuda económica» recibida del colaborador, sin que la misma pueda ser variable en función de la actividad del mismo. En definitiva, no cabe referenciar la ayuda a un porcentaje de las ventas de un producto del colaborador en el que se incluya publicidad de la entidad sin fines lucrativos. El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, independientemente del resultado que pudiera obtener el colaborador como consecuencia de su colaboración⁷.

Tras la aprobación de la Ley 49/2002 se incluye expresamente en el último párrafo del artículo 25.1 la aclaración siguiente: «La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios».

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, la doctrina administrativa y las sentencias que se han 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. En este sentido, nos parece positiva esta norma de no sujeción implícita para aclarar los problemas interpretativos anteriores pese a no mencionar impuesto alguno⁸.

⁶ Este criterio del tribunal ha sido reflejado en diversas sentencias, entre las que se citan las de 5 de febrero de 1981 (C-154/80), de 1 de abril de 1982 (asunto C-89/81 –NFJ084392–) y de 8 de marzo de 1988 (asunto C-102/86 –NFJ000379–).

⁷ Entre otras, las Consultas 2045/2004, de 3 de diciembre (NFC020396); V0779/2014, de 23 de febrero (NFC050751); V0085/2015, de 14 de enero (NFC053672), y V2047/2017, de 28 de julio (NFC065944).

⁸ 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.

En principio parecía, pues, que estábamos ante un problema definitivamente resuelto hasta el reciente pronunciamiento del TS en la Sentencia de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–).

4. El contrato de patrocinio publicitario

El artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad (Ley 34/1988), define este contrato como: «aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador»⁹.

Las referencias de esta definición a la «ayuda económica» para realizar «a cambio» una «actividad deportiva, benéfica...» nos muestran un paralelismo evidente con el convenio que lleva a que, en muchas ocasiones, se solapen y confundan.

Conviene aclarar, desde el comienzo, que no cabe distinguirlos por las actividades promocionadas. Si bien la realidad nos muestra que la mayor repercusión del deporte inclina a las empresas a la firma de contratos publicitarios mientras que los convenios se suelen reservar a las actividades relacionadas con la cultura o el patrimonio histórico. No obstante, hay ejemplos contrarios a la regla expuesta.

Desde un punto de vista conceptual la diferencia reside en la motivación que lleva a la empresa a entregar la ayuda económica, la causa del contrato.

La posición doctrinal mayoritaria es que estaremos ante el convenio cuando prime más la idea de promocionar una actividad de interés general (aunque implique cierto reconocimiento social) que la de obtener un beneficio comercial mediante la difusión de un producto o un servicio¹⁰. Para ello se basan en la distinción recogida en la exposición de motivos de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que fue la norma que introdujo esta figura. En ella se destaca que la nueva ley:

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 han hecho, muy recientemente, Vizcaya 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, y Álava en el artículo 28 de la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

⁹ Sobre este contrato publicitario véanse Vicente Domingo y Corcuera Torres (2014), Echeverry Velásquez (2015) y Carretero Lestón (2016).

¹⁰ García Novoa (2001, pp. 88-98 y 107-112) recoge las diferentes posturas doctrinales durante la vigencia de la Ley 30/1994 y Casanellas Chuecos (2003, pp. 205-211) las amplía a la Ley 49/2002.

no entra a regular las denominadas actividades de patrocinio publicitario, las cuales tienen un régimen propio en el ordenamiento jurídico publicitario al que pertenecen y cuya realización no obedece estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitaria. Por el contrario, el denominado Convenio de colaboración en actividades de interés general, permite atraer al ámbito de la Ley aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión de la personalidad del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las entidades a las que se refiere la norma.

En efecto, la motivación que lleva a firmar un convenio está basada más en el deseo de colaborar con las actividades de interés general que en el de publicitar los productos, es decir, debe primar el beneficio de la entidad no lucrativa frente al del empresario. Esto se constata en la obligación legal de la entidad no lucrativa de dedicar el dinero a un proyecto concreto mientras que en el patrocinio resulta irrelevante el destino de la ayuda. Por ello, la causa del convenio –al igual que ocurre en las donaciones– es altruista y desinteresada: se ayuda para contribuir a la consecución de fines de interés general y no para obtener un beneficio publicitario. Por el contrario, la causa del contrato de patrocinio es onerosa pues se busca incrementar las ventas o la prestación de servicios con la publicidad. Hay, por tanto, una expectativa de beneficio para la empresa con el uso de este instrumento comercial. Este objetivo mercantil se sustenta, normalmente, en un estudio de mercado previo que analiza cómo llegar a los consumidores e indica los beneficios que puede obtener la empresa con la publicidad de sus productos o servicios. Es esencial, por tanto, valorar económicamente el impacto del retorno publicitario para ver si es equivalente al precio pagado por el patrocinador¹¹. Por ello, es un contrato oneroso y conmutativo pues genera obligaciones equivalentes en el que existe claramente un contravalor que se fija según criterios de mercado. Estamos, pues, ante una indudable operación comercial. Si existe un equilibrio entre ambos estaremos ante un patrocinio y si no lo hay ante un mecenazgo.

El motivo interno del empresario (colaborador o patrocinador) se convierte en el elemento diferenciador. Desde un punto de vista teórico es un criterio de distinción válido, pero tiene el inconveniente de tener que conocer la voluntad de las partes en cada contrato. Y, en estos supuestos, no resulta sencillo adivinar si el afán del empresario-colaborador es meramente mercantil o benefactor. Dificultad que se acrecienta cuando en el convenio de colaboración no existe una causa lucrativa pura pues el anuncio de la ayuda que realiza es interesado y, al mismo tiempo, intrínseco a este tipo de contrato¹². El colaborador quiere enriquecer a la entidad no lucrativa pero también (aunque de forma accesorio) gravarla con

¹¹ Un ejemplo de cuantificación del retorno publicitario lo encontramos en el *Manual de patrocinios* del Ayuntamiento de Madrid en el que se calcula el valor de llevar a cabo una acción promocional contando los días de duración, el espacio donde tiene lugar la actividad promocionada, el número de personas que lo visitan diariamente... <<https://docplayer.es/2755458-Normalizacion-de-la-valoracion-de-activos-patrocinables-manual.html>>.

¹² García Novoa (2001, pp. 96 y 108) destaca que por este motivo el convenio no es un mecenazgo puro.

la difusión de su participación en el proyecto. Como bien afirma Hernández Lavado (2009, p. 51) la difusión realizada en el convenio de colaboración es una «publicidad indirecta»¹³ con la que se busca, en nuestra opinión, prestigiar a la empresa colaboradora algo incierto y de difícil cuantificación. En este sentido, el convenio afecta más a la imagen y reputación del colaborador que al incremento de la cuenta de resultados propia de la publicidad. Pero no hay duda de que con el convenio se persiguen simultáneamente dos objetivos: donar y prestigiarse. Si no fuese así el colaborador recurriría a la donación pura y simple en la que no puede imponer tal difusión a la entidad sin fin de lucro¹⁴. No obstante, aunque sea cierto que en el convenio hay una carga, es algo accidental, que no alcanza entidad suficiente para convertirse en una verdadera contraprestación propia de una relación *quid pro quo*.

Nos parece más útil, a efectos probatorios, distinguir ambos contratos en función de determinados elementos objetivos que nos lleven a conocer las motivaciones de los firmantes. Debemos centrarnos, por tanto, en la realidad de los hechos para conocer la verdadera motivación del empresario. En particular, pensamos que se debe prestar atención al tipo de difusión que hace la entidad no lucrativa de la ayuda económica recibida. En función de la clase de difusión que se haga de la colaboración económica podremos determinar si hay o no contraprestación y ante qué tipo de negocio jurídico estamos. Si seguimos este criterio se deberían analizar, caso por caso, las cláusulas que regulen dicha difusión con la inevitable casuística.

Según nuestro criterio lo importante es el tipo de difusión que se realiza, su intensidad y quien la lleva a cabo. Esta difusión debería ser un mero retorno testimonial por el que la entidad no lucrativa solo agradece la ayuda informando sobre quién la ha prestado diferenciándose así de los elementos característicos de una campaña publicitaria. Por tanto, la forma de divulgar la ayuda recibida difiere de la que se emplea en la publicidad. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, sede en Valladolid (Sentencias de 29 de enero de 2016 [rec. núm. 881/2014 –NFJ062588–] y de 12 de febrero de 2016 [rec. núm. 882/2014 –NFJ062589–]) a la hora de diferenciar ambos contratos afirmando: «en el contrato de patrocinio publicitario, las formas de identificación del *sponsor*, o mejor dicho, de hacerle publicidad aparecen perfectamente definidas, aquilatadas y determinadas, de suerte que la no realización conforme a esas circunstancias implicaría un incumplimiento contractual». Suscribimos plenamente el sentido de estas sentencias. En nuestra opinión, esos medios o soportes publicitarios buscan llegar a la mayor audiencia posible e impactar en ella pudiendo resultar, en ocasiones, agresivos para sus destinatarios. Con estas

¹³ Para este autor es:

un mensaje indirecto, en cuanto que unir la empresa al patrocinio de una actividad cultural promociona una mejor imagen de la empresa, y por tanto indirectamente beneficia el incremento de los bienes y servicios objeto de la actividad empresarial del patrocinador. Pero en última instancia, tienen el mismo objetivo dar a conocer la empresa, e incrementar la venta de los bienes y servicios que la misma produce en el desarrollo de su actividad empresarial [...] Es una publicidad indirecta, pero publicidad en todo caso.

¹⁴ Sobre la donación como instrumento de responsabilidad social corporativa véase Blázquez Lidoy (2017).

técnicas de comunicación y marketing, el patrocinador busca obtener la mayor rentabilidad por lo que son un elemento esencial de las cláusulas del contrato. Por eso el retorno o valor publicitario dependerá de lo pagado por el anunciante. En el convenio, por el contrario, todos estos contenidos propios de las técnicas publicitarias (medio de difusión, periodicidad, texto, medidas del logo, lugar dónde colocarlo, el tiro de cámara, música o sonidos...) pueden no estar detallados o –incluso– no previstos en el contrato, siendo establecidos unilateralmente por la entidad no lucrativa. De hecho, cuanto más se especifiquen y compliquen más se asemejarán a una contraprestación adquiriendo los caracteres de un contrato oneroso¹⁵. En definitiva, en el convenio las cláusulas relativas a la difusión son un elemento secundario sin valor suficiente para constituir una contraprestación por la ayuda recibida.

Habrà que estar, por tanto, en cada caso concreto al análisis de las cláusulas del contrato que regulan la obligación de difundir la ayuda recibida del colaborador y el modo en que debe hacerlo el beneficiario del convenio. Un ejemplo válido, por analogía, sería seguir las pautas de la normativa de subvenciones por la que se impone difundir el origen público de la financiación a las que ya nos hemos referido. También podría servir de orientación no seguir las pautas de la DGT para fijar el carácter esencial del gasto publicitario en los acontecimientos de excepcional interés públicos del artículo 27 de la Ley 49/2002 en los que se señala el tamaño mínimo del logo, tiempo mínimo de presencia en la pantalla y localización, tirada mínima de folletos, etc.¹⁶

Por último, en cuanto a la sujeción al IVA del contrato de patrocinio no hay duda alguna. La persona o entidad patrocinada serán sujetos pasivos y deberán repercutir el impuesto al tipo general por el servicio publicitario prestado.

5. Un caso concreto: La Fundación Deporte Galego y la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021

La Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–), de la que ha sido ponente don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda, afronta el caso que nos ocupa. Se trata de una fundación pública que cumple sus fines mediante la entrega de ayudas económicas a cambio de que los beneficiarios (personas físicas y asociaciones) difundan esa colaboración. En particular, se decide sobre si esas ayudas son convenios de colaboración

¹⁵ En un sentido similar Vicente Domingo y Corcuera Torres (2014, p. 790), pero refiriéndose al contrato de esponsorización que, en ocasiones, puede llegar a calificarse de donación modal. En su opinión, tal calificación jurídica procede cuando el patrocinador es quien divulga la liberalidad que ha realizado limitándose el patrocinado a utilizar los bienes que le ha entregado con el logotipo de la empresa.

¹⁶ Resolución de 25 de enero de 2018, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 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, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección pluriannual, sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público.

(como sostiene la Administración tributaria) o contratos de patrocinio publicitario (calificación dada por las partes) con las consecuencias que tiene esa distinta calificación a efectos del IVA.

5.1. Supuesto de hecho

La Fundación Deporte Galego (FDG) es una fundación pública creada por la Comunidad Autónoma de Galicia a la que es aplicable la Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las Fundaciones de interés Gallego. La FDG tiene por fines:

promover e incentivar el deporte y la actividad física en Galicia, entendiéndose en estos ámbitos tanto las actividades deportivas competitivas como cualquier otro aspecto del campo deportes y actividad física, como educación, salud o, entre otras cosas, los vinculados al aspecto económico del deporte y sus funciones sociales¹⁷.

Los ingresos de la FDG proceden de ayudas públicas (dotaciones presupuestarias, subvenciones de la Xunta o derivadas de encomiendas de gestión de otros entes del sector público) y de empresas patrocinadoras privadas bien mediante contratos de patrocinio o bien mediante convenios de colaboración.

Para implementar los citados fines ayudó, durante los años 2003 a 2007, a diversas personas físicas y jurídicas concediéndoles subvenciones que no estaban sujetas al IVA. Sin embargo, en los años 2009 a 2012 cambió el sistema de ayudas pasando a canalizarse a través de contratos de patrocinio publicitario, sujetos y no exentos del IVA. El motivo, según se recogía en su web, fue el deseo de simplificar el sistema de concesión de las ayudas. Al mismo tiempo esta decisión tenía implicaciones fiscales pues le permitía deducirse los IVA soportados.

Los beneficiarios de estas subvenciones o contratos eran deportistas de alto nivel y entidades (clubes o asociaciones) deportivas que participaban en distintas categorías de competiciones autonómicas o nacionales. No obstante, de los datos que obran en las sentencias no queda del todo claro la relevancia de esos deportistas o qué tipo de entidades deportivas eran. Como trataremos de defender *infra* no es lo mismo «ayudar» a un equipo de fútbol de primera división que a un club de barrio o a un medallista olímpico que a un atleta popular. Lo que nos permitiría diferenciar, al mismo tiempo, entre el *sponsor* y el *mecenas*.

El importe de la aportación económica que entregaba la FDG era fijado en atención al retorno publicitario al que se comprometían sus patrocinados, teniendo en cuenta la capacidad de influencia o difusión que tenían estos deportistas y entidades. El pago se hacía en dos momentos: el 60 % a la firma del contrato y el 40 % en la última competición deportiva.

¹⁷ <https://deporte.xunta.gal/sites/w_deport/files/documentacion/201908_novos_estatutos_fdg.pdf> (consultados el 22/11/2021). La traducción del gallego es del autor de este trabajo.

Los deportistas y clubes deportivos patrocinados por la FDG se comprometían a realizar, utilizando sus propios medios y recursos, una serie de prestaciones de carácter publicitario a su favor e, incluso, a favor de los patrocinadores de la FDG, que estaban perfectamente delimitadas en los contratos. El retorno publicitario consistía en comunicar a los socios, miembros del club o espectadores de los eventos deportivos la actuación de la FDG en favor del deporte por medio de la difusión de su imagen corporativa o logo en material, ropa deportiva, vehículos y locales, etc., según las especificaciones del contrato.

Tras una comprobación, la Inspección tributaria consideró que los denominados por la FDG «contratos de patrocinio publicitario» para fomentar el deporte no eran tales y los calificó como convenios de colaboración empresarial de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley 49/2002 y, por ello, no estarían sujetos al IVA. Respecto de los ingresos que recibía la FDG de empresas privadas entendió que algunos procedían de convenios de colaboración y otros de patrocinio publicitario. En consecuencia, la Inspección regularizó las bases imponibles y cuotas del IVA (repercutidas y soportadas deducibles) de la FDG en los citados ejercicios sin llegar a calificar los negocios de simulados.

Contra la liquidación, la FDG interpuso un recurso de reposición que fue desestimado y, a continuación, una reclamación económico-administrativa que también fue rechazada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la Resolución de 7 de abril de 2018. Es de destacar que esta resolución aclaró que a la FDG no le resultaba de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA– (actividades realizadas por entes públicos), pues no era un organismo de derecho público que realizara actividades de naturaleza administrativa en el ejercicio de funciones públicas. También consideró que todos los ingresos de empresas privadas eran contratos publicitarios, conclusión que, al no constar su impugnación por la Administración, debe entenderse firme y que queda fuera del asunto que nos ocupa.

La FDG recurrió ante el TSJ de Galicia que, en Sentencia de 19 de septiembre de 2019 (rec. núm. 15952/2018 –NFJ080740–), confirmó los anteriores pronunciamientos. En ella se afirma que la FDG obtiene lo que califica de un cierto *retorno publicitario*

en el sentido de difusión de su actuación a favor del deporte (imagen corporativa que se difunde entre los socios, miembros del club, espectadores...), pero esto [...] no supone realmente una contraprestación equivalente al dinero recibido; no estamos ante una actividad publicitaria típica donde, tras estudios de mercado, una empresa pretende vincular la marca con una actividad deportiva al entender que esto es beneficioso por añadir un valor intangible a su negocio, sino ante una actuación más de mecenazgo, de ayuda abstracta a la actividad deportiva a la que se anuda la obligación de usar la imagen corporativa de la Fundación.

Pese al esfuerzo de la FDG por dar una apariencia formal diferente (denominar los contratos de patrocinio con plazos de pago, obligaciones del patrocinado y causas de resolu-

ción...), el TSJ de Galicia entiende que «la realidad material es que esto no se diferencia de una subvención pública a la que se anuda la difusión del nombre del ente subvencionante, algo que se observa en la realidad cotidiana (p. ej. carteles de obras públicas con ayuda comunitaria)». Por todo ello, la sentencia califica a los contratos celebrados como convenios de colaboración pues «estamos, en realidad, ante ayudas económicas de fomento del deporte».

La sentencia del TSJ de Galicia fue recurrida por la FDG en casación ante el TS, recurso que fue admitido por el Auto de 28 de enero de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ080737–), en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

2.º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) Determinar si, conforme al Derecho de la UE y la doctrina del TJUE, los negocios jurídicos denominados de «patrocinio publicitario», firmados entre la FDG, por un lado, y determinadas entidades deportivas y deportistas, por otro lado –en los que estas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida Fundación a cambio de una suma de dinero–, conforman o no el hecho imponible del IVA, indagando la noción de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y, más en particular, el requisito de la onerosidad con relación a los expresados pagos y el efecto de notoriedad o publicidad que la exhibición del logo de la pagadora pudiera comportar.

2) Determinar si, en el marco del anterior planteamiento, los referidos negocios jurídicos pueden conformar el hecho imponible del IVA, aunque sobre la base de idénticos contratos, en algunas ocasiones los destinatarios de los pagos sean –conforme a lo dispuesto en la Ley 49/2002–, «entidades sin fines lucrativos» o «entidades beneficiarias del mecenazgo»– mientras que, en otras, no reúnan dicha condición.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 2 y 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; el 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad; los artículos 2, 16 y 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; así como el artículo 31.1 de la Constitución española.

5.2. La doctrina del tribunal

El recurso de casación se fundamenta en dos argumentos para justificar que los negocios realizados estaban sujetos al IVA por tratarse de prestaciones de servicios onerosas.

En primer lugar, el error de la sentencia recurrida en la exégesis y aplicación de la Ley 49/2002 al considerar que los deportistas y clubes deportivos patrocinados por la FDG son entidades beneficiarias del mecenazgo (las enumeradas en el art. 16 de esa norma) y que, por tal razón y prescindiendo de cualquier otra consideración, los contratos de patrocinio formalizados son necesariamente convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general regulados en la citada ley.

En segundo lugar, la vulneración de la normativa del IVA en cuanto al concepto de prestación de servicios onerosa y de la jurisprudencia europea que lo interpreta.

Analicemos, por separado, cada una de estas cuestiones.

5.2.1. El beneficiario del convenio de colaboración no es un elemento determinante para calificar a este negocio

La sentencia del TS no aborda con profundidad esta primera cuestión como sí hizo la sentencia del TSJ de Galicia. En esta última se recoge, en nuestra opinión acertadamente, que el elemento subjetivo (que a una de las partes del convenio se le aplique el régimen previsto en la Ley 49/2002) como criterio diferenciador con el patrocinio no es esencial, pero sí un criterio muy significativo. El hecho de que el beneficiario de la ayuda sea una de las entidades no lucrativas mencionadas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 (como beneficiarias del mecenazgo incentivado fiscalmente) es un indicio importante pero no suficiente para calificar el negocio como convenio de colaboración¹⁸. Lo determinante serán las condiciones del contrato y las obligaciones que asumen las partes. En términos impositivos, la existencia o no de una contraprestación onerosa por quienes reciben el dinero de la FDG. Sobre el elemento subjetivo, el TS señala con carácter general sin referirse expresamente a los convenios:

el hecho imponible del IVA se configura a partir de la Directiva 2006/112/ CE y de la LIVA. Esta es la premisa de la que debe partirse, de manera que, podría ocurrir que el negocio jurídico celebrado con una entidad con ánimo de lucro no estuviera sujeto a IVA si no se cumplen las condiciones del hecho imponible, pero si tales condiciones concurren –a salvo de algún supuesto específico de no sujeción la conclusión habría de ser la contraria.

De la misma manera, las «otras entidades deportivas» de la Ley 49/2002 –eventualmente y, de nuevo, al margen de supuestos específicos de no sujeción o de exención– repercutirían el IVA de darse el hecho imponible.

¹⁸ Conviene aclarar que, por lo que respecta al supuesto contemplado en el asunto que nos ocupa, ni los deportistas ni los clubes deportivos beneficiarios de las ayudas están recogidos en el artículo 16 de la Ley 49/2002 como beneficiarios del mecenazgo. Sí son considerados como tales por alguna norma autonómica como señalamos en la nota 21.

Este problema ya se había planteado con anterioridad al asunto que estamos tratando, pero en sentido inverso: ¿pueden celebrar convenios de colaboración las entidades sin fin de lucro a las que no se aplica la Ley 49/2002 por no cumplir los requisitos de su artículo 3?

Tanto la DGT¹⁹ como la mayoría de la doctrina niegan tal posibilidad, puesto que el artículo 25 considera beneficiarias del mecenazgo solo a las entidades mencionadas en el artículo 16. El mismo criterio se ha seguido en las haciendas forales como puede verse en las Consultas de 20 de julio de 2011 de la Diputación foral de Vizcaya y de 21 de julio de 2017 de la Diputación foral de Guipúzcoa.

En nuestra opinión, y en contestación a la segunda cuestión planteada en el auto de admisión del recurso de casación, cualquier entidad no lucrativa puede celebrar estos convenios si bien no disfrutará de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. En este sentido, hay que diferenciar la figura del convenio de lo que es la posibilidad de acogerse a los incentivos previstos en dicha norma (gasto deducible para el colaborador y exención para el beneficiario en sus respectivos impuestos personales). Y no es una distinción baladí pues tiene mucha trascendencia en el IVA. Por ello, estamos de acuerdo con la DGT en que las entidades no contempladas por la Ley 49/2002, así como los colaboradores quedarían excluidos de los beneficios fiscales pero solo de los que tienen tal consideración²⁰. Pero esto no afectaría al IVA pues nos encontramos ante una norma aclaratoria y no, propiamente, ante un beneficio fiscal. La no consideración de prestación de servicios que contiene el artículo 25 de la Ley 49/2002 se fundamenta en el elemento objetivo del hecho imponible del IVA. El legislador no ha establecido en el citado artículo 25 una ficción en forma de bene-

¹⁹ Así, a modo de ejemplo, la DGT ha considerado que no podrían acogerse a los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002 los convenios suscritos con fundaciones acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas y no al régimen especial de la Ley 49/2002 (V1323/2007, de 20 de junio –NFC026299–); asociaciones sin ánimo de lucro que no hayan sido declaradas de utilidad pública (V2695/2014, de 9 de octubre –NFC052750–); deportistas profesionales (1140/2004, de 30 de abril –NFC034579–); una entidad deportiva de carácter privado sin ánimo de lucro inscrita en el registro autonómico de entidades deportivas, afiliada a la federación deportiva autonómica y declarada de interés municipal por el ayuntamiento donde está domiciliado (V0878/2007, de 26 de abril –NFC025291–); colegios profesionales oficiales (2057/2003, de 3 de diciembre –NFC018827–); un consorcio con personalidad jurídica propia, sin ánimo de lucro, creado al amparo de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, integrado por ayuntamientos, asociaciones empresariales y sindicatos (V0720/2011, de 21 de marzo –NFC040860–); organismos de derecho público con personalidad jurídica propia (consorcios) participados por ayuntamientos, cámaras de comercio y confederaciones de empresarios para la promoción y el fomento del turismo (V2096/2006, de 23 de octubre –NFC030989–); y sociedades mercantiles (1140/2004, de 30 de abril –NFC034579–, y V1983/2013, de 12 de junio –NFC048262–), incluso las constituidas por ayuntamientos para la asunción de funciones de organismos autónomos (V3072/2014, de 11 de noviembre –NFC053264–).

²⁰ Si se admitiesen estos convenios para todo tipo de entidad, las ajenas a la Ley 49/2002 obtendrían una renta sometida a tributación por la ayuda económica recibida y para la empresa no sería gasto deducible pues es una liberalidad.

En el IVA debería seguir siendo una operación no sujeta con independencia del tipo de entidad que lo firme.

ficio fiscal (creemos que prohibida por la normativa comunitaria) por la que la difusión no sea un servicio, pero solo para las entidades de la Ley 49/2002. Pero sí puede considerar conveniente aclarar que estamos ante una liberalidad no sujeta por falta de onerosidad. De acuerdo con esta justificación administrativa resulta incongruente que la difusión de la ayuda esté sujeta en un caso (entidades de la Ley 49/2002) y no lo esté en el otro (resto de sujetos) en función de quienes la lleven a cabo.

Esta interpretación se ha visto refrendada, en cierta medida, por la legislación autonómica en materia de mecenazgo al regular los convenios de colaboración²¹. En esta normativa los beneficiarios no solo son las entidades privadas o públicas del artículo 16 de la Ley 49/2002 y los correspondientes entes públicos autonómicos. La principal novedad en este aspecto es que la normativa autonómica (incluida alguna foral) permite que los beneficiarios de los convenios también sean personas físicas y empresas con ánimo de lucro que desarrollen las actividades de interés general promocionadas (de investigación, artísticas, culturales o deportivas²²).

En definitiva, a nuestro juicio, cualquier persona o entidad puede ser la beneficiaria de un convenio de colaboración. Otra cosa distinta es si realmente estamos en ese caso concreto ante este tipo de negocio y si, en consecuencia, se le aplican los beneficios fiscales correspondientes. Y, por lo que aquí nos interesa, el problema reside en saber qué ocurre con el IVA en la difusión de la ayuda que realiza el beneficiario cuando estamos ante un verdadero convenio de colaboración.

En esta última cuestión es en la que se centra el TS en la sentencia que comentamos en este epígrafe.

5.2.2. El concepto de prestación de servicios onerosa

La sentencia de instancia del TSJ de Galicia se refiere a lo largo de su exposición a la Ley 49/2002 para delimitar los convenios de la publicidad y, así, resolver el problema de la sujeción al IVA de la difusión de la ayuda recibida. Recordemos que el artículo 25.1 de esta norma, tras definir los convenios de colaboración, establece que «La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios».

²¹ Baleares (Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias y Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias); Castilla-La Mancha (Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural), La Rioja (Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo); Navarra (Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales) y Guipúzcoa (Norma Foral 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural).

²² Un estudio conjunto de estas medidas puede consultarse en Martín Rodríguez (2015) y Casanellas Chuecos (2016).

Sin embargo, 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». Por ello critica que la sentencia del TSJ de Galicia resuelva el problema apoyándose en la Ley 49/2002 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 anteriormente al comentar sus antecedentes históricos. A nuestro juicio hubiera sido deseable presentar una cuestión prejudicial ante el TJUE para resolver definitivamente el significado del artículo 25 de la Ley 49/2002 y su posible vulneración de la normativa comunitaria.

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.

En consecuencia, para resolver este interrogante, el TS obvia la Ley 49/2002 y recurre a la jurisprudencia del TJUE.

A este respecto, el TJUE ha declarado que una operación a título oneroso tan solo exige que exista una «relación directa» entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Como ya hemos mencionado –al exponer las resoluciones de la DGT de 1999 por las que se declaran no sujetos los convenios– tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario «una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario»²³.

A juicio del TS, de esta jurisprudencia europea

se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba²⁴.

²³ Sentencias del TJUE de 3 de julio de 2019, «UniCredit Leasing» EAD (asunto C-242/18 –NFJ073875–), apartado 69; y de 10 de enero de 2019 (asunto C-410/17 –NFJ072392–), apartado 31.

²⁴ Sentencias del TJUE de 10 de noviembre de 2016, *Odvolačí finanční oeditelství* (asunto C-432/1 –NFJ064412–), apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations* (asunto C-16/00 –NFJ011020–), apartado 43.

El TS se limita a aplicar esta jurisprudencia a los hechos admitidos por el tribunal de instancia sin analizarlos pues una apreciación de los mismos le está vedada en casación. En nuestra opinión, en este aspecto reside la principal crítica a la sentencia pues los hechos son determinantes en este asunto y no están bien delimitados en el expediente. Hay que tener en cuenta que la FDG promocionaba, por un lado, tanto a deportistas profesionales como a meros aficionados y, por otro, a clubes que competían en ligas profesionales como a clubes de base. El TS, por la limitación que impone la normativa sobre casación, no entra en el trasfondo del asunto y no distingue entre las dos situaciones mencionadas (deporte espectáculo y deporte popular) lo que creemos imprescindible para resolver la cuestión. Estamos, a nuestro juicio, ante un problema de calificación de los hechos y no de interpretación jurídica: ¿hay donación (no sujeta) o hay publicidad (sujeta)? El patrocinio es un contrato celebrado en razón de la persona (*intuitu personae*) según su capacidad de generar publicidad y en función de la misma se le financia, mientras que el convenio se celebra en razón del proyecto en el que se colabora. Si no existe un interés publicitario porque el beneficiario de la ayuda no puede proporcionar ese retorno, será mecenazgo.

En todo caso, conforme a los hechos reconocidos en la sentencia del TSJ de Galicia, los deportistas y entidades se comprometieron a difundir la actuación en favor del deporte por la FDG a través de la ayuda económica que les concedió. Esta actuación es calificada por ese mismo tribunal como «retorno publicitario» lo que ya de por sí, en opinión del TS «dibuja una doble prestación, aunque según la propia sentencia, no suponga realmente una «contraprestación equivalente al dinero recibido»».

De acuerdo con lo expuesto, el TS considera que, para que una operación no esté sujeta a IVA, no deben existir dudas sobre la existencia o realidad de los elementos que definen la relación jurídica; esto es, por un lado, la prestación de un servicio y, por otro lado, la correlativa contraprestación. Tan solo esto, nada más. Y, en el caso de autos, no hay incertidumbre ni aleatoriedad alguna sobre la existencia de una aportación económica por la FDG a cambio de que los deportistas difundan su nombre o logo.

Respecto de la reciprocidad de las prestaciones (*verdadera ratio decidendi* de la sentencia del TSJ de Galicia, en palabras del abogado del Estado), el TS considera que no debe tenerse en cuenta, pues no se infiere que sea un requisito para la sujeción conforme a la jurisprudencia citada del TJUE. La falta de equivalencia o equilibrio entre las prestaciones no impide que se realice el hecho imponible pese a que las sentencias en las que se basa hacen clara referencia a la existencia de un «contravalor efectivo por un servicio prestado». Para ello se apoya en sentencias del Tribunal de Luxemburgo que señalan la circunstancia de que una operación económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa²⁵. Basta, por tanto, con que las obligaciones de las partes sean ciertas, aunque no estén equilibradas.

²⁵ Sentencias del TJUE de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele (asunto C-520/14 –NFJ062744–); y de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (asunto C-412/03 –NFJ018819–), apartado 22.

La delimitación de una prestación de servicios onerosa por el TJUE es una de las cuestiones más complicadas que afronta por una numerosa y variada casuística. Pero pensamos que esa jurisprudencia consolidada a la que se remite el TS no lleva necesariamente a la conclusión que de ella extrae nuestro tribunal respecto de los convenios de colaboración, pues su formulación es muy matizada. Como desarrollaremos enseguida, el TJUE advierte que para determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración y es, por tanto, una actividad económica es necesario analizar todas las condiciones en que se lleva cabo. Por desgracia nos parece que el TS no ha realizado tal análisis.

Por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de septiembre de 1988 (asunto C-50/87 –NFJ000447–), entiende que el importe simbólico de un arrendamiento puede considerarse una liberalidad y no una actividad económica en el sentido de la Directiva.

Pero, centrémonos en las dos sentencias que cita el TS para considerar irrelevante el precio de la contraprestación en la sujeción al IVA.

La Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (asunto C-412/03 –NFJ018819–), creemos que no está muy relacionada con el tema que estamos analizando pues lo que se planteaba era si una prestación de servicios de comida a los trabajadores de un hotel por un precio inferior al de mercado era o no autoconsumo.

Mayor conexión la encontramos en la Sentencia del TJUE de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele (asunto C-520/14 –NFJ062744–), pero pensamos que se puede profundizar más en el concepto de prestación onerosa de lo que ha hecho el TS. En ella se afronta el supuesto de un ayuntamiento que prestaba servicios de transporte escolar exigiendo el pago de un precio únicamente a un tercio de los usuarios quienes, en conjunto, abonaban una contraprestación igual al 3 % del coste del servicio. Esas aportaciones no se calcularon en función de los costes reales de los servicios prestados, ni se vincularon al número de kilómetros recorridos a diario, ni al precio de coste por trayecto y alumno, ni a la frecuencia de los trayectos. Es cierto que esta sentencia sigue la jurisprudencia en la que se basa el TS sobre la relación directa entre la prestación y contraprestación y la irrelevancia de un precio inferior al de mercado pero aporta otras consideraciones que nos pueden resultar de interés²⁶. Según el TJUE para saber si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración y es, por tanto, una actividad económica «se analizarán todas las condiciones en que se lleva cabo». A este respecto subraya:

30. La comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios en cuestión y las condiciones en las que se lleva a cabo ha-

²⁶ Menéndez Moreno (2016) critica esta aparente contradicción por resultar finalmente que la escasa cuantía de la contraprestación es determinante para no calificar la operación de actividad económica.

bitualmente ese tipo de prestación de servicios puede constituir, así pues, uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata constituye «actividad económica».

Aunque corresponde al juez nacional apreciar el conjunto de los datos del asunto principal, el TJUE puede darle indicaciones. Y, en este caso concreto, considera muy significativa la importancia de la clientela y que el ayuntamiento tan solo recuperase el 3 % de los gastos del transporte afirmando: «De tal asimetría se deriva que no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada». En conclusión, el TJUE no considera que la relación entre el servicio de transporte y el contravalor que pagan los padres sea de carácter directo, no se está remunerando un servicio porque no se puede calificar dicho servicio de actividad económica a efectos de la sujeción al IVA.

En nuestra opinión dos son las conclusiones que podemos sacar de esta última jurisprudencia europea. En primer lugar, para calificar una actividad como económica es preciso analizar todas las condiciones en que la prestación de servicios se lleva a cabo. En el asunto que nos ocupa hubiera sido necesario analizar las cláusulas de todos y cada uno de los convenios calificados como patrocinio o, al menos, distinguirlos en función de sus beneficiarios. El elemento probatorio adquiere un cariz esencial para determinar ante qué tipo de contrato estamos. En segundo lugar, en ese análisis deberían haberse tenido en cuenta el modo en que se iba a difundir la ayuda y el alcance que podría tener esta. Una clara desproporción entre lo que se da y se obtiene puede condicionar la existencia de una actividad económica. Por seguir con ejemplos, no son iguales las condiciones que una entidad bancaria impone en un patrocinio de un club de fútbol profesional o evento deportivo mundial que cuando colabora en un proyecto de una asociación o fundación que promuevan el deporte entre jóvenes en riesgo de exclusión social. A esta falta de equivalencia entre las ventajas que los destinatarios del servicio obtienen de este y el importe de la contraprestación correspondiente al mismo ya se había referido la DGT en las resoluciones de 1999 para justificar (con apoyo de sentencias europeas) la no sujeción al IVA de los convenios.

Por otra parte, la interpretación del TS no solo es contraria a la no sujeción de los convenios de colaboración en el IVA mantenida *ad hoc* por la DGT sino al propio concepto de su hecho imponible que ha defendido este órgano consultivo. En este sentido, en el ámbito del IVA existe una consolidada doctrina administrativa por la que no se considerarán efectuadas a título oneroso las entregas en las que la contraprestación sea «simbólica o prácticamente inexistente»²⁷. Algunas de estas contestaciones a consultas dan un paso más y consideran operaciones gratuitas aquellas cuyo precio es «desproporcionadamente inferior al valor de mercado»²⁸.

²⁷ Entre otras las contestaciones de la DGT de 24 de abril de 2001 (818/2001 –NFC012584–); 24 de septiembre de 2002 (1380/2002 –NFC017037–), y 7 de noviembre de 2006 (V2233/2006 –NFC023847–).

²⁸ Por citar algunas de las últimas consultas publicadas las de 21 de enero de 2014 (V0125/2014 –NFC050135–); 5 de febrero de 2015 (V0457/2015 –NFC054204–); 2 de marzo de 2017 (V0556/2017

Para la DGT aunque el artículo 5 de la LIVA, al regular el concepto de empresario, se refiera literalmente a operaciones gratuitas de acuerdo con los criterios del artículo 3 del Código Civil puede llegarse a la conclusión lógica de que también lo son los supuestos mencionados²⁹.

En definitiva, en nuestra opinión en los verdaderos convenios de colaboración no hay una contraprestación y, si se entiende que la hay, no es onerosa. El convenio carece de carácter conmutativo pues la difusión de la ayuda no tiene entidad suficiente para constituir una contraprestación. No hay, a nuestro parecer, un intercambio de prestaciones ni, propiamente, un contravalor. En consecuencia, en este tipo de negocios la difusión de la ayuda recibida no puede considerarse un mensaje publicitario. Para que este exista hay que valorar el impacto mediático que dicha difusión puede comportar y, además, que el mismo sea un objetivo buscado por la empresa (aunque en este caso concreto sea una fundación) y convenido por las partes. En este sentido, el retorno publicitario debe estar acreditado para lo que se realiza un estudio previo y se fija un sistema de cálculo para determinar el precio a pagar. Es evidente que, en un ámbito como el que estamos comentando, no puede tener el mismo tratamiento la ayuda concedida a un campeón del mundo o a un equipo ciclista que corre la vuelta a España (en los que los patrocinadores privados de la FDG tendrían todo el interés en que también apareciese su logo) que a un atleta popular o un club de base. ¿Qué resultados publicitarios pueden ofrecer estos últimos? Por otra parte, la aplicación de la sentencia del TS los convertiría en sujetos pasivos del IVA por los servicios prestados. Sin forzar mucho el razonamiento del TS, dado el paralelismo existente, se podría llegar a defender la sujeción al IVA de la difusión de la ayuda pública que deben hacer sus beneficiarios en las subvenciones. Y esto no nos parece correcto. Las subvenciones son, por definición legal, «entregas gratuitas sin contraprestación directa» y la difusión de su origen público no es una contraprestación. Esta obligación del subvencionado se asocia con la visibilidad de una aportación pública de interés general sin que la Administración concedente persiga recibir una contraprestación o servicio *directo*. Lo mismo ocurre en los convenios de colaboración con el beneficiario y la obligación que tiene de difundir la ayuda del colaborador. En este aspecto no creemos que se pueda defender una diferenciación en función del origen público o privado del benefactor pues la obligación, en ambos casos, recae sobre el beneficiario. Dicha obligación y el contenido de la misma son sustancialmente iguales en el caso de las subvenciones y de los convenios de colaboración empresarial. Por ello, pensamos que la única manera de salvar la aparente derogación del artículo 25 de la Ley 49/2002 por esta sentencia del TS sería que las entidades no lucrativas se limitasen a informar sobre el origen de la financiación que reciben como lo hacen quienes obtienen una subvención.

Al margen de los concretos elementos objetivos del negocio, el TS refuerza su criterio con un alegato final basado en la intención o finalidad que condujo a las partes a celebrar

–NFC064909–); 5 de septiembre de 2017 (V2226/2017 –NFC066417–), o de 29 de abril de 2021 (V1155/2021 –NFC079637–).

²⁹ Véase, por ejemplo, la contestación de 10 de noviembre de 2015 (V3427/2015 –NFC056976–).

el contrato. En su opinión, la FDG pretendía difundir su imagen con una actividad de «exhibición, publicitación o patrocinio» asumida por los deportistas y entidades deportivas. Con ello la FDG «se hacía más visible –cumpliendo su función primordial de fomentar el deporte– frente al público, consolidando, en definitiva, su imagen y funcionalidad ante la sociedad gallega e, incluso, frente a sus propios patrocinadores». A ello contribuye, en nuestra opinión, que el TSJ de Galicia haya calificado (creemos que desafortunadamente por el exceso que supone) de «retorno publicitario» la contraprestación de los deportistas. Pese al origen público de esta fundación y a que fundamentalmente se nutre de fondos públicos

no existe justificación para situarla en un contexto diferente al de cualesquiera otras empresas o entidades que eventualmente celebrasen dichos negocios jurídicos a las que, además, no se les negaría, como pone de manifiesto el propio caso de [sic] analizamos, su derecho a deducir el IVA.

Esta última fundamentación teleológica nos sugiere dos comentarios finales.

La primera está relacionada con la dificultad de aplicar la motivación de las partes como criterio diferenciador entre el mecenazgo y la publicidad. Como ya hemos mencionado no es fácil conocer si el afán del empresario-colaborador es meramente mercantil o benefactor. Para conocer la causa del contrato celebrado es necesario analizar detenidamente su clausulado. Lamentablemente, la normativa sobre el recurso de casación ha impedido al TS pronunciarse sobre los hechos. En todo caso, en este supuesto nos suscita ciertas dudas que una fundación pública cuya finalidad es la promoción del deporte busque la publicidad. La FDG entrega ayudas económicas porque está cumpliendo su finalidad social. De hecho no pasaría nada si no tuviera retorno publicitario o difusión alguna por su colaboración. Nos parece que ese modo de actuar está más relacionado con la circunstancia de que también se anunciaran los patrocinadores privados de la FDG por los deportistas y con ser un mero ente instrumental de la Administración para canalizar las ayudas al deporte.

En segundo lugar, al analizar la motivación que lleva a la FDG a celebrar este tipo de contratos creemos que no se debería obviar la condición pública de la fundación. Tratándose de fundaciones del sector público las ayudas económicas deben efectuarse en cumplimiento de los fines previstos en sus estatutos pero, también, respetando lo dispuesto por la normativa vigente de subvenciones. Lo que nos permite plantearnos hasta dónde llega la libertad de elección de estas entidades a la hora de optar por un patrocinio publicitario. En la época en que se celebraron los contratos publicitarios la disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003 tenía una redacción distinta a la actual. Hasta el 3 de octubre de 2015 dicha norma establecía:

1. Las entregas dinerarias sin contraprestación que realicen las fundaciones del sector público se registrarán por el derecho privado, si bien serán de aplicación los principios de gestión contenidos en esta ley y los de información a los que se hace referencia en el artículo 20. En todo caso, las aportaciones gratuitas que realicen

habrán de tener relación directa con el objeto de la actividad contenido en la norma de creación o en sus estatutos.

De acuerdo con esta norma las fundaciones públicas debían cumplir sus fines no por medio de subvenciones sino de «entregas dinerarias sin contraprestación» si bien sometidas a los principios gestión e información de la Ley 38/2003. Es decir, la aportación económica no podía suponer actividad alguna en beneficio de la fundación, tenía que concederse «sin contraprestación». Es evidente que un contrato publicitario estaría vulnerando tal prohibición, no así un convenio de colaboración. Como señaló Blázquez Lidoy (2009, p. 50) estos convenios entraban en el concepto de aportación económica sin contraprestación siempre que la difusión de la ayuda por su beneficiario fuera del mismo tipo que la exigida para los sujetos subvencionados. En realidad, subvenciones y convenios no dejan de ser donaciones modales que deberían tener, a los efectos que estamos comentando, un mismo tratamiento.

Por otra parte, y sin querer entrar en el complejo mundo de la admisibilidad o no del patrocinio institucional³⁰, parece claro que los contratos publicitarios deberían tener un carácter excepcional y no ser la forma habitual de implementar los fines fundacionales de este tipo de entes públicos. En este sentido, como ha señalado Bauzá Martorell (2017) la publicidad institucional no es un fin natural de una entidad pública. De tener ese carácter protagonista, probablemente, la fundación estaría huyendo del derecho administrativo para evitar el control de la Administración eludiendo las reglas básicas sobre las subvenciones y habría que cuestionarse la validez del contrato³¹.

6. Conclusiones

- 1.^a La distinción entre convenios de colaboración y patrocinio publicitario reside en la causa del contrato: lucrativa en el primero y onerosa en el segundo. Para conocer la motivación de las partes habrá que analizar las cláusulas del contrato comprobando cómo se difunde la ayuda recibida, la intensidad con que se hace y quién la lleva a cabo. En definitiva, ver si solo se informa sobre quién ha sido el colaborador o si se publicita la imagen o productos del patrocinador.
- 2.^a Tanto en la subvención, en el convenio de colaboración como en el patrocinio publicitario el beneficiario debe hacer una mención pública de quién ha otorga-

³⁰ El tema de la publicidad institucional por medio del patrocinio excede del ámbito de este trabajo por lo que nos remitimos a Zubizarreta Artetxe (2007); Echeverry Velásquez (2015, pp. 152-216), Bauzá Martorell (2017) y el Informe n.º 904 del Tribunal de Cuentas de fiscalización sobre los contratos de publicidad y comunicación institucional suscritos por las principales entidades locales durante los años 2005 a 207.

³¹ Al respecto resulta de interés el comentario de Huergo Lora (2021) sobre la anulación judicial de un contrato de patrocinio por ser una subvención encubierta.

do la ayuda, si bien con distinta intensidad. En los dos primeros negocios este retorno no está sujeto a IVA mientras que en el tercero sí. En las subvenciones y en el patrocinio nunca se ha discutido esta afirmación. En los convenios, la DGT lo ha interpretado de esta manera y el legislador lo ha consagrado mediante una norma de no sujeción en el artículo 25 de la Ley 49/2002.

- 3.^a La Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) afronta el caso de una fundación pública que ayuda económicamente a deportistas profesionales y *amateurs* resolviendo sobre si el retorno que estos tienen que hacer constituye una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA. Para la Administración tributaria estamos ante convenios de colaboración no sujetos, mientras que las partes habían calificado los contratos como patrocinio publicitario lo que le permitía a la fundación deducirse el IVA soportado.
- 4.^a Para el TS el artículo 25 de la Ley 49/2002 no se refiere al IVA por lo que el problema hay que resolverlo analizando el concepto de prestación de servicios onerosa ofrecido por la jurisprudencia del TJUE. En el caso de autos basta con que exista una relación directa (de causalidad) entre la prestación realizada por la fundación y la contraprestación del deportista. La falta de equivalencia o reciprocidad entre las prestaciones (a estos efectos, el carácter no conmutativo de los convenios de colaboración) no es un elemento a tener en cuenta en la sujeción al IVA.
- 5.^a La forma que tienen las fundaciones del sector público de ayudar económicamente a terceros para implementar fines de interés general es mediante la concesión de subvenciones conforme a la disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003 (según la redacción vigente desde el 3 de octubre de 2015). Estas entidades públicas no deberían ayudar mediante convenios de colaboración empresarial o patrocinio publicitario y si recurriesen a estos negocios jurídicos debería ser de forma excepcional.

Referencias bibliográficas

Bauzá Martorel, F. (2018). La necesaria regulación del contrato de patrocinio institucional. *Observatorio de contratación pública*, 31/07/2017. <<http://www.obcp.es/opiniones/la-necesaria-regulacion-del-contrato-de-patrocinio-institucional>>.

Blázquez Lidoy, A. (2009). *Entregas dinerarias sin contraprestación concedidas por las*

Fundaciones Pública. Asociación Española de Fundaciones. Biblioteca Básica.

Blázquez Lidoy, A. (2016). Fundaciones del sector público tras su reforma por la Ley 40/2015: análisis de la legislación básica. *Nuevo Tratado de Fundaciones*. Aranzadi.

Blázquez Lidoy, A. (2017). La Responsabilidad Social Corporativa y la necesi-

- ria revisión del gasto no deducible en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014). Análisis tomando en consideración el Derecho de los Estados Unidos. *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo*. CINCA.
- Carretero Lestón, J. L. (2016). *La fiscalidad del patrocinio deportivo*. Editorial Reus.
- Casanellas Chuecos, M. (2016). Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica. *Revista Catalana de Derecho Público*, 52.
- Díaz-Maroto Maqueda, J. (2016). Las entregas dinerarias sin contraprestación tras la modificación de la disposición adicional decimosexta de la ley general de subvenciones por la ley de régimen jurídico del sector público. Una cuestión pendiente de resolución. *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, 8.
- Echeverry Velásquez, S. L. (2015). *El contrato de patrocinio deportivo*. Editorial Reus.
- García Novoa, C. (2001). Régimen fiscal del sponsor. En P. Yebra (Coord.), *Fundaciones y Mecenazgo. Régimen fiscal*. Editorial Comares.
- Hernández Lavado, A. (2009). La fiscalidad del convenio empresarial en actividades de patrocinio al patrimonio cultural. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, 27.
- Huergo Lora, A. (2021). Anulación judicial de un contrato de patrocinio por ser una subvención encubierta. <<http://www.obcp.es/opiniones/anulacion-judicial-de-un-contrato-de-patrocinio-por-ser-una-subvencion-encubierta>>.
- Jiménez-Clar Hernández, A. (2021). Especialidades en materia de subvenciones aplicables a las fundaciones del Sector Público Estatal al amparo de la actual redacción de la disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. *Derecho Administrativo 2021*. Tirant lo Blanch.
- Martín Dégano, I. (2020). *Los convenios de colaboración empresarial*. Dykinson.
- Martín Rodríguez, J. M. (2015). Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿son compatibles con el Derecho de la Unión Europea? *Quincena Fiscal*, 19.
- Menéndez Moreno, A. (2016). El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE (1). *Quincena Fiscal*, 19 (versión electrónica sin paginación).
- Vicente Domingo, E. y Corcuera Torres, A. (2014). El contrato de esponsorización o patrocinio. En M. Yzquierdo Tolsada (Dir.), *Contratos civiles, mercantiles públicos, laborales e internacionales con sus implicaciones tributarias*. Aranzadi. Vol. 5.
- Zubizarreta Artetxe, I. (2007). El patrocinio deportivo por parte de las administraciones públicas. *Auditoría Pública*, 42.