

# ***Las ayudas de empresas a fundaciones: un caso de discriminación tributaria***

GERARDO FERNÁNDEZ FUENTES

*Departamento de Derecho Financiero y Tributario  
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales  
U.C.M.*

## **I. PLANTEAMIENTO.**

El origen de este trabajo se encuentra en las diversas conversaciones mantenidas entre los miembros del Seminario de Derecho Financiero y Tributario de la Escuela de Estudios Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid. No pocas veces esos coloquios han tenido por objeto los aspectos fiscales de la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general*<sup>1</sup>, destacando entre otros aquellos relacionados con la empresa.

---

Cuadernos de Estudios Empresariales, nº 6. Servicio de Publicaciones UCM, Madrid 1996.

---

<sup>1</sup> En adelante, Ley de Fundaciones.

Al estudiar el citado texto legal, se observó que algunos de los nuevos instrumentos jurídicos, utilizados por el legislador para incentivar la participación privada en actividades de interés general, tenían cierto paralelismo con otros ya existentes en distintas ramas del ordenamiento jurídico. En concreto, esta circunstancia se advirtió en la regulación de los convenios de colaboración empresarial respecto al contrato de patrocinio publicitario.

Sin embargo, las dos figuras mencionadas difieren en sus aspectos tributarios. Por ello, el **objeto** de este trabajo es la comparación del régimen tributario del contrato de patrocinio, con el aplicable a los convenios de colaboración en actividades de interés general.

En concreto, se trata de estudiar la tributación de algunos componentes imponibles de las rentas invertidas por las empresas, y percibidas por las fundaciones, en estos contratos mercantiles de reciente creación.

Para ello examino, en primer lugar, los aspectos mercantiles de los contratos en cuestión, es decir, del contrato de patrocinio publicitario y del convenio de colaboración. Dicha regulación se halla contenida, respectivamente, en la *Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad*<sup>2</sup>, y en la mencionada Ley de Fundaciones.

Una vez analizada la regulación mercantil, expongo los aspectos tributarios de interés para fundaciones y empresas.

Ahora bien, antes conviene exponer unas nociones sobre lo que se entiende por patrocinio y por determinados conceptos afines contenidos en la Ley General de Publicidad y en la Ley de Fundaciones.

## II. NOCIONES TERMINOLÓGICAS.

Como ha quedado señalado, es necesario acotar la terminología que se va a emplear en el estudio científico, es decir, se impone establecer un significado concreto para cada término, para saber a qué nos estamos refiriendo.

El campo semántico en este caso concreto gira alrededor del término **patrocinio**. Su concepto es muy amplio. Podemos utilizar el término como sinónimo de amparo, protección o auxilio, por ejemplo, o para referirnos a un determinado tipo de contrato publicitario mercantil. Para delimitar la materia a la que aludo, me apoyo en el Diccionario de la Real Academia<sup>3</sup>.

**Mecenas** es la «persona rica que patrocina las letras o las artes». Su origen se encuentra en la Roma imperial<sup>4</sup>, alcanzando su máximo desarrollo en el Renacimiento. Hoy se refiere en general a cualquier forma de protección de las Bellas Artes.

<sup>2</sup> En adelante, Ley General de Publicidad.

<sup>3</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española de la Lengua, 21ª ed. electrónica, Ed. Espasa Calpe, Madrid, 1995.

<sup>4</sup> El término alude a Cayo Cilnio Mecenas, amigo de Augusto y protector de los literatos y artistas.

**Patrocinar** es «defender, proteger, amparar, favorecer», y por extensión «sufragar una empresa, con fines publicitarios, los gastos de un programa de radio o televisión, de una competición deportiva o de un concurso». Es decir, se amplía el sentido original de protección, significando un pacto o contrato en el que las contraprestaciones son el apoyo económico y la publicidad. Del contexto se averigua fácilmente en qué sentido se utiliza.

Como ha quedado señalado, además de ser sinónimo de las expresiones expuestas, hace unos años apareció en el ordenamiento jurídico español la figura del patrocinio como contrato publicitario mercantil.

En la actualidad, y con motivo de la promulgación de la Ley de Fundaciones, cobra nueva vigencia este tipo de contrato mercantil, ya que crea una modalidad de patrocinio bajo el nombre de **convenio de colaboración en actividades de interés general**. Por su parte, **colaborar** es «trabajar con otras u otras personas, especialmente en cosas del espíritu», es decir, cooperar, contribuir.

### III. PERSPECTIVA JURÍDICO-MERCANTIL.

Bajo este epígrafe me ocupo de aquellos aspectos sustantivos del contrato de patrocinio publicitario y del convenio de colaboración, según lo dispuesto, como ya se señaló, en la Ley General de Publicidad y en la Ley de Fundaciones, respectivamente.

#### 1. El patrocinio publicitario.

##### A. Introducción a la legislación publicitaria.

La Ley General de Publicidad surge como consecuencia de la armonización de la legislación española con la comunitaria, pues la legislación vigente hasta entonces en esta materia estaba en gran parte en desuso por una falta de flexibilidad, tan necesaria en un campo especialmente dinámico como la publicidad.

Dicha Ley dedica su Título III a la contratación publicitaria, dedicando un Capítulo a los artículos comunes a las distintas modalidades de contratos publicitarios, y otro a los contratos en particular.

El primero de ellos regula los aspectos generales de los contratos, es decir, los sujetos que intervienen en ellos, la responsabilidad de los contratantes frente a terceros, y alguna prohibición referida a determinadas cláusulas. Por su parte, el Capítulo segundo trata de los contratos en particular, regulando las siguientes cuatro clases: contrato de publicidad, contrato de difusión publicitaria, contrato de creación publicitaria, y contrato de patrocinio.

De los cuatro interesa al presente estudio, principalmente, el de patrocinio,

y subsidiariamente, el contrato de difusión publicitaria, por su similitud<sup>5</sup>. Por esta razón, procedo a exponer someramente las notas más características del contrato de difusión publicitaria.

### **B. El contrato de difusión publicitaria.**

Según la propia redacción legal el **contrato de difusión publicitaria** es aquel en virtud del cual una persona titular de un medio de difusión se obliga frente a otra, a cambio de una contraprestación fijada en tarifas preestablecidas, a propagar una publicidad en los términos pactados<sup>6</sup>.

Los sujetos del contrato son, por tanto, el titular de un medio de difusión publicitaria (prensa, radio, determinados espacios, etc.) y el anunciante<sup>7</sup>, y sus obligaciones principales son: realizar la publicidad en los términos pactados y pagar la cantidad establecida, respectivamente.

Su naturaleza jurídica es la del arrendamiento de obra, pues implica la realización efectiva de la publicidad en los términos pactados<sup>8</sup>.

### **C. El contrato de patrocinio publicitario.**

A tenor de lo dispuesto en la Ley General de Publicidad, el **contrato de patrocinio publicitario** «es aquél 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»<sup>9</sup>.

Según la propia Ley el patrocinio se rige por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables<sup>10</sup>. Por esta razón y por las propias obligaciones que conlleva, SÁNCHEZ CALERO lo considera como una subespecie del contrato difusión publicitaria, gozando de la misma naturaleza jurídica, y pudiendo predicarse del mismo, todo lo expuesto sobre la difusión publicitaria<sup>11</sup>.

Sin embargo, para CORREDOIRA Y ALFONSO se trata de dos figuras jurídicas distintas, encontrándose la principal diferencia entre el contrato de patrocinio publicitario y el contrato de difusión publicitaria en la causa objetiva del primero, pues en ella existe un elemento que, yendo más allá de lo

<sup>5</sup> Incluso, como se verá, en la regulación del contrato de patrocinio existe una remisión a las normas que regulan el de difusión publicitaria.

<sup>6</sup> Cfr. art. 19. Ley General de Publicidad.

<sup>7</sup> Si el anunciante no contrata directamente la difusión, el sujeto del contrato es la agencia de publicidad que lo haga en nombre de aquél.

<sup>8</sup> Cfr. CANO RICO, J.R.: *Manual práctico de contratación mercantil*, tomo 1, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 1993, pág. 391.

<sup>9</sup> Art. 24. Ley General de Publicidad.

<sup>10</sup> Cfr. art. 24, Ley General de Publicidad.

<sup>11</sup> Cfr. SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, 15ª ed., EDERSA, Madrid, 1991, pág. 468.

estrictamente jurídico, transforma su naturaleza. Ese elemento es la liberalidad que de un modo u otro está presente al celebrarse el mismo<sup>12</sup>.

De acuerdo con LANDABEREA UNZUETA<sup>13</sup>, a simple vista, se puede detectar alguna diferencia con el contrato de difusión publicitaria, ya que estima que el verdadero contrato de difusión publicitaria debe cumplir dos requisitos:

- a) En primer lugar, deben existir unas tarifas preestablecidas y ello no parece observarse en el contrato de patrocinio. Mientras que en el contrato de difusión publicitaria, las tarifas preestablecidas por el medio juegan un papel decisivo.
- b) Por otro lado, existe un segundo requisito consistente en que una de las partes contratantes debe ser un medio<sup>14</sup>, y cabe preguntarse si puede considerarse, por ejemplo, a una determinada fundación o asociación de utilidad pública, verdadero titular de unidades de espacio para publicidad, como medio. Parece claro, y aunque sean conceptos jurídicos indeterminados, que no se dedican a la difusión de publicidad de «manera habitual y organizada».

Además, a mi juicio, existen otra nota diferenciadora de uno y otro tipo de contrato, como es que en el contrato de patrocinio publicitario, la actividad desarrollada por el patrocinado debe ser deportiva, benéfica o cultural.

Sin embargo, la discusión sobre la naturaleza de una y otra figura no es exclusivamente de índole mercantil porque cada tipo de contrato produce, como veremos, distintos efectos tributarios.

## **2. El convenio de colaboración empresarial.**

### **A. Introducción a la Ley de Fundaciones.**

En noviembre de 1994 se promulga la Ley que desarrolla el derecho constitucional de fundación. Se aprovecha la ocasión para que, en un sólo trámite, vean la luz dos proyectos de Ley que, después de una larga y varias veces interrumpida tramitación parlamentaria, habían quedado relegados a un segundo plano. Los dos proyectos a que me refiero eran el de la Ley de Fundaciones y el de la Ley de Mecenazgo que, al unirse en su tramitación, llegarán a ser, respectivamente los dos Títulos de la *Ley de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general*. Por esta razón se

<sup>12</sup> CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: *El patrocinio*, Bosch, Barcelona, 1991, pág. 2.

<sup>13</sup> LANDABEREA UNZUETA, J.A.: *El contrato de esponsorización deportiva*, Aranzadi, Pamplona, 1992, pág. 150 y ss.

<sup>14</sup> Según la definición del artículo 10 de la Ley General de Publicidad: «tendrán la consideración de medios de publicidad las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas que, de manera habitual y organizada, se dediquen a la difusión de publicidad a través de los soportes o medios de comunicación social cuya titularidad ostenten».

puede decir que la Ley de Fundaciones regula dos materias, aunque muy relacionadas, completamente distintas entre sí.

El **Título I** de la Ley, con el epígrafe "Fundaciones", se dedica a los aspectos civiles y administrativos del derecho de fundación. Esto es, a la constitución, gobierno, patrimonio, funcionamiento, modificación fusión y extinción de las fundaciones, sin olvidar la regulación del Protectorado y del Registro de Fundaciones.

Por su parte, el **Título II**, dividido en tres Capítulos y denominado "Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", tiene por objeto «regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en el mismo, en consideración a su función social, actividades y características, así como el aplicable a las aportaciones efectuadas a éstas por personas físicas o jurídicas y el correspondiente a las actividades de interés general contempladas en esta Ley»<sup>15</sup>.

Para poder entender el ámbito de estos beneficios fiscales, debemos saber a qué entidades y a qué actividades se refiere la Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este Título II, son **entidades sin ánimo de lucro** «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública»<sup>16</sup>. Además, y en virtud de distintas disposiciones adicionales, en algunos supuestos se equiparan a los efectos tributarios otras entidades como son las distintas Administraciones Públicas, las Universidades Públicas, o la Iglesia Católica y las confesiones religiosas que tengan suscrito acuerdo de cooperación con el Estado Español, entre otras.

Por lo que se refiere a las **actividades de interés general** que deben desarrollar las entidades antes reseñadas, la Ley enumera, entre otras, aquellas que persiguen fines de asistencia social, culturales, cívicos, educativos, científicos, etc. La enumeración no es limitativa, sino enunciativa pues al final de la misma establece «o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga»<sup>17</sup>.

Los tres **Capítulos** en que se divide el Título II de la Ley son:

- I. *Régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos.*
- II. *Régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas.*
- III. *Régimen tributario de otras actuaciones de colaboración empresarial.*

Pues bien, el convenio de colaboración en actividades de interés general se encuentra en el citado Capítulo II, en concreto, formando la última Sección del

<sup>15</sup> Cfr. art. 40, Ley de Fundaciones.

<sup>16</sup> Cfr. art. 46, Ley de Fundaciones.

<sup>17</sup> Cfr. artl 42. 1.a), Ley de Fundaciones.

mismo con artículo único. Esta ubicación llama la atención, pues dicho artículo debería formar parte del Capítulo III, porque no sólo coinciden los epígrafes, sino también la naturaleza de los respectivos contenidos. Por otra parte, aunque se halle en el Título de la Ley referido a los aspectos fiscales de las fundaciones, el convenio en sí no deja de ser mercantil.

### **B. Notas características del convenio de colaboración.**

Establece el artículo 68 de la Ley de Fundaciones

*«Se entenderá por convenio de colaboración en actividades de interés general, a los efectos previstos en el presente Título aquél por el cual las entidades a que se refiere el capítulo I del mismo a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a), se comprometan por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios»<sup>18</sup>.*

A la vista del mismo se pueden hacer algunas consideraciones:

a) Aunque la Ley no establece expresamente que el convenio que regula sea distinto del contrato de patrocinio publicitario<sup>19</sup>, esta diferencia se encuentra, fundamentalmente, en el objeto del convenio de colaboración, que consiste en *«la entrega de una ayuda a determinadas entidades a cambio del compromiso asumido por aquellas de difundir la colaboración en dicha actividad, lo que está más lejos de lo estrictamente publicitario que el contrato de patrocinio»<sup>20</sup>.*

Las diferencias entre ambos tipos de figuras también se trataron en la Memoria del Proyecto de Ley de Mecenazgo, al decir que el convenio de colaboración *«...es más amplio en cuanto su objeto y forma que el contrato de patrocinio, pero, al mismo tiempo, más reducido, en cuanto a su ámbito subjetivo, ya que para disfrutar del tratamiento tributario previsto en el proyecto, ha de ser concertado con las entidades previstas en el mismo»<sup>21</sup>.*

En otras palabras, la causa del contrato de patrocinio publicitario es en gran medida mercantil: dar una cantidad de dinero a cambio de una publicidad, aun-

<sup>18</sup> Art. 68, párrafo primero, Ley de Fundaciones.

<sup>19</sup> La Ley de Fundaciones diferencia sólo los efectos fiscales de ambos contratos al decir que: *“Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio del régimen fiscal correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario regulados en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de la Publicidad”.* (Cfr. art. 68, último párrafo).

<sup>20</sup> Cfr. JIMENEZ DIAZ, A: “Tributación y Mecenazgo. Examen del Proyecto de Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general (II)”, en *Gaceta Fiscal*, nº 121, 1994, págs. 138 y 139.

<sup>21</sup> Citado por GIMENEZ-REYNA, E. Y ZURDO, J: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Tomo I, Ed. marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 531.

que tenga un toque de liberalidad, como vimos anteriormente. Por el contrario, en el convenio de colaboración empresarial, prima la cooperación con las actividades de una determinada entidad sin ánimo de lucro, aunque como consecuencia de la ayuda económica se preste una difusión de la colaboración<sup>22</sup>.

MARTÍNEZ LAFUENTE entiende, en este punto que la ayuda económica tiene la misma naturaleza que una donación, en los términos establecidos por la Ley en otros artículos<sup>23</sup>, pero «*la presencia de la contraprestación acerca las "ayudas" a los supuestos de donación con causa onerosa*»<sup>24</sup>. Esta observación, me parece muy acertada pues, como veremos, podría justificar la diferencia del límite de deducción con el de las donaciones puras y simples. Además la ayuda debe ser cierta y determinada, «*sin que pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios*»<sup>25</sup>.

b) Los sujetos que intervienen en el contrato son la empresa colaboradora por un lado, y la entidad sin ánimo de lucro perceptora de la ayuda económica, por otro.

Estas entidades sólo pueden ser las fundaciones y asociaciones declaradas de interés público que reúnan los requisitos regulados en el Título II de la Ley, es decir «*las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública*»<sup>26</sup>. Además, también pueden serlo el Estado, las Comunidades Autónomas, las Universidades Públicas, la Iglesia Católica y las confesiones religiosas que tengan suscrito acuerdo de cooperación con el Estado Español, la Cruz Roja, la ONCE, etc.<sup>27</sup>

En cuanto a las entidades colaboradoras, la redacción legal sólo se refiere a las empresas, pero no existe ningún obstáculo que impida extender lo dispuesto en el artículo a los empresarios o profesionales. En esta caso la deducción se referirá a la fracción de base imponible correspondiente a los rendimientos empresariales o profesionales.

c) El compromiso debe establecerse por escrito<sup>28</sup>. Aunque la Ley no establece el contenido del convenio, siguiendo la teoría general de los con-

<sup>22</sup> La diferencia, muy sutil en la teoría, se aprecia claramente con dos ejemplos:

a) Contrato de patrocinio: Fundación X que a cambio de cierta ayuda económica, prestada por el Banco Y, se compromete a que aparezca en la contraportada de la revista que edita, un anuncio de los que normalmente salen en la prensa.

b) Convenio de colaboración: misma Fundación que a cambio de lo mismo se compromete a que aparezca en su revista la frase "editada con la colaboración del Banco Y".

<sup>23</sup> Por ejemplo, en el artículo 53.3. referido a las deducciones en la cuota por aportaciones efectuadas por personas físicas, o en el 63.1. referido a los donativos deducibles en la base imponible por aportaciones de personas jurídicas.

<sup>24</sup> Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Meccenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 184.

<sup>25</sup> Cfr. art. 68, *Ley de Fundaciones*.

<sup>26</sup> Cfr. art. 46, *Ley de Fundaciones*.

<sup>27</sup> Cfr. Disp. Adic. Sexta, *Ley de Fundaciones*.

<sup>28</sup> La formalidad se exige "ad solemnitatem", es decir, si no se hace por escrito no tiene eficacia como gasto.



tratos el mínimo sería:

- consentimiento otorgado por los sujetos que intervienen;
- objeto del convenio, es decir, importe de la ayuda y condiciones de la difusión de la colaboración; y
- causa del contrato, o sea, destino de la cantidad económica o afectación de la misma a determinados fines.

#### IV. PERSPECTIVA JURÍDICO TRIBUTARIA.

Como quedó señalado, procedo a exponer el régimen impositivo de las rentas obtenidas por las fundaciones a través del contrato de patrocinio publicitario y del convenio de colaboración empresarial.

##### 1. Efectos tributarios del patrocinio publicitario.

Conviene señalar que los efectos tributarios de cualquier tipo de contrato, se refieren a cada uno de los contratantes. Es decir, en nuestro caso, debemos estudiar los efectos fiscales que produce el patrocinio publicitario en la renta del patrocinador, y del patrocinado<sup>29</sup>, teniendo en cuenta que aquellos dependerán de que estos sean personas físicas o jurídicas.

El **patrocinado** puede ser una persona física o jurídica. En el primer caso, por ejemplo un deportista, los ingresos que reciba los debe hacer constar en su declaración de IRPF, lo que no plantea mayores problemas. Si se trata de una persona jurídica podemos establecer, al objeto de este trabajo, una gran división: que tenga ánimo de lucro o que no lo tenga. El caso más frecuente de patrocinados es el de las entidades que carecen de ánimo de lucro, por las actividades<sup>30</sup> a que se refiere la propia definición del contrato. En este tipo de entidades me voy a centrar<sup>31</sup>.

Pues bien, independientemente de que cumplan o no los requisitos para gozar de los beneficios fiscales establecidos en la Ley de Fundaciones, las cantidades que obtengan este tipo de entidades en virtud de un contrato de patrocinio estarán gravadas en virtud de la norma aplicable en cada caso, es decir:

- a) Para las entidades sin ánimo de lucro que no cumplan los requisitos de la Ley de Fundaciones, según la Ley del Impuesto sobre Sociedades «*la exención no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas*»<sup>32</sup>, entendiéndose por tales «*todos aquellos que,*

<sup>29</sup> Es decir, me voy a centrar en el Impuesto sobre Sociedades, o IRPF en su caso, dejando aparte la imposición indirecta (IVA).

<sup>30</sup> La Ley habla de «*la realización de una actividad, benéfica, cultural, científica o de similar índole*». Cfr. art. 24, Ley General de Publicidad.

<sup>31</sup> Sin embargo, no podemos olvidar que pueden realizarse estas actividades bajo forma societaria, admitiendo igual patrocinio. Por ejemplo, la sociedad anónima deportiva.

<sup>32</sup> Cfr. art. 134.2, Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En adelante, LIS.

*procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»<sup>33</sup>.*

- b) Para aquellas entidades que cumplan lo dispuesto en la Ley de Fundaciones, según la propia Ley al declarar exentos, previa solicitud, *los rendimientos obtenidos en explotaciones económicas que coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad*<sup>34</sup>. De donde se deduce, en sentido contrario, que las cantidades recibidas en concepto de patrocinio están gravadas, pues es difícil que coincidan los fines de la entidad no lucrativa con la explotación económica concreta que es desarrollar una acción publicitaria, aunque aquella utilice como "vehículo" de esta acción las propias actividades de interés general.

Ahora bien, en el primer caso, las entidades tributarán en el Impuesto sobre Sociedades con un tipo de gravamen del 25%<sup>35</sup>, mientras que la base imponible de aquellas que cumplen los requisitos de la Ley de Fundaciones está gravada al 10%<sup>36</sup>. Este punto constituye la principal diferencia con el contrato de difusión publicitaria, pues en su caso las rentas obtenidas por quien realiza la publicidad, es decir, el medio de comunicación, siempre estarán gravadas al 35%.

En cuanto al **patrocinador**, también puede ser persona física o jurídica<sup>37</sup>. En cualquiera de los dos casos, la cantidad que pague como precio del contrato tendrá la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, como es sabido, la base imponible está constituida por «*el importe de la renta en el período de la imposición minorada por la composición de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores*», normalmente se determinará por el régimen de estimación directa y se calculará practicando determinadas correcciones, previstas por la Ley, en «*el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*»<sup>38</sup>.

A la vista de este precepto, en primer lugar se debe precisar que el "resultado contable", no es otra cosa más que la diferencia entre los ingresos y los

<sup>33</sup> Cfr. art 134.3, LIS.

<sup>34</sup> Cfr. art. 48.2, Ley de Fundaciones.

<sup>35</sup> Cfr. art. 26.2, LIS.

<sup>36</sup> Cfr. art. 53, Ley de Fundaciones.

<sup>37</sup> En el supuesto de ser persona física, entendemos que se tratará, en la generalidad de los casos, de un empresario individual o de un profesional. Por esta razón, en adelante no haré distinción alguna entre persona física y jurídica, salvo que las rentas obtenidas por uno y otro están gravadas por dos impuestos distintos: el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades.

<sup>38</sup> Cfr. art. 10, LIS.

gastos de un determinado ejercicio, según el *principio de correlación de ingresos y gastos*. Es decir, para determinar los rendimientos netos debemos restar de los ingresos, todos aquellos gastos que fueron necesarios para su obtención, y entre estos se encuentran las partidas de promoción y publicidad. Por tanto, los gastos de publicidad realizados bajo la forma del contrato de patrocinio son gastos deducibles sin límite para las Sociedades.

En el caso del IRPF, el «rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se determinará (...) por la diferencia de la totalidad de los ingresos, (...) y los gastos necesarios para su obtención (...)»<sup>39</sup>. Entre los distintos conceptos de gastos deducibles se encuentran las cantidades devengadas por trabajos que se encarguen otras empresas. Por ejemplo, los de publicidad.

Todo lo dicho hasta aquí puede resumirse en la siguiente tabla:

PATROCINADO	IMPUESTOS	PATROCINADOR	IMPUESTOS
Persona Física	IRPF	Persona Física	IRPF (Gasto deducible sin límite)
Persona Jurídica	IS (Tipo: 25% ó 10%, según casos)	Persona Jurídica	IS (Gasto deducible sin límite)

## 2. Efectos tributarios del convenio de colaboración empresarial.

De acuerdo con lo establecido en los últimos párrafos del artículo 68 de la Ley de Fundaciones, las cantidades satisfechas en concepto de colaboración empresarial «tendrán la consideración de gasto deducible en la empresa o entidad colaboradora con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la aplicación de este último porcentaje pueda determinar una base imponible negativa»<sup>40</sup>.

Siguiendo el esquema ya utilizado al estudiar los efectos tributarios de los contratos publicitarios mercantiles, examinaré primero la imposición que afecta a la entidad beneficiaria, y después la que afecta al colaborador.

La **entidad beneficiaria**, al contrario que en el contrato de patrocinio publicitario, sólo puede ser una persona jurídica, que además debe ser, o una fundación inscritas en el Registro correspondiente, o una asociación declarada de utilidad pública<sup>41</sup>, como ya vimos. Las cantidad de dinero que obtenga en concepto de ayuda económica estará exenta, a tenor de la Ley de Funda-

<sup>39</sup> Cfr. art. 41 uno, LIRPF.

<sup>40</sup> Art. 68, Ley de Fundaciones.

ciones, al declarar amparados por la exención «*los obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general, contemplados en la presente Ley*»<sup>42</sup>.

El **colaborador**, al igual que el patrocinador en el contrato de patrocinio publicitario, puede ser una persona física o jurídica.

Las cantidades satisfechas en concepto de convenio de colaboración tienen la consideración de gasto deducible, en el Impuesto sobre Sociedades, si se trata de personas jurídicas<sup>43</sup>. Puede darse por reproducido lo explicado anteriormente a estos efectos.

Llama la atención que se establezca a la deducción un «*límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas*», respecto a otros donativos realizados por personas jurídicas a favor de las mismas entidades<sup>44</sup>. En concreto, el gasto deducible se reduce a la mitad<sup>45</sup>. Además, en caso de aplicar el límite alternativo referido al volumen de ventas<sup>46</sup>, éste no puede determinar una base imponible negativa. Ambos límites son compatibles con otros establecidos en la Ley de Fundaciones<sup>47</sup>.

De acuerdo con GARCÍA LUIS, el cálculo del límite máximo estaría referido a una base imponible previa, es decir, sin tener en cuenta el importe del propio gasto deducible del colaborador<sup>48</sup>.

Entiendo, como MARTÍNEZ LAFUENTE, que la reducción del beneficio fiscal respecto al de los donativos está relacionada con el efecto publicitario que tiene la difusión de colaboración en fines de interés general, pues la entidad colaboradora obtiene también un beneficio al asociarse su nombre con ciertas actividades socialmente muy reconocidas, lo que no ocurre si mantiene la ayuda en el anonimato<sup>49</sup>.

<sup>41</sup> Cfr. art. 46, Ley de Fundaciones.

<sup>42</sup> Cfr. art. 49.4, Ley de Fundaciones.

<sup>43</sup> «*En el caso de empresarios y profesionales el cómputo del límite del 5 por 100 se efectuará sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida*». (Cfr. art. 68, Ley de Fundaciones).

<sup>44</sup> Por ejemplo, los referidos a las donaciones de bienes del Patrimonio Histórico Español, a los donativos para restaurarlos, o a las donaciones de bienes que deban formar parte del activo inmaterial de la fundación.

<sup>45</sup> Cfr. art. 63, Ley de Fundaciones.

<sup>46</sup> La expresión legal es "volumen de ventas", pero la mayoría de la doctrina coincide al afirmar que sería más adecuado hablar de "facturación", porque incluye la prestación de servicios.

<sup>47</sup> En concreto con los establecidos en los artículos 63 (donativos) y 70 (gastos en actividades de interés general y desarrollo de algunas artes).

<sup>48</sup> GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Ed. Lcx Nova, Valladolid, 1995, pág. 271.

<sup>49</sup> Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 185.

El esquema de lo expuesto es:

BENEFICIARIO	IMPUESTOS	COLABORADOR	IMPUESTOS
Persona Jurídica (Sólo fundaciones y asociaciones de la Ley 30/1994)	IS (exención)	Persona Física	IRPF (Gasto deducible con límite)
		Persona Jurídica	IS (Gasto deducible con límite)

## V. CONCLUSIONES.

*Primera.* El convenio de colaboración supone un cauce al mecenazgo esporádico por parte de la empresa, siendo un camino intermedio entre la realización directa de las actividades de interés general por parte de las empresas, y las donaciones puras y simples.

*Segunda.* La ubicación sistemática de los convenios de colaboración en el Capítulo dedicado a las "aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos" de la Ley de Fundaciones, fue objeto de varias enmiendas en la tramitación parlamentaria. Es llamativa, pues el convenio en cuestión encajaría más en el Capítulo de la Ley titulado "Régimen tributario de otras actuaciones de colaboración empresarial" (que regula la adquisición de obras de arte para ofertas de donación, y los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes). No he encontrado una razón que justifique dicha ubicación, salvo que se quiera aproximar la esencia del convenio a las donaciones, para darle más realce frente a esas otras actuaciones de colaboración empresarial.

*Tercera.* Aunque formando parte del mismo género, existen claras diferencias entre el contrato de patrocinio y el convenio de colaboración empresarial, sobre todo en las contraprestaciones de cada figura: el patrocinador recibe, a cambio de la ayuda, la difusión efectiva de su publicidad; y el colaborador sólo prestigio o reconocimiento social.

*Cuarta.* De igual manera los sujetos que intervienen en el patrocinio y en el convenio de colaboración son distintos: el patrocinado puede ser, además de una persona física, cualquier tipo de entidad jurídica; beneficiario de la colaboración sólo pueden ser las entidades de la Ley de Fundaciones, lo que implica que las que no reúnan los requisitos que establece sólo pueden acceder al patrocinio.

*Quinta.* Los efectos tributarios del patrocinio y del convenio de colaboración divergen. De tal manera que para el empresario es más beneficioso económicamente el contrato de patrocinio, pues puede deducir su gasto íntegro, frente al límite del 5% de la base imponible que le marca el convenio de colaboración. Para las fundaciones, es al contrario: las cantidades percibidas por el contrato de patrocinio como ayuda están gravadas, siendo el tipo impositivo un 10% o un 25%, dependiendo de los casos, mientras que las cantidades percibidas en concepto de colaboración empresarial, están exentas del Impuesto sobre Sociedades. Esta razón justifica que, desde el punto de vista de la empresa se trate de un derecho de opción, puesto que el empresario, ante la posibilidad de participar en actividades de interés general, puede elegir el cauce jurídico que le sea más ventajoso fiscalmente consiguiendo los mismos efectos con cualquiera de los dos contratos.

*Sexta.* Desde el punto de vista del legislador, se produce una discriminación tributaria porque se da distinto tratamiento fiscal a similares efectos económicos, aunque se deriven de contratos mercantiles diferentes. En mi opinión, se debería haber reconducido el contrato de colaboración empresarial al contrato de patrocinio. Es decir, declarar exentas las rentas obtenidas en concepto de ayuda por el contrato de patrocinio siempre que la patrocinada fuese una entidad de las que reúnen los requisitos para disfrutar los beneficios fiscales de la Ley de Fundaciones. En el resto de los casos, se aplicaría el régimen tributario general del contrato.

*Séptima.* El convenio de colaboración tiene unos efectos tributarios más beneficiosos que las donaciones: para las personas jurídicas por el prestigio que implica, y para las personas físicas porque supone una deducción en la base y no en la cuota, como es el caso de los donativos.

*Octava.* Todo lo expuesto hasta ahora puede resumirse, didácticamente, en el siguiente cuadro:

	<b>PATROCINIO</b>	<b>COLABORACIÓN</b>
<b>CONCEPTO</b>	- Aquél 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.	- Aquél por el cual determinadas entidades, a cambio de una ayuda económica para la realización de las act. que efectúen en cumplimiento sus fines, se comprometan por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad.
<b>REGULACIÓN</b>	- Art. 24, Ley General de Publicidad.	- Art. 68, Ley de Fundaciones.
<b>SUJETOS</b>	- Patrocinado (persona física o jurídica). - Patrocinador (persona física o jurídica).	- Entidad Beneficiaria (sólo de la Ley 30/1994). - Colaborador (persona física o jurídica).
<b>OBJETO</b>	- Publicidad por ayuda económica para determinadas actividades.	- Difusión de colaboración por ayuda económica (similar a donación).
<b>CAUSA</b>	- Mercantil con cierta liberalidad.	- Liberalidad con cierta contraprestación.
<b>CARACTERES</b>	- Tanto alzado (no existen tarifas preestablecidas). - Publicidad hecha por "no medio". - Incluye cierta liberalidad. - Para determinadas actividades.	- Prima la liberalidad, fundamentalmente es ayudar, cooperar. - La obligación es más leve: sólo difundir colaboración. - Sólo determinados sujetos. - Compromiso no puede ser participación en ventas o beneficios.
<b>TRIBUTACIÓN</b>	- Patrocinado: gravado en IRPF / IS (Tipo 25% ó 10%). - Patrocinador: gasto deducible sin límite IRPF / IS.	- Beneficiario: renta exenta en IS. - Colaborador: gasto deducible en IRPF / IS con límite (5% base imponible o 0.5 %e volumen ventas).

**BIBLIOGRAFÍA SELECCIONADA**

ACOSTA ESTÉVEZ, J.B.: *Perfiles de la Ley General de Publicidad*, 1ª ed., PPU, Barcelona, 1990.

ARIAS ABELLÁN, M.D.: *Las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. IEF – Marcial Pons, Madrid, 1995.

CANO RICO, J.R.: *Manual práctico de contratación mercantil*, Tomo 1, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 1993.

SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, 15ª ed., EDERSA, Madrid, 1991.

CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: *El patrocinio. Su régimen jurídico en España y en la C.E.E.*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1991.

CORREDOIRA Y ALFONSO, L.: *Comentarios a la Ley de Publicidad*, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1993.

ESCRIBANO, F.: "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994", en *Quincena Fiscal*, nº 19, noviembre, 1995.

GARCÍA LUIS, T.: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995.

GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO, J.: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Tomo I, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

GONZÁLEZ SENOVILLA, P.: "Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 30, julio–septiembre, 1995.

JIMÉNEZ DÍAZ: "Tributación y mecenazgo (Examen del Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. (I y II), en *Gaceta Fiscal*, números 119 y 120, 1994.

LAMELA FERNÁNDEZ, M.: "Introducción al Régimen Fiscal de las Fundaciones de acuerdo con lo contemplado en el Proyecto de Ley de fundaciones y de incentivos fiscales en la participación de la iniciativa privada en actividades de interés general", en *Gaceta Fiscal*, nº 126, noviembre, 1994.

LANDABEREA UNZUETA, J.A.: *El contrato de esponsorización deportiva*, Aranzadi, Pamplona, 1992.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico–Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1995

PALOU BRETONES, A.: *Régimen tributario de las fundaciones*, Ed. Trivium, Madrid, 1995.



PRESENCIO SERRANO, E.: "El patrocinio y la experiencia asociativa", ponencia del curso "Captación de patrocinios en Asociaciones juveniles", inédito, Madrid, 1995.

REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A.: *La nueva Ley de Fundaciones*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1995.

UCELAY SANZ, I.: "Fiscalidad de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", en *Tribuna Fiscal*, nº 54, abril, 1995.