



*Colección de Derecho Deportivo*

# La fiscalidad del patrocinio deportivo

José Luis Carretero Lestón

*Doctor en Derecho*

Prólogo de

José Pedreira Menéndez

*Acreditado a Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad de Oviedo*



© Editorial Reus, S. A.  
C/ Rafael Calvo, 18, 2.º C – 28010 Madrid  
Tfno.: (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54  
Fax: (34) 91 445 11 26  
E-mail: reus@editorialreus.es  
<http://www.editorialreus.es>

1.ª edición REUS, S.A. (2015)  
ISBN: 978-84-290-1882-0  
Depósito Legal: M 37076-2015  
Diseño de portada: María Lapor  
Impreso en España  
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.  
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus, ni sus Directores de Colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan los autores de los mismos. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley.

Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

*A mi mujer y a mis hijas,  
por su constante ejemplo*

## PRÓLOGO

La Constitución de 1978, por primera vez dentro de nuestra historia constitucional, establece en su artículo 43.3, dentro del Capítulo Tercero del Título I, dedicado a los principios rectores de la política social y económica, que los poderes públicos fomentarán la educación física y el deporte. Por tanto, se está imponiendo a los poderes públicos una actitud proactiva en favor del deporte. Ahora bien, esto no significa que la actividad de fomento del deporte recaiga exclusivamente en la acción administrativa, ya que se puede lograr ese fin a través de la búsqueda de la cooperación de la sociedad civil para alcanzar ese objetivo. Es más, me atrevo a decir que, en un momento como el actual, en el que hemos sufrido un importante recorte del gasto público en políticas sociales, entre las que se encuentra el fomento del deporte, no queda otra solución que buscar la ayuda del sector privado. Llegados a este punto, el recurso al incentivo fiscal, para atraer recursos privados al ámbito deportivo, está más que justificado.

Como nos indica el profesor Carretero Lestón el deporte, tanto en su versión profesional o de espectáculo, como en el ámbito aficionado o social, requiere de una ingente cantidad de ingresos para su sostenimiento. Las cifras que se manejan en el deporte profesional muestran la dificultad de poder mantener ese espectáculo sin el recurso al apoyo del patrocinio deportivo, por lo general, a través de la sponsorización. Igualmente, el deporte aficionado, cantera y semillero de ese deporte profesional, requiere importantes sumas

de dinero para el mantenimiento de instalaciones, práctica deportiva de niños y jóvenes, que lo hace también inviable sin un apoyo, muchas veces más altruista o ligado al mecenazgo.

El profesor Carretero Lestón ha realizado un gran trabajo de conceptualización del patrocinio deportivo, algo que no se había hecho hasta la fecha, y por lo que he de darle la más sincera enhorabuena. Estamos ante una realidad económica que tiene distintas vertientes jurídicas y un muy diferente tratamiento tributario en función de que la operación se califique de mecenazgo o esponsorización, modalidades ambas de patrocinio. Desentrañar todas las vertientes del patrocinio deportivo y su posible equiparación a un mecenazgo simple o un mecenazgo empresarial, así como determinar si existe un ánimo de gratuidad o de remuneración, es algo que no se había abordado aún con el rigor con el que se efectúa en esta obra. El concepto de patrocinio deportivo al que se llega debería servir de piedra angular para posteriores reformas normativas en esta materia, que muchas veces ha generado problemas de inseguridad jurídica en relación con la deducibilidad de los gastos de patrocinio en los que incurren los patrocinadores. La regulación tributaria, como no podría ser de otro modo, debe ampararse en conceptos jurídicos sólidos, sobre los que desarrollar sus consecuencias fiscales.

Tras fijar conceptualmente qué debería entenderse por patrocinio deportivo, el autor pasa a analizar la tributación de las dos categorías principales: la esponsorización y el mecenazgo deportivo simple. Al abordar la tributación de la esponsorización deportiva, lo hace tanto desde la vertiente del espónsor, ya sea persona física o jurídica, como del esponsorizado, algo que suele ser olvidado en otros trabajos que se han llevado a cabo en esta materia y que destaca el valor añadido de la obra que estoy prologando. El pormenorizado análisis que se efectúa nos pone de manifiesto las lagunas y problemas existentes, sobre todo, cuando el sujeto esponsorizado es una persona física. Por otro lado, analiza y expone el régimen tributario del mecenazgo simple, que es al que el legislador le dedicó la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal del sector no lucrativo y de incentivos fiscales al mecenazgo. El trabajo nos muestra cómo los sujetos que se pueden acoger a estos incentivos fiscales son muy limitados y en el ámbito del deporte especialmente, ya que la práctica totalidad de clubes aficionados no cumplen las condiciones para poder acogerse a este régimen fiscal especial, al ser simples asociacio-

nes o clubes básicos deportivos, que no cuentan con la declaración de entidades de utilidad pública. Pero no sólo la forma jurídica limita el acceso, los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 para poder acogerse a la misma, también pueden suponer un obstáculo de acceso a este régimen especial para muchas entidades, realizándose un análisis pormenorizado de esta cuestión en el libro.

El trabajo, como ya he indicado, no se limita, como suele ser habitual, a la fiscalidad del mecenazas, sino que también analiza cuál va a ser el régimen tributario del beneficiario de la ayuda e incluso nos muestra las especialidades existentes en algunas Comunidades Autónomas. Desde luego, la normativa, a veces, parece no tener en cuenta que el beneficiario del patrocinio debe tener una tributación inexistente en cuanto a estos ingresos, si realmente se quiere fomentar el deporte. No hay que otorgar el incentivo sólo al patrocinador, también se debería establecer un régimen fiscal favorable para los ingresos obtenidos por el patrocinado.

La obra aborda asimismo el régimen tributario del denominado por el profesor Carretero Lestón, como mecenazgo deportivo empresarial, que se corresponde con las figuras de mecenazgo empresarial contenido en la Ley 49/2002: los convenios de colaboración en actividades de interés general, los gastos directos desarrollados por empresarios en actividades deportivas y, por último, los acontecimientos de excepcional interés público. Este apartado, sin duda, es el que requiere una mayor atención hoy en día, ya que son, sobre todo las grandes empresas, quienes acuden a estos incentivos y hacerlos atractivos para el mundo del deporte es algo esencial. Por una parte, la distinción entre convenio de colaboración y contrato de patrocinio queda claramente establecida en el trabajo, y debo felicitar al autor por ello, ya que además se atreve a defender el convenio como una figura de mecenazgo y no de esponsorización. En segundo término, que los gastos en los que incurra una empresa promoviendo su marca ligada a un acontecimiento deportivo sea un gasto deducible, nos parece más que lógico y razonable. Es evidente que se trata de un gasto publicitario, por lo que la Ley 49/2002 no vino más que aclarar lo que ya había introducido la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al abandonar el absurdo y restrictivo concepto de *gastos necesario*, como gasto deducible, que se venía utilizando desde la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, está bien que una norma

fije claramente como deducibles los gastos en patrocinio deportivo. Por último, que un acontecimiento deportivo entre en el listado de acontecimientos de excepcional interés público supone, sin ninguna duda, la posibilidad de optar a importantes patrocinios, ya que el retorno fiscal y publicitario es mayor que en ningún otro caso. Por tanto, a mi juicio, estamos ante las figuras centrales en las que se apoya hoy en día fiscalmente el patrocinio deportivo, en su vertiente de sponsorización, aunque lo haga desde una normativa reguladora del mecenazgo. Esta cuestión, debe ser objeto de debate doctrinal, como el que se suscita en la obra, y de mejora normativa. Mientras existan estas figuras, sobre todo los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, va a ser muy difícil atraer el mecenazgo al deporte aficionado, el más necesitado de recursos.

A modo de conclusión, el profesor Carretero Lestón introduce un capítulo en el que lleva a cabo una interesante exposición comparativa y práctica de las consecuencias fiscales de firmar un contrato de sponsorización o de llevar a cabo una acción de mecenazgo.

Como no podía ser de otro modo, el trabajo finaliza con las conclusiones críticas del autor, que acertadamente aboga por la necesidad de una reforma en la materia, ya que, como afirma, de nuevo quedan fuera de los incentivos fiscales al mecenazgo las entidades deportivas realmente necesitadas, es decir, los clubes básicos y elementales, las agrupaciones deportivas y los entes de promoción deportiva que no sean de utilidad pública.

No puedo concluir este prólogo sin agradecer al profesor Carretero Lestón que haya tenido la deferencia de solicitarme que prologue su trabajo, que es el fruto de muchos años de docencia e investigación en esta materia. Estamos ante una obra sólida y fundamentada, que ha de servir para aclarar la fiscalidad del patrocinio deportivo, arrojando luz sobre las modalidades que más pueden convenir a patrocinador y patrocinado en función de sus circunstancias personales y tributarias. Por todo ello, no puedo más que felicitar a su autor y desearles que la lectura de este libro sea tan grata y amena como lo ha sido para mí.

En Oviedo a 8 de septiembre de 2015

JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ

Acreditado a Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Oviedo

# CAPÍTULO I

## INTRODUCCIÓN

### I. LA FINANCIACIÓN DEL DEPORTE

En los momentos actuales el deporte, especialmente el deporte espectáculo, se ve necesitado de una ingente cantidad de ingresos para su sostenimiento. El espectáculo deportivo mueve cifras astronómicas, los presupuestos de los clubes deportivos profesionalizados alcanzan sumas multimillonarias, el coste económico de la organización de los grandes acontecimientos deportivos se eleva de forma progresiva<sup>1</sup>. Es más, el entramado económico existente alrededor del fenómeno deportivo no se encuentra limitado únicamente al deporte profesionalizado o al de alta competición sino que cualquier modesto club tiene unas necesidades de utilización de instalaciones, de equipamiento deportivo o de desplazamientos que suponen desembolsos muy elevados. Como pone de relieve Corredoira y Alfonso, «los deportes tienen una necesidad enorme de ingresos. Por un lado, los gastos efectuados en concepto de sueldos y salarios de las personas empleadas en instalaciones y terrenos deportivos; por otro, los gastos generales de los diversos clubes,

---

<sup>1</sup> A título de ejemplo, y por su significación, setenta millones de euros fue el importe invertido por el Golden Yacht Club de San Francisco en diseñar y construir el trimarán *BMW Oracle* para competir con el *Alinghi* en la edición de la Copa del América.

debidos para la amortización de ciertas instalaciones, terrenos y, en algunos casos, material deportivo; los gastos de desplazamiento de los deportistas en sus actuaciones; y un largo etcétera de dinero. Para organizar los eventos los clubes, federaciones, organismos deportivos, precisan de entradas de dinero que hagan posible el espectáculo. Los ingresos que genera, procedentes de la recaudación del deporte-espectáculo (cuotas de socios, taquillas, derechos de televisión, etc...) no son suficientes»<sup>2</sup>.

De acuerdo con el artículo 43.3 de la Constitución Española, los poderes públicos están obligados al fomento del deporte. La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (en adelante, Ley 10/1990), en su preámbulo, destaca la importancia del deporte como elemento fundamental en el sistema educativo y como factor corrector de los desequilibrios sociales que contribuye al desarrollo de la igualdad entre los ciudadanos. En el Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte de junio de 1998, podemos leer: «... la necesidad de fomentar el deporte en general, entendiendo este fenómeno como referido, fundamentalmente, al deporte aficionado, más que al deporte profesional...»<sup>3</sup>. Esta idea se reitera en la declaración del Consejo Europeo de Niza de diciembre de 2000, que subraya la necesidad de preservar y promover las funciones sociales del deporte.

Los poderes públicos están obligados a fomentar la educación física y el deporte, como ya se ha dicho, y una manera de fomentarlos es mediante su financiación. En este sentido, el artículo 9 de la Carta Internacional para la Educación Física y el Deporte de la UNESCO, de 21 de noviembre de 1978, señala que los poderes públicos deben favorecer las actividades físicas y deportivas, prestando ayuda material y tomando medidas de promoción y estímulo. El artículo 12 de la Carta Europea del Deporte, aprobada por el Comité de Ministros del Consejo de Europa el 24 de septiembre de 1992 y revisada el 16 de mayo de 2001, dispone: «Se aprobarán ayudas adecuadas, así como recursos procedentes de los fondos públicos (de las administraciones central, regional y local), para

---

<sup>2</sup> Véase L. Corredoira y Alfonso, *El patrocinio*, Bosch, Barcelona, 1991, pp. 70-71.

<sup>3</sup> Véase Instituto de Estudios Fiscales, *Informe de la Comisión constituida para el estudio de la fiscalidad del deporte*, Madrid, 1998, p. 8.

hacer posible el logro de los fines y objetivos de la presente Carta. Se fomentará la ayuda financiera al deporte con un carácter mixto —público y privado—, así como la capacidad del sector deportivo para generar por sí mismo los recursos financieros necesarios para su desarrollo». El artículo 3 de la Carta Iberoamericana del Deporte, aprobada por la II Asamblea General Ordinaria del Consejo Iberoamericano del Deporte, de 12 de enero de 1996, establece: «Se deberán generar sistemas de financiamiento y administración eficientes y estables, que permitan desarrollar políticas y programas que contribuyan al objetivo común de hacer del deporte un derecho de todos. El apoyo económico puede tener una base mixta, de carácter público y privado, además de la capacidad propia del sector deportivo para generar recursos económicos que permitan su desarrollo».

También la Ley 10/1990, de nuevo en su preámbulo, establece que una de las formas más nobles de fomentar una actividad es contribuir a su financiación. Como he escrito, la mencionada financiación puede obtenerse por una doble vía: mediante una financiación directa, a través fundamentalmente de subvenciones, o de una forma indirecta, en lo que ahora interesa incentivando la financiación por parte de los particulares<sup>4</sup>.

Hasta hace poco tiempo, las subvenciones<sup>5</sup> y ayudas económicas constituían la primordial fuente de financiación del deporte<sup>6</sup>, pero el hecho de que con una política de subvenciones no se solucione la cada vez mayor necesidad de ingresos obliga a la búsqueda de otras técnicas alternativas de financiación.

Paralelamente a este fenómeno se ha producido un cambio en la idea de que la actuación pública es la única protectora de los

---

<sup>4</sup> Véase J. L. Carretero Lestón, «Aspectos tributarios del patrocinio deportivo», en J. L. Carretero Lestón (dir.), *Derecho del Deporte. El nuevo marco legal*, UNISPORT, Málaga, 1992, p. 37. También L. M. Cazorla Prieto y A. Corcuera Torres, *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 41; A. López Díaz, «Régimen fiscal de las fundaciones», en P. Yebra Martul-Ortega (coord.), *Fundaciones y mecenazgo*, Comares, Granada, 2001, p. 21.

<sup>5</sup> Véase el artículo 8.d) de la Ley 10/1990.

<sup>6</sup> Véanse I. Ayuso Canals, «La financiación del fútbol en España», en *Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 8 (1997), p. 266; J. Fernández Arribas, «Incentivos al patrocinio deportivo. Hacia una nueva perspectiva», en *La Ley*, núm. 5 (1998), p. 1705.

intereses sociales. En la exposición de motivos de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (en adelante, Ley 30/1994), se puede leer: «A esta necesidad se une otra, también actual pero no estrictamente jurídica; cual es la de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general. Como la primera, también esta necesidad de estímulo es ineludible, vistos la dificultad de los poderes públicos de atender plenamente ese interés general y el protagonismo que la sociedad reclama y entrega a las variadas entidades sin ánimo de lucro». El patrocinio está conectado a un progresivo traspaso de las responsabilidades desde el Estado a la sociedad y a la empresa privada. Para Rodríguez Díaz, «el Estado por sí solo es incapaz de satisfacer todas las necesidades que la sociedad demanda y que no son cubiertas por el mercado. Por ello, complementando su actividad, para dar satisfacción al interés general se crean, por propia iniciativa social, estructuras organizativas dirigidas al cumplimiento de esos intereses»<sup>7</sup>. Por esta vía, el Estado se libera de la financiación directa de ciertas áreas y los particulares, por razones de marketing y/o de altruismo, las financian<sup>8</sup>. En la Comunicación de la Comisión sobre el fomento del papel de las asociaciones y fundaciones

---

<sup>7</sup> Véase J. L. Rodríguez Díaz, «Régimen fiscal de las fundaciones y de las actividades de mecenazgo», en A. Ruiz Ojeda (dir.), *Manual de Fundaciones*, Civitas, Madrid, 1999, p. 173. En el mismo sentido, M. Cruz Amorós, «Régimen tributario de las entidades sin fin de lucro», en I. Olmos Vicente (dir.), *Las fundaciones: su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*, Dykinson, Madrid, 1995, p. 137; R. de Lorenzo García, *El nuevo derecho de fundaciones*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 297; A. Jiménez Díaz, «El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones», en *Impuestos*, núm. 6 (1995), p. 20; A. Martínez Lafuente, *Fundaciones y mecenazgo*, Aranzadi, Madrid, 1995, pp. 20-22; J. Pedreira Menéndez, «Incentivos fiscales a la promoción del deporte en el Impuesto sobre Sociedades», en *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 7 (2002), p. 84.

<sup>8</sup> Estamos ante un fenómeno socioeconómico que en la última década está teniendo una gran importancia, debido a diversos factores tales como la escasez de recursos públicos y el interés que para el patrocinador representa que la sociedad le reconozca su labor de promotor de determinadas actividades de interés general. Véase E. Vicente Domingo, *El contrato de patrocinación*, Civitas, Madrid, 1998, p. 17. A la recesión económica se refieren también T. Slack y T. Berret, «La naturaleza estratégica de la patrocinación deportiva», en *Apunts Educación Física y Deportes*, núm. 49 (1997), pp. 31-32.

en Europa, COM(1997)241, de 6 de junio de 1997, se recoge que en la Comunidad Europea las asociaciones y fundaciones están desempeñando un papel de primera importancia en el deporte y la tendencia de los gobiernos a confiar a asociaciones y fundaciones la prestación de servicios que anteriormente fueron creados y prestados por ellos mismos<sup>9</sup>.

Con efectos introductorios, el patrocinio se puede definir como un acto conforme al cual los particulares se hacen partícipes del desarrollo cultural, o de las necesidades sociales, a través de la financiación de actividades de interés general. La primera forma de patrocinio se dio en el mecenazgo a los artistas. La ampliación de los intereses sociales extendió el mecenazgo hacia todo tipo de actividades culturales, incluyendo hoy en su ámbito de acción múltiples actuaciones, desde la creación de obras artísticas hasta la conservación del medio ambiente. Pero el paso del tiempo no sólo amplió las posibilidades de acción social sino que, además, propició nuevas formas de financiación. La influencia que determinadas actividades tienen en la sociedad dio origen a técnicas de marketing en las que la actividad patrocinada actúa como mensaje publicitario, de este modo el mercado entra a dirigir determinadas acciones de patrocinio y cumple una función importante en el desarrollo de la cultura. El patrocinio se manifiesta mediante el mecenazgo, que abarca donaciones directas a personas que realizan actividades de interés general o a entidades que, actuando como intermediarias, constituyen el denominado tercer sector<sup>10</sup>, y también mediante la esponsorización, que se articula en contratos de publicidad en los

---

<sup>9</sup> Véase el Dictamen del Comité Económico y Social, de 17 de septiembre de 1997, sobre la Comunicación de la Comisión (*DOCE*, C, número 95, de 30 de marzo de 1998) y la Resolución del Parlamento Europeo, de 2 de julio de 1998, sobre la citada Comunicación (*DOCE*, C, número 226, de 20 de julio de 1998).

<sup>10</sup> El tercer sector, o sector no lucrativo, se denomina así por estar encuadrado entre el sector público y el sector privado (empresas, personas físicas y jurídicas, que realizan una actividad económica con la finalidad de obtener un provecho para sí mismas). Véase C. Martín Pascual, *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 16; J. Montserrat i Codorniu, *La fiscalidad de las fundaciones y asociaciones*, Gestión 2000, Barcelona, 2004, p. 14; S. de Salas Murillo, *Las asociaciones sin ánimo de lucro en el Derecho español*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999, p. 336; VV. AA., *El sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993, p. 32.

que las actividades de interés social son el medio utilizado para dar a conocer una marca o un producto.

El patrocinio, considerado de un modo muy simple en estos momentos, es la ayuda económica prestada a una actividad de interés social. El deporte, como actividad de interés social, puede ser objeto de patrocinio, es decir, de ayudas privadas, generalmente ofrecidas a entidades deportivas como fuente de obtención de ingresos para el desarrollo de sus actividades. El patrocinio deportivo supone la financiación privada de la actividad deportiva y se centra especialmente en el deporte espectáculo, considerado de interés para el Estado en tanto que constituye un factor esencial del desarrollo deportivo, por el estímulo que supone para el fomento del deporte base<sup>11</sup>. A su vez, la financiación pública se concentra, o así debería ser, en la práctica deportiva del ciudadano, en los que se ha dado en llamar deporte-práctica o deporte-salud<sup>12</sup>.

Como indica Landaberea Unzueta, sólo con una política subvencional de los poderes públicos no se solucionan las insuficiencias económicas del asociacionismo deportivo. La Administración se ve desbordada<sup>13</sup> y no resulta difícil admitir la importancia capital de la financiación privada, en especial a través de empresas patrocinadoras<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Véase el artículo 6.1 de la Ley 10/1990.

<sup>12</sup> Véanse J. L. Carretero Lestón, «Las fórmulas legales para fomentar el patrocinio y el mecenazgo deportivos a nivel estatal: ¿ley deportiva o ley fiscal?», en N. de la Plata Caballero (dir.), *Las leyes el deporte de la democracia*, Dykinson, Madrid, 2002, p. 169; J. Gómez Navarro, «El patrocinio deportivo en España», en VV. AA., *El patrocinio deportivo*, El Nuevo lunes, Madrid, 1988, p. 98.

<sup>13</sup> La insuficiencia financiera no puede predicarse exclusivamente del ámbito deportivo. Sobre las limitaciones presupuestarias, véanse, entre otros, P. A. Colao Marín, «Las medidas de efecto desgravatorio para entidades sin ánimo de lucro en la Ley 30/1994, de Mecenazgo», en *Impuestos I* (2001), p. 243; F. Díaz Capmany, «Fundaciones y tributos locales», en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 279 (1999), p. 155; R. Figueroa Dorrego, «Régimen económico de las fundaciones: presupuestos, cuentas anuales y auditorías», en A. Ruiz Ojeda (dir.), *Manual de Fundaciones*, Civitas, Madrid, 1999, p. 108; J. Pedreira Menéndez, *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003, pp. 25-30.

<sup>14</sup> Véase J. A. Landaberea Unzueta, «El contrato de patrocinio deportivo y su regulación», en VV. AA., *Patrocinio y financiación de actividades deportivas*, Gobierno de Canarias, Las Palmas, 1997, p. 10 y «La esponsorización deportiva», en *Memoria del Congreso Riojano del Deporte*, Logroño, 1995, p. 56.

La necesidad de ingresos que precisa el deporte moderno obliga, en muchas ocasiones, a la búsqueda de un patrocinador que financie la actividad. Por otra parte, parece ser que en los primeros juegos olímpicos de la Era moderna, celebrados en Atenas en 1896, el 67 por 100 del presupuesto de gastos se cubrió con donaciones privadas, es decir, mediante patrocinio, extremo que no he podido contrastar de manera fehaciente.

La financiación pública va disminuyendo<sup>15</sup> y debe ir creciendo la financiación privada. El Estado para fomentar el ejercicio de estas actividades de patrocinio<sup>16</sup> utiliza el incentivo fiscal<sup>17</sup>, que hace más atractiva, económicamente hablando, la realización de esas aportaciones. Aunque toda aportación significa una salida de fondos de los colaboradores con ánimo altruista, las consecuencias fiscales no son indiferentes y si se reduce la carga tributaria mejor para los intereses de esos colaboradores. Ahora bien, hay que poner de relieve que el incentivo fiscal constituye un estímulo, pero no es la causa principal de las operaciones de patrocinio.

Los argumentos que apoyan la existencia de un incentivo fiscal para los patrocinadores, entendidos en un sentido general, son variados<sup>18</sup>. Entre los principales destaco:

a) La necesidad de fomentar el patrocinio para consolidar el tercer sector y propiciar la consecución de fines de interés general<sup>19</sup>. En todo caso, el fundamento se encuentra en la condición de

---

<sup>15</sup> Véase I. Ayuso Canals, o. c., p. 267.

<sup>16</sup> Véanse Comisión Howell, *Informe del Comité de Investigación sobre el patrocinio en el deporte*, UNISPORT, Málaga, 1987, p. 1; L. M. Cazorla Prieto (dir.) y otros, *Derecho del Deporte*, Tecnos, Madrid, 1992, p. 394.

<sup>17</sup> Véanse J. L. Carretero Lestón, «Fiscalidad del deporte: las medidas favorables e incentivadoras», en *Memoria del Congreso Riojano del Deporte*, Logroño, 1995, p. 44; L. M. Cazorla Prieto y A. Corcuera Torres, o. c., p. 45; J. Fernández Arribas, o. c., p. 1706.

<sup>18</sup> Véanse, entre otros, R. Calvo Ortega, «Las fundaciones de exención plena y el principio de igualdad tributaria», en P. Yebra Martul-Ortega (coord.), *Fundaciones y mecenazgo*, Comares, Granada, 2001, pp. 3-4; C. Martín Pascual, o. c., pp. 23-24.

<sup>19</sup> Véanse P. A. Colao Marín, o. c., p. 247; M. Cruz Amorós, «Régimen tributario...», o. c., p. 138; J. A. del Campo Arbulo, «Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España», en *Impuestos*, núm. 15-16 (1990), p. 33 y *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 74-76; A. Jiménez Díaz, «El régimen tributario...»,

entidades sin ánimo de lucro o sin fines de lucro, es decir, entidades en las que no es posible el reparto de beneficios<sup>20</sup>.

b) El ahorro de gasto público. El destino dado a las aportaciones derivadas del patrocinio es un complemento, cuando no una alternativa, a los gastos del Estado social y democrático, por lo que es lógico que los ingresos estatales disminuyan proporcionalmente al aumento de las contribuciones privadas para la realización de actividades de interés general<sup>21</sup>. Como indica Pedreira Menéndez, «se les concede un régimen fiscal privilegiado porque complementan o, incluso, sustituyen a los poderes públicos en ciertos campos que deberían o podrían ser cubiertos por éstos, pero para los cuales no existen recursos o lo son en cuantía insuficiente. De tal forma que están liberando al Estado de prestar ciertos servicios o permitiéndole hacerlo en una menor intensidad, lo que va a repercutir, lógicamente, en un ahorro de gasto público»<sup>22</sup>. En definitiva, el

---

o. c., p. 21; M. Lamela Fernández, «Introducción al régimen fiscal de las fundaciones de acuerdo con lo contemplado en el proyecto de la ley de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», en *Gaceta Fiscal*, núm. 126 (1994), p. 182; J. Pedreira Menéndez, «Incentivos fiscales...», o. c., p. 85; Price Waterhouse, *Fiscalidad de las fundaciones*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1987, p. 2; VV. AA., *Las Asociaciones: régimen contable y régimen fiscal*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 245; E. Vicente Domingo, o. c., p. 18; P. Yebra Martul-Ortega, «Fiscalidad de los grandes eventos», en P. Yebra Martul-Ortega (coord.), *Fundaciones y mecenazgo*, Comares, Granada, 2001, p. 157.

<sup>20</sup> Véase J. Pedreira Menéndez, *El régimen fiscal...*, o. c., p. 70 y la Resolución de la Dirección General de Tributos de 3 de diciembre de 2001.

<sup>21</sup> Véanse, entre otros, J. Camarasa Carrillo, *Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 44-45; M. A. Cortés Martín, «Prólogo», en A. Ruiz Ojeda (dir.), *Manual de Fundaciones*, Civitas, Madrid, 1999, p. 15; R. de Lorenzo García, o. c., p. 300; J. Núñez y Núñez, «Mecenazgo y fiscalidad», en VV. AA., *Los regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades*, XL Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1996, p. 148; J. Pedreira Menéndez, *El régimen fiscal...*, o. c., pp. 23, 31 y 43; P. Yebra Martul-Ortega, o. c., p. 160.

<sup>22</sup> Véase J. Pedreira Menéndez, *Régimen tributario de las fundaciones en la Ley 30/1994: condiciones para su obtención*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 24 y 62, y *El régimen fiscal...*, o. c., pp. 23, 31 y 43. También R. Oliver Cuello, «Fiscalidad del mecenazgo y patrocinio deportivos», en A. M. Delgado García y otros, *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008, p. 121, para quien la merma en la recaudación es menor que la cantidad destinada a actividades de interés general, ya que sólo se deduce un porcentaje de la cantidad donada.

gasto fiscal que asume el legislador al establecer un régimen de beneficios se compensa con el ahorro de gasto público, al quedar liberado el Estado de prestar ciertos servicios.

c) Los ingresos públicos son el medio necesario para la satisfacción de las necesidades colectivas y para la redistribución del patrimonio, permitiendo alcanzar los máximos niveles de igualdad y de estabilidad económica, lo que se deduce de los principios constitucionales de justicia financiera que regulan la actividad de los entes públicos<sup>23</sup>. Sentado esto podría incluso concluirse que si los patrocinadores están participando directamente en el gasto público, a través de la financiación de actividades de interés general, su contribución al sostenimiento del gasto público se habría realizado parcialmente, de tal modo que debería disminuir su contribución directa vía impuestos. Como indica Pedreira Menéndez, quien decide destinar parte de sus bienes o derechos de manera directa a la satisfacción de necesidades públicas ya está contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que esa actuación debe tener su reflejo desde la vertiente tributaria, no sujetando a gravamen esa disposición de renta o permitiendo una menor contribución<sup>24</sup>. Para Márquez Sillero<sup>25</sup>, «las entidades privadas que desempeñan actividades de interés general colaboran a la satisfacción de gastos públicos de manea directa, por tanto, no sería lógico que además tuvieran que contribuir al sostenimiento de dichos gastos vía tributos».

El fomento se logra, al menos en teoría, mediante el incentivo fiscal que debe estar dirigido a quienes participan con sus fondos en la realización de este tipo de actividades, es decir, los patrocinadores y mediante el beneficio fiscal para los patrocinados, en un sentido general, de manera que lo que reciban para sufragar

---

<sup>23</sup> Véase el artículo 31 de la Constitución española.

<sup>24</sup> Véase, por todos, J. Pedreira Menéndez, *El régimen fiscal...*, o. c., pp. 33, 38 y 41 y *Régimen tributario...*, o. c., p. 25. También R. Calvo Ortega, «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», en R. Calvo Ortega (dir.), *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Cizur, 2005, p. 35; P. A. Colao Marín, o. c., pp. 260-262, que se refiere a lo que denomina contribución alternativa; A. Martínez Lafuente, *Fundaciones...*, o. c., p. 23.

<sup>25</sup> Véase C. Márquez Sillero, *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2007, p. 127.

las actividades deportivas no se convierta en ingresos para el pago de los impuestos que gravan su ejecución<sup>26</sup>. Como indica Márquez Sillero, «que las normas tributarias nunca supongan un obstáculo, o un freno, a las actividades de interés general que determinadas entidades no lucrativas realizan, las cuales vienen a suplir o complementar la acción del Estado»<sup>27</sup>.

Para finalizar, debe recogerse una de las propuestas elaboradas por el Consejo Superior de Deportes en el año 2000: «Profundizar en el establecimiento de un sistema de sponsorización y patrocinio deportivo. El deporte es una actividad con fuerte implantación social e influjo en el ámbito de los medios de comunicación. Por este motivo es necesario optimizar dicha presencia para conseguir que la iniciativa privada tenga una mayor presencia en la financiación del deporte. Para ello es necesario establecer políticas activas de captación de la actividad deportiva que se compaginen con el establecimiento de un marco fiscal más favorable a la actividad de sponsorización. Cabe igualmente estudiar la posibilidad de introducir las reformas legales que resulten oportunas con vistas a incentivar las actividades de patrocinio y mecenazgo en el ámbito deportivo»<sup>28</sup>.

Puesto que parece necesario unificar y armonizar los distintos incentivos fiscales previstos para el patrocinio deportivo, al objeto de que no aparezcan dispersos en diferentes disposiciones legales, hay que preguntarse por cuál debe ser la legislación que contenga los citados incentivos, ¿la deportiva, la tributaria u otra específica? Según el entonces Secretario de Estado para el Deporte, Hacienda se opone a que se establezca en leyes sectoriales la legislación fiscal; el sistema fiscal debe ser unitario y todas las medidas fiscales deben plantearse desde la legislación fiscal<sup>29</sup>. Con base en esta opinión, que comparto en su totalidad, no debe resultar extraño que la Ley 10/1990 no aborde de manera sistemática el tratamiento tributario del patrocinio deportivo. La solución correcta es su encuadramiento en la legislación sectorial específica normadora de los beneficios

---

<sup>26</sup> Véase M. Lamela Fernández, o. c., p. 174.

<sup>27</sup> Véase C. Márquez Sillero, o. c., p. 123.

<sup>28</sup> Véase VV. AA., *El deporte español ante el siglo XXI*, Ministerio de Educación y Cultura, Madrid, 2000, p. 188.

<sup>29</sup> Véase J. Gómez Navarro, o. c., p. 106.

# ÍNDICE

PRÓLOGO .....	7
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN .....	11
I. LA FINANCIACIÓN DEL DEPORTE.....	11
II. CONTENIDO DE LA INVESTIGACIÓN .....	21
CAPÍTULO II. APROXIMACIÓN CONCEPTUAL AL PATROCINIO DEPORTIVO .....	25
I. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	25
II. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA ESPONSORI- ZACIÓN .....	33
III. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL MECENAZGO.	39
IV. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL CONVENIO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL.....	47
V. EL PATROCINIO DEL DEPORTE EN LA LEGISLACIÓN DEPORTIVA.....	52
VI. EXPERIENCIAS DE PATROCINIO DEPORTIVO .....	57
A. El Plan ADO.....	57
B. Plan Andalucía Olímpica y Plan Paralímpicos Andaluces....	59
CAPÍTULO III. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA ESPONSORIZA- CIÓN DEPORTIVA.....	61
I. LA FISCALIDAD DEL ESPÓNOR .....	61
A. Del espónsor persona física.....	62
B. Del espónsor persona jurídica.....	63

II. LA FISCALIDAD DEL ESPONSORIZADO .....	64
A. Del sponsorizado persona física.....	64
B. Del sponsorizado persona jurídica.....	65
III. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA ESPONSORIZACIÓN DEPORTIVA EN LA LEGISLACIÓN DE LA COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	67
IV. LA SUJECIÓN AL IVA DE LA ESPONSORIZACIÓN DEPORTIVA .....	68
<b>CAPÍTULO IV. RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL MECENAZGO DEPORTIVO SIMPLE.....</b>	<b>71</b>
I. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	71
II. ENTIDADES BENEFICIARIAS .....	74
A. Las fundaciones deportivas .....	76
B. Las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública.....	76
C. Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.....	79
D. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos .....	84
E. Otras entidades.....	86
III. REQUISITOS FISCALES .....	87
A. Perseguir fines deportivos .....	88
B. Destino de rentas .....	88
C. Actividades económicas no ajenas a su objeto .....	90
D. Registro.....	92
E. Obligaciones contables .....	93
F. Rendición de cuentas .....	94
G. Memoria económica .....	95
H. Destinatarios de la actividad.....	97
I. Gratuidad de cargos .....	98
J. Prohibición de reversión .....	99
K. Ejercicio de la opción.....	100
IV. LA FISCALIDAD DEL MECENAS .....	102
A. Del mecenas persona física .....	103
a) Entidades especialmente protegidas.....	104
b) Entidades parcialmente exentas .....	116
c) Sociedades anónimas deportivas .....	117
B. Del mecenas persona jurídica .....	117
a) Entidades especialmente protegidas.....	117

b) Entidades parcialmente exentas y sociedades anónimas deportivas .....	119
C. Justificación de las aportaciones .....	120
D. Pérdida de los beneficios fiscales .....	121
V. LA FISCALIDAD DEL FAVORECIDO O BENEFICIADO .....	122
A. Del favorecido persona física .....	123
B. Del favorecido persona jurídica .....	123
a) Entidades públicas.....	123
b) Entidades especialmente protegidas .....	123
c) Entidades parcialmente exentas .....	126
d) Sociedades anónimas deportivas.....	126
VI. LA FISCALIDAD DEL FAVORECIDO O BENEFICIADO INDIRECTO.....	126
VII. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL MECENAZGO DEPORTIVO SIMPLE EN LA LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	128
A. Comunidades Autónomas de régimen común .....	128
B. Comunidades Autónomas de régimen foral.....	130
1. País Vasco .....	130
2. Navarra .....	133
<b>CAPÍTULO V. RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL MECENAZGO DEPORTIVO EMPRESARIAL.....</b>	<b>135</b>
I. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	135
II. EL SUPUESTO ESPECIAL DEL CONVENIO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL .....	135
A. De la persona o entidad colaboradora.....	137
B. De la entidad beneficiada.....	141
III. OTROS SUPUESTOS DE MECENAZGO DEPORTIVO.....	142
A. Gastos en actividades de interés general.....	142
B. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público .....	144
C. Donaciones de las sociedades anónimas deportivas .....	157
IV. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL MECENAZGO DEPORTIVO EMPRESARIAL EN LA LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	158
V. LA SUJECCIÓN AL IVA DEL MECENAZGO DEPORTIVO EMPRESARIAL.....	159
<b>CAPÍTULO VI. ANÁLISIS COMPARATIVO Y PRÁCTICO DE LA FISCALIDAD DEL PATROCINIO DEPORTIVO.....</b>	<b>163</b>
A. Supuesto 1 .....	163

B. Supuesto 2 .....	168
C. Conclusiones .....	171
<b>CAPÍTULO VII. CONCLUSIONES CRÍTICAS .....</b>	<b>173</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>179</b>
I. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA Y CITADA.....	179
II. OTRA BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	190

