Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

Isidoro Martín Dégano

Asociación Española de Fundaciones/Dykinson, S.L.
Madrid, 2021, 161 páginas

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.7

1. INTRODUCCIÓN

El convenio de colaboración es una herramienta del mecenazgo empresarial, nacido con la primera norma moderna que, en España, se ocupa del mecenazgo, es decir, de «la participación privada en actividades de interés general» (1), la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general y cuya regulación básica se encuentra, actualmente, recogida en el artículo 25 de la Ley 49/2002 o Ley de Mecenazgo (2), así como en algunas disposiciones autonómicas, aunque en estos últimos supuestos, éstas suelen restringir sus beneficios fiscales al mecenazgo artístico, cultural, deportivo o de investigación y desarrollo

El contenido del artículo 25 de la Ley del Mecenazgo, incluido en su Capítulo III. "Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo", de su Título III. "Incentivos fiscales al mecenazgo", es sucinto:

> «Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
>
> 1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.
>
>   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.
>
> 2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de

(1) Así define de manera general este concepto el segundo párrafo, "*in fine*", del apartado 1 del artículo 1 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, conocida popularmente como "Ley de Mecenazgo" y auténtica disposición marco en esta materia.

(2) Ley que sustituyó, en lo relacionado con los incentivos fiscales al mecenazgo, a la anterior Ley 30/1994 ya citada.

la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

Sin embargo, la experiencia ha demostrado la utilidad de este contrato para la implicación de los empresarios (sujetos colaboradores) en las actividades de interés general, alcanzando un cierto desarrollo en la práctica.

La experiencia adquirida en su utilización, así como la brevedad de su regulación normativa, han conllevado una abundante doctrina administrativa y privada, tratando de interpretar esta figura y el libro que, ahora, comentamos, constituye, sin ningún género de dudas, un resumen de la cuestión, habiendo sido elaborado por uno de los tributaristas más expertos en España en materia de fiscalidad de las entidades sin fines de lucro (en adelante, ENL), el profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), Isidoro Martín Dégano; lo que, sin duda, constituye una garantía del interés y calidad de la obra.

Ahora, cuando, nuevamente, se oyen voces en favor de modificar la regulación del mecenazgo en España e, incluso, algunas Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) han tratado, dentro del ámbito de sus competencias, de incorporar novedades en este terreno (3),constituye un buen momento para reflexionar sobre este negocio jurídico y, aprovechando los resultados de su utilización desde la Ley 49/2002, se perfeccione con ánimo de potenciar la denominada "responsabilidad social corporativa" o "responsabilidad social empresarial", con siglas RSC o RSE, respectivamente; una vez que, una de las palabras de moda en la nueva gestión o gobernanza empresarial es la de "sostenibilidad", la cual incorpora, entre sus matices, la intervención y el apoyo de las empresas a los intereses generales, es decir, el mecenazgo empresarial.

2. CONTENIDO DE LA OBRA

Tras los agradecimientos de rigor y elementos introductorios tópicos y típicos de cualquier obra "*ad usum*", nos encontramos con un "Prólogo" de Miguel Cruz Amorós, ex Director General de Tributos (en adelante, DGT) y fino analista también del régimen fiscal de las ENL; donde ya señala los problemas liminares de esta figura que califica como "relativamente sencilla" (página 17), a saber: a) que no es una herramienta de "mecenazgo" puro porque no es totalmente lucrativa, sino que añade un enfoque utilitarista para el colaborador empresarial, vinculado, sin duda, a la relevancia de la "buena" reputación por parte del empresario; b) en segundo término que, integrando beneficios fiscales, se plantea el choque entre la interpretación estricta y literal de su alcance, artículo 14 de la

(3) En este sentido, cabe referirse muy recientemente a la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) (4) y el intento de incorporar al análisis de estos convenios una versión extensiva, teleológica digamos, para impulsarlos entre el mundo privado.

En el Capítulo I del libro, páginas 21 y siguientes, el autor indica que, en el convenio, hay un altruismo limitado por parte del colaborador, ya que la ayuda económica que éste otorga, es solo parcialmente desinteresada, pues requiere una contraprestación, siquiera menor, por la parte de la ENL; ligada a difundir el nombre, la buena imagen de ese colaborador, dispuesto a beneficiar un interés general por encima de su propio interés, cuyo tenor estará centrado en el lucro, objeto esencial del sistema capitalista o de mercado en el cual se mueve el empresario.

El debate sobre cuáles son los límites entre la "utilidad" que este contrato reporta al empresario, su medición y su contraste con la liberalidad que todo mecenazgo conlleva, suponen, sin ningún género de dudas, el problema central de esta figura a la hora de interpretarla, al suponer su existencia una serie de beneficios fiscales.

El autor empieza manifestando, en ese sentido, el origen de esta figura bajo la égida de la Ley 30/1994 y los debates que se plantearon durante su vigencia, destacando uno esencial como es si, ese negocio jurídico («…que se utiliza, fundamentalmente, por los beneficios fiscales que supone tanto para el colaborador como para el beneficiario de la ayuda», página 25, no lo olvidemos) está sometido al IVA como prestación de servicios.

En la historia del tratamiento del IVA en estos contratos resulta que, para entidades de importante proyección como mecenas en aquella época (Cajas de Ahorros), 1994, la existencia del IVA a repercutir por la ENL suponía un coste por la existencia de una baja prorrata general, pues los servicios financieros están exentos del IVA.

Esta circunstancia conllevó una interpretación administrativa oficial que, alambicadamente, manifestó la ausencia del IVA en los convenios de colaboración por no existir contraprestación, reafirmando su carácter gratuito.

Esta tesis interpretativa de la DGT se ha incorporado, normativamente hablando, por la Ley 49/2002, en el artículo 25, ver *supra,* lo cual ha eliminado cualquier sombra de duda en este terreno; pero, a nuestro entender, es evidente su oportunismo y carencia de rigor científico, ya que, aun no negando el carácter esencialmente no lucrativo de estos convenios o, al menos, de la existencia de un claro desequilibrio entre la "ayuda económica" que entrega el colaborador y la "difusión" de su imagen por parte de la ENL receptora de tal ayuda, el carácter general, objetivo y de base económica del IVA suponen, inexorablemente, la existencia de una operación empresarial sometida al IVA, de manera similar a un negocio publicitario.

Otra cosa es que la mala técnica de nuestra todavía vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, LIVA), siga construyendo en un impuesto claramente reacio a ellas una distinción entre supuestos de "no sujeción", artículo 7 LIVA y de exención, poco acorde con la visión europea del tributo y con su carácter de impuesto final al

(4) «Prohibición de la analogía. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

consumo; desde tal planteamiento "nacional" (otra tema, asimismo, a debatir es su adecuación o no con la doctrina europea y, en consecuencia, su legalidad) puede asimilarse que nos encontraríamos ante una operación no sujeta al IVA, como reconoce la propia LIVA para ciertas operaciones de publicidad empresarial (5), pero, en esas condiciones, sería tanto como reconocer que el "convenio de colaboración" no es sino un contrato publicitario de la empresa, una herramienta del patrocinio empresarial.

Tal ambigüedad, diseñada con ánimo de "favorecer" la colaboración de entidades con prorrata general reducida en el IVA, no hace, sin embargo, sino reforzar otro de los problemas crónicos de este contrato: sus relaciones y diferencias con el contrato de patrocinio publicitario.

El autor analiza los tres elementos del convenio: a) subjetivos, b) objetivos y c) formales.

A los elementos subjetivos dedica el libro desde la página 28, exponiendo y comentando, en principio, las entidades beneficiarias del convenio, aquellas reguladas en la Ley 49/2002, bien de manera directa (artículo 16), bien a través de las ampliaciones incluidas en diferentes Disposiciones Adicionales.

Un problema de interés es si el "convenio de colaboración" puede ser utilizado por ENL que no gozan de los beneficios fiscales de la Ley de mecenazgo pero que, por ejemplo, puedan estar sometidas al régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

Coincidimos con la opinión del autor: «…cualquier ENL puede celebrar estos Convenios si bien no disfrutarán de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002…», página 31, aunque, *de lege ferenda*, sería bueno (como una especie de marca o imagen) dejar esta denominación de forma exclusiva para las entidades cuyo mecenazgo se desee potenciar, fiscalmente hablando, evitando su generalización, lo que puede dañar la calidad de su imagen como negocio típico y específico para instrumentar la RSC.

(5) «2.º Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

4.º Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita…».

Seguidamente, el autor realiza una exposición de las entidades y personas beneficiarias en las normas autonómicas más recientes, donde lo interesante es mencionar que, ideológicamente, se pretende justificar un mecenazgo cultural científico, deportivo o de desarrollo tecnológico como algo diferenciado de los restantes "intereses generales".

En cuanto a las personas o entidades colaboradoras, el autor se extiende a analizar materias debatidas, por ejemplo, que lo sean las propias ENL y los entes públicos, teniendo en cuenta los desarrollos producidos al respecto, en particular, por parte de los segundos que no dejan de plantearnos la perplejidad, pues no parece tener sentido que una entidad pública se asimile a una ENL.

En lo relativo a los elementos objetivos del convenio, sorprende que el autor no profundice en la ambigüedad del concepto de "interés general" cuya versatilidad lo mismo sirve "para un roto que para un descosido" y que debería ser objeto de un mayor acotamiento normativo.

Pasando a la "ayuda económica", única obligación que asume el colaborador (página 47), ésta puede consistir tanto en dinero como en especie, debiendo fijarse expresamente en las cláusulas del convenio (es decir, no puede ser contingente, ni depender de una actividad futura) y, lógicamente, debe reflejar el desequilibrio entre la ayuda y su difusión, para dejar clara la naturaleza esencialmente gratuita del convenio. Por lo demás, se admiten amplias variedades de ayudas económicas (páginas 53 y siguientes).

Se debate específicamente en el trabajo si el comodato puede consistir en esa ayuda o si puede tratarse de un servicio gratuito del colaborador a la ENL, manifestándonos radicalmente en contra en este segundo punto, pues supondría una violación indirecta de la prohibición de donaciones de servicios que regula la Ley 49/2002.

Después, se pasa a exponer la naturaleza y el alcance de la obligación de difundir la ayuda. «Estamos, por tanto, ante una obligación de hacer pero en la que no se garantiza resultado alguno», página 63 y que, de manera expresa, se niega por el legislador que conlleve una prestación de servicios, estando no sujeta al IVA.

El autor comenta, en otro orden de cosas, algunos problemas respecto del alcance de esta obligación, verbigracia, si, además de la propia ENL, puede difundir tal colaboración el propio colaborador (no existiendo una doctrina unívoca de la DGT en este punto) o un tercero.

Nuevamente, en estos supuestos dudosos, la semejanza o diferencia con los contratos de publicidad supone uno de los aspectos más complejos para regular el tratamiento tributario del convenio de colaboración empresarial, pues a mayor difusión, mayor proximidad y viceversa.

Por último, en materia de forma, el convenio debe formalizarse por escrito.

Expuestos los elementos del convenio, se pasa a debatir la naturaleza jurídica del convenio de colaboración empresarial, páginas 75 y siguientes; donde la doctrina mayoritaria lo califica como donación modal, criterio rechazado por el autor (acertadamente, en nuestra humilde opinión), para quien «estamos ante una donación compleja pues es modal y, a la vez, puede ser onerosa», página 78.

Como en otros documentos, defendemos el carácter atípico de este contrato, un "*tertium genus*", propio del impulso dado a la RSC y a la "sostenibilidad" empresarial, donde elementos gratuitos se combinan con aspectos reputacionales y la búsqueda de una difusión del "buen nombre" o del "buen hacer" de la empresa colaboradora.

Esta ambigüedad y las discusiones doctrinales obligan a distinguir esta figura de otras próximas: donaciones puras y simples, patrocinio publicitario (sin duda aquella con la cual se plantean más debates de diferenciación), comodato, convenios administrativos del Sector público y subvenciones.

Tras el exhaustivo repaso anterior, no nos queda sino reafirmarnos en su peculiaridad y en la necesidad de que su contenido se diferencie de los negocios anteriormente mencionados.

En el Capítulo II, página 109, se cita y comenta la tributación del convenio, gasto deducible, fiscalmente hablando, en su gravamen personal para el colaborador, no integrable en el concepto genérico de los "donativos y liberalidades" del artículo 15, e) LIS.

Asimismo, por coherencia con su postura anterior, el autor rechaza que esta modalidad de acuerdos pueda generar beneficios fiscales en ENL ajenas a la Ley 49/2002, tesis con la que coincidimos totalmente, así como las críticas a la posible violación de normas de Derecho Europeo (páginas 118 y siguientes) que la regulación vigente del artículo 25 de la Ley 49/2002 conlleva.

Tras esto, se especifican los incentivos tributarios para los colaboradores en la normativa autonómica, donde aparece un beneficio fiscal peculiar, el llamado "crédito fiscal" (normas de Castilla-La Mancha y La Rioja), cuya naturaleza es, para nosotros, de dudosa legalidad.

Se continúa, tras otros asuntos menores, con la tributación de las entidades y personas destinatarias de la ayuda económica, las ENL que es la exención en el IS y donde, nuevamente, se discute si los "convenios" firmados con ENL ajenas al ámbito de la Ley 49/2002 traerían también consigo la exoneración de la ayuda económica percibida por la entidad.

El autor defiende su exención, por vincularla a los fines de la actividad exenta en el régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas, mas discrepamos de tal postura pues, precisamente, si por algo se caracteriza tal régimen especial, es por la interpretación restrictiva de las modalidades de rentas calificadas como exentas en el IS.

En el ámbito autonómico, páginas 132 y siguientes, hay particularidades que se incluyen, por otro lado, en el análisis del libro.

También se entra en el vidrioso tema de las relaciones entre el convenio de colaboración empresarial y el IVA, desarrollando los argumentos para calificarlo como "consumo no gravable", no sujeto al IVA pero, a la vez, argumentando que, de tratarse de una ayuda no monetaria, las posibilidades de calificar la ayuda económica no monetaria como autoconsumo parecen patentes.

Por último, se comentan las obligaciones de información a la Administración Tributaria derivadas de los convenios de colaboración que, con argumento acertado (otra cosa es que sea conveniente), no deben figurar en el modelo 182.

La obra concluye con una amplia bibliografía, donde se manifiesta la exhaustividad del escritor quien nos deja una obra decisiva en relación a este peculiar contrato de colaboración entre el mundo empresarial y las ENL.

Domingo Carbajo Vasco
Agencia Estatal de Administración Tributaria