

# OPERACIONES CON CAUSA MIXTA (DONACIÓN Y CONTRAPRESTACIÓN); RÉGIMEN JURÍDICO DEL MECENAZGO TRAS LA REFORMA DEL RDL 6/2023

---

**Alejandro Blázquez Lidoy**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad Rey Juan Carlos*

*(España)*

*[https://orcid.org/ https 0000-0002-7802-5350](https://orcid.org/https://0000-0002-7802-5350)*

## **Title**

Mixed-cause operations (donation and consideration); legal framework of charitable contributions after the reform of RDL 6/2023

## **Resumen**

El RDL 6/2023 introdujo una modificación relevante en las categorías jurídicas. Por primera vez, se establece el derecho al mecenazgo para las donaciones donde exista un retorno para el aportante. Se abandona la condición de que una donación tenga que ser pura y simple y se permiten las donaciones donde existe un componente oneroso (operaciones con causa mixta) siempre y cuando ese retorno esté dentro unos límites cuantitativos (15% del valor del donativo y que sea inferior a 25.000 €). De esta manera, se incorpora una tercera categoría junto a los contratos y las donaciones. Sin embargo, el régimen legal diseñado es incompleto y técnicamente deficiente. Se trata de una norma que, además, se agota en el mecenazgo, sin estudiar el régimen de estas operaciones en otros tributos, como el IVA y el IS. El objeto del presente estudio trata de abordar los diferentes problemas interpretativos de esta nueva regulación.

## **Palabras clave**

Operaciones con causa mixta, negocios indirectos, donaciones remuneratorias, precios irrisorios, mecenazgo, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Sociedades.

## **Abstract**

Royal Decree-Law 6/2023 introduced a relevant modification in the legal categories. For the first time, it establishes the right to a deduction for charitable contributions when there is a consideration for the donor. The

condition that a donation must be pure and simple is abandoned, and donations with a onerous component (mixed-cause operations) are allowed as long as the return is within certain quantitative limits (15% of the donation value and less than €25,000). Thus, a third category is incorporated alongside contracts and donations. However, the designed legal framework is incomplete and technically deficient. It is a regulation that, moreover, is limited to charitable contributions, without studying the regime of these operations in other taxes, such as VAT and Corporate Tax. The purpose of this study is to address the different interpretative problems of this new regulation.

***Keywords***

Mixed-cause operations, indirect transactions, charitable contributions, symbolic prices, vat, corporate tax.

Fecha de Recepción: 6-10-2024 /Fecha de aceptación: 4-11-2024

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2024). Operaciones con causa mixta (donación y contraprestación); Régimen jurídico del mecenazgo tras la reforma del RDL 6/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 63-117.

## SUMARIO

1. Introducción
2. Negocios con causa mixta o complejos y precios simbólicos
  - 2.1. Doctrina privada sobre los negocios con causa mixta y los precios irrisorios
  - 2.2. Ley de Contratos del Sector Público y ofertas con precio cero
3. Negocios con causa mixta en Derecho tributario y principio de calificación
  - 3.1. El reconocimiento de las operaciones mixtas en la jurisprudencia y doctrina administrativa tributaria (desdoblamiento en donación y contrato oneroso)
  - 3.2. La existencia de «animus donandi» según la doctrina de la DGT en operaciones mixtas o complejas
4. Precios simbólicos y desproporcionadamente inferiores a valor de mercado en el Impuesto sobre el Valor Añadido
  - 4.1. La base imponible en el IVA como valor subjetivo
  - 4.2. Precios simbólicos en el IVA y operaciones gratuitas
  - 4.3. Contratos con causa mixta en el IVA
5. Cuestiones conceptuales del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 (donaciones con retorno); falta de definición del régimen aplicable y vulneración de principio de igualdad
  - 5.1. Análisis sustantivo de la reforma; el reconocimiento de los retornos simbólicos y la falta de definición del régimen jurídico aplicable
  - 5.2. El concepto «cuantitativo» del término simbólico y la vulneración del principio de igualdad
6. Cuestiones técnicas en la aplicación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002
  - 6.1 Análisis del artículo 17.2 de la Ley 49/2002
  - 6.2. Los retornos simbólicos en el caso de que la entidad no lucrativa no estuviera acogida a la Ley 49/2002
  - 6.3. El retorno simbólico y los convenios de colaboración; ¿un derecho de opción del aportante?

7. Régimen jurídico de las donaciones con retorno del artículo 17.2 de Ley 49/2002 en contabilidad y en el Impuesto sobre Sociedades

8. Los retornos simbólicos del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido

8.1. Onerosidad y actividad económica

8.2. Operaciones con causa onerosa o valor subjetivo por el total

8.3. Donaciones en especie y tipo cero en el IVA

9. Conclusiones

10. Bibliografía citada

## 1. Introducción

---

El Real Decreto-Ley 6/2023, de 20 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo, introdujo diversas modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dentro de las reformas introducidas, y dejando al margen los incrementos en los porcentajes y diversas cuestiones técnicas, hay una que presenta un especial calado conceptual en tanto supone incorporar al sistema las denominadas operaciones con causa mixta, donde parte es donación y parte contraprestación. El nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002 determina que *«También darán derecho a deducción los donativos, donaciones y aportaciones aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros»*. El Preámbulo del RDL 6/2023 fundamenta este nuevo precepto en dar *«respuesta a una solicitud reiterada, tanto por el sector no lucrativo como por los donantes, en el sentido de considerar que no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple de los donativos, donaciones y aportaciones en aquellos supuestos en los que el donante pudiera recibir una mención honorífica o un reconocimiento reputacional, por su mera condición de donante, siempre que tal mención o reconocimiento carezca de relevancia económica, de forma que no pueda ser considerada una contraprestación. Sin perjuicio de lo anterior, se acota el importe que pudiera recibir el donante al 15 % del valor del donativo, donación o aportación realizada, y en cualquier caso se establece un límite máximo de 25.000 euros, con la finalidad de evitar abusos y evitar que la donación pueda adquirir un carácter oneroso, no perseguido por el legislador»*<sup>1</sup>.

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 supone avanzar en el mecenazgo, abandonando la condición de que una donación tenga que ser pura y simple, e introduce las donaciones donde existe un componente oneroso (operaciones con causa mixta). Pero el artículo 17.2 no define cuál es el régimen jurídico aplicable. No determina si nos encontramos ante una operación de donación que absorbe y subordina la operación onerosa, de tal manera que, a efectos del mecenazgo, se aplica el beneficio fiscal por el total. O, por el contrario, si hay que combinar ambos negocios y que cada uno lleve aparejado su propio régimen jurídico; solo se aplica la deducción por mecenazgo por la parte que no sea remuneración.

De esta manera, y para poner en situación el objeto de análisis, pongamos el caso de una cena benéfica organizada por una entidad no lucrativa donde el

---

<sup>1</sup> El texto coincide con la redacción aprobada por la Comisión de Hacienda y Función Pública del Congreso de los Diputados (Boletín Oficial de las Cortes Generales 8 de mayo de 2023) en la Proposición de Ley de modificación 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 Proposición de Ley de modificación 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.

valor real de la comida fuera de 30 € pero donde los asistentes aportaran 200 € al haber una causa altruista detrás. A los efectos de la Ley 49/2002, la cuestión es si nos encontramos ante una operación mixta, donde 170 € es una donación y 30 € contraprestación por la comida o si nos encontramos ante una operación que puede subsumirse íntegramente en el concepto de donación y habría que entender que estamos ante una donación por importe de 200 €.

Y, avanzando, cabría analizar aquellos supuestos donde los límites pierdan nitidez. Serían aquellos casos donde, y por seguir con el ejemplo, la aportación fuera de 3.000 € y el valor real del cubierto 30 € (un 1%) ¿Es posible en estos casos desdoblarse la operación o el retorno es tan insignificante que no puede cuestionarse la gratuidad de total? Pero, también, sería necesario analizar si están dentro del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 aquellos supuestos donde las partes pacten con total transparencia dos negocios jurídicos. Es decir, si en la cena benéfica consta a los terceros que el importe de la donación obligatoria es de 170 € y que el coste de la cena (IVA incluido) es de 30 € ¿Estamos ante un contrato con causa mixta del artículo 17.2 o ante dos contratos que hay que calificar de manera independiente?

Y, por último, está el ámbito de aplicación y el alcance del nuevo artículo 17.2 y si se agota en el mecenazgo de la Ley 49/2002. Así ¿Cuál es el régimen jurídico si el donatario es una entidad no lucrativa que no está acogida a la Ley 49/2002? ¿Cuál es el régimen jurídico a efectos del IVA con relación al retorno recibido por el aportante? ¿Cuál es el régimen contable y, por tanto, en el Impuesto sobre Sociedades, de aquella parte de la remuneración permitida por el artículo 17.2 de la Ley 49/2002?

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 es, ciertamente, un avance significativo en el régimen del mecenazgo y es digno de loa. Pero el artículo 17.2 es, como veremos a lo largo de este estudio, una norma incompleta y técnicamente deficiente<sup>2</sup>. Los beneficios del nuevo artículo 17.2 se ven mitigados por los problemas conceptuales y técnicos de la regulación aprobada por nuestro legislador.

## **2. Negocios con causa mixta o complejos y precios simbólicos**

El problema de los negocios con precios irrisorios o simbólicos, o desproporcionados con el valor de mercado, o los negocios con causa mixta (donación y compraventa) tiene un ámbito de aplicación que excede del propio del Derecho financiero y tributario. El caso de las donaciones con causa mixta ha sido estudiado en el ámbito del Derecho privado. Pero también en otras ramas del Derecho, como en los contratos del sector público, donde hay ofertas con precio cero.

---

<sup>2</sup> El profesor ROJO FERNÁNDEZ-RÍO (2023, págs. 176-178), y aunque sea en el ámbito del Derecho privado, hace referencia a la concurrente y creciente pérdida de calidad y degradación de las disposiciones normativas, que afecta a la idea de «ordenamiento jurídico» a la seguridad jurídica y puede suponer un coste añadido de interpretación y aplicación.

## 2.1. Doctrina privada sobre los negocios con causa mixta y los precios irrisorios

En Derecho privado la problemática de los precios viles, simbólicos o desproporcionados es conocido por la doctrina y la jurisprudencia. En el ámbito civil se han analizado aquellas operaciones de compraventa donde los precios son meramente simbólicos o, también, aquellas otras donde nos encontramos ante negocios con causa mixta o donaciones onerosas. Y se trata de examinar cuál es el régimen jurídico aplicable en cada caso (rescisión, nulidad, acción pauliana, cuestiones vinculadas a los requisitos de las donaciones y de los contratos). En este caso, interesa aquellos supuestos donde la diferencia con el precio no es injustificada sino conocida y fundamentada en un ánimo de liberalidad.

(i) Con relación al precio, la norma civil solo exige que haya un precio cierto (art. 1.445 del CC)<sup>3</sup>. No existe ninguna norma que exija que el precio sea justo o sea de mercado. Como advierte FUGARDO ESTIVILL (2008, págs. 30 y ss.), el mero hecho de que el precio se aleje notablemente del valor del mercado no hará que solo por ese motivo sea impugnabile, al poder acudirse a un valor de carácter subjetivo. Sin embargo, sí existen problemas de patología negocial en aquellos supuestos donde el precio tiene la consideración de «vil» (*pretio viliare facta*), que es aquel «manifiestamente inferior al valor de la cosa vendida» o bien puede tener la consideración de precio «irrisorio», que es aquel que sea insignificante y desproporcionadamente bajo con relación al valor de mercado. En el caso del precio vil, el hecho de que resulte inferior y desproporcionado al normal no conlleva la nulidad radical por inadecuación entre el precio y el valor de la cosa vendida<sup>4</sup>. En el caso de que el precio sea insignificante o casi inexistente sí puede, por el contrario, llevar a la calificación del negocio como simulado<sup>5</sup>. Como señala SANCIÑENA ASURMENDI (2017) el «precio puede ser menor o incluso bajo, pero debe existir, ser válido y cierto como precio, no admitiéndose el precio simbólico o irrisorio», en tanto daría lugar a la nulidad por falta de un elemento esencial.

**3** Por todas, la STS de 20 diciembre de 2022 (Sala de lo Civil, recurso núm. 1913/2019), citando la STS de 13 de diciembre de 1996, advierte que «en nuestro sistema jurídico no se exige como en otras épocas históricas, el requisito del justo precio (que permitía en su caso la rescisión contractual por *«laesio ultra dimidium»*) criterio que no sigue el Código civil y que *«abundante y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado»* en atención a que *«cualquiera que sea la desproporción entre el valor de la cosa vendida y el precio asignado en la compraventa, mientras exista un precio cierto la venta será válida pues nuestro Código no requiere que la prestación del comprador tenga un valor equivalente al de la cosa vendida. En definitiva, no pueden considerarse vulnerados los artículos 1.261, ni 1.445 del Código civil»*».

**4** Como advierte DEL VAL TALENS (2019, pág. 44) «la gratuidad se deriva de un desequilibrio entre las masas patrimoniales que entran en contacto a través del negocio. Sin embargo, la clasificación anterior no resuelve la duda al respecto del tratamiento que merecen aquellos negocios en los que exista, simplemente, severa desproporción entre las atribuciones».

**5** SÁNCHEZ LÓPEZ (2020) recoge algunos ejemplos jurisprudenciales sobre precios irrisorios. En la Sentencia núm. 452/2013 de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección 7ª), de 18 noviembre, se señala en «*todo caso el precio es válido, en cuanto no era meramente simbólico o vil, existió, fue efectivamente entregado y al no exigirse en nuestro derecho el requisito del precio justo*». En la Sentencia núm. 267/2018 de la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 8ª), de 28 de mayo señala que

Las patologías en el uso del precio se han vinculado a cuestiones donde existe una lesión patrimonial de una de las partes, a temas sucesorios y, en muchos casos, a negocios fraudulentos donde se quiere evitar la aplicación del artículo 1.297 del CC (se «*presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito*»). La existencia de un «*precio víb*» hace que se esté ocultando la gratuidad a los efectos de obstaculizar el ejercicio de las acciones correspondientes. Ese precio simbólico o desproporcionado que se puede ubicar en un diseño vinculado a actuaciones realizadas en fraude de acreedores se conoce también en el ámbito del Derecho tributario, donde, por ejemplo, el TS advierte que los negocios onerosos pueden ser aptos para provocar la ocultación patrimonial del deudor principal a efectos de responsabilidad si se puede «*consideraran fraudulentos, simulados o aquejados de alguna anomalía*»<sup>6</sup>.

(ii) El artículo 618 del Código Civil dispone que una donación es un «*acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta*». La donación se fundamenta en la mera liberalidad. Desde una aproximación negativa, no estamos ante una donación cuando lo entregado sea en correspondencia a bienes o servicios que podría cobrar el prestador y donde el beneficiario se convierte en deudor. El Código Civil determina que también es donación «*la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo*

---

el precio es válido incluso «*si es inferior al real, pero con existencia constatada e incluso aunque sea desproporcionado al normal*». Por el contrario, en la Sentencia núm. 51/2015 de la Audiencia Provincial de Las Palmas (Sección 5ª), de 3 de febrero, donde se pactó un precio de 1.800 € cuando el valor de mercado era de 180.000 € (1%) se califica como precio irrisorio y, por tanto, nos encontramos ante un negocio simulado. En la Sentencia núm. 373/2019 de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 9), de 15 de julio, se incide en que «*el hecho de que el precio pactado sea inferior al real, siempre que no se trate de un precio irrisorio o simbólico (en tal sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 31/12/99)*».

**6** La STS de 18 de julio de 2023 (recurso núm. 6669/202210) advierte que «*Hay, además, una cuestión que, al margen del debate de instancia, nos genera dudas conceptuales: si una compraventa, como negocio típicamente oneroso, es apta para provocar la ocultación patrimonial del deudor principal.*

*Si lo es, lo podría ser, en caso de que la compraventa fuera fraudulenta o celebrada en fraude de acreedores, porque si no, todo el precio obtenido –93.000 €–, en que se fija el alcance de la responsabilidad, quedaría afectado también, y con mayor liquidez, al pago de la deuda del deudor principal. Aunque la ley no contiene una previsión específica al efecto ni limita la evasión patrimonial a los negocios gratuitos, los onerosos, en tanto suponen un intercambio, en este caso de cosa por precio, no serían aptos, a menos que se consideraran fraudulentos, simulados o aquejados de alguna anomalía, lo que tendría que haber sido explicado como presupuesto de la declaración de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT.*

*Al respecto, podría ser tenido en cuenta, como criterio interpretativo, el art. 1297 del Código Civil, conforme al cual:*

*«Se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito...».*

Con relación a los precios desproporcionados como causa de la derivación de responsabilidad, GONZÁLEZ ORTIZ (2012) advierte que también «se podrá presumir la finalidad de impedir el embargo en los casos de negocios jurídicos simulados, en los que se crea la apariencia de transmisión onerosa pero no se acredita el pago del precio por el adquirente, o en los que se satisface un precio considerablemente inferior al de mercado. Por el contrario, en los supuestos de transmisiones a título oneroso no simuladas, en los que el tercero satisface un precio próximo al valor de mercado de los bienes, no bastaría con acreditar, o presumir, el conocimiento de la existencia de una deuda tributaria pendiente de pago...»

*donado»* (art. 619). Y, con relación al régimen jurídico, el art. 622 del CC dispone que «*donaciones con causa onerosa se regirán por las reglas de los contratos, y las remuneratorias por las disposiciones del presente Título en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto*»<sup>7</sup>.

El Código Civil regula, por tanto, las donaciones donde exista remuneración. En este supuesto, la donación se regirá por las disposiciones generales de los contratos onerosos en la medida que el valor de lo donado no supere el valor de los servicios, y sólo se regirá por las disposiciones generales de la donación en la parte que el valor de lo donado sea superior al de los servicios prestados. Si existe ánimo de liberalidad, nos encontramos ante un negocio jurídico con causa mixta, gratuita y onerosa. Se trata de un negocio oneroso hasta que o en tanto que el valor de lo donado no fuere superior al valor del servicio prestado, y gratuito a partir de que el valor de lo donado supere el de dicho servicio. Y, al mezclarse dos tipos de causa negocial (onerosa y gratuita), en el ámbito civil aparecen distintos problemas vinculados al régimen jurídico de estos negocios (cuestiones sobre la forma, sobre la capacidad, sobre el saneamiento de la cosa, sobre la revocabilidad y sobre la colación y reducción)<sup>8</sup>.

(iii) A la hora de calificar y determinar el régimen jurídico, aparecen problemas en las llamadas compraventas amistosas o *cum amico*. Son aquellas donde hay un precio efectivo convenido notablemente inferior o superior al de mercado (precio amistoso o de favor) con ánimo de liberalidad<sup>9</sup>. En este caso, se trata de un acto «aparentemente oneroso pero con una fuerte presunción en favor de la posible existencia de un ánimo de liberalidad añadido. Se documenta la compraventa pero se oculta la donación, por lo que existe un tracto oculto en la parte de valor donada que no se halla explícitamente documentada». Son situaciones donde no es «nada fácil» llegar a conclusiones definitivas, pero cabe «defender la validez de la parte onerosa y la nulidad de la gratuita, que sería

**7** FUGARDO ESTIVILL (2008, pág. 72) señala que la doctrina ha calificado el artículo 622 del CC como una norma oscura, confusa, incongruente, contradictoria o precepto desgraciado.

**8** El régimen de las donaciones y los contratos difiere. Por ejemplo, en la forma, la donación exige ciertos requisitos formales (arts. 632 y 633 del CC) que no existen en el contrato oneroso (libertad de forma conforme al artículo 1.278 del CC). Por ejemplo, el artículo 638 del CC determina que «*El donatario se subroga en todos los derechos y acciones que en caso de evicción corresponderían al donante. Este, en cambio, no queda obligado al saneamiento de las cosas donadas, salvo si la donación fuere onerosa, en cuyo caso responderá el donante de la evicción hasta la concurrencia del gravamen*». Como puede comprobarse, el donante solo está obligado a sanear «*hasta la concurrencia del gravamen*». El profesor SIRVENT GARCÍA (2012) analiza el régimen jurídico de las donaciones remuneratorias y los problemas existentes. Por su parte, ANDERSON (2000) señala las «dos cuestiones que, por excelencia, demandan una solución única en el tema que nos ocupa son la forma y la capacidad. Tratándose de negocios unitarios, tanto la una como la otra deben abrazar al negocio en su integridad». Y otras «consecuencias en orden al régimen jurídico de la donación remuneratoria conceptuada como negocio mixto deberían ser, entre otras, la reducción por inoficiosidad, la colación y la revocación (en los casos en los que proceda) parciales, la existencia de una obligación de saneamiento a cargo del donante hasta donde llegue el valor de los servicios remunerados y la ganancialidad parcial de los bienes recibidos en concepto de donación remuneratoria por servicios prestados».

**9** SANCIÑENA ASURMENDI (2017) precisa que el «negocio mixto con donación no integra un «acto de donación», sino un contrato oneroso en el que concurre también un ánimo liberal, con contraprestaciones que no son equivalentes debido al ánimo liberal de una de las partes, como la compraventa amistosa con causa onerosa y ánimo liberal». EGUSQUIZA BALMASEDA (2017), citando a ALBALA-DEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART, señala que «cuando dos personas están de acuerdo en entregar una y recibir la otra algo por la mitad de lo que vale, por querer dar gratuitamente la otra mitad, lo que hay es que en parte se vende y en parte se regala».

rescindible o reducible, respectivamente, por la parte que perjudique a los acreedores o legitimarios del disponente, pero con arreglo a la tesis del rigor formal, podría declararse la nulidad del entero acto de transmisión por encubrirse, aunque sea parcialmente, una donación»<sup>10</sup>.

Este tipo de operaciones se han denominado negocios jurídicos *indirectos*, que son aquellos donde las partes se sirven de un determinado tipo contractual para conseguir un fin diverso del suyo típico, es decir, del que le corresponde según su naturaleza y estructura, como sucede con la venta amistosa o acordando un precio muy superior al mercado<sup>11</sup>. En los contratos con precio amistoso o con precio muy superior, puede existir divergencia *consciente* entre lo manifestado por los contratantes y lo realmente querido. En realidad, el contrato exteriorizado no existe, pues carece de causa y hay que acudir a lo realmente querido, o los fines reales perseguidos por las partes, que constituyen la verdadera causa del contrato, y juzgar su adecuación al ordenamiento jurídico: si el contrato realmente querido cae en la órbita del art. 1275 CC (causa ilícita), se produce su nulidad; en caso contrario, el contrato será válido, y se aplicarán las consecuencias jurídicas previstas por la ley para ese tipo de contratos, incluidas las que los contratantes querían eludir. Si es posible acudir a la verdadera finalidad y el *animus donandi*, en el caso de la venta amistosa o por precio superior, se aplicarán no sólo los referentes a la compraventa (arts. 1445 y ss. del CC), sino también los que atañen a la donación (arts. 618 y ss.). Es decir, el régimen jurídico de los contratos con causa mixta.

(iv) En el ámbito del Derecho es necesario distinguir entre los negocios indirectos (utilización de un contrato oneroso donde parte del mismo responde a una liberalidad) de aquellos otros donde formalmente explicitan lo que realmente son (ALBADALEJO GARCÍA y DÍAZ ALABART, 2006, pág. 65). En estos casos, cada negocio se documenta con arreglo a criterios de transparencia y con adecuación a la doble finalidad buscada: transmisión del bien, pero con constancia explícita de la parte del precio que se transmite a título oneroso y de la parte de valor que es objeto de donación. Son «*Negocios unidos, explícitos y plenamente válidos, comprensivos de una compraventa y una donación, con carácter oneroso y gratuito, respectivamente, sometido en este segundo supuesto a la regulación general de la donación*» (FUGARDO ESTIVILL, 2008 págs. 83 y 84). Se trata de dos negocios regulados en una sola operación. Un negocio oneroso y una donación que se regulan de manera explícita por la voluntad de las partes.

---

**10** FUGARDO ESTIVILL (2008, págs. 83 y 84).

**11** ROZAS VALDÉS y ANDERSON (2007) advierten que el concepto de negocio indirecto «puede resumirse como el que resulta de la celebración de un determinado negocio (por lo general, típico) que es realmente querido como tal y en cuanto a sus efectos, pero que integra también la intención de conseguir un resultado ulterior, impropio de la estructura negocial elegida. Se presenta como una clase de negocio por razón de la causa y el ejemplo típico es el de la compraventa amistosa o a bajo precio, por medio de la cual se busca, además del efecto propio del contrato celebrado, el enriquecimiento del adquirente sin contraprestación alguna». Sin embargo, precisan que «categoría del negocio indirecto tiene escasa virtualidad, ya que, por un lado, se confunde con el negocio mixto y, por otro, presenta pocas diferencias de régimen jurídico respecto de este último, con lo que su utilidad queda en entredicho».

## 2.2. Ley de Contratos del Sector Público y ofertas con precio cero

Al margen del Derecho privado, en la Ley de Contratos del Sector Público, Ley 9/2017, se ha cuestionado si en la presentación de ofertas y la adjudicación puede haber contratos de precio «cero» o cuyos precios sea irrisorios o simbólicos. Lo que se pone en cuestión en la contratación pública es uno de los elementos definidores del contrato público; «la onerosidad». El artículo 2.1 de la LCSP dispone que son «*contratos del sector público y, en consecuencia, están sometidos a la presente Ley en la forma y términos previstos en la misma, los contratos onerosos, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que celebren las entidades enumeradas en el artículo 3*». Y, en el párrafo segundo del artículo 2.1 se precisa que se «*entenderá que un contrato tiene carácter oneroso en los casos en que el contratista obtenga algún tipo de beneficio económico, ya sea de forma directa o indirecta*»<sup>12</sup>.

VALCÁRCEL FERNÁNDEZ analiza la admisibilidad en la LCSP de las ofertas a precio cero o simbólico, haciendo un examen pormenorizado del concepto de onerosidad en los contratos públicos y la procedencia de este tipo de ofertas. En especial, se examina la STJUE de 10 de septiembre de 2020 (As. C-367/19) donde se conocía de un procedimiento de contratación de acceso a un sistema de información jurídica durante un período de 24 meses y cuyo valor estimado era de 39.959,01 €. Un licitador se presentó y «*propuso un precio de cero euros*». De esta manera, el poder adjudicador no proporcionaría contraprestación económica alguna y el licitador, mediante la ejecución del contrato, «*obtendría únicamente acceso a un nuevo mercado y referencias que podría invocar con ocasión de ulteriores licitaciones*». El TJUE, después de afirmar que el «*carácter sinalagmático del contrato es así una característica esencial de un contrato público*» y que «*no queda incluido en el concepto de «contrato oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, punto 5, de la Directiva 2014/24, un contrato en virtud del cual un poder adjudicador no está obligado jurídicamente a realizar ninguna prestación como contrapartida de la prestación que la otra parte contratante se haya obligado a realizar*» entiende que no se puede rechazar una oferta de precio cero euros por esta razón. Por el contrario, deberá solicitarse al licitador las explicaciones pertinentes y que se acredite que «*aun cuando el licitador proponga un precio de cero euros, la oferta en cuestión no afectará al cumplimiento correcto del contrato*»<sup>13</sup>. Y, en este caso, las explica-

**12** AMOEDO-SOUTO (2024, pág. 122) señala que el TJUE ha considerado que el concepto de onerosidad es uno de los elementos definitorios del concepto de contrato público que es un concepto autónomo del derecho de la Unión y, por tanto, un concepto a interpretarse y aplicarse de manera uniforme en todo el territorio de la Unión, de tal manera que el «contenido del concepto europeo de onerosidad contractual permanece, pues, abierto».

**13** GIMENO FELIU (2022) entiende que las ofertas que se pudieran realizar de manera anticompetitiva (a pérdidas) «no resulta jurídicamente viable» en tanto «debe prevalecer la idea del nivel óptimo de gestión y, por ello, un modelo de riesgos con ofertas a pérdidas no resulta admisible pues cuestiona la sostenibilidad del modelo de colaboración comprometiendo el interés público» y que el «carácter oneroso de un contrato público exigirá siempre una contraprestación (lo que es diferente del concepto precio). Si las ofertas a pérdidas o coste cero no se acompañan de otras contraprestaciones por parte del poder adjudicador (como retribución) dicha práctica deberá considerarse inadecuada jurídicamente».

ciones que hay que analizar para justificar el precio cero euros es que «*el licitador cuenta con que, en caso de que se acepte la oferta, podrá tener acceso a un nuevo mercado u obtener referencias*». Advierte la profesora VALCARCEL FERNÁNDEZ (2022, pág. 133) que ante «una oferta a precio cero o precio simbólico ha de ponerse en marcha un procedimiento contradictorio en el que el licitador ha de justificar la viabilidad real de su oferta respetando las exigencias legales y del pliego» y el «órgano de contratación solo podrá rechazar la oferta si los documentos y explicaciones aportadas no explican satisfactoriamente el bajo nivel de los precios propuestos. Si se consigue justificar razonada y razonablemente de forma seria, contundente y acreditada que pese a la anormalidad del precio propuesto se podrá ejecutar satisfactoriamente la oferta –respetando calidades y requerimientos ambientales, sociales o de otra índole, exigibles–, y no se aprecia que incurra en prácticas desleales o sea predatoria, esta no podrá ser excluida. Seguramente la concurrencia de todas estas condiciones se producirá en casos muy excepcionales –incluso será más difícil que pueda darse en ciertos tipos contractuales que en otros–, pero cuando se den esas ofertas deberían admitirse».

De esta manera, AMOEDO-SOUTO (2024, pág. 125) señala que «la expectativa de una ventaja que puede no ser monetaria, pero que tiene valor de mercado, funciona como causa (onerosa) que dota de naturaleza contractual al negocio jurídico subyacente. Tales expectativas guiadas por el ánimo de lucro, aunque diferidas, permiten considerar que en determinados casos las ofertas de contratistas a cero euros siguen siendo onerosas. Dicho de otra forma, estas ofertas no son totalmente gratuitas, o fruto de una liberalidad incompatible con el giro mercantil, dado que la causa del contrato sigue siendo la obtención de una contrapartida, de una contraprestación, aunque su naturaleza no sea directamente monetaria». Es decir, y remitiéndonos a la terminología de Derecho privado, el hecho de que haya precios simbólicos en la contratación pública no se fundamenta en la existencia de un *animus donandi* del licitador; no existe causa gratuita en su oferta.

### **3. Negocios con causa mixta en Derecho tributario y principio de calificación**

---

#### **3.1. El reconocimiento de las operaciones mixtas en la jurisprudencia y doctrina administrativa tributaria (desdoblamiento en donación y contrato oneroso)**

---

El artículo 13 de la LGT –principio de calificación– exige que las operaciones se graven conforme a la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible. La calificación de una operación como mixta (compraventa y donación) es conocida y aceptada por los tribunales de justicia y por la propia Administración en el ámbito del Derecho tributario.

(i) El ejemplo más significativo es el de las donaciones de inmuebles con carga hipotecaria donde el donatario se subroga en la anterior carga y donde, a efectos

tributarios, la operación se trata parte como precio y parte como donación. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de abril de 2012 (recurso núm. 1208/2008), señalaba que:

*«La doctrina jurisprudencial, antes reseñada, permite sentar que en estos casos nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso.»*

*«Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo... Nos encontramos, pues, con un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo.»*

Como puede comprobarse, el TS no entiende que uno de los negocios absorba al otro («*difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso*»). Nos encontramos ante un negocio mixto, que desdobra su régimen jurídico entre donación y gravamen (*vide* también la STS de 25 de mayo de 2011, recurso núm. 4202/2007)

(ii) También, con relación al mismo supuesto pero en el ámbito administrativo, podemos mencionar la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2011 (RG 2433/2010) dictada en recurso de alzada extraordinario de unificación de criterio, que es especialmente relevante en cuanto a su argumentación. En la misma se señala que en Derecho tributario sí pueden «*admitirse efectos mixtos, onerosos y lucrativos, de un determinado negocio cuando unos y otros respondan a su verdadera naturaleza jurídica*». Hace referencia a la «*naturaleza jurídica*» del «*hecho imponible*» y al análisis desde «*un punto de vista puramente económico*» donde hay una «*doble naturaleza onerosa y lucrativa del negocio jurídico*». Precisa que es necesario analizar la existencia de «*prestaciones equivalentes*» para cada parte contractual y de «*mera liberalidad*» cuando no hay contrapartida. Y se entiende el «*desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa*». Se trata del reconocimiento pleno de las operaciones con causa mixta<sup>14</sup>.

---

**14** La Resolución del TEAC de 31 de enero de 2011 (RG 2433/2010, dictada en recurso de alzada extraordinario de unificación de criterio) señala que:

*«La cuestión debatida estriba en determinar si la donación de un bien hipotecado en el que el donatario asume una deuda del donante, permite calificar la existencia de dos hechos imponibles susceptibles de tributar de forma separada, el primero, de naturaleza gratuita y el segundo de naturaleza onerosa, quedando en consecuencia sometida dicha operación parcialmente al Impuesto sobre Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.»*

(iii) El TSJ de Cataluña (Sentencia de 22 de junio de 2004, recurso núm. 463/1999, 8 de julio de 2004, recurso núm. 513/1999 y Sentencia de 1 de julio de 2013, recurso núm. 864/2010) también reconduce operaciones de compraventa a negocios mixtos. Así, hace mención del «*animus donandi*» en aquella compraventa donde hay «*una absoluta falta de reciprocidad de las prestaciones, en atención al precio fijado para la venta y el valor*» donde «*en el mejor de los casos quintuplica aquel y, en la mayoría, es hasta más de veinte veces superior*». El Tribunal incide en la «*equivalencia de valores*» o en la «*equivalencia del riesgo*» entre las partes, de tal manera «*la desproporción de contraprestaciones entre las partes*» hace que sea necesario tratar la operación parcialmente lucrativa («*como compraventa y como donación onerosa del exceso que se hubiera producido entre las contraprestaciones de las partes*»)<sup>15</sup>.

---

*Desde un punto de vista puramente económico se advierte que en la operación existe un componente claramente lucrativo en aquella parte en la que el donatario tiene un incremento de patrimonio constituido por la diferencia entre el valor real del inmueble y la deuda asumida; mientras que el resto del valor del inmueble adquirido por el donatario queda compensado exactamente por la deuda hipotecaria asumida. Desde este punto de vista se podría afirmar que una parte del inmueble se adquiere mediante contraprestación por la asunción de la deuda, mientras que el resto del inmueble se adquiere sin contraprestación alguna y, por tanto, de forma gratuita.*

*Esta doble naturaleza onerosa y lucrativa del negocio jurídico en cuestión es destacado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2006 en un supuesto en que se analizaba la calificación fiscal de una donación de acciones pignoradas: «Por consiguiente, se ajustan a Derecho la sentencia de instancia y la resolución del TEAC cuando, partiendo del art. 25 LGT/1963, consideran que un negocio es oneroso en la medida que resulten prestaciones equivalentes para ambas partes y lucrativo cuando, respondiendo a la mera liberalidad del donante, la ventaja o utilidad que resulta para el donatario no tiene contraprestación de éste. Y no se comparte la tesis del recurrente de que, a efectos del Derecho tributario, no puedan admitirse efectos mixtos, onerosos y lucrativos, de un determinado negocio cuando unos y otros respondan a su verdadera naturaleza jurídica...»*

*Respecto a la misma cuestión, —es decir la posibilidad de que la operación consistente en una donación con obligación accesoria, pueda, a efectos fiscales quedar sujeta a ambos tributos— ya se ha pronunciado este Tribunal en Resolución de fecha... de 2002: «Pues bien, esta misma controversia ha sido ya objeto de diversas Resoluciones de este Tribunal Central, como las de 13 y 26 de febrero de 1998. Se reconocía en ellas que de un negocio oneroso pueden derivar efectos lucrativos a favor de una de las partes, cuando el valor de la prestación a su cargo no alcance al de la recibida de la otra; y análogamente, cabe que un negocio lucrativo produzca consecuencias onerosas, si la parte beneficiada por el mismo debe realizar una prestación como consecuencia del negocio en que interviene. Como quiera que el tributo ha de exigirse según la naturaleza jurídica hecho imponible, según el artículo 28 de la Ley General Tributaria, en su redacción según la Ley 25/95, de 20 de julio, debe admitirse que para su determinación pueden ser relevantes los efectos o consecuencias que el hecho imponible produce; así, un negocio jurídico es oneroso cuando de él deriven prestaciones para ambas partes cuyo valor resulte equivalente, de forma que cada parte proporcione a la otra una utilidad o valor como el que percibe o espera percibir en compensación; por el contrario, será lucrativo cuando la utilidad o ventaja que presta una de las partes carece de compensación o contrapartida.»*

*Recientemente la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010 recogiendo la doctrina sentada por la anterior Sentencia de 22 de noviembre de 2005 declara que: «Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo...».*

**15** En la STSJ de Cataluña de 1 de julio de 2013, recurso núm. 864/2010, citando la de 8 de julio de 2004 se afirma que:

*«En relación a la naturaleza del negocio jurídico concertado que, si bien se concierta bajo la apariencia de una compraventa, ello no impide a la aplicación de las normas tributarias correspondientes al caso de autos, al apreciarse claramente que existe un «animus donandi» en el negocio concertado en el caso de autos.*

(iv) En el ámbito del ISD, y con relación al denominado *crowdfunding* con recompensa, la DGT ha reconocido la existencia de donaciones con causa mixta, fundamentándose en los artículos 618, 619 y 620 del CC. El artículo 29 de la LISD dispone que las «*donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia*». Y el artículo 59 del RISD determina que las «*donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes*».

La DGT entiende que en aquellos casos donde haya «*falta de equivalencia entre las prestaciones de los financiadores y las de los consultantes, el negocio jurídico descrito en la consulta («crowdfunding», que aquí se suele traducir por micromecenazgo) puede calificarse como donación especial de las reguladas en el artículo 619 del Código Civil (donaciones con causa onerosa y las remuneratorias)*» y, por tanto, las «*donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes*» (Contestaciones de 26 de diciembre 2013, consulta núm. V3672-13, de 22 de junio 2016, consulta núm. V2895-16 y de 14 de enero de 2020, consulta núm. V0055-20).

### **3.2. La existencia de «animus donandi» según la doctrina de la DGT en operaciones mixtas o complejas**

La DGT se ha pronunciado en varias contestaciones sobre el concepto de donación y, en concreto, sobre si ciertas rebajas en el precio o asunción de obligaciones pueden considerarse en parte donación. La DGT mantiene una doctrina consolidada fundamentada en el concepto de donación asentado en Dere-

---

*El contrato concertado presentaba la apariencia de una compraventa, si bien la total falta de equilibrio de prestaciones entre el comprador y vendedor, así como el parentesco entre ambos, hace deducir que concurrió en el mismo también un ánimo de liberalidad por parte del vendedor. En efecto, atendidas las obligaciones contraídas por las partes, es indudable que nos hallamos ante un contrato parcialmente lucrativo que, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias aplicables por razones temporales, estaba sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto a esta parte lucrativa. En efecto, de la prueba obrante en autos se infiere sin ningún género de dudas, la desproporción de contraprestaciones entre las partes, y por tanto procede la tributación como donación onerosa del exceso que se hubiera producido entre las contraprestaciones de las partes.*

*En este sentido, y de conformidad a lo dispuesto en los arts. 25 y 28.2 de la LGT ha de estarse a la verdadera naturaleza del negocio, siendo que en este caso existen dos elementos que hacen deducir, en lógica inferencia, que concurrió un «animus donandi» en la persona del transmitente: a) por una parte, la absoluta falta de reciprocidad de las prestaciones, en atención al precio fijado para la venta y el valor real de las acciones transmitidas; y b) por otra parte, el parentesco entre comprador y vendedor (hermanos). Ambos elementos de hecho hacen concluir que existió un evidente ánimo de liberalidad en el negocio de autos, sobre todo por la desproporción del precio fijado».*

cho privado; la «*Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1.º El empobrecimiento del donante. 2.º El enriquecimiento del donatario. 3.º La intención de hacer una liberalidad (animus donandi)*» (por todas, Contestación de 19 de marzo de 2024, V0456-24). En esta construcción, la intención del donante se constituye como un elemento basilar. Y, a partir de este presupuesto, analiza si rebajas, condonaciones, o descuentos, realizadas dentro de contrato onerosos, pueden ser jurídicamente una «*liberalidad*» o «*donación*» si en la causa de las mismas existe *animus donandi*. Así, en la Contestación de 10 de abril de 2008 (consulta núm. V0761-08), en la venta de inmuebles donde se liberaba a sus clientes del pago de las cuotas de hipoteca los 24 primeros meses de vida del préstamo hipotecario, precisa que ese pago gratuito «*no parecen tener como intención la de beneficiar a éstos últimos (animus donandi) sino que probablemente respondan a mecanismos comerciales de captación y conservación de clientela a que se ven forzadas las empresas y empresarios en entornos de libre competencia*» y, por tanto, no existe una donación porque no hay «*animus donandi*»<sup>16</sup>. Sin embargo, la DGT advierte que «*si los pagos realizados lo hubieran sido con la intención de hacer una liberalidad en favor de los clientes, existiría desde una perspectiva civil una donación, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*» (vide también la Contestación de 10 de septiembre de 2010, consulta núm. V1980-10).

Esta doctrina se reitera en la Contestación de la DGT de 5 de octubre de 2007 (consulta núm. V2098-07) donde se cuestiona la naturaleza de descuentos o bonificaciones con carácter previo o simultáneo a la realización de las operaciones que constituyan el tráfico habitual del sujeto pasivo. La DGT entiende que los «*descuentos de las facturas con carácter gratuito por una persona física o jurídica en favor de sus clientes no parecen tener como intención la de beneficiar a éstos últimos (animus donandi) sino que probablemente respondan a mecanismos comerciales de captación y conservación de clientela a que se ven forzadas las empresas y empresarios en entornos de libre competencia*», pero que si «*los descuentos realizados lo hubieran sido con la intención de hacer una liberalidad en favor de los clientes, existiría desde una perspectiva civil una donación, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*».

En cualquier caso, la DGT reconoce la posibilidad de operaciones con causa mixta en reducciones de precio. Puede haber una compraventa y una donación, de tal manera que cada operación llevaría su propio régimen jurídico. E incide, como elemento fundamental, en la intención (criterio subjetivo) de hacer una liberalidad<sup>17</sup>. El *animus donandi* se configura como la clave de bóveda. Y no hay

---

**16** SANCÍÑENA ASURMENDI (2017) advierte, en el ámbito civil, que no hay ninguna causa liberal «cuando se vende por menor precio para potenciar o incentivar las ventas por el interés de vender, como ocurre en las rebajas, en las ofertas de productos, e incluso en la venta de bienes inmuebles para favorecer la rapidez de una compra. En este sentido, la Sentencia de 10 de junio de 1958 admite que el desequilibrio puede deberse a la concurrencia de un ánimo liberal, o simplemente a la «favorable disposición de la vendedora para moderar el precio».

**17** La DGT se centra en el criterio subjetivo del *animus donandi* en las donaciones con carga. En la Contestación de 16 de marzo de 2011 (consulta núm. V0668-11) se advierte que las «*donaciones one-*

que olvidar que en el ámbito civil este ánimo de liberalidad no se presume, sino que hay que probarlo (SS del TS de 6 de octubre de 1994, 12 de noviembre de 1997, 13 de julio de 2000, 21 de junio de 2007). De esta manera, y desde una perspectiva procedimental, el *animus donandi* será una cuestión de prueba; si en un negocio concreto donde conste la totalidad de los elementos (causa, consentimiento, precio y objeto) hay una parte que es posible reconducir a una donación porque se puede probar el *animus donandi*, el tratamiento debe ser el de un negocio con causa mixta.

## **4. Precios simbólicos y desproporcionadamente inferiores a valor de mercado en el Impuesto sobre el Valor Añadido**

---

### **4.1. La base imponible en el IVA como valor subjetivo**

---

El hecho imponible del IVA está constituido por la entrega de bienes y prestaciones de servicios con carácter oneroso en el ejercicio de una actividad económica (art. 4.uno de la LIVA). Y, de manera expresa, el legislador determina que la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines y resultados de la actividad «*o en cada operación en particular*» (art. 4.Tres). Es decir, en el caso de que hubiera un *animus donandi*, sería ajeno a la estructura del IVA. Por su parte, la base imponible está compuesta por el importe de la contraprestación (art. 78 de la LIVA). La base imponible se fija, salvo ciertos supuestos donde puede haber fraude, en el precio efectivamente pactado por las partes, con independencia de que sea distinto al de mercado o al de coste. Así, por todas, la STJUE de 7 de noviembre de 2013 (As. C-249/12 y C-250/12) determina que «*Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse, en particular, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13, y de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest, C-621/10 y C-129/11, apartado 43)*». De esta manera, el TJUE precisa que el «*artículo 73 de dicha Directiva es la expresión de un principio fundamental cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartado 15)*» (Sentencia de 26 de abril de

---

*rosas (o modales) están contempladas en el artículo 619 del Código Civil y se rigen por las disposiciones reguladoras de la donación en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto. Pese a la imposición de una carga (o modo) sobre el donatario, la donación onerosa es un acto de liberalidad, en la medida en que dicha carga sea cuantitativamente inferior al valor de la cosa o el derecho donado. La asunción de dicha carga, por parte del donatario, no tiene la consideración de contraprestación puesto que, en todo caso, impera el animus donandi del donante.*

2012, As. C-621/10 y C-129/11). En la STJUE de 15 de abril de 2021 (As. C-846/19) se recuerda que *«el hecho de que la remuneración de las prestaciones de servicios de que se trate se abone en forma de cantidad a tanto alzado no afecta al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C151/13, EU:C:2014:185, apartado 37)»* y también que la *«circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso, ya que tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determine a priori y siguiendo criterios claramente establecidos (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C263/15, EU:C:2016:392, apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada)»*.

Así, por ejemplo, el TJUE conoció del caso de un contrato donde se colocaban adhesivos publicitarios del patrocinador en varios coches en una carrera automovilística en Hungría y donde el órgano jurisdiccional (STJUE de 25 de noviembre de 2021, As. C-334/20, AMPER METAL KFT) *«alberga dudas acerca de si el carácter excesivo del precio facturado por los servicios prestados al sujeto pasivo, por una parte, y la circunstancia de que dichos servicios no hayan generado ningún aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo, por otra parte, pueden impedir el derecho a deducir el IVA soportado por tales servicios»*. El TJUE advierte, en primer lugar, que lo único que exige el IVA es que haya un vínculo directo, lo que sucede cuando *«dos prestaciones se condicionan mutuamente, esto es, cuando una de ellas únicamente se realiza a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca»*. Y *«la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso»*. En segundo lugar, el Tribunal aborda el hecho de que la inversión publicitaria no haya tenido retornos y señala que la Directiva del IVA no supedita el *«ejercicio del derecho a deducción a un criterio relativo al aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo ni, más generalmente, a un criterio de rentabilidad económica de la operación por la que se soporta el IVA»* y reitera que la deducción del IVA no está condicionado a la obtención de resultados sino a su vinculación a la realización de actividades gravadas al IVA. El Tribunal de Luxemburgo determina que el órgano jurisdiccional debe analizar si los gastos de publicidad *«presentan un vínculo directo e inmediato con una operación por la que se repercute el IVA que da derecho a deducción o, en su defecto, con la totalidad de la actividad económica de Amper Metal, en concepto de gastos generales, o si dichos servicios constituyen gastos de representación carentes de carácter estrictamente profesional»*.

## **4.2. Precios simbólicos en el IVA y operaciones gratuitas**

---

La normativa del IVA tiene alguna referencia sobre precios testimoniales. El artículo 7.2 hace referencia a las *«entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable»*. En el 7.4 recoge el concepto de obje-

tos de carácter publicitario *«que carezcan de valor comercial intrínseco»*. En el IVA se cuestiona cuándo la retribución de un servicio o un bien de forma simbólica puede hacer que la operación sea reconducible a una operación gratuita y no onerosa.

En el ámbito de la UE, la STJCE de 21 de septiembre de 1988 (As. C-50/1987) ha reconocido que si el importe de un arrendamiento es simbólico puede considerarse una liberalidad y no una actividad económica en el sentido de la Directiva. Internamente, la DGT ha establecido una doctrina consolidada durante lustros (por todas, Contestación de 5 de diciembre de 2023, consulta núm. V3161-23) donde se equiparan a las operaciones a título gratuitas aquellas *«en las que la contraprestación sea meramente simbólica»* y, también, que si bien una operación a título gratuito es aquella en que *«no media contraprestación, de acuerdo con los criterios interpretativos admitidos en Derecho a que remite el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 3 del Código Civil, debe llegarse a la lógica conclusión de que, en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica o desproporcionadamente inferior al valor de mercado, se trata de una operación sin contraprestación a efectos de este Impuesto»*<sup>18</sup>. En algún caso, se sustituye el término *«desproporcionadamente inferior»* por *«notoriamente inferior»* (Contestación de 30 de enero de 2017, consulta núm. V0224-17).

En cualquier caso, la DGT no desdobra el régimen jurídico en dos. Entiende que todo es gratuito<sup>19</sup>. Y, por el contrario, cuando no hubiera desproporción, la base imponible sería el importe efectivamente pactado.

La doctrina de la DGT hace referencia a dos conceptos para definir una operación o actividad como gratuita que no son, a nuestro juicio, intercambiables. Uno, el término simbólico que es, precisamente, el que se recoge en el nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002 introducido por el RDL 6/2023. Otro, *«desproporcionadamente inferior al valor de mercado»* (o *«notoriamente inferior»*), en tanto la DGT mantiene, acudiendo al artículo 3 del Código Civil, que debe llevar a la *«lógica conclusión»* de asimilarse a una operación sin contraprestación a efectos del IVA. Se identifica el término simbólico con el carácter desproporcionado de la contraprestación. La DGT no ofrece pautas para determinar cuándo la desproporción con relación al valor de mercado da lugar a una operación gratuita. Parece que cuando el valor sea *«despreciable»* o *«totalmente desproporcionado»* o *«cercano a cero»* se puede entender que la operación es

---

**18** Pueden verse, por ejemplo, las Contestaciones de la DGT de 12 de abril de 2023 (consulta núm. V0857-23), de 4 de julio de 2022 (consulta núm. V1616-22), de 29 de abril de 2021 (consulta núm. V1153-21), de 5 de febrero de 2015 (consulta núm. V0456-15), y de 5 de noviembre de 2014 (consulta núm. V3021-14). Y también las hay de hace más de 20 años, como la de 24 de abril de 2001 (consulta núm. 0818-01), de 6 de noviembre de 2001 (consulta núm. 1960-01) y de 13 de mayo de 2002 (consulta núm. 0716-02).

**19** La gratuidad en el IVA afecta a dos ámbitos de aplicación distintos. En el caso de que se realice una operación gratuita en una actividad gravada, afectaría a la figura del autoconsumo y el IVA devengado (si la operación está sujeta al IVA). Si lo que se califica como gratuita es la actividad en su totalidad, se entenderá que no se realiza ninguna actividad económica y afectaría al IVA soportado, que no sería deducible.

gratuita<sup>20</sup>. Pero no es lo mismo, como señalaba la doctrina civil, un precio irrisorio o simbólico que un precio vil. En el precio irrisorio se entiende que no existe precio y faltaría un elemento esencial de los contratos onerosos (nulidad). En el precio vil (*pretio viliale facta*) hay un precio cierto (art. 1.445 del CC), pero desproporcionado. Y, como señalaba LÓPEZ PALOP en 1959, si algo que vale 100 llega a venderse por 10 «¿Quién afirmará que no es una donación disfrazada?», «¿Cuándo deja de ser compraventa para convertirse en donación?», «¿Cuándo la desproporción entre el precio y el valor de la cosa es del 10, del 20, del 30... por 100?»<sup>21</sup>.

Pero, y al margen del criterio subjetivo de la proporcionalidad, el análisis de la DGT se hace, a nuestro juicio, sobre una premisa incorrecta; si se verifica que el contrato es oneroso (criterio cualitativo) la proporción (criterio cuantitativo) debe ser indiferente. Cómo veremos posteriormente, hay que determinar si nos encontramos o no ante una operación onerosa; en segundo lugar, si esa operación onerosa se realiza dentro de una actividad económica. Y, una vez superados ambos, es cuando hay que verificar la desproporción. Sin embargo, la DGT entiende que el criterio cualitativo (oneroso) depende del cuantitativo (desproporción), de tal manera que la onerosidad va a depender de la proporción (es lo que la DGT denomina como «*lógica conclusión*»).

#### 4.3. Contratos con causa mixta en el IVA

---

La existencia de contratos con causa mixta en el IVA no es desconocida. Hay ocasiones en el que se ha permitido desdoblarse la operación entre una operación gravada (la sinalagmática) y otra no sujeta (la donación).

(i) En la Contestación de la DGT de 17 de mayo 2010 (consulta núm. V1036-10) se conocía de un convenio de colaboración donde, a parte de la difusión, la entidad colaboradora aportaba una cantidad importante de dinero y se aseguraba un derecho a instalar cajeros automáticos, reservar espacios, utilizar el auditorio y la sala de exposiciones y publicitarse en todas las actividades que realice la fundación. La DGT entendió que en «*tal caso, las cantidades percibidas en el marco de los convenios de colaboración o de patrocinio citados destinadas por la consultante a la realización de las actividades culturales que se describen en la consulta, no constituirán contraprestación de ninguna prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo anterior, en el caso de que el convenio de colaboración suscrito con la entidad financiera supusiera además la cesión al colaborador de espacios, la utilización del auditorio y sala de exposiciones y el derecho a instalar cajeros automáticos en el recinto, como es el caso, estas operaciones quedarán excluidas del propio convenio de cola-*

---

**20** LUCAS DURÁN (2017, págs. 208 y 209), al analizar el IVA del *crowdfunding*, hacía referencia a que solo cuando la compensación fuera «despreciable» podría entenderse que no se devengaba IVA con arreglo a los principios de accesoriedad e importancia relativa. Este autor recogía (nota a pie 44, pág. 209) las directrices del Comité del IVA de la UE (reunión del 30 de marzo de 2015, relativa al tratamiento en el IVA del *crowdfunding*), donde los conceptos que se empleaban para que no hubiera IVA eran el de «despreciable» y «totalmente desproporcionado» y las del *Working Paper* del citado Comité núm. 836 de 6-2-2015 donde se señalaba que el beneficio recibido «es cercano a cero».

**21** Citado por FUGARDO ESTIVILL (2008, pág. 79).

*boración. En consecuencia, constituirán prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido que formarán parte de la base imponible de sus operaciones y deberán tenerse en cuenta, para el cálculo del porcentaje de la prorrata». Por tanto, la DGT divide jurídicamente el contrato en dos partes. Una gratuita, que sería en sí el convenio de colaboración, y otra onerosa, que consistiría en valorar por mercado la cesión de espacios.*

(ii) Especialmente relevante es la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016 (RG 5000/2015 y 5030/2015) con relación a la venta del «*bolígrafo solidario*» y donde la recurrente entendía que nos encontrábamos ante un «*negocio mixto*». Se trata de una Resolución de especial relevancia jurídica. Una fundación vendía un bolígrafo por un importe determinado. La fundación mantenía la necesidad de desdoblar la operación entre un negocio oneroso y otro lucrativo. Del importe recibido, una parte era precio (sometido al IVA) y otra parte donación (no sujeto al IVA). La AEAT entendía que en el IVA opera el criterio subjetivo de la base imponible y que el total del importe recibido estaba sujeto al IVA. A efectos de este impuesto, había una sola operación; contraprestación por el total. El TEAC pone en primer término el principio de calificación, donde hay que valorar la verdadera naturaleza jurídica, atendiendo a su contenido y a sus prestaciones y efectos jurídicos. Se trata de un análisis que debe realizarse «*sin hacer extensión a otras operaciones, dado que para ello deben analizarse las precisas circunstancias concurrentes*». En el caso objeto de reclamación, la venta del producto iba «*acompañado de una información clara y precisa sobre la intención del proveedor del bien y, por tanto, también, de aquella con la que el adquirente del mismo realizaba la operación o contrato*» que sabía que se «*destinaba buena parte del importe recibido a la campaña solidaria*». Y, además, «*se especificaba el PVP (IVA incluido) fijando el coste unitario del producto Z y se concretaba que el resto del importe hasta el total abonado era donativo para la compra de juguetes*», dando cumplimiento con ello a la normativa reguladora sobre publicidad, y fijándose en las facturas expedidas los elementos obligatorios que den reflejarse en las mismas». De esta manera, el TEAC señala que se «*conocían previamente los negocios jurídicos que celebraban de forma clara y precisa, esto es, sin lugar a equívocos*». En este caso, «*los destinatarios acuden o adquieren el producto con el ánimo o la intención no de adquirir el producto (para lo que podrían acudir, como se ha expuesto anteriormente, a cualquier comercio habitual para adquirirlo por un importe más ventajoso que el aquel que ahora dan a la Fundación) sino de colaborar de manera voluntaria en una campaña solidaria que promociona y lleva a cabo la Fundación, dando una donación al margen del precio del producto Z y conociendo, como se ha expuesto, la base imponible sobre la que se repercute el IVA*». Desde el punto de vista del IVA, se precisa que no «*puede señalarse que estamos ante un vínculo necesario entre la entrega del bien y el importe total del dinero entregado pues, como se ha indicado, quien adquiere el producto lo hace sabiendo de antemano de manera clara y precisa el destino de los fondos que entrega. Hay pues un donativo además de la entrega del precio de un producto Z que, teniendo en cuenta estas circunstancias, es voluntario*». El TEAC recoge el principio según el cual base imponible «*se identifica con el precio o contraprestación fijado por las partes es constante en la jurisprudencia del TJUE*» (valor subjetivo) y que «*el hecho de que pueda ser inferior al coste de adquisición por el proveedor del bien no modifica en principio esta consideración, al margen de supuestos en que el precio del bien sea mera-*

*mente simbólico o de que nos encontremos ante situaciones de abuso o fraude». De esta manera, el análisis no se puede fundamentar en el importe de la base imponible como si fuera una sola operación. Por el contrario «de la naturaleza de los contratos celebrados y de las circunstancias que los rodearon, considerados conjuntamente, puede valorarse que nos encontramos ante dos negocios jurídicos celebrados en unidad de acto, la compra de un producto Z, operación sujeta y no exenta del IVA, y una donación, operación no sujeta al impuesto, por la que no debe repercutirse el impuesto.»*

La Resolución del TEAC, como hemos reseñado anteriormente, es de especial relevancia por su sólida y precisa argumentación jurídica. Diferencia lo que es el valor subjetivo de la base imponible con la necesidad de calificar con arreglo a la verdadera naturaleza del negocio. Pero lo hace con base en las circunstancias del caso, donde de manera explícita y pública se acredita que en el mismo acto hay «dos negocios», uno oneroso (compra por precio sujeta a IVA) y otro gratuito (donativo), de tal manera que ambas partes, cuando realizan la operación, son concededoras y explicitan frente a terceros la existencia de dos contratos con su régimen jurídico diferenciado.

## **5. Cuestiones conceptuales del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 (donaciones con retorno); falta de definición del régimen aplicable y vulneración de principio de igualdad**

---

El artículo 17.1 de la Ley 49/2002 exigía, para que fuera aplicable el mecenazgo, que nos encontráramos ante «*donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples*». Era la redacción histórica de la norma que ha permanecido inmutable con la reforma del RDL 6/2023 y donde, como señalaba PEÑALOSA ESTABAN (2015, pág. 304), el «concepto de donación fiscalmente deducible constituye una de las principales sombras que se cierne sobre el concepto mismo de mecenazgo y sus consecuencias tributarias».

Con arreglo al artículo 17.1, cuando existía alguna contraprestación por parte de los donatarios, ajena a la cortesía o al agradecimiento, se entendía que no había donación fiscalmente deducible a los efectos de la Ley 49/2002. Es lo que mantenía la DGT con relación a los «*amigos*», «*simpatizantes*» o «*colaboradores*», donde además del reconocimiento del donatario hay una serie de ventajas patrimoniales en las actividades que realiza la entidad no lucrativa (rebajas en las entradas a las exposiciones o conciertos, visitas gratuitas o preferenciales, adquisición de productos a precios especiales, etc.)<sup>22</sup>. Afirma la DGT que «*el ánimo de liberalidad se ve desvirtuado en el presente caso por el hecho de recibir determinadas prestaciones, sin que a dichos efectos sea relevante que el valor de las mismas entienda la consultante que es inferior al de las aportaciones realizadas*» (Contestaciones de 9 de junio de 2014. consulta núm. V1503-14 y de 20 de junio de 2013, Consulta núm. V2073-13). Y es, también, lo que la DGT había establecido con relación a las cuotas a las asociaciones al concluir que para «*la determinación de la existencia o no de este ánimo de liberalidad deberá acudirse*

---

<sup>22</sup> Vide BLAZQUEZ LIDOY (2015, págs. 226 y 227) y MARTÍN DÉGANO (2017, págs. 141 y ss.).

*a criterios de carácter objetivo, de forma que no se tendrán en cuenta las motivaciones subjetivas de las personas que satisfacen tales cuotas, debiéndose atender, en particular, a los derechos que, a cambio del pago de tales cuotas, otorgan a quienes las satisfacen los estatutos de la correspondiente asociación»<sup>23</sup>.*

La doctrina de la DGT era, sin embargo, criticable en cuanto a su construcción, en tanto no distinguía entre el hecho de que pudiera haber alguna contraprestación (lo que afectaría al carácter puro y simple) de que sí pudiera existir una donación en parte de la operación (donaciones con carga, remuneratorias o contratos con causa mixta). Es decir, parece confundir la parte con el todo; si había un retorno puede entenderse que no hay una donación pura y simple a efectos del mecenazgo de la Ley 49/2002. Pero no puede aceptarse que no había una donación en términos jurídicos en la parte que se corresponde con el ánimo de liberalidad<sup>24</sup>. Es más, no se puede compartir, como mantiene la DGT, que para valorar el ánimo de liberalidad hay que acudir a criterios objetivos y no se tienen en cuenta las «*motivaciones subjetivas*»<sup>25</sup>. El concepto de donación se fundamenta en el *animus donandi*, que es una noción intrínsecamente subjetiva. El criterio objetivo es la comparación entre un valor justo, objetivo o de mercado, con el precio efectivamente pagado. El criterio subjetivo es la causa de esa diferencia. Si la motivación subjetiva es hacer una transferencia con ánimo de liberalidad, con ánimo de empobrecerse y enriquecer al destinatario, hay una donación. Y si la causa es otra, no la habrá.

La reforma del artículo 17.2 por el RDL 6/2023 afecta, precisamente, al requisito de la donación pura y simple, en tanto ahora también «*darán derecho a deducción los donativos, donaciones y aportaciones aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros*».

El preámbulo justifica la modificación en que «*no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple*» si el «*donante pudiera recibir una mención honorífica o*

**23** Esta afirmación se reitera en las contestaciones de la DGT (de 15 de febrero de 2024, consulta V0087-24, de 31 de octubre de 2023, consulta V2915-23, de 11 de mayo de 2023, consulta V1241-23, de 31 de octubre de 2022, consulta V2298-22, de 25 de junio de 2020, consulta V2128-20).

**24** PEÑALOSA ESTEBAN (2015, pág. 303) critica que la DGT «no considere relevante el valor de la contraprestación que se recibe por parte del donante, porque es precisamente ese elemento el que debe analizarse para determinar si nos encontramos ante una donación del artículo 619 del Código Civil. Es decir, simplemente considera que no existe donación sino un contrato de otro tipo, y no se detiene en qué tipo de donaciones quedan amparadas por la Ley 49/2002. Y este aspecto no es irrelevante, tampoco desde el punto de vista tributario, porque una cosa es que la donación no se considere como una donación deducible, pero otra distinta es que no sea una donación y que, por tanto la fundación deba considerar ese ingreso como procedente de una prestación de servicio y, en su caso, emitir una factura exenta o no exenta de IVA, dependiendo del servicio de que se trate. Por el contrario, si aun no siendo una donación fiscalmente deducible, sigue siendo una donación, el tratamiento para la entidad sin fin de lucro en su Impuesto sobre Sociedades sería otro, y no estaría sujeta a IVA».

**25** Se trata, además, de una afirmación que choca frontalmente con otras contestaciones de la DGT (doctrina de actos propios). Como vimos en el apartado 3.b) de este trabajo, la DGT afirmaba con relación a las rebajas y descuentos en los precios que si estos hubieran sido «*con la intención de hacer una liberalidad en favor de los clientes, existiría desde una perspectiva civil una donación, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*».

*un reconocimiento reputacional» pero condicionado a «que tal mención o reconocimiento carezca de relevancia económica, de forma que no pueda ser considerada una contraprestación».* Y, añade el Preámbulo, que los límites legales del 15% y 25.000 € tienen como finalidad *«evitar abusos y evitar que la donación pueda adquirir un carácter oneroso, no perseguido por el legislador».* MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 75) advierte que con «esta medida se da respuesta a una demanda del tercer sector con la que se pretende adaptar el mecenazgo a los nuevos tiempos en los que a muchos mecenas no solo les mueve el altruismo, sino que buscan algún beneficio -adicional al correspondiente incentivo fiscal- y en los que las entidades sin fin de lucro idean nuevas fórmulas para captar financiación más allá de la mera beneficencia»<sup>26</sup>.

### **5.1. Análisis sustantivo de la reforma; el reconocimiento de los retornos simbólicos y la falta de definición del régimen jurídico aplicable**

---

(i) La incorporación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 supone, a nuestro juicio, una modificación del mecenazgo. Ya no se exige que las donaciones sean puras y simples. Las donaciones pueden tener una remuneración de carácter accesoria. El artículo 17.2 supone completar el concepto de donación del artículo 17.1 de la Ley 49/2002. El artículo 17.1 se configura, con el RDL 6/2023, como una norma incompleta, que solo adquiere pleno significado con el artículo 17.2 de la Ley 49/2002. Las donaciones que dan derecho a la deducción son las puras y simples y, también, aquellas donde haya un componente de remuneración, siempre que esa remuneración tenga una importancia relativa tal que haga que sea accesoria y no desnaturalice la donación.

Desde un punto de vista sistemático y de unicidad del Ordenamiento jurídico, la técnica legislativa no parece correcta. En Derecho civil, una donación pura y simple es aquella donde la única causa es la liberalidad del donante. Si puede haber un retorno de hasta un 15% o 25.000 €, no es una donación pura o simple. La mención del artículo 17.1 a las donaciones puras y simples después de la modificación del artículo 17.2 por el RDL 6/2023 es, a nuestro juicio, jurídicamente incorrecta.

---

<sup>26</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ (2015, pág. 151) afirmaba que «una restricción muy importante para el desarrollo del régimen del mecenazgo» era «el hecho de solicitar que las donaciones sean puras y simples, ya que la Administración tributaria lo viene interpretando como la imposibilidad de que se obtenga ninguna contrapartida, presente o futura, como consecuencia del donativo, por muy nimia que ésta sea». En el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022, pág. 451) el «Comité considera que existe en España una restricción importante al desarrollo del régimen del mecenazgo que a juicio de este Comité pudiera replantearse. El artículo 17.1 de la Ley 49/2002 exige que las donaciones sean puras y simples, lo que viene siendo interpretado por la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) como la imposibilidad de percibir una contraprestación presente o futura como consecuencia del donativo. Esta restricción no existe en países donde el mecenazgo tiene un mayor papel, como en los Estados Unidos, y en el momento actual quizás debería contemplarse la posibilidad de obtener un retorno de sus donaciones para aquellas empresas que desarrollan actuaciones de mecenazgo».

(ii) La norma recoge un límite conceptual o sustantivo. El artículo 17.2 incorpora el concepto de «*simbólico*» de la contraprestación recibida. El Preámbulo del RDL 6/2023 se refiere a que no exista «*relevancia económica*», que no nos encontremos ante una «*contraprestación*» y que la donación no «*pueda adquirir un carácter oneroso*» y que nos encontremos ante una «*mención honorífica o un reconocimiento reputacional*». De esta manera, y según el Preámbulo, no se pierde el carácter puro y simple de la donación.

La cuestión es determinar cuál es el régimen tributario de esta operación. En teoría, nos encontraríamos ante aquel supuesto de Derecho civil donde hay un negocio único, donde el *animus donandi* es la parte esencial y también existe un componente oneroso. El RDL 6/2023 solventa esta cuestión al margen de la calificación del negocio (art. 13 de la LGT). No se trata de encajar la operación concreta (causa mixta) en la hipótesis normativa que corresponda con arreglo a su doble naturaleza<sup>27</sup>. Por el contrario, ha diseñado un nuevo presupuesto legal y lo que se plantea es un problema de interpretación de la norma y cuál es el régimen jurídico que llevan aparejadas las operaciones del artículo 17.2 de la Ley 49/2002. Nos encontramos ante un problema de «*calificación*» del legislador. Y puede haber una doble calificación/interpretación. O bien desdoblar el régimen jurídico entre donación y contraprestación (operaciones con causa mixta), donde cada prestación tiene su propio régimen jurídico, combinándose ambos. O bien entender que la remuneración adquiere un carácter adjetivo, accesorio o subordinado frente a la donación y es este régimen, el de la donación, el que absorbe el de la contraprestación. En ese caso, solo existe una donación. La contraprestación no se toma en consideración por su carácter simbólico o testimonial. El régimen sería similar al de las prestaciones accesorias del IVA, donde la prestación principal absorbe el régimen de la adjetiva y se considera que estamos ante única operación a los efectos de aplicar el régimen jurídico del IVA<sup>28</sup>.

Si el retorno es meramente simbólico o inexistente en términos objetivos (precio irrisorio que carece de causa), se debe aplicar el régimen de la donación al conjunto de la operación. Si la restitución es despreciable la donación

---

**27** El artículo 13 de la LGT dispone que las «*obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado*». El TS ha señalado de manera reiterada «*que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes*» (por todas, Sentencia de 20 de mayo de 2024, recurso núm. 80/2023). En la STS de 23 de febrero de 2023 (recurso núm. 5730/2021) se advierte que la calificación «*es una operación consistente en determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado. Por tanto es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídica*».

**28** Por todas, la STJUE de 18 de abril de 2024 (As. C-89/23) señala que:

«*34. Según reiterada jurisprudencia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla dicha operación, para determinar si da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C282/22, EU:C:2023:312, apartado 27 y jurisprudencia citada).*

absorbe cualquier retorno<sup>29</sup>. Pero son casos que deben estar fuera de duda. Por ejemplo, y en términos cuantitativos, donde hubiera una donación 100 y un retorno de 0,5. Pero si el retorno solo es desproporcionado (precio vil) es necesario analizar el régimen jurídico aplicable. Sería el supuesto donde hay un donativo de 100 unidades y el retorno es de 12. Si se entiende que nos encontramos ante una sola operación la base de la deducción es por el total entregado en concepto de donación, sin descontar el retorno simbólico recibido. Es decir, la base del mecenazgo es de 100 unidades y no de 88, lo que supone un incremento encubierto de los porcentajes del mecenazgo<sup>30</sup>. Si, por el contrario, se entiende que nos encontramos con el régimen jurídico de las donaciones con causa mixta sería aplicable el artículo 622 del Código Civil «*Las donaciones con causa onerosa se regirán por las reglas de los contratos, y las remuneratorias*

---

35. En particular, si bien se desprende del artículo 1, apartado 2, segundo párrafo, de la Directiva del IVA que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Por ello, existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C282/22, EU:C:2023:312, apartado 28 y jurisprudencia citada).

36. Además, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C282/22, EU:C:2023:312, apartado 29 y jurisprudencia citada).

37. Así sucede, en especial, si debe entenderse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. A este respecto, un criterio que se ha de considerar es que, desde el punto de vista del consumidor medio, la prestación no tenga finalidad autónoma. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de abril de 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C282/22, EU:C:2023:312, apartado 30, y de 5 de octubre de 2023, Deco Proteste – Editores, C505/22, EU:C:2023:731, apartado 23 y jurisprudencia citada).

**29** En el ámbito tributario, diversos autores se han pronunciado a favor de entender que cuando el retorno es irrisorio se aplica el régimen de la donación. Con relación al *crowdfunding* con recompensa, CASANELLAS CHUECOS (2022) entiende que si la «recompensa carece de valor económico, la aportación encajaría en la caracterización que la doctrina civilista realiza de las donaciones puesto que la obtención de una recompensa de carácter simbólico y de nulo valor económico no desvirtúa la gratuidad del acto y resulta totalmente accesoria a la liberalidad. Pero podría entenderse, además, que en estos supuestos tales donaciones resultan equiparables, a efectos tributarios, a las donaciones puras y simples en la medida en que la recompensa –con carácter general, el reconocimiento público de la colaboración– no merma, en modo alguno, el importe de la donación y es un simple acto de gratitud del donatario que no desvirtúa el ánimo de liberalidad de la donación».

SOTO MOYA (2017, pág. 100) señala si «el valor de la carga para el promotor del proyecto fuera excesivamente reducido en relación con la aportación realizada, y entonces, en razón de la nimiedad de la recompensa, podría calificarse el negocio como una donación remuneratoria y no como una compraventa, desplegándose por lo tanto los efectos tributarios aplicables a la donación». Y continúa señalando que «si el valor de la recompensa es tan notablemente inferior a la aportación realizada que puede considerarse que ha existido *animus donandi*, entonces estaremos ante una verdadera donación, pero si la recompensa tiene una cierta entidad en comparación a la aportación, deberá calificarse como compraventa, o al menos como donación onerosa del artículo 619 del Código Civil».

**30** En el caso de que se entienda que nos encontramos ante un solo negocio jurídico donde la donación absorbe la contraprestación, el efecto final es que en términos matemáticos se están incrementando los beneficios del mecenazgo. Pensemos en una persona física que dona 100 unidades y recibe el retorno de 12 y que aplica el tipo de deducción del mecenazgo del 40% (40 unidades). Su donación real es de 88 unidades y tiene una deducción de 40 unidades, por lo que el tipo efectivo de la deducción por la donación es del 45,45%.

por las disposiciones del presente Título en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto»). Y el régimen sería distinto; la base de la deducción por donaciones sería de 88 unidades y las 12 restantes tendrían la naturaleza de operación sinalagmática.

Ambas interpretaciones son antagónicas. Pero ¿cuál de las dos es la recogida por el legislador? Si, el criterio de interpretación es el de poner en primer plano el término «*simbólico*» recogido en el art. 17.2 y los fundamentos del Preámbulo del RDL 6/2023 (que no tiene «*relevancia económica*», que no nos encontremos ante una «*contraprestación*» y que la donación no «*pueda adquirir un carácter oneroso*») parece que se regula un régimen único donde la donación absorbe al retorno simbólico. Y, en este caso, sería necesario determinar cuál es el peso que hay que dar a las exposiciones de motivos o preámbulos de las normas como criterio de interpretación. Si se entiende que el preámbulo contiene «el «*espíritu y finalidad*», el alma del cuerpo legal, a que se refiere aquel artículo 3.1 CC en su inciso final»<sup>31</sup>, habría que convenir que la interpretación correcta pasaría por entender que nos encontramos ante una donación que absorbe el retorno simbólico y, a efectos de la deducción, el importe de la donación es el total entregado sin detracer el valor del retorno testimonial recibido. A favor de esta interpretación, y como indicio que podría reforzarla, estaría el hecho de que el legislador no ha modificado el artículo 18 de la Ley 49/2002 con relación a la base de la donación, ni el contenido de las certificaciones de donación, ni de la información sobre las donaciones que hay que remitir a la AEAT<sup>32</sup>.

Sin embargo, si el texto del preámbulo no se compagina de manera adecuada con el texto del articulado, produciéndose una suerte de incongruencia o incoherencia entre ambas redacciones, parece difícil que pueda entenderse que nos

---

**31** De esta opinión es CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA (2019, pág. 761-762), quien señala que las exposiciones de motivos, «aunque preceden a la ley (a su articulado, a la norma jurídica *stricto sensu*), no son mero precedente de la ley. Son formalmente tan «material legislativo» –que no prelegislativo– como la propia ley que motivan. En ellas no se refleja la gestación de la ley (con sus debates, enmiendas...), sino la ley misma, ya debatida y gestada, ya aprobada y publicada oficialmente, tanto en su articulado como en su Exposición de Motivos. Éstas no representan el pasado de la Ley, sino su presente [...] la Exposición de Motivos contenía la *voluntas legislatoris* (de la Comisión redactora con el fin de convencer al Gobierno o al Parlamento), tras su debate y aprobación, ya recoge, junto con ella, la *ratio legis* (la de la propia ley ante sus destinatarios finales: los ciudadanos y los Poderes Públicos), que la ley explica en su preámbulo, donde vendría a comprenderse, a lo más, una especie de *mens legis*, según entiende nuestra propia jurisprudencia, incluida la del Tribunal Constitucional. De este modo, aquella parte expositiva de la ley vendrá a contener, no los «antecedentes... legislativos», a que se refiere el artículo 3.1 CC, sino el «espíritu y finalidad», el alma del cuerpo legal, a que se refiere aquel artículo 3.1 CC en su inciso final. Se erigen, así, las Exposiciones de Motivos como punto de encuentro, y conciliación, en la clásica disputa entre las teorías subjetivistas y las objetivistas de la interpretación».

**32** El RDL 6/2023 no ha modificado el régimen del contenido de los certificados de donación del artículo 24 de la Ley 49/2002. El artículo 6.2.(c) de Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, determina que la entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa donde conste el «*Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado*». En el caso de donaciones del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 la información a remitir no se ha adecuado en el nuevo texto. No es necesario informar a la AEAT de que se han recibido donaciones donde ha habido un retorno testimonial o simbólico. La información que habrá de remitirse será la misma que en el caso de donaciones puras y simples.

encontramos ante la verdadera finalidad y espíritu de la Ley<sup>33</sup>. Y es difícil aceptar con arreglo a criterios civiles que, como señala el Preámbulo del RDL 6/2023, «no se pierde el carácter irrevocable, puro y simple» de la donación si el retorno es del 15%. A nuestro juicio, una donación pura y simple no admite un retorno del 15%. Será una donación onerosa, con carga, una operación con causa mixta, pero no una donación pura simple.

Lo cierto, como decíamos al inicio de este estudio, es que nos encontramos ante una norma incompleta y deficiente, que adolece de los deterioros legislativos que nos acompañan en los últimos tiempos y, usando la terminología del profesor ROJO FERNÁNDEZ-RÍO (2023), es una «mala Ley». Es una norma que afronta una cuestión conceptual novedosa de manera simplista e inacabada, sin desarrollar el completo régimen jurídico que una modificación como la introducida merecía y sin ser capaz de atisbar las consecuencias que esta falta de precisión conlleva en el sistema tributario.

De las dos interpretaciones posibles, no soy capaz de pronunciarme sobre cuál es la legalmente correcta<sup>34</sup>. *De lege ferenda* entiendo que en términos sistemáticos y lógicos se están reconociendo las operaciones con causa mixta, desdoblado la operación entre onerosa y gratuita. Pero esta interpretación solo debería ser válida, como hemos señalado, cuando el retorno tuviera cierta magnitud, porque si el retorno es despreciable o irrisorio en términos cuantitativos y proporcionales, la donación debería absorber el retorno. Es decir, lo que sea «precio vil», desproporcionado pero con entidad, debería desdoblarse a los efectos del artículo 17.2. Si el precio es «irrisorio», el régimen de la donación absorbe el régimen de la compraventa y el tratamiento sería único. Pero, *de lege data*, no podemos aseverar que esa sea la interpretación correcta.

(iii) El análisis que acabamos de hacer se refiere al supuesto donde haya un único negocio donde, además del *animus donandi*, exista un retorno, un único negocio complejo donde, de manera taxativa, queda explicitado el ánimo de liberalidad como causa principal (negocio con causa mixta)<sup>35</sup>. Pero no solventa al caso donde existan dos negocios y dos causas que puedan dividirse e identi-

---

**33** Aunque sea en el ámbito jurisprudencial, se podría hacer referencia a la STS de 24 de mayo de 2012 (recurso núm. 1281/2009) donde se afirma que en «*las Sentencias de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 7640/05), FD Tercero, y de 11 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 9215/04), FD Tercero, entre otras, disponen que la sentencia debe tener una coherencia interna, ha de observar la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en el fallo o parte dispositiva; y, asimismo, ha de reflejar una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados. Se habla así de un supuesto de incongruencia, en realidad, de incoherencia interna de la sentencia, cuando los fundamentos de su decisión y su fallo resultan contradictorios*».

**34** El profesor MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 81) entiende que es necesario desdoblar la operación al señalar que «la base de la donación debe ser la diferencia entre el valor de lo que se da y se recibe a cambio».

**35** El TS advierte en su Sentencia de 19 de junio de 2009 (Sala de lo Civil, recurso núm. 1944/2004) que «*En los contratos sinalagmáticos, la causa está constituida por el dato objetivo del intercambio de las prestaciones (SSTS 8 de julio de 1974, 8 de julio de 1983, 17 de enero de 1985, 11 de abril de 1994, 21 de julio de 2003, etc.)*

*Así entendida, la causa se ha de distinguir de los móviles subjetivos, cuya relevancia se produce cuando sean reconocidos y exteriorizados por ambas partes contratantes (SSTS 4 de mayo de 1987, 30 de septiembre y 21 de noviembre de 1988, 31 de enero de 1991, 8 de febrero de 1996, 6 de junio de 2002, etc.)*

ficarse cuando exista un acuerdo donde se explicita ambos negocios de manera expresa<sup>36</sup>. A esta situación hicimos referencia cuando analizamos la doctrina privada sobre las compraventas amistosas, y donde se distinguía entre los negocios indirectos o con causa mixta, de aquellos otros donde las partes explicitaban de manera expresa la realidad de los negocios, identificando qué parte era una relación sinalagmática y qué parte era donación. Así, en el ámbito tributario, en la Resolución del TEAC de los «*bolígrafos solidarios*» antes reseñada a los efectos del IVA (de 20 de octubre de 2016, RG 5000/2015 y 5030/2015) el Tribunal señalaba que estábamos ante «*dos negocios jurídicos celebrados en unidad de acto, la compra de un producto*» donde parte era donación y parte precio (con IVA).

De esta manera, y por poner un ejemplo de Derecho civil, FUGARDO ESTIVILL (2008, págs. 83 y 84) identifica distintas posibilidades en el caso de la transmisión de un inmueble cuyo valor real o de mercado es de 100 y se transmite por otro precio. Por lo que aquí afecta, y de las alternativas que aborda, nos interesamos. Una opción, que es la más problemática, donde hay una transmisión «del bien a título de compraventa por un precio efectivo convenido notablemente inferior o superior a 100 (precio amistoso o de favor) con ánimo de liberalidad». La segunda posibilidad es la transmisión «del bien a título de compraventa y donación con expresión explícita de ambos negocios. Se transmite el bien por valor igual 100, y se satisface parte del precio en una cantidad determinada en dinero y a título de compraventa y el resto del precio o valor del bien es objeto de donación expresa. De todo ello existe constancia explícita en el negocio de transmisión. Negocios unidos, explícitos y plenamente válidos, comprensivos de una compraventa y una donación, con carácter oneroso y gratuito, respectivamente, sometido en este segundo supuesto a la regulación general de la donación [...] Se trataría del supuesto tipo o «ideal» que responde a la verdadera intención de las partes sin recurrir a subterfugios dirigidos a ocultar una parte de los fines buscados con la transmisión plena del bien».

---

*Esta concepción no elude el peso de los factores subjetivos, pues cabe que el móvil o propósito que guía a las partes tenga peso en la determinación de la voluntad negocial, hasta el punto de que se configure en el caso un «propósito empírico común de las partes» que encarne, en ese supuesto, el elemento causal del negocio. Y así es posible que el móvil subjetivo, que en principio es una realidad extranegocial, salvo que las partes lo incorporen al contrato como cláusula o como condición (SSTS 19 de noviembre de 1990, 4 de enero de 1991, 28 de abril de 1993, 11 de abril de 1994, 1 de abril de 1998, etc.), se incorpore a la causa («móvil casualizado») y tenga trascendencia como tal elemento del contrato (SSTS 11 de julio de 1984, 21 de noviembre de 1988, 8 de abril de 1992, 1 de abril de 1998, 21 de marzo y 21 de julio de 2003, etc.). Pero para llegar a causalizar una finalidad concreta será menester que el propósito de que se trate venga perseguido por ambas partes y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo (SSTS 16 de febrero de 1935, 20 de junio de 1955, 17 de marzo de 1956, 30 de enero de 1960, 23 de noviembre de 1961, 27 de febrero de 1964, 2 de octubre de 1972, 8 de julio de 1977, 1 de abril de 1982, 8 de julio y 17 de noviembre de 1983, 30 de diciembre de 1985, 17 de febrero de 1989, 4 de enero de 1991, 11 de abril de 1994, 6 de junio de 2002, 21 de julio de 2003, etc.).»*

**36** Como señala EGUSQUIZA BALMASEDA (2017) se «reconoce que puede darse una dualidad contractual si se impone por la ley o lo convienen las partes» y, en caso contrario, la teoría que ha tenido mayor aceptación es la que «valora que el «negotium mixtum cum donationem» configura un solo negocio». En el negocio mixto «puede deducirse claramente la existencia de dos elementos típicos distintos que las partes conjugan para formar un solo contrato con el fin de actuar a la vez y en un mismo plano una venta y una liberalidad, fundiéndose esas dos causas típicas y calificándose de mixto al «negotium mixtum cum donatione». Por ser mixto su régimen jurídico se obtendrá combinando los dos órdenes de normas: el de la compraventa y el de la donación, en la medida que sean compatibles con el fin unitario del negocio celebrado...»

El ámbito de aplicación del artículo 17.2 alcanza al primer supuesto (un negocio con causa mixta, donde el *animus donandi* es la parte esencial y la parte onerosa la accesorio). Pero en el caso de que se expliciten ambos negocios, donde la parte onerosa tenga su precio cierto y, además, que sea de mercado, y la parte de la donación esté expresamente reseñada ¿Nos encontramos ante una donación pura y simple de la parte de la donación donde se aplicarían los incentivos fiscales al mecenazgo? ¿Se puede entender que el negocio oneroso es totalmente independiente y no se le aplican los límites del 15% y 25.000 €?<sup>37</sup>. A nuestro juicio, si en un documento las partes explicitan dos contratos distintos, indicando qué parte es donación (*animus donandi*) y qué parte precio, sí es posible entender que hay una donación pura y simple. Ahora bien, los valores que se empleen deben ser de mercado, a los efectos de que la realidad comercial coincida con la realidad jurídica y económica. En caso contrario, si los precios de la operación onerosa no coinciden con los de mercado (ocultando parte del precio en la donación), debería recalificarse el contrato y, ahora, nos encontraríamos realmente ante un solo negocio con causa mixta donde sí aplicarían los límites del 15% y los 25.000 €.

(iv) Por último, es necesario hacer una mención al ámbito de aplicación del artículo 17.2. Si tiene un alcance que va más allá de la Ley 49/2002 o es un concepto autónomo que se limita a la Ley 49/2002. Y, a nuestro juicio, el artículo 17.2 se agota en la Ley 49/2002. No tiene un alcance conceptual mayor que el acotado a dicha norma. No es un precepto de Derecho general que se extiende al resto del ordenamiento tributario (IVA, IS, contabilidad, donaciones a otras entidades no acogidas a la Ley 49/2002). De la misma manera que el TS ha señalado que el concepto de donativos o liberalidades del artículo 15.e) de la LIS tiene «una significación y alcance propio» limitado a la LIS debe entender que el retorno del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se agota en dicha norma<sup>38</sup>.

## 5.2. El concepto «cuantitativo» del término simbólico y la vulneración del principio de igualdad

---

El límite conceptual de «*simbólico*» de la contraprestación recibida vinculado, según el Preámbulo de la norma, a que no exista «*relevancia económica*» y que no nos encontremos ante una «*contraprestación*» se ve completado la existencia de límites objetivos establecidos en el artículo 17.2 de la Ley 49/2002;

---

**37** En la doctrina tributaria se ha mantenido que si había duplicidad comercial, donde de manera expresa ambos negocios estaban explicitados y separados, la parte de la donación sí podía considerarse una donación pura y simple a los efectos de la deducción por mecenazgo de la Ley 49/2002. CASANELLAS CHUECOS (2022) señalaba que de seguirse un esquema donde hay un acuerdo entre las partes en virtud del cual la aportación realizada se divide en dos fracciones claramente diferenciadas e identificadas: una corresponde a una donación y la otra a una compra o adquisición podría admitirse la aplicación de los incentivos fiscales establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre [...] sobre el importe correspondiente a la donación».

**38** La STS de 30 de marzo de 2021 (recurso núm. 3454/2019) determina que los conceptos de donativos o liberalidades del artículo 15.e) tiene «una significación y alcance propio» que «poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad». Sobre el concepto autónomo de donativo en el IS remitimos a otro trabajo nuestro (BLÁZQUEZ LIDOY, 2022, págs. 87 a 89).

«cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros».

La primera pregunta sería si el artículo 17.2 establece una condición acumulativa (concepto sustantivo de simbólico más la existencia de límites económicos) o, por el contrario, el hecho de introducir umbrales cuantitativos supone que la norma asimila a precio simbólico, a ausencia de contraprestación o a falta de onerosidad, cuando lo recibido por la entidad no lucrativa no represente más del 15 por 100 del valor de la donación y sea menor a 25.000 €. A nuestro juicio, se trata de una norma de calificación vinculada a una proporción<sup>39</sup>. El carácter simbólico o la falta de onerosidad o contraprestación pasa de un ámbito conceptual y teórico a un criterio matemático. Nos encontramos ante una ficción jurídica. Sin embargo, al establecerse un límite aparecen grietas en la construcción teórica que se encuentra en el Preámbulo del RDL 6/2023.

El legislador es consciente que limitarse a utilizar el concepto jurídico indeterminado «*simbólico*», sin definirlo, supondría una fuente inabarcable de problemas<sup>40</sup>. El término simbólico no aparece definido en el Diccionario panhispánico del español jurídico. El término simbólico sí aparece en Diccionario de la RAE con dos acepciones que serían aplicables; «*Dicho del precio de algo: Muy bajo o considerablemente inferior al que debería corresponder*» o «*Que tiene un valor meramente representativo*». En este caso, el legislador opta por traer al primer término la seguridad jurídica de los operadores y acude a un criterio matemático. Pero, precisamente, el acudir a un criterio meramente numérico, alejando de cualquier ámbito conceptual, hace que lo simbólico pase de un concepto jurídico indeterminado a una proporción matemática. El análisis no será sustantivo sino numérico.

En cualquier caso, y descendiendo sobre los concretos límites económicos, la técnica tributaria pasa por determinar un doble régimen. La proporción matemática del 15% solo opera hasta el importe de 166.666,67 € de valor del donativo (el resultado de dividir 25.000 entre 0,15). A partir de ese umbral, entra en juego un segundo límite fijo 25.000 €. De esta manera, la norma regula dos lindes para calificar que no existe onerosidad.

- a) Hasta 166.666,67 €, se permite hasta un 15% de retorno sobre el valor de la donación.
- b) Desde 166.666,67 € se permite cualquier retorno inferior a 25.000 € con independencia del porcentaje del retorno sobre la donación. La regla

---

**39** La idea de que el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 establezca una condición acumulativa es de ISABEL PEÑALOSA. Según me han transmitido por tradición oral, el artículo 17.2 exige que se cumplan dos requisitos. El primero, que en términos materiales esté dentro del concepto de simbólico. Y solo una vez superado el ámbito sustantivo, entraría el numérico y debería estar dentro de los límites del 15% y los 25.000 €. La conclusión es que no todo retorno que sea inferior al 15% y 25.000 € dará derecho al mecenazgo. Solo si se considera, además, conceptualmente como simbólico, dará derecho a la deducción por mecenazgo.

**40** MACANÁS (2018) advierte que calificar la gratuidad del negocio como «el mero contraste entre los valores «de mercado» entre aquello que el promotor entregará o hará y lo entregado por el aportante» conduce a un «problema extenuantemente casuístico, profundamente subjetivo, e inasumible como criterio general que pretenda aportar algún valor como categoría».

matemática es que el porcentaje de retorno irá disminuyendo proporcionalmente según aumenta el valor de la donación; si la donación fuera de 200.000 €, el porcentaje máximo de retorno sería de 12,5% (25.000 €); si la donación fuera de 300.000 €, el porcentaje máximo de retorno sería de 8,33% (25.000 €); si la donación fuera de 1.000.000 €, el porcentaje máximo del retorno sería de 2,5% (25.000 €). Es decir, el retorno simbólico disminuye proporcionalmente según aumenta la donación.

La existencia de los dos límites resulta de difícil aprehensión en términos sistemáticos y cuestiona el propio fundamento que nos da el Preámbulo del RDL 6/2023 ¿Por qué el 15% y no un 10 o 5%?<sup>41</sup> ¿Cuál es la razón del límite de 166.666,67 €? ¿Por qué el criterio proporcional deja de ser relevante a partir de 166.666,67 a los efectos de la onerosidad y la ausencia de contraprestación? ¿Por qué el retorno simbólico permitido disminuye proporcionalmente a partir de las donaciones superiores a 166.666,67 €? No encontramos explicación ni coherencia en la regulación, lo que incide en el concepto sustantivo de donación con retorno del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 y en la dificultad de pronunciarse sobre si nos encontramos ante un negocio dual (parte donación y parte contraprestación) o una donación por el total.

En cualquier caso, para el legislador, el término simbólico tiene un doble significado. Es simbólico todo aquello cuyo retorno sea inferior al 15% cuando la donación sea inferior a 166.666,67 €. A partir de ese importe, es simbólico es todo aquellos que sea menor de 25.000 €, con independencia de cuál sea el importe de la donación.

La conjunción de ambos límites tendría que pasar el tamiz del principio de igualdad. En una donación de 166.666,67€ y en otra de 5.000.000 €, el retorno máximo que puede recibir el donante es el mismo; 25.000 €. En la primera es un 15%. En la segunda, un 0,5%. La cuestión es si este régimen supera los tres eslabones del juicio de igualdad constitucional ¿Son diferentes las donaciones inferiores a 166.666,67 € a las superiores a ese importe (comparabilidad)? Si no se consideran diferentes ¿hay alguna fundamentación objetiva y razonable por

---

**41** LUCAS DURÁN (2017, pág. 198) señalaba con relación al *crowdfunding* con recompensa que solo en aquellos «supuestos en que el valor de la recompensa fuera realmente reducida en relación con la aportación realizada (por ejemplo, inferior al 5 por 100), podría entenderse que se realizarían dos donaciones cruzadas entre aportante y quien recibe la aportación (una de dinero para financiar una causa, otra de agradecimiento), de manera que el total de lo aportado podría ser calificado de donación, de acuerdo con el principio de accesoriedad».

CASANELLAS CHUECOS (2022) entendía que en el caso de que hubiera una compensación en función de un porcentaje la opción «más acertada para establecer una correcta relación de proporcionalidad entre la aportación y la valoración de la recompensa, éste debería estar alrededor de un máximo de entre el 5 y 10% del importe total de la aportación» realizada.

CORRECHER MATO (2024, pág. 201, nota a pie 36) señala que en la versión inicial de la Proposición de modificación de la Ley 49/2002 no había límites y que se incluyeron a raíz de diversas enmiendas que se plantearon. En concreto, se refiere a los límites más ajustados de la enmienda núm. 11, que a juicio de este autor, se compatibilizaban mejor con la exigencia de las donaciones puras y simples. Esta enmienda establecía que «*Contraprestaciones en especie. 1. La percepción por el mecenas de contraprestaciones en especie de valor igual o inferior al 10 por ciento de la valoración de la aportación, cuando esta sea de valor igual o inferior a los 1.000 euros, y de valor igual o inferior al 5 por ciento cuando la aportación supere los 1.000 euros, será compatible con la obtención de los incentivos fiscales descritos en este título. 2. A estos efectos, no tendrán la consideración de contraprestación los reconocimientos contemplados en el Capítulo I del Título III de esta Ley.*».

la cuál a partir de 166.666,67 € no deba operar el límite del 15%? Y, si se entiende que sí hay una justificación ¿la diferencia de trato es adecuada a la finalidad buscada y se supera un juicio de proporcionalidad en sede constitucional? El Preámbulo del RDL 6/2023 justifica la inclusión de ambos límites con finalidad «evitar abusos y evitar que la donación pueda adquirir un carácter oneroso, no perseguido por el legislador». Sin embargo, no llegamos a comprender en qué medida el límite de 25.000 € es una barrera contra los abusos y el carácter oneroso si el retorno recibido por el donante está dentro del umbral del 15%. Es decir, nos resulta difícil aceptar que la necesidad de evitar abusos sea fundamento suficiente para avalar el régimen diseñado.

## 6. Cuestiones técnicas en la aplicación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002

---

### 6.1 Análisis del artículo 17.2 de la Ley 49/2002

---

Al margen de los problemas sustantivos, pero también derivados de ellos, es necesario analizar diversas cuestiones de carácter técnico en el artículo 17.2 de la Ley 49/2002.

(i) La aplicación de la norma produce un error de salto. El hecho de que el retorno se valore en un porcentaje superior al 15% (o 25.000 €) supondría que la operación no pudiera ser conceptualizada como donación, ni siquiera parcialmente, al entrar en juego el artículo 17.1 que exige que sea pura y simple. El régimen jurídico sería el de las operaciones onerosas, al entenderse que supera el umbral del 15% (o 25.000 €). Supondría entender que la operación es onerosa en su totalidad a efectos del mecenazgo sin que pueda dividirse la operación en un negocio con causa mixta<sup>42</sup>. Si el mecenas fuera una empresa, el resultado sería que el gasto sería fiscalmente deducible en la base imponible. Si fuera una persona física no empresario o profesional, se perdería íntegramente cualquier beneficio fiscal. Es decir, si se donan 100 unidades y hay un retorno de 16 unidades, la totalidad de la operación no podría someterse al mecenazgo. Si el retorno fuera de 15 unidades, sí. 1 unidad de diferencia supone que se apliquen dos regímenes distintos.

(ii) Como reseñamos anteriormente con relación a los negocios con causa mixta, el enriquecimiento de las partes podía hacerse mediante un menor precio o un mayor precio. Como advertía FUGARDO ESTIVILL (2008, págs. 78) o bien se pacta un precio o valor efectivo que es notablemente inferior al valor real (se beneficia al comprador), o bien se pacta un precio notablemente superior al real (se beneficia al vendedor), y esa diferencia de precio es la que se correspondía con la parte gratuita si hay *animus donandi*.

---

<sup>42</sup> MARTIN DÉGANO (2024) advierte que «tampoco se han regulado las consecuencias de superar ese tope: ¿deja de ser deducible la totalidad de la donación o solo la parte que excede? En principio, parece que se producirá un error de salto por el que la donación dejará de estar incentivada fiscalmente».

La cuestión es si la estructura del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 da cobertura a ambos tipos de operaciones en función de si la entidad no lucrativa es la vendedora o la compradora. El artículo 17.2 pone el énfasis en que la entidad no lucrativa sea la que entregue un bien o un servicio de carácter simbólico (vendedora). De esta manera, si el donatario organiza una cena benéfica donde se exige una aportación de 200 € al haber una causa no lucrativa y el precio del cubierto es de 30, la operación se encontraría dentro del supuesto de hecho del artículo 17.2 en tanto el servicio prestado por donatario sería «*simbólico*». Pero si, por ejemplo, nos encontramos ante una compraventa amistosa donde una mercantil tiene como precio de venta al público de un equipo informático por 2.000 € y lo vende a la entidad no lucrativa por 150 € que paga en dinero ¿Sería aplicable el artículo 17.2 de la Ley 49/2002? El artículo 17.2 se limita a que el donante pueda «*recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico*». En este caso, la entidad no lucrativa actúa como compradora y no entrega ningún bien ni presta ningún servicio. Pero nos encontramos ante una contraprestación dineraria de carácter simbólico donde habría un enriquecimiento de la entidad no lucrativa (compradora) que entraría dentro de los parámetros de numéricos que exige el artículo 17.2.

(iii) El hecho de que se empleen las magnitudes del 15% y de 25.000 € presentan problemas en el caso de donaciones recurrentes con retorno. Si la entidad A donara 100 unidades y la una entidad no lucrativa correspondiera con un retorno de 10 unidades en el mes de febrero, y en el mes de abril la entidad A donara otras 100 unidades y la entidad no lucrativa diera un retorno de 20 unidades la cuestión es si la operación se puede valorar en su conjunto (de tal manera que se entienda que hay una sola donación de 200 unidades y un retorno de 30 unidades), lo que estaría dentro del límite del 15%. O, por el contrario, si solo la primera donación estaría dentro de los umbrales y la segunda habría que excluirla.

De la misma manera, y con relación al retorno inferior a 25.000 €, cabe preguntarse cómo opera si la entidad A dona 150.000 € en enero, la entidad no lucrativa le entrega bienes por el 15% (22.500 €) y en el mes de junio dona 120.000 € y la entidad no lucrativa entrega bienes por el 15% (18.000 €) ¿Cabe entender que se ha superado el límite de los 25.000 € al entender que nos encontramos ante una sola donación? ¿O puede aplicarse de manera individual para cada una de las operaciones? Si pudiéramos emplear la nomenclatura de la Ley de Contratos del Sector Público ¿Nos encontraríamos ante un fraccionamiento no permitido por la Ley?

(iv) El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 determina que es necesario que «*el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación*». La norma solo menciona que la entidad no lucrativa pueda dar «*bienes o servicios*» sin incorporar también el término «*derechos*» que sí se emplea en otros ámbitos de la Ley 49/2002<sup>43</sup>. La cuestión es por qué no se incluye el término «*derechos*» dentro del artículo 17.2. En teoría caben dos interpretaciones. La primera, entender que el concepto de bienes y servicios incluye a los derechos. Sería asimilable a las definiciones del IVA,

---

<sup>43</sup> El artículo 17.1.a) dispone que darán derecho a practicar la deducción por mecenazgo a los «*Donativos y donaciones dinerarias, de bienes o de derechos*».

donde es prestación de servicios todo aquello que no sea entrega de bienes. La segunda opción es que la entidad no lucrativa tiene vedado ceder derechos. A nuestro juicio, no existe ninguna razón jurídica para que se excluya la cesión de cualquier derecho y el concepto de bienes y servicios del artículo 17.2 incluye también a los derechos. Otra interpretación supondría establecer un régimen desigual sin justificación.

(v) La aportación del donante puede ser en especie. En dicho caso, en el ámbito del IRPF y del IS se produce una ganancia por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado. El artículo 23 de la Ley 49/2002 regula la exención de las rentas que se pongan de «*manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley*». Si la donación es pura y simple, no se plantea ningún problema. Pero si la donación es la del artículo 17.2 la cuestión es si la parte donde hay retorno está también exenta.

Pongamos el ejemplo de una empresa que tiene un bien registrado en contabilidad por 30 unidades y cuyo valor de mercado es de 100. La fundación le ofrece un retorno del 15% sobre el valor de mercado. Si se entiende que todo es donación, el total estaría exento. Sin embargo, si se procede a desdoblarse la operación en dos partes (negocio con causa mixta), el 85% de la ganancia de patrimonio estaría exenta (la que se considera donación). Pero, ¿cómo tributa el 15% de la venta? En teoría, la sociedad habría obtenido un beneficio por la diferencia entre 15 y 4,5 (el 15% de 100 menos el 15% de 30 no exento).

(vi) El término de comparación del 15% se hace entre dos magnitudes distintas. En el numerador, el valor de los bienes o servicios prestados por la entidad no lucrativa. En el denominador, el valor de donativo o la aportación (los servicios siguen estando fuera de la deducción en la cuota por mecenazgo)<sup>44</sup>.

Con relación al denominador, la norma no precisa cómo se valora cuando se entrega un bien o derecho. Una opción sería acudir al valor de mercado del bien o derecho, que es el valor por el que se incorporaría el bien o el derecho a las cuentas anuales de la entidad no lucrativa. La otra, sería acudir a la base del mecenazgo. El artículo 18.1.b) de la Ley 49/2002 determina, como regla general, que la base de la deducción será o bien «*el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión*» o bien «*el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio*»<sup>45</sup>.

En el caso de empresas, acudir al valor contable como denominador carece, a nuestro juicio, de justificación. En primer lugar, porque si la definición de

<sup>44</sup> El profesor MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 88) pone en cuestión que los servicios estén excluidos del mecenazgo a la vista de la modificación que el RDL 6/2023 ha hecho de los convenios de colaboración. Señala este autor que no «estamos criticando que los servicios gratuitos puedan admitirse en los convenios, sino que se les excluya de las donaciones. Una vez aceptada la prestación de servicios por el legislador como forma de mecenazgo incentivado fiscalmente -con todos los temores que ha suscitado siempre su acreditación y valoración-, debería ser el empresario o profesional quien decidiera si llevarlos a cabo mediante donaciones o convenios. No tiene sentido excluirlos de un mecenazgo totalmente altruista -como es la donación- frente a uno que no lo es, pues en el convenio se obtiene el retorno de la difusión de ayuda recibida».

<sup>45</sup> MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 81) señala que «no se ha previsto una regla de valoración específica en el artículo 18 de la Ley 49/2002 para ellos. En nuestra opinión, por la naturaleza de la medida introducida, que trata de fomentar el mecenazgo, debería ser el valor de mercado, que también será

simbólica o falta de onerosidad se vincula a un porcentaje del 15%, el término de comparación tiene que ser el valor de mercado del bien o derecho recibido por la fundación, que es el único criterio válido para determinar si una operación es simbólica o no. Es decir, si un bien está contabilizado por 10 y su valor de mercado es de 100, el carácter simbólico debe medirse sobre 100 y no sobre 10<sup>46</sup>. El valor contable es, generalmente, valor histórico y la comparación con el retorno simbólico debe hacerse en términos actuales. En segundo lugar, porque el mismo bien donado por dos empresas distintas, tendría un régimen distinto de retorno simbólico en función de valor histórico. Si la empresa A tuviera contabilizado el bien por 10 y la empresa B por 100, el retorno que podría dar la entidad no lucrativa sería distinto para A que para B a pesar de ser el mismo bien. Y, por último, por la razón de ser de la base del mecenazgo en las empresas. Si un bien está registrado en contabilidad por 10 y su valor de mercado es de 100, la razón de que la base del mecenazgo sea 10 es que el beneficio por la transmisión (100 entre 90) no se somete a tributación (art. 23.1 de la Ley 49/2002). La empresa está donando a la fundación 100 unidades, pero el beneficio obtenido por la empresa de 90 unidades está exento de tributación, por lo que la base de la donación se limita a 10. Pero ese análisis nada tiene que ver con el hecho del carácter simbólico de un retorno, que solo debería tomar en consideración valores de mercado.

En definitiva, a nuestro juicio, en el caso de empresas (personas jurídicas y empresarios o profesionales en el IRPF) el denominador de la proporción debe ser, en todo caso, el valor de mercado del bien o derecho<sup>47</sup>.

Si el donante es una persona física, la regla remite a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio. Y, en este tributo, se mezclan normas de carácter objetivo con valor de mercado. A nuestro juicio, y al igual que acontece para los empresarios, el criterio de valoración debe ser el de mercado y subsidiariamente, se puede acudir a las normas objetivas establecidas en la Ley del IP.

Con relación al momento de la valoración, el valor de mercado del bien o derecho entregado debe hacerse en una fecha cierta. Si se trata de entregas de bienes, en el momento de la entrega. Si se trata de otro tipo de cesiones que se prolongan en el tiempo (como los usufructos) entendemos que hay que determinar un valor de mercado actualizado en la fecha de su constitución.

---

aquel por el que se incorporará, en su caso, a la contabilidad del donante. No obstante, surge la duda de si sería el valor neto contable cuando se trate de bienes del activo empresarial de la donataria. En todo caso, a este respecto, el hecho de que el donante no llegue a usar esos bienes (por ejemplo, no utilizando las entradas de la exposición o solo alguna) o que el servicio no le pudiera aprovechar o beneficiar no se tendrá en cuenta en el cálculo».

**46** Si el bien estuviera sobrevalorado en contabilidad, sería necesario hacer previamente una corrección de valor para ajustarlo, de tal manera que la base sería siempre el valor contable. Es decir, si un bien está activado por 100 y su valor de mercado es de 80, contablemente es necesario deteriorar el activo en 20 unidades, siendo el valor neto contable del bien de 80.

**47** Este criterio se aplica a cualquier tipo de donación. Así, el valor de mercado sería aplicable también a los supuestos donde la donación se prorroga en el tiempo, como en el caso del artículo 17.1.c) («La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación») o en la letra d) («La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación»). El problema en estos casos es cómo se determina el valor de mercado.

(vii) Con relación al numerador del término de comparación del 15%, el valor de los bienes o servicios prestados por la entidad por la entidad no lucrativa debe ser, igualmente, el valor de mercado<sup>48</sup>. En este caso, la fecha para la valoración de esos bienes o servicios prestados debería hacerse en el momento en que efectivamente se presten con arreglo a criterios contables. Y, en el caso de que sean retornos sucesivos o que se prolongan en el tiempo, debería determinarse un valor actualizado en la fecha inicial.

(viii) Cuando se comparan dos magnitudes, se plantea un problema técnico en el caso de que la magnitud del numerador y del denominador se valoren en un momento temporal distinto. En ese caso, la verificación de que se cumple el requisito del 15% deberá hacerse tomando en consideración un único momento temporal. Y entendemos que ese momento será el de la entrega de la donación. En el caso en que el retorno se vaya a hacer efectivo posteriormente, debería hacerse una estimación de dicho retorno a la fecha de la donación.

(ix) El hecho de que en el numerador y en el denominador deba acudir el valor de mercado tiene incidencia en la prueba. Tanto la entidad no lucrativa como el mecenas deberán acreditar cuál es el valor de mercado de lo donado (si no es en dinero) y del retorno mediante medios de prueba admitidos en derecho<sup>49</sup>. Y, al menos en aquellas situaciones que puedan ser complejas, podría ser prudente obtener un informe pericial previo sobre los valores de mercado de los términos de comparación.

(x) El artículo 17.1.b) de la Ley 49/2002 dispone que darán derecho a la deducción por mecenazgo las «*Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura*». En la medida en que aquí está recogiendo el concepto de cuota/donación, la interpretación del precepto debe corregirse, a nuestro juicio, en función del nuevo artículo 17.2<sup>50</sup>. Dejando al margen los defectos de técnica legislativa sobrevenidos por la modificación del RDL 6/2023, sí habrá derecho al mecenazgo cuando dicha prestación futura o presente esté dentro de los límites del 15% del retorno permitido en tanto el artículo 17.2 se aplica a todas las donaciones del artículo 17.1. No existe ninguna razón jurídica para excluir estas cuotas/dona-

---

**48** Sí, como mantenemos, los valores de comparación deben ser de mercado, no se produciría ningún conflicto en el caso de que el donante y donatario estuvieran vinculados, donde se exige que las operaciones se valoren por precio de mercado.

**49** La DGT señala de manera reiterada que «*la valoración de las pruebas correspondientes a la acreditación ante la Administración Tributaria de si una entrega de una determinada cantidad cumple los requisitos establecidos para la aplicación o no de una deducción, al tratarse de una cuestión de hecho, es una cuestión ajena a las competencias de este Centro Directivo, correspondiendo la valoración de las pruebas a los órganos de gestión e inspección de los tributos, a su requerimiento. Al respecto, han de considerarse las reglas generales establecidas en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que dispone que «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»; así como en el artículo 106.1 de dicha Ley, que establece que «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa»*» (Contestaciones de la DGT de 15 de febrero de 2024, consulta V0087-24, de 31 de octubre de 2023, consulta V2915-23, de 11 de mayo de 2023, consulta V1241-23, de 31 de octubre de 2022, consulta V2298-22, de 25 de junio de 2020, consulta V2128-20).

**50** La DGT viene señalando de manera reiterada en diversas contestaciones a consultas que sí daban derecho al mecenazgo aquellas cuotas cuando fueran reconducibles a donativos irrevocables, puros y simples, y que no supusieran una contraprestación presente o futura de un bien o servicio. Por todas,

ciones por el hecho de que quien aporta sea un asociado de una asociación declarada de utilidad pública<sup>51</sup>. El problema será de valoración. Las cuotas hacen referencia a una forma de cobro de carácter periódico. En este caso, donde habrá derecho a unos retornos. Por tanto, en cada «período» de la cuota habrá aportación y retorno. Estos períodos serán, normalmente, mensuales o anuales. Y, a nuestro juicio, habrá que hacer una valoración al margen del período de aportación concreto y teniendo en consideración un análisis global sostenido en el tiempo donde se estimen el importe de la cuota y del presunto retorno. El problema está en determinar qué horizonte temporal puede tomarse como relevante a estos efectos, especialmente cuando las cuotas sean mensuales.

## 6.2. Los retornos simbólicos en el caso de que la entidad no lucrativa no estuviera acogida a la Ley 49/2002

---

El régimen del mecenazgo se fundamenta en que la entidad beneficiara esté acogida a la Ley 49/2002. Sin embargo, es posible que la entidad no lucrativa entienda que sí cumple pero, posteriormente, la AEAT la excluye del régimen por incumplir con algún requisito (art. 3 de la Ley 49/2002)<sup>52</sup>. O también es posible que la donación se haga a una entidad no lucrativa no acogida a la Ley 49/2002 donde se reciba un retorno dentro de los límites del 15% y los 25.000 €.

El artículo 68.3.b) de la LIRPF reconoce una deducción del *«10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones*

---

en la contestación de la DGT de 15 de abril de 2024 (consulta núm. V0682-24) se recogía la doctrina anterior de la consulta V0019-15, de 7 de enero, donde se hacía mención de que las cuotas de los miembros de asociaciones solo eran deducibles cuando resultaban asimilables a las donaciones. La DGT advierte que: *«Como regla general, las cuotas satisfechas por los socios a las asociaciones de las que son miembros no tienen carácter deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto que las aportaciones realizadas por este concepto no resultan asimilables a las aportaciones que se realizan a título de donación al no concurrir en aquéllas las notas que caracterizan a éstas:*

- *su carácter voluntario.*
- *el ánimo de liberalidad con que se realizan.*

*No obstante, excepcionalmente, serán asimilables a los donativos, a efectos de la práctica de la deducción correspondiente, las cuotas satisfechas por sus miembros a asociaciones declaradas de utilidad pública, cuando tal aportación se realice con ánimo de liberalidad».*

Y, por lo tanto *«será necesario que se trate de donativos o aportaciones irrevocables, puras y simples, que no supongan una contraprestación presente o futura de un bien o servicio».*

**51** CORRECHER MATO (2024, pág. 201) entiende que los límites del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 son «especialmente apropiados en el marco de las cuotas de afiliación satisfechas por los asociados, y tienen como finalidad evitar que el incentivo fiscal sea aplicable a negocios jurídicos onerosos».

**52** Es, por ejemplo, lo que ha acontecido durante el año 2024 donde la Administración, a través de un procedimiento censal, ha excluido del régimen de privilegio a las fundaciones que no hubieran depositado las cuentas según la información que hubieran recibido del protectorado de ámbito estatal. Así, por ejemplo, en una Resolución de la AEAT de 2024 consta que no había depositado las cuentas anuales en el ejercicio 2021 y que la *«nueva situación censal, una vez rectificadas de conformidad con la presente resolución, se materializa en la modificación de sus datos censales, dejando de estar acogida al Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002 de 23 diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, desde la fecha 01/01/2021, por no cumplir los requisitos establecidos en el mismo»* (la negrita está en el original). La Administración excluye a la fundación no solo en el ejercicio 2021, sino desde esa fecha en adelante.

*declaradas de utilidad pública»* a las que no sea de aplicación el régimen de la Ley 49/2002. El artículo 68.3.b) de la LIRPF se limita a hacer referencia a «*cantidades donadas»*. No exige que nos encontremos ante donaciones puras y simples por lo que, en teoría, las donaciones con causa mixta podrían gozar de los beneficios de la deducción del IRPF.

A nuestro juicio, el artículo 17.2 se agota en la Ley 49/2002. El concepto de donación del artículo 68.3.b) de la LIRPF es de carácter civil. Por tanto, la donación se regirá por las disposiciones generales de los contratos onerosos en la medida que el valor de lo donado no supere el valor de los servicios, y sólo se regirá por las disposiciones generales de la donación en la parte que el valor de lo donado sea superior al de los servicios prestados. De esta manera, los límites del 15% y de 25.000 € serán ajenos a la deducción por donación del artículo 68.3.b) de la LIRPF. Si hay una donación con causa mixta donde la parte onerosa sea superior al 15%, sí habrá derecho a la donación por la diferencia siempre que se pruebe el *animus donandi* y se pueda probar el valor de la contraprestación o de la donación<sup>53</sup>. A estos efectos, y como señalamos en otra parte de este estudio, el TS y el TEAC han reconocido que el «*desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa»* (STS de 10 de abril de 2012, recurso núm. 1208/2008, y Resolución del TEAC

---

**53** En Estados Unidos se han regulado a efectos tributarios el régimen de las donaciones mixtas. No sólo se reconocen las donaciones puras y simples sino que, también, en las operaciones comerciales realizadas por precios no de mercado puede existir una donación si se dan ciertas condiciones. Así, se analizaron los supuestos donde las fundaciones realizan ventas o prestan servicios donde se factura por encima del valor de mercado. Se trata de banquetes, conciertos, eventos deportivos, mercadillos, etc. En estos casos, se *vende* la entrada u otro tipo de derecho (como la asistencia a la cena) y, además se pide una *donación*, de tal manera que el precio efectivamente pagado por la persona tiene dos componentes; precio en sentido estricto (y no deducible para la persona física al ser consumo), y donación, que da derecho al mecenazgo. Con relación al funcionamiento de estas operaciones, la Agencia Tributaria Americana (*Internal Revenue Service*) detectó que este tipo de eventos estaba dando lugar a numerosos malentendidos. Ante dicha situación, el *Internal Revenue Service*, tomando como fundamento las distintas regulaciones y las decisiones judiciales, dictó la *Revenue Ruling* 67-246 (1967-2 CB. 104) donde se identificaban cuáles eran los requisitos necesarios para poder acceder al mecenazgo en el caso de las operaciones duales. En principio, cuando existe el pago de un precio por un servicio o derecho, hay una presunción de que el precio pagado sea el derivado de una relación sinalagmática y que no exista donación. Y si se reclama la existencia de una donación (y aplicar el régimen del mecenazgo) en parte del precio pagado, la carga de la prueba recae en quien solicita el beneficio fiscal. A estos efectos, el donante deberá demostrar:

- (i) Qué parte del precio representa un exceso sobre lo recibido a cambio, para lo cual será necesario probar qué excede del valor de mercado de la contraprestación. Sólo aquella parte que supere el valor de mercado puede ser considerada una donación.
- (ii) Que el precio superior satisfecho se hizo con la intención de hacer una donación (*animus donandi*). Con relación a esta condición, se señala que no es un requisito obligatorio en todo caso y puede ser inferido por otras circunstancias. Sin embargo, es determinante en aquellos casos donde existan dudas sobre lo que sí se pagó fue una donación o un precio.
- (iii) El precio de mercado se convierte en un elemento clave para determinar qué parte puede ser donación. Si hay un precio comparable, éste deberá tomarse en consideración, con independencia de cuál sea la intención de las partes. En caso contrario, debe estimarse de manera razonable.
- (iv) La entidad no lucrativa privilegiada debería realizar procedimientos tendentes a demostrar que se ha pedido una donación relacionada con dicho evento y determinar qué cuantía se ha solicitado. En este sentido, de forma previa debería estar determinado cuál es el precio real del evento o del derecho y cuál es la parte que corresponde a la donación y, además, deberían recogerse dichas realidades en los justificantes o facturas que se den a los solicitantes.

Con relación a esta regulación remitimos a un trabajo nuestro anterior (BLAZQUEZ LIDOY, 2013).

de 31 de enero de 2011, RG 2433/2010, dictada en recurso de alzada extraordinario de unificación de criterio).

Se podría argumentar, en contra, que no es coherente que lo que sea donación a los efectos de la deducción en el IRPF a entidades de la Ley 49/2002 no lo sea en el IRPF si el destinatario no está acogido a dicha norma. Sin embargo, entendemos que, por un lado, el artículo 17.2 se agota en el mecenazgo de dicha norma. Y, por otro, la Ley 49/2002 es una norma que regula un régimen de privilegio, por lo que el hecho de que el artículo 17.2 establezca criterios más restrictivos es justificación jurídica suficiente para entender que los umbrales de ese precepto se limitan al ámbito de la Ley 49/2002.

### **6.3. El retorno simbólico y los convenios de colaboración; ¿un derecho de opción del aportante?**

---

En los convenios de colaboración en actividades de interés general del artículo 25 de la Ley 49/2002 la entidad no lucrativa «*se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades*»<sup>54</sup>. El RDL 6/2023 ha modificado, también, el régimen de los convenios de colaboración incluyendo reformas conceptualmente significativas<sup>55</sup>. Pero en lo que afecta a la difusión de la participación del colaborador, solo se ha incluido que la «*difusión podrá ser realizada, asimismo, por el colaborador*». Y el precepto sigue señalando que la difusión que se realice por la entidad no lucrativa «*no constituye una prestación de servicios*».

La cuestión que se plantea es si el régimen del artículo 17.2 y el artículo 25 se pueden sobreponer en el caso de que la entidad no lucrativa, como retorno simbólico, se limitara a difundir la participación del empresario<sup>56</sup>. Es decir, si bien las donaciones y los convenios de colaboración recogen dos supuestos de hecho distintos, hay una zona donde ambos se intersectan y dejan de ser regímenes tangentes. La difusión del colaborador realizada por la entidad no lucrativa es un servicio. Y el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 permite que el aportante pueda recibir «*servicios*» de carácter simbólico de la entidad no lucrativa, siempre que el valor de mercado de ese servicio esté dentro de los límites del 15% y 25.000 € de la «*ayuda económica*» del aportante. Es más, el Preámbulo de la norma recoge como retorno simbólico que el «*donante pudiera recibir una mención honorífica o un reconocimiento reputacional*», conceptos que estarían comprendidos dentro del significado de «*difusión*». Por tanto, si una entidad mercantil entrega una ayuda económica (en dinero o en bienes) a una entidad no lucrativa y ésta se limitara a realizar una difusión de la participación del colaborador dentro de los límites del 15% y 25.000 € estamos ante un supuesto de hecho que tiene dos

---

**54** Sobre el régimen jurídico aplicable a este tipo de mecenazgo véase la monografía de MARTÍN DÉGANO (2021).

**55** *Vide* MARTÍN DÉGANO (2024, págs. 82 y ss.) y DE URRUTIA CODURAS (2024).

**56** Solo existe una posible coincidencia si la entidad mercantil entrega dinero o bienes, en tanto los servicios, que sí se permiten en el artículo 25, están excluidos del artículo 17.1 de la Ley 49/2002. Y solo cuando lo que entregue la fundación de manera simbólica se limite a la «*difusión*» y su valor sea inferior al 15% de la ayuda recibida y a 25.000 €. En el resto de los casos no puede haber solapamiento.

posibles calificaciones. Nos encontramos ante un conflicto normativo que pone de manifiesto las deficiencias técnicas de la Ley 49/2002. Se trata de dos normas que pueden ser aplicables al mismo supuesto de hecho concreto (aportación económica o de bienes por el aportante empresario y retorno simbólico de la entidad no lucrativa consistente en la difusión con un valor económico inferior al 15% de la ayuda e inferior a 25.000 €). Las dos normas regulan un beneficio fiscal de distinta intensidad y con distintos regímenes al mismo supuesto de hecho. Son dos supuestos alternativos. A nuestro juicio, no nos encontramos ante una antinomia donde es necesario determinar qué norma sería aplicable. Nos encontramos ante un derecho de opción que queda en manos del acuerdo al que lleguen donante y donatario. Si ambos deciden que sea aplicable el artículo 17.2, la aportación realizada tendrá la naturaleza de donación y será aplicable el régimen de deducciones en la cuota con los límites establecidos para la base imponible. Si ambos acuerdan que sea aplicable el artículo 25, será gasto deducible en la base imponible.

## **7. Régimen jurídico de las donaciones con retorno del artículo 17.2 de Ley 49/2002 en contabilidad y en el Impuesto sobre Sociedades**

---

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se limita a determinar que darán derecho a la deducción por mecenazgo las donaciones donde la entidad no lucrativa realice un retorno simbólico. No alcanza al resto de tributos<sup>57</sup>. No regula cómo afecta al resultado contable (base imponible) del donatario y donante. Y, volviendo al ejemplo que hemos tomado como referencia, donde una entidad no lucrativa organiza una cena que cada asistente deberá pagar la cantidad de 200 €, siendo el valor de mercado del cubierto de 30 € y el resto, 170 €, donación; ¿Cómo se contabiliza por ambas partes? En concreto:

- a) ¿Qué tratamiento contable y fiscal tiene en la cuenta de pérdidas y ganancia del donante (base imponible) la aportación de los 170 € y de los 30 € a cambio del cubierto?
- b) ¿Qué tratamiento contable y fiscal tiene en la cuenta de pérdidas y ganancia de la entidad no lucrativa (base imponible) la recepción de los 170 € y el ingreso de los 30 € por realizar una actividad económica?

Contablemente tanto la empresa que dona como la entidad no lucrativa deben registrar la operación con arreglo al fondo económico de la opera-

---

<sup>57</sup> Y no cabe, tampoco, extender su alcance a otros supuestos dentro de la Ley 49/2002. El artículo 3.5 de la Ley 49/2002 exige que «los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione». La cuestión es si cabría hacer un análisis sistemático del concepto de gratuidad vinculado al carácter simbólico de los retornos. En concreto, si la gratuidad exigida a los patronos u otros órganos de gobierno permiten que se les entregue retornos simbólicos. A nuestro juicio, el artículo 17.2 es una norma que limita su alcance al mecenazgo, sin que sea posible extenderlo a otros ámbitos. Los órganos de gobierno no pueden obtener ningún retorno con independencia de que el mismo fuera meramente simbólico.

ción<sup>58</sup>. La cuestión es si el fondo económico es el de la operación principal (donación) que absorbe a la accesoria (compraventa) o nos encontramos ante una operación con causa mixta, donde la operación se debe desdoblar en dos, distinguiendo entre la parte que sigue el régimen de la donación y la parte que sigue el régimen de la contraprestación.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) analizó en el BOI-CAC núm. 90 de 2012 (Consulta 5) el régimen contable de los convenios de colaboración de una manera dual y contrapuesta y señaló que si *«una vez analizado el fondo económico del convenio de colaboración pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad [...] Por el contrario, si después de realizar el citado análisis, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las fundaciones, el acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio (que se rigen por la Ley General de Publicidad) no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica, estaría más cercana a la donación»*.

El ICAC hace referencia a conceptos de *«obligación equivalente»*, de *«racionalidad económica»* y *«contraprestación simbólica»* y parece reconocer un régimen contrapuesto, donde la obligación principal absorbe a la accesoria. O hay donación o hay contraprestación. No caben aproximaciones mixtas donde sea posible desdoblar la operación en dos (causa onerosa y causa lucrativa). Sin embargo, contablemente no existe o no hay referencia a umbrales económicos que definan o determinen cuándo la operación pasa de ayuda a contraprestación. Los límites del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se agotan en el mecenazgo. De esta manera, contablemente, el análisis debe ser sustantivo o conceptual y se aleja de criterios numéricos. Y, además, el régimen contable debería ser el mismo con independencia de que el donatario estuviera acogido o no a la Ley 49/2002 en tanto lo que se analiza es el fondo económico de la operación.

A nuestro juicio, la aproximación contable (base imponible del IS) debe ser la siguiente:

(i) Si el negocio es único y se entiende que en términos económicos y sustantivos el retorno es testimonial o irrisorio, sin que se vea distorsionada ni la cualidad ni la cantidad de la ayuda, el régimen debe ser unitario. Toda la operación

---

**58** En la Consulta 4 del BOICAC 79/2009 se afirma que la *«prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas»*. En la Consulta 1 del BOICAC 137/2024, se analiza la cesión a título gratuito de un inmueble a un ayuntamiento por parte de una entidad mercantil y se reitera que *«cabe señalar que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad»*.

es una donación. Y tanto la entidad que aporta como la entidad no lucrativa deben contabilizar el total de la operación como una donación. Es decir, si la entidad dona 100, y el reconocimiento simbólico de lo recibido se limita a 1, el donante reconocería una donación por 100 y el 1 recibido no tendría reflejo contable. Y la entidad no lucrativa reconocería un ingreso por 100 y el 1 entregado no se registraría.

(ii) Si el negocio es único y se entiende que en términos económicos y sustantivos el retorno no es testimonial sino que nos encontramos ante una donación con causa mixta la operación debe desdoblarse en la contabilidad. En este caso, no es posible entender contablemente que hay una operación (la donación) que absorbe el régimen de la operación onerosa. Ni tampoco que la compraventa subsume a la donación. El fondo económico exige que se reconozca una operación por donación y otra por contraprestación. Y esta calificación es indiferente del régimen del artículo 17.2 de la Ley 49/2002. A estos efectos, y como hemos señalado previamente, el TS y el TEAC han reconocido que el «*desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa*» (STS de 10 de abril de 2012, recurso núm. 1208/2008, y Resolución del TEAC de 31 de enero de 2011, RG 2433/2010, dictada en recurso de alzada extraordinario de unificación de criterio).

De esta manera, en el ejemplo que anteriormente tomábamos como referencia (cena benéfica donde cada asistente debe pagar la cantidad de 200 €, siendo el valor de mercado del cubierto de 30 € y el resto donación) entendemos que contablemente es necesario desdoblar la operación. Para el donante-empresa, la realidad contable es que ha hecho una donación por 170 € y un gasto por restauración de 30 €. Sería necesario registrar ambas partidas según su naturaleza. En el caso de que se entienda que la base de la deducción por mecenazgo es por el total, la entidad debería ajustar su base imponible por 200. Si la base de la deducción fuera por la diferencia, el gasto de 30 € podría, en su caso, ser fiscalmente deducible por naturaleza [art. 15.e) de la LIS]– y habría que ajustar la base imponible por un importe de 170 €, que sería la base de la deducción.

Para la entidad no lucrativa, hay un ingreso por donación de 170 €, y un ingreso derivado de una actividad de restauración por 30 €. Ese ingreso procede de una actividad económica ajena a su objeto o finalidad estatutaria (art. 3.3 de la Ley 49/2002). Se trata de una actividad económica donde la totalidad de los gastos afectos a esa actividad estarían correlacionados<sup>59</sup>. Es decir, a nuestro juicio, se cuál sea la base de la deducción a efectos fiscales para el donante, para la entidad no lucrativa es necesario desdoblar la operación con arreglo al fondo de lo realmente acontecido.

(iii) El mismo régimen será aplicable en el supuesto de dos negocios regulados de forma explícita en el contrato. Es decir, cuando, como se mantiene por la

---

<sup>59</sup> El artículo 7 de la Ley 49/2002 determina que están exentas del IS las rentas derivadas de actividades económicas siempre que se cumplan dos condiciones. Que estén dentro de las actividades tasadas del artículo 7 y que «*sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*». Los ingresos obtenidos por la cena benéfica solo podrían estar exentos por ser una explotación económica de escasa relevancia (art. 7.12) o porque tuvieran «*un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos*» (art. 7.12).

doctrina civil, de una manera transparente y explícita, se determina que hay una parte onerosa (y se cuantifica) y otra parte con causa lucrativa (y se cuantifica). En este caso, y como señalamos anteriormente, ambos negocios deben estar valorados por precios de mercado.

## **8. Los retornos simbólicos del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido**

---

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se limita a señalar que, a los efectos del mecenazgo, hay donación *«aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico»*. En contabilidad y en el IS, y como acabamos de proponer, se debería atender al fondo económico y, en su caso, desdoblarse la operación en dos si los retornos no son irrisorios. Y estaría pendiente de analizar el régimen del IVA. En este impuesto, el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 no ha incorporado una cláusula pareja a la que sí aparece en el artículo 25 de la Ley 49/2002, relativo a los convenios de colaboración, donde dispone que la *«difusión a que se refiere el párrafo anterior, en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios»*.

La mención a que la difusión de la participación del colaborador del artículo 25 no es una prestación de servicios a efectos del IVA es una de las cuestiones más complejas del régimen jurídico de esta figura. La STS 26 de octubre de 2021 (recurso núm. 8146/2019) analizó, por primera vez, el régimen de esta figura a los efectos del IVA<sup>60</sup>. El alto tribunal desvincula el régimen del IVA y el de los convenios de colaboración empresarial. Mantiene el TS que *«el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no debe ser interpretado como configurador o condicionante del hecho imponible del IVA a los efectos que nos ocupan»* y que la *«Ley 49/2002 no disciplina ni se refiere al IVA por lo que los convenios de colaboración empresarial, regulados en su artículo 25, no deberían constituir cuando menos, con relación a este caso un referente o un contrapunto exegético del hecho imponible del IVA»*. Por el contrario, el análisis debe ubicarse en sede de la Directiva 2006/112/CE y de la LIVA *«de manera que, podría ocurrir que el negocio jurídico celebrado con una entidad con ánimo de lucro no estuviera sujeto a IVA si no se cumplen las condiciones del hecho imponible, pero si tales condiciones concurren a salvo de algún supuesto específico de no sujeción la conclusión habría de ser la contraria»*. Y la conclusión es que con *«relación a ese apartado 2 del artículo 25, cabe apuntar que, fuera de la libertad de acción que concede la Directiva 2006/112/CE, el legislador nacional no puede configurar, a efectos de IVA, lo que ha de entenderse por una prestación de servicios onerosa»*. De esta manera, el TS sienta una doctrina clara; los convenios de colaboración no regulan una figura con un régimen excepcional de tributación en el IVA. Es necesario reconducir su sustancia a los cánones del IVA. Si en el convenio hay *contraprestación*, nos encontraremos ante una prestación onerosa de servicios sujeta al IVA. Si no hay *contraprestación*, nos encontraremos ante una *donación* que no constituye el hecho imponible del IVA al carecer de onerosidad.

---

<sup>60</sup> Un comentario crítico sobre esta sentencia puede verse en MARTÍN DÉGANO (2022, págs. 51-78).

Lo cierto, sin embargo, es que el artículo 25 de la Ley 49/2002 es claro al afirmar que no existe una prestación de servicios y no ha sido objeto de reforma en el RDL 6/2023. De esta manera, el profesor MARTÍN DÉGANO (2024, pág. 96) afirma que podría «discutirse si el criterio del TS se circunscribe a un supuesto tan específico como el que se analizó en la sentencia o si esta sola constituye jurisprudencia. Pero lo cierto es que el legislador, sin duda conocedor de esta sentencia, no ha retocado la norma en la que claramente se apoya la no sujeción al IVA de los convenios».

En cualquier caso, y atendiendo al estricto criterio normativo, la realidad es que el artículo 25 de la Ley 49/2002 determina que el retorno que da la fundación al aportante no es una prestación sujeta a IVA. Por contrario, dicha cláusula de salvaguarda no existe en el artículo 17.2 de la Ley 49/2002. La razón podría estar en que al calificar el legislador la operación como una donación, entienda que no es necesario ir más allá por no ser una operación onerosa. Es decir, que el legislador hubiera concebido un régimen completo para todo el sistema tributario. Si es donación a estos efectos, lo es a todos. A nuestro parecer, dicha interpretación no se puede compartir. Como hemos reseñado a lo largo de este estudio, el poder legislativo ha limitado la regulación al ámbito de la Ley 49/2002 sin que pueda extenderse más allá.

La interpretación en el IVA debe hacerse con los parámetros propios de este tributo comunitario. Y, en este ámbito, el principio de neutralidad se erige como basilar, exigiendo que «*situaciones semejantes desde el punto de vista económico o comercial sean tratadas idénticamente a efectos de la aplicación del sistema del IVA*» (Sentencia de 6 de octubre de 2005, As. C-291/03) y «*se opone a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA*» (STJUE de 15 de abril de 2021, As. C-846/19). Es decir, una donación con retorno realizada a una entidad de la Ley 49/2002 debe tener el mismo régimen que esa misma donación con retorno realizada a otra entidad no acogida a dicho régimen jurídico.

## 8.1. **Onerosidad y actividad económica**

---

El análisis sobre la sujeción o no de estas donaciones con retorno simbólico debe hacerse dentro de los principios del IVA. Y, desde esta perspectiva, el análisis debería ser por fases; En primer lugar, determinar si nos encontramos o no ante una operación onerosa; En segundo, si esa operación onerosa se realiza dentro de una actividad económica. Si la respuesta a ambas preguntas es negativa, la operación estaría no sujeta a IVA. Si la respuesta fuera positiva, habría que determinar si es posible desdoblarse la operación en función de su verdadera naturaleza jurídica o sería necesario acudir al criterio subjetivo de la base imponible.

(i) El TJUE ha advertido que el hecho de que exista «*una prestación de servicios realizada a título oneroso no basta para declarar que, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, exista «actividad económica»*» (Sentencia de 12 de mayo de 2016, As. C-520/14). Es decir, para determinar si una operación está sujeta al IVA es necesario actuar en un doble nivel. En primer lugar, verificar

si es una operación onerosa. En segundo, si esa operación onerosa se ha realizado dentro de una actividad económica.

(ii) El TJUE ha señalado de manera reiterada que *«para poder calificar una prestación de servicios de operación a título oneroso únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C174/14, EU:C:2015:733, apartado 32)»* (Sentencia de 15 de abril de 2021, As. C-846/19)<sup>61</sup>.

(iii) En la STJUE de 11 de julio de 2024 (As. C-183/23) se determina que el hecho de ser empresario o profesional no significa que todas las operaciones que realicen estén sujetas al IVA. Es necesario que sean operaciones realizadas por el sujeto pasivo del tributo y que *«actúe como tal»*, es decir, cuando lo hace en el ámbito de su actividad económica. Y la operación no está gravada cuando un sujeto pasivo realiza una operación con carácter privado al margen de su condición de sujeto pasivo. Por tanto, una operación onerosa realizada por un sujeto pasivo con carácter privado no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

(iv) En la STJUE de 30 de marzo de 2023 (As. C-612/21) se precisa que *«una actividad se califica generalmente de «económica» cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C846/19, EU:C:2021:277, apartado 47 y jurisprudencia citada)»* donde es necesario que el empresario pretenda *«obtener de su actividad ingresos continuados en el tiempo (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Braşov, C655/19, EU:C:2021:40, apartados 27 a 29 y jurisprudencia citada)»*. Y para verificar si una operación onerosa *«constituye una actividad económica, han de analizarse todas las condiciones en que se lleve a cabo (sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C520/14, EU:C:2016:334, apartado 29)»* (STJUE de 15 de abril de 2021, As. C-846/19).

(v) Así, por ejemplo, cuando la remuneración que se percibe cubre solo una parte de los costes del servicio, el TJUE ha llegado a mantener que no existe una actividad económica. En la Sentencia de 12 de mayo de 2016 (As. C-520/14) cono- cía de un supuesto donde un Ayuntamiento solo recupera *«una parte mínima de los gastos efectuados: no todo usuario le adeuda las aportaciones controvertidas en el asunto principal, y sólo un tercio de ellos las han abonado, por lo que su importe cubre únicamente el 3 % del total de los gastos de transporte, mientras que el resto es asumido con cargo a fondos públicos»*. Nos encontramos ante *«tal asimetría»* que *«no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada»* y que lo que pagan los padres no es de

---

<sup>61</sup> Como se señala en la STJUE de 11 de julio de 2024 (As. C-184/23) para *«determinar si existe tal relación jurídica, procede comprobar si el prestador realiza una actividad económica independiente, en concreto porque asume el riesgo económico derivado de su actividad»*.

«*carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de ese servicio y para calificar, por tanto, dicho servicio de actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA*». Pero, por el contrario, en aquellos casos donde el nivel de ingresos de la entidad sea suficiente con relación a sus gastos de funcionamiento, no parece que pueda calificarse como que «*no tenga carácter económico*» (STJUE de 15 de abril de 2021, As. C-846/19).

Con las anteriores premisas será necesario analizar la realidad de la actividad realizada por la entidad no lucrativa. Con independencia del retorno que entregue la entidad sin ánimo de lucro, si se puede considerar que ese retorno no constituye una actividad económica o que está realizado desde el patrimonio privado (no empresarial) de la entidad, será una actividad no sujeta al IVA. Y esta cuestión será necesario analizarla caso por caso, atendiendo a las circunstancias concretas de la donación con retorno. De esta manera, y volviendo al ejemplo de una cena benéfica de 200 € de precio donde 30 € sea el importe real del cubierto, podría entenderse que nos encontramos ante una actividad esporádica si este evento se hiciera, por ejemplo, una vez cada 2 años, y que no está destinada a la obtención de ingresos continuados en el tiempo y que es una actividad no sujeta. Y, a otros efectos, si una entidad no lucrativa pide una donación de 100 € y entrega una pulsera de tela cuyo valor de coste sería de 0,5 €, se puede entender que no estemos ante una operación onerosa, en tanto existe tal asimetría que dicho contravalor no constituye la remuneración por la entrega o servicio de la entidad no lucrativa sino que es asimilable a una donación por el total. O por ejemplo, imaginemos el supuesto donde se hace una donación de 100 € y la entidad no lucrativa no tiene que hacer ningún retorno estipulado, sino que queda a su arbitrio no hacer retorno o hacerlo de manera diferente para caso, de tal manera que en un caso hace un retorno de cero, en otro de 5 y en otro de 15. En estos casos podría entenderse que no existe contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto en la medida en que no se haya establecido una cuantía fija para las mismas y queda, por tanto, su importe a la libre determinación en cada caso<sup>62</sup>.

---

**62** En la Contestación de la DGT de 21 de agosto de 2024 (contestación V1895-24) se analiza el supuesto de una persona que se dedica a subir videos y realizar conexiones diarias en una plataforma digital (TikTok) y los usuarios de su canal pueden realizar donativos en directo o donativos de suscriptores que percibe directamente en su cuenta corriente. Señala la DGT que respecto de «*las propinas o donaciones objeto de consulta, independientemente de su denominación, es criterio de este Centro directivo (por todas, contestación vinculante de 18 de enero de 2010, número V0028-10) el de considerar que las mismas no determinarán la realización de operaciones sujetas al impuesto en la medida en que no constituyan la remuneración de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados por la consultante a favor de las personas o entidades que las satisfacen.*

*Asimismo, es de interés traer a colación la contestación vinculante de 1 de diciembre de 2010, número V2604-10, en la se analiza el tratamiento de los donativos realizados por los peregrinos por el alojamiento en albergues y donde se concluyó lo siguiente: «De acuerdo con la indicada sentencia, las entregas de donativos por los peregrinos en las condiciones descritas en la consulta, no serán contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto en la medida en que no se haya establecido una cuantía fija para las mismas y quede por tanto su importe a la libre determinación de cada peregrino.»*

*De acuerdo con lo anterior puede concluirse que las propinas que de manera voluntaria y unilateral satisfagan los clientes a la consultante que son ingresados directamente en su cuenta corriente no formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido».*

## 8.2. Operaciones con causa onerosa o valor subjetivo por el total

---

Una vez que la primera fase del análisis se supera (si el retorno que la entidad no lucrativa es una operación onerosa y sí puede encuadrarse en una actividad económica sujeta al IVA) el segundo estadio es determinar si las donaciones con retorno están sujetas al IVA y cuál es la base imponible del IVA. Es decir, si, al margen del régimen del mecenazgo, en la organización de la cena por 200 € de precio donde 30 € sea el importe real del cubierto, si hay una operación sujeta al IVA donde la base imponible es de 200 € (o si es IVA incluido el resultado de dividir 200 entre 1,1 –tipo de gravamen del 10%–) o si se puede entender que estamos ante un negocio con causa mixta y, por tanto, 170 € serían una donación ajena al IVA y los 30 € serían la base imponible del IVA (o si es IVA incluido el resultado de dividir 30 entre 1,1).

El análisis es necesario hacerlo dentro de los parámetros del IVA y al margen del concepto de retorno simbólico del artículo 17.2 de la Ley 49/2002. Es decir, el concepto y la cuantificación de la donación con retorno del artículo 17.2 debe ser ajeno al ámbito de un tributo de ámbito comunitario y armonizado.

(i) En el caso de que el retorno de la entidad no lucrativa sea irrisorio o meramente simbólico en términos cualitativos, debe entenderse que la entidad está haciendo una operación no onerosa y, por tanto, no sujeta al IVA. No existe en el IVA un umbral cuantitativo para entender cuándo la operación es simbólica o irrisoria. No es posible acudir ni al 15% ni a los 25.000 €. El criterio es cualitativo.

(ii) Si la operación no fuera simbólica o irrisoria y sí estuviera sujeta al IVA, el análisis es distinto. Como hemos visto en el apartado cuatro de este trabajo, en el IVA la base imponible es valor pactado por las partes, con independencia de que sea inferior o superior al coste o al mercado (y dejando al margen el régimen de operaciones vinculadas) y, además, la sujeción se produce con independencia de cuáles sean los fines de cada operación. Sin embargo, en el ámbito del IVA se ha reconocido la posibilidad de que haya una operación con causa mixta siempre que, con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato, pueda dividirse en una operación gratuita y onerosa. Se trataría de aplicar el principio de calificación a la verdadera naturaleza jurídica de la operación. En este sentido, y como vimos al inicio de este trabajo al analizar el Derecho privado, había que distinguir entre negocios indirectos (utilización de un contrato oneroso donde parte del mismo responde a una liberalidad) de aquellos otros donde formalmente explicitan lo que realmente es, y donde cada negocio se documenta con arreglo a criterios de transparencia y con adecuación a la doble finalidad buscada: transmisión del bien, pero con constancia explícita de la parte del precio que se transmite a título oneroso y de la parte de valor que es objeto de donación. Es decir, negocios mixtos de donación y compraventa que se regulan por la voluntad externa de las partes<sup>63</sup>.

---

**63** No hay que olvidar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea toma como criterio de interpretación el de un «consumidor medio» con base en criterios cualitativos (Sentencia de 21 de febrero de 2013, As. C-18/12 y también la Resolución del TEAC de 17 de junio de 2014, RG 6371). Es decir, que

Si en el acuerdo queda indubitado, con la prueba correspondiente, el *animus donandi* y el importe de la donación y la contraprestación con arreglo a criterios de mercado, con el desdoblamiento de la operación con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica de la operación, el régimen debe ser dual; la operación onerosa está sujeta al IVA y la gratuita no<sup>64</sup>. En nuestro ejemplo donde se cobran 200 €; 170 € serían donación. Y 30 € sería el importe IVA incluido. La base imponible sería de 27,27 y el IVA el 10%.

Si en el acuerdo no queda indubitada la donación con causa mixta, la doctrina del TJUE sobre el carácter subjetivo de la base imponible de IVA supondría que la contraprestación por la cena es de 200 € IVA incluido y la base imponible sería 181,82 € el IVA el 10%<sup>65</sup>.

(iii) A efectos de determinar si una operación es simbólica o irrisoria (no sujeta al IVA) o desdoblar la base imponible en los negocios con causa mixta, es necesario poner en primer plano la doctrina del TJUE sobre las prácticas abusivas y que la operación no esté destinada a la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo de la norma<sup>66</sup>.

De esta manera, en el caso de las operaciones con causa mixta, y volviendo a nuestro ejemplo de la cena por 200 € donde 170 € es donación y 30 € es el precio ¿Es válido cualquier criterio para determinar la contraprestación a efectos del IVA? Es decir, imaginemos que el coste por persona es de 20 € y el precio de mercado de 30 €. ¿Podría la entidad no lucrativa determinar que la donación son 185 y base imponible es de 15 € y entender que es el valor subjetivo acordado por las partes?<sup>67</sup>

---

la interpretación de la naturaleza y la causa del contrato debe hacerse tomando en consideración la perspectiva del consumidor medio.

**64** LUCAS DURÁN (2017, pág. 201) advierte que en IVA «la regla general es que la base imponible sea la contraprestación dineraria recibida por el empresario. Sin embargo, habida cuenta del carácter mixto de la aportación no puede determinarse por tal vía la base imponible (sobre todo cuando no se haya mencionado expresamente en la campaña de crowdfunding qué cantidad corresponde al negocio oneroso y cuál al lucrativo), puesto que lo que se pretende es precisamente diferenciar qué parte de la aportación se corresponde con la contraprestación por el bien o servicio recibido y cuál, por el contrario, constituye una donación».

**65** No hay que olvidar que en ámbito civil el *animus donandi* no se presume nunca, sino que debe ser probado por quien lo alegue (STS de 20 de octubre de 1992). Ni siquiera se presume entre cónyuges o familiares cercanos.

**66** Por todas, *vide* la Sentencia del TJUE de 10 de julio de 2019 (As. C-273/18) donde se parte de la base de que el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos son un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA. Y se determina que la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones. Por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal. Y, desde el punto de vista de la prueba, es la autoridad tributaria quien está obligada a demostrar la existencia de esa ventaja fiscal indebida.

**67** LUCAS DURÁN (2017, págs. 211 y 212) entendía que en el caso del *crowdfunding* con recompensa donde podía dividirse la operación entre parte gratuita y parte onerosa, el retorno que devenga IVA debería hacerse tomando en consideración el valor del mercado. Así, tomando en consideración la normativa del IVA sobre el autoconsumo (coste) y de operaciones vinculadas (mercado) entendía que en una interpretación teleológica «la idea final es igualmente obtener el valor de una operación que no puede determinarse con el solo valor de la contraprestación».

A nuestro juicio, si nos encontramos ante operaciones con causa mixta, el valor de la contraprestación a efectos del IVA solo puede ser la de mercado. En primer lugar, por el límite de la doctrina de las prácticas abusivas. En segundo, porque entendemos que el artículo 79.Dos de la LIVA debe ser una referencia válida. El artículo 79.Dos dispone que *«Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados»*. En el caso de las donaciones con causa mixta no es aplicable este precepto en tanto no hay dos operaciones de distinta naturaleza sujetas al IVA. Sin embargo, y debido a la especialidad de la situación, es un criterio lógico y razonable que puede extenderse a nuestro supuesto de hecho.

(iv) El análisis del IVA sobre el retorno simbólico no se agota en el IVA devengado y en la base imponible de la entrega o servicio del donatario. Si el IVA devengado entra en juego, lo hace también el IVA soportado, y la doctrina de los entes duales, la prorrata especial o general y los sectores diferenciados. En este sentido, el análisis sobre las prácticas abusivas en el IVA exige tomar en consideración el análisis global del IVA devengado y soportado.

Si el retorno que entrega la entidad no lucrativa está no sujeto al IVA, el IVA soportado se configura como coste. Si la operación está gravada, el problema será la deducción del IVA soportado afecto a la actividad. Si, en nuestro ejemplo de la cena, se entendiera que el total del importe recibido es contraprestación IVA incluido, la totalidad del IVA soportado será deducible. Si pudiéramos separar la operación en parte donación (170 €) y parte contraprestación con IVA (30 €), la cuestión es si se puede deducir la totalidad de los IVA soportados vinculados al evento o, por el contrario, solo se puede deducir una parte al entender que el IVA soportado del evento está afecto a una actividad gravada (cena) y a una actividad no sujeta (captación de fondos).

### **8.3. Donaciones en especie y tipo cero en el IVA**

---

La Ley 7/2022 modificó la LIVA para las donaciones de bienes a las entidades de la Ley 49/2002. En concreto, el artículo 91.Cuatro de la LIVA dispone que *«Se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 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, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley»*.

En el caso de donaciones de bienes a entidades no lucrativas, el IVA planteaba el problema del autoconsumo. El nuevo artículo 91.Cuatro, aunque de una manera ciertamente deficiente, vino a solventar este problema<sup>68</sup>. Pero, lo que

---

**68** Para el análisis del tipo cero a las donaciones a entidades no lucrativas nos remitimos al análisis que hicimos en otro estudio (BLÁZQUEZ LIDOY, 2023, págs. 5 y ss.).

se plantea es si, a la vista de la modificación del nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002, el concepto de donativo del artículo 91.Cuatro permite aplicar el tipo cero en aquellos supuestos donde exista un retorno por parte del donatario de hasta un 15% o inferior a 25.000 €. Y, a nuestro juicio, la respuesta es negativa. como hemos incidido a lo largo de este estudio, la modificación del artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se agota en el mecenazgo. El análisis en el ámbito del artículo 91.Cuatro de la LIVA habrá que hacerlo con los criterios propios del IVA que anteriormente hemos visto.

## 9. Conclusiones

---

1. En Derecho privado el precio en la compraventa no tiene que ser justo. Solo tiene que ser cierto. Cuando se usan precios simbólicos o irrisorios la operación se recalifica como gratuita al carecer de causa onerosa. Si estamos ante un precio vil (*pretio viliale facta*) se entiende que tiene suficiente entidad para que la operación sí tenga causa. En estos casos, aparecen en el ámbito del Derecho los llamados negocios con causa mixta o indirectos. Son negocios donde una parte tiene la naturaleza de donación y otra de compraventa. Son las compraventas onerosas o *cum amico* o aquellas otras realizadas por encima del valor de mercado. Son operaciones donde el precio es «*desproporcionado*» con relación a su valor intrínseco. En estos casos se plantean cuestiones de calificación de la operación y cuál es el régimen jurídico que se aplica a cada parte. Estos negocios se distinguen de aquellos otros donde las partes explicitan en una operación que están realizando dos negocios autónomos, una donación y una compraventa, donde ambas partes están identificadas de manera transparente e inequívoca.

2. El Derecho tributario también reconoce los negocios con causa mixta, habiéndose señalado el TS y el TEAC que sí pueden «*admitirse efectos mixtos, onerosos y lucrativos, de un determinado negocio cuando unos y otros respondan a su verdadera naturaleza jurídica*» y que «*difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso*». En estos casos, el desdoblamiento «*se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa*».

3. La Ley 49/2002 exigía que las donaciones fueran «*puras y simples*» para que dieran derecho al mecenazgo. De esta manera, si el donante recibía alguna prestación, con independencia de la importancia de la misma, la DGT entendía que no había derecho a las deducciones por donativos. El RDL 6/2023 supone un punto de inflexión en la concepción del mecenazgo. Por primera vez, el nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002 determina que también se podrá aplicar el mecenazgo cuando el donante «*podiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros*». De esta manera, no se exige que las donaciones sean puras y simples sino que pueden tener cierto retorno que no impediría la aplicación de las deducciones por mecenazgo.

4. El nuevo artículo 17.2 de la Ley 49/2002 es una norma incompleta y simplista, que no desarrolla el régimen jurídico que una modificación como la introducida merecía y sin ser capaz de atisbar las consecuencias que esta falta de precisión conlleva en el sistema tributario. Se trata de un precepto cuyo régimen jurídico presenta numerosas cuestiones sustantivas y técnicas. Es, además, un precepto que limita su ámbito de aplicación a la Ley 49/2002, sin que pueda extenderse su régimen más allá del mecenazgo de esta norma.

5. A nuestro juicio, en el caso de que haya una donación con una contraprestación simbólica o irrisoria, la operación tiene una calificación única y el régimen de la donación absorbe la contraprestación. Si, por el contrario, el retorno no es irrisorio, es necesario desdoblar el régimen jurídico de la operación. Si una donación fuera de 100 y el retorno de 12, la deducción por mecenazgo sería sobre 88 unidades y las 12 unidades tendría la naturaleza de compraventa. Aceptar que la donación absorbe la contraprestación y la base de la deducción es de 100 supondría un aumento encubierto de las deducciones por mecenazgo por una parte que es asimilable a la compraventa. Y la modificación del RDL 6/2023 sigue sin solventar el régimen jurídico de aquellos negocios donde de las partes distinguen y explicitan la parte onerosa y la compraventa (con precios de mercado) desdoblando la operación en dos negocios autónomos pero vinculados entre sí.

6. Desde un punto de vista técnico el artículo 17.2 de la Ley 49/2002 presenta numerosas aristas. No existe ninguna razón que justifique por qué un 15% de retorno sea el umbral para calificar como simbólica una operación. No existe justificación de por qué el 15% solo opera hasta 166.666,67 € y a partir de dicho umbral hay un retorno fijo de 25.000 €, que disminuye proporcionalmente según la donación sea mayor. Se desconocen cuáles son los términos de comparación para determinar el 15%. Se producen errores de salto. No se sabe cómo se aplica la exención de las rentas obtenidas por el donante si la donación es especie y genera rentas. No existe normas vinculadas a las donaciones sucesivas y un posible fraccionamiento. No se ha determinado si el artículo 17.2 se aplica a las cuotas a las asociaciones. No se ha regulado cómo se aplica la norma cuando el retorno esté, a su vez, dentro del ámbito de aplicación de los convenios de colaboración, etc.

7. El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 se agota en el mecenazgo. Nada se establece con relación al Impuesto sobre Sociedades del donante y de la entidad no lucrativa. Si una donación fuera de 100 y el retorno de 12 ¿Cómo se contabiliza (base imponible del IS) para la entidad no lucrativa el retorno entregado por 12 unidades? ¿Cómo se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias del donante el retorno recibido por las 12 unidades? En contabilidad/base imponible, hay que acudir al fondo económico de la operación a los efectos de registrar los negocios, con independencia del régimen del artículo 17.2 de la Ley 49/2002.

8. El IVA es un impuesto armonizado donde operan sus propios principios y reglas. En el IVA, la intención de una operación (*animus donandi*) es ajeno a su estructura. En el IVA, la base imponible es valor subjetivo con independencia de que sea mayor o menor al precio de mercado o de coste. En el IVA, el principio de neutralidad se erige como basilar, de tal manera que al analizar la operación

es indiferente que el destinatario sea una entidad de la Ley 49/2002 o que la contraprestación esté dentro del umbral del 15%.

El artículo 17.2 de la Ley 49/2002 es ajeno al IVA. Y la calificación que se dé a efectos del mecenazgo no alcanza a este impuesto. En el IVA habrá que determinar si la operación es o no onerosa, si está realizada dentro de una actividad empresarial, si el retorno es irrisorio (lo que se califica cómo operación gratuita). Pero si nos encontramos ante una operación con causa mixta gravada donde el precio sea desproporcionado pero con suficiente entidad, la regla general es que la base imponible del IVA será el importe total cobrado por la entidad no lucrativa. Sin embargo, si nos encontramos ante dos negocios distintos, cada uno con su régimen jurídico explicitado y determinados por valor de mercado, sí entendemos que sería posible desdoblar la operación y establecer que una parte es onerosa y la otra gratuita.

## 10. Bibliografía citada

---

AA.VV., (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales.

ALBADALEJO GARCÍA, M., y DÍAZ ALABART, S., (2006), *La donación*, Colegio de Registradores de la Propiedad, Madrid.

AMOEDO-SOUTO, C. A., (2024), «El concepto de onerosidad en el derecho de los contratos públicos», *Revista de Administración Pública*, núm. 223.

ANDERSON, M., (2000), «La donación remuneratoria», *Diario La Ley*, Sección Doctrina, 2000, Ref. D-26, tomo 1 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

BLAZQUEZ LIDOY, A., (2013), «Los incentivos fiscales al mecenazgo en Estados Unidos. ¿Qué podemos aprender con vistas a la reforma de la ley 49/2002?», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2012*.

BLAZQUEZ LIDOY, A., (2015), «La no-revisión de la Ley del Mecenazgo: historia de una reforma inconclusa», *Ius Canonicum*, volumen 55, núm. 109.

BLAZQUEZ LIDOY, A., (2022) «La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración», *Quincena Fiscal*, núm. 7.

BLAZQUEZ LIDOY, A., (2023) «El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de Economía Circular», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 483, págs. 5-68.

CASANELLAS CHUECOS, M., (2022), «Donación con recompensa: naturaleza jurídica y efectos tributarios para aportante y receptor», *Quincena Fiscal*, núm. 4 (ejemplar obtenido por soporte electrónico y sin paginar).

CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA, G., (2019), «El (relativo) valor interpretativo de los materiales prelegislativos», *Anuario de Derecho Civil*, Volumen 72, núm. 3.

CORRECHER MATO, C. J., (2024) «Economía social, mecenazgo y financiación colectiva: algunas reflexiones sobre los principales cambios y tendencias de reforma en el ámbito tributario», *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. 45.

DE URRUTIA CODURAS, H. G., (2024), «La Ley 49/2002 del mecenazgo; luces y sombras de una reforma en stand-by», *Diario la Ley*, núm. 10.473, 25 de marzo (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

DEL VAL TALENS, P., (2019), «Licitud de la operativa societaria a título gratuito», en AA.VV., *El Derecho de sociedades y de cooperativas: nuevos retos en su configuración y en la gestión de los administradores*, Marcial Pons.

EGUSQUIZA BALMASEDA, M. A., (2017), «Donación indirecta», en AA.VV, *Tratado de las liberalidades. Homenaje al profesor Enrique Rubio Torrano*, Aranzadi (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

FUGARDO ESTIVILL, J. M., (2008), «Compraventa simulada de bienes inmuebles «versus» donación encubierta», en AA.VV., *Revista La Notaria. 150 anys: 1858-2008*.

GIMENO FELIU, J., M., (2022) «A propósito de la (IN) adecuación a los principios de la contratación pública de ofertas a pérdidas en la contratación pública y en negocios concesionales», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 60.

GONZÁLEZ ORTIZ, D., (2012) «La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

LUCAS DURÁN, M., (2017), «El crowdfunding como vía de protección del patrimonio histórico: aspectos tributarios», en AA.VV., *Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural*, Dykinson.

MACANÁS, G., (2018), «Sinalagma y onerosidad en el contrato de «crowdfunding» no financiero», *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, num.8 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

MARTÍN DÉGANO, I., (2017) «El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo» en AA.VV., *Fiscalidad del Mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad y Fundación Ramón Areces, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I., (2021), *Los convenios de colaboración empresarial*, Dikynson, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I., (2022), «La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 467.

MARTÍN DÉGANO, I., (2024) «Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 492.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., (2015) «El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma», en AA.VV., *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Aranzadi.

PEÑALOSA ESTEBAN, I., (2015), «La reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo: luces y sombras», *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, Iustel.

ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A., (2023), «Las malas Leyes», en AA.VV., *De Iure Mercatus. Libro Homenaje al Prof. Dr. Dr.h.c. Alberto Bercovitz Rodríguez-Cano*, Tirant lo Blanch.

ROZAS VALDÉS, J. A., y ANDERSON, M., (2007), «¿Simulación civil o recalificación tributaria? Sentencia comentada: SAN de 7 de julio 2005», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 18 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

SÁNCHEZ LÓPEZ, C., (2020), «El precio en la compraventa. Exigencia de justo precio y precio irrisorio: posible causa de nulidad», *Diario La Ley*, núm. 9744, 20 de noviembre (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

SANCIÑENA ASURMENDI, C., (2017), «Negocio mixto con donación», en AA.VV., *Tratado de las liberalidades. Homenaje al profesor Enrique Rubio Torrano*, Aranzadi (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

SIRVENT GARCIA, J., (2012), «La donación remuneratoria», *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 29 (ejemplar obtenido en soporte electrónico y sin paginar).

SOTO MOYA, M. M., (2017), «Consecuencias tributarias de las aportaciones colectivas sin remuneración: ¿donación o compraventa?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 413-414.

VALCÁRCCEL FERNÁNDEZ, P. (2022), «Ofertas agresivas a precio cero o precio simbólico en los contratos públicos, ¿son admisibles?», *Revista de Administración Pública*, núm. 217.