



BLOQUE 2

COMPLIANCE FISCAL PARA ENTIDADES NO LUCRATIVAS DE LA LEY 49/2002 Y PARA LAS QUE TRIBUTEN EN EL RÉGIMEN DE ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS

Sesión 4 (3 de octubre de 2024): Principales incentivos fiscales al mecenazgo previstos en el Título III de la Ley 49/2002

Sesión impartida por: Héctor de Urrutia (Cuatrecasas)

1. Introducción a los incentivos fiscales al mecenazgo

Desde un punto de vista fiscal, excluyendo las regulaciones forales y las de determinadas Comunidades Autónomas de territorio común, nuestro ordenamiento jurídico reconoce actualmente la labor filantrópica de personas físicas y jurídicas en favor de determinadas entidades beneficiarias del mecenazgo. Así, en el Título III 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 (en adelante, “**Ley 49/2002**”), se regulan los llamados “incentivos fiscales al mecenazgo”. Dicha norma dedica tres capítulos a regular esta cuestión, identificándose en el primero aquellas entidades destinatarias del mecenazgo que darán derecho a los mecenas que colaboren con ellas a aplicar incentivos fiscales en su impuesto personal.





Con base en lo anterior, en primer lugar, en el presente documento se analizarán aquellas entidades que tienen, conforme a la Ley 49/2002, la condición de beneficiarias del mecenazgo. A continuación, se comentará el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones y, de forma resumida, el de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general¹. Durante esta segunda parte del análisis se repasarán las novedades que, el Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre (en adelante, “**RDL 6/2023**”), ha introducido en el régimen fiscal del mecenazgo con efectos desde 1 de enero de 2024.

No obstante lo anterior, al aprobarse la modificación de la Ley 49/2002 mediante un Real Decreto-ley, el mismo necesitaba de una convalidación por el Congreso de los Diputados. La Cámara Baja lo convalidó por 172 votos a favor y 171 en contra, pero también acordó tramitarlo como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia². Por lo tanto, y si bien todas las modificaciones que se aprobaron están en vigor, cabe advertir que, a fecha de elaboración de este documento³, las mismas no pueden darse por definitivas hasta que finalice la tramitación del RDL 6/2023 como proyecto de ley.

2. Entidades beneficiarias del mecenazgo

Las entidades beneficiarias del mecenazgo se enumeran en el artículo 16 y en varias disposiciones adicionales de la Ley 49/2002⁴. A estos efectos, las entidades beneficiarias serían, entre otras, las siguientes:

- a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de La Ley 49/2002. Entre estas entidades destacan las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública.

¹ Por razones de espacio, y por ser un documento meramente resumen y divulgativo, no serán objeto de análisis los gastos en actividades de interés general (artículo 26 de la Ley 49/2002) ni los incentivos fiscales regulados en el artículo 27 de la Ley 49/2002 para los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Tampoco serán objeto de análisis las actividades prioritarias de mecenazgo ni la deducción que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se prevé en el artículo 68.3, letra b), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las donaciones realizadas a determinadas entidades.

² Fuente: [Nota de Prensa](#) del Congreso de los Diputados de 10 de enero de 2024.

³ A fecha 5 de agosto de 2024 el proyecto de ley se sigue tramitando en la Comisión de Justicia (Congreso de los Diputados).

⁴ Cabe señalar que, en relación con el listado de entidades beneficiarias del mecenazgo que se comentará a continuación, el RDL 6/2023 no ha introducido cambios.





- b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.
- f) La Cruz Roja Española.
- g) La Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).
- h) La Obra Pía de los Santos Lugares.
- i) Los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.
- j) Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con determinadas iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

3. El régimen fiscal especial de la ley 49/2002 versus el régimen de entidades parcialmente exentas

Una vez se han comentado las principales entidades destinatarias del mecenazgo incentivadas fiscalmente, pasamos a analizar las dos formas de mecenazgo más clásicas dentro del Título III de la Ley 49/2002. Estas son, los donativos, donaciones y aportaciones deducibles (artículo 17) y los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (artículo 25).

A. Incentivos fiscales a donativos, donaciones y aportaciones

i. Donaciones que darán derecho a deducción

Como es sabido, en el artículo 17 se regulan los donativos, donaciones y/o aportaciones que darán derecho a aplicar una deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, "IRPF"), el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante,





“IRNR”), pudiendo ser los mismos en dinero, bienes, derechos o la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

Asimismo, se consideran asimilables a las donaciones, a efectos de la práctica de la deducción correspondiente, las cuotas satisfechas por sus miembros a asociaciones declaradas de utilidad pública (entiéndase acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Título II de la Ley 49/2002), siempre que por el pago de estas cuotas no se otorgue un derecho al socio a percibir una prestación presente o futura.

Dicho artículo exige para la deducibilidad de la donación que la misma sea **pura, simple e irrevocable**.

Respecto a la prestación gratuita de servicios, los mismos siguen sin estar incluidos como una donación deducible a efectos del artículo 17 de la Ley 49/2002. Como veremos seguidamente, se ha incluido en 2024 su previsión expresa a través de la figura de los convenios de colaboración empresarial del artículo 25 de la citada Ley.

Antes de la reforma introducida por el RDL 6/2023, y en consultas vinculantes números V1481-05 (confección gratuita de página web), V1403-07 (transporte gratuito de alimentos) y V2047-17 la Dirección General de Tributos (en adelante, “DGT”) ya había negado tal posibilidad, por entender que los servicios gratuitos no se encuentran contemplados expresamente en el artículo 17 de la Ley 49/2002.

No obstante lo anterior, como novedad para el 2024 sí que se ha incluido expresamente en una nueva letra f) como donación deducible *“la cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación”*. Dicha cesión gratuita (que incluye el comodato) también tendrá una base de deducción propia, regulada en la nueva letra g) del artículo 18.

Por otra parte, y tal y como se indica en el Preámbulo del RDL 6/2023, se da respuesta a una solicitud reiterada, tanto por el Tercer Sector como por los

mecenas, 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 recompensa en forma de bienes o servicios, siempre que la misma carezca de relevancia económica, de forma que no pueda ser considerada una contraprestación.

En este sentido, en el nuevo apartado segundo del artículo 17 se dispone que los donativos, donaciones y aportaciones no perderán el carácter de irrevocable, puro y simple en la medida que el valor de bienes o servicios recibidos por el donante de la entidad beneficiaria del mecenazgo no supere las siguientes magnitudes:

- No represente más del 15,00% del valor del donativo, donación o aportación; y
- En todo caso, no supere el importe de 25.000,00 euros.

ii. Valoración de las donaciones

De conformidad con lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones es la siguiente:

- a) Donativos dinerarios: su importe.
- b) Donativos o donaciones de bienes o derechos: el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Constitución de un derecho real de usufructo: se distingue según el bien sobre el que se constituya el mismo. En el caso de bienes inmuebles, por ejemplo, la base de la deducción será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2,00% al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- d) Donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español: la



valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

- e) Cesión temporal y gratuita de uso de un bien mueble o inmueble: el importe de los gastos soportados por el cedente durante el periodo de cesión gratuita, siempre que tuvieran la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido de forma onerosa y estén debidamente contabilizados (en caso de que el cedente esté obligado a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente). En ningún caso podrán formar parte de la base de deducción, los tributos, los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien y demás gastos de financiación.

Cabe señalar que el valor determinado conforme a las reglas de valoración mencionadas tiene como **límite máximo el valor normal en el mercado** del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

iii. El porcentaje de deducción

Las personas físicas o entidades que realicen una donación pura, simple e irrevocable en los términos previstos en el artículo 17 de la Ley 49/2002 a una entidad beneficiaria del mecenazgo tendrán derecho a una deducción en la cuota de su respectivo impuesto personal. En este sentido, y respecto al porcentaje de deducción, el RDL 6/2023 ha introducido modificaciones relevantes que conviene conocer.

> Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Con efectos desde el 1 de enero de 2024, las personas físicas que realicen donaciones o aportaciones a una entidad beneficiaria del mecenazgo podrán aplicar en su IRPF una deducción en la cuota íntegra de este impuesto. Sobre los primeros 250,00 euros (antes 150,00 euros) el contribuyente podrá aplicar un tipo de deducción del 80,00% y del 40,00% (antes era el 35,00%) en lo que exceda de dicho importe. La base de esta





deducción no podrá exceder del 10,00% de la base liquidable del contribuyente.

Cabe señalar que la reforma introducida por el artículo 129 del RDL 6/2023 sigue sin resolver la diferencia que se produce respecto al Impuesto sobre Sociedades, pues las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota no podrán seguir aplicándose en las liquidaciones de los períodos impositivos siguientes⁵.

Por otra parte, se ha reducido de cuatro a tres años el número de ejercicios en los que el donante debe hacer donaciones a una misma entidad por importe igual o superior al del ejercicio anterior si quiere aplicar la deducción incrementada para las llamadas donaciones fidelizadas o recurrentes. En este tipo de donaciones se ha elevado también el porcentaje de deducción, del actual 40,00% al 45,00%.

Finalmente, si la donación fuese en especie (p. ej., un bien inmueble), cabe recordar que la eventual ganancia patrimonial que se pudiese generar en sede del donante persona física estará exenta a efectos del IRPF.

> Impuesto sobre Sociedades

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que realicen donaciones o aportaciones tendrán derecho a partir de 2024 a deducir de su cuota íntegra el 40,00% (antes era el 35,00%) de la base de la deducción, cualquiera que sea su tipo de gravamen nominal.

En cuanto al límite sobre la base de la deducción también se ha introducido una modificación, elevándolo del 10,00% al 15,00%. Las cantidades que excedan este límite se podrán seguir aplicando en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Por otra parte, también se ha reducido de cuatro a tres años el número de ejercicios en los que la empresa donante debe hacer donaciones a una misma entidad por importe igual o superior al del ejercicio anterior si quiere aplicar

⁵ Así lo ha confirmado la DGT en la reciente consulta vinculante número V1247-24.





la deducción incrementada para las llamadas donaciones fidelizadas o recurrentes. En este tipo de donaciones se ha elevado también el porcentaje de deducción, del actual 40,00% al 50,00%.

> Impuesto sobre la Renta de No Residentes

También se han introducido modificaciones en los incentivos fiscales al mecenazgo que pueden aplicar los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español con o sin establecimiento permanente.

Así las cosas, los contribuyentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en IRPF en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo. La novedad radica en la base de esta deducción, que no podrá exceder desde 2024 del 15,00% (antes 10,00%) de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

Los contribuyentes de este impuesto que operen en territorio español con establecimiento permanente podrán aplicar las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, beneficiándose, por tanto, de los incrementos en porcentajes y límite de deducción que se han introducido.

iv. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles

El artículo 24 de la Ley 49/2002 impone a las entidades beneficiarias que reciben las donaciones que estamos analizando dos obligaciones de carácter formal:

1º. La expedición de una certificación que contenga el contenido mínimo previsto en el apartado 3 del artículo 24.

Esta certificación es muy importante para los mecenas, pues la efectividad de sus donaciones frente a la Administración tributaria se justificará mediante dicho documento.

2º. La remisión de una declaración informativa (modelo 182) a la Administración tributaria, sobre las certificaciones emitidas de los



donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural. En dicha declaración, además de sus datos de identificación, debe constar cierta información sobre los donantes y aportantes.

Dicho modelo se presenta durante el mes de enero de cada año, en relación con los donativos recibidos en el año inmediato anterior.

B. Los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general: resumen ejecutivo y principales cambios desde 2024

A modo introductorio, podríamos definir al convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general como un acuerdo por escrito en virtud del cual la entidad beneficiaria del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica, se obliga a difundir la colaboración parcialmente desinteresada del colaborador en la realización de sus actividades, proyectos o programas de interés general.

A diferencia de los donativos, donaciones y aportaciones, la ayuda económica entregada tendrá la consideración de gasto deducible en el impuesto personal del colaborador. Este podrá ser una persona física o jurídica que realice una actividad económica empresarial o profesional, siempre y cuando sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, del IRNR que opere en territorio español mediante establecimiento permanente o del IRPF, pero en este último caso limitado a aquellos que determinen su rendimiento por el método de estimación directa⁶.

Por lo tanto, el beneficio en los convenios de colaboración opera en la base imponible, no como deducción en la cuota y, además, no está sometido a límite alguno.

Centrándonos ahora en las novedades introducidas por el RDL 6/2023 en esta otra forma de mecenazgo con efectos desde 1 de enero de 2024, respecto a las ayudas económicas, se ha modificado el primer apartado del artículo 25 para recoger de forma expresa que las mismas podrán ser en especie o vía prestación de servicios

⁶ Se excluye por tanto a los de la estimación objetiva.

(siempre que la misma esté relacionada con la actividad económica propia del colaborador).

Por otra parte, y respecto a la difusión de la colaboración de la empresa colaboradora en la realización de actividades o proyectos de la entidad beneficiaria del mecenazgo, se admitirá a partir de ahora que dicha difusión también pueda realizarla el propio colaborador. Como es sabido, la postura histórica de la DGT era contraria a esta posibilidad⁷.

Finalmente, en el segundo apartado se incluye una previsión relevante para las ayudas económicas que se entreguen en especie y que, con motivo de la misma, se ponga de manifiesto una renta positiva. Si bien este punto estaba cubierto por el artículo 23 de la Ley 49/2002 cuando la donación era especie, dejando la renta positiva exenta del Impuesto sobre Sociedades, no había previsión expresa de la exención cuando la ayuda económica en especie se instrumentaba a través de la figura del convenio de colaboración.

⁷ En consultas vinculantes como la número V0085-15, manifestaba que la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, se trataba de una “*actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002*”.