

BLOQUE 2: Compliance fiscal para las entidades no lucrativas

Sesión 4 (3 de octubre de 2024)

Principales incentivos fiscales al mecenazgo previstos en el Título III de la Ley 49/2002

Héctor de Urrutia / Marta Zaragoza – parte gráfica - (Cuatrecasas)

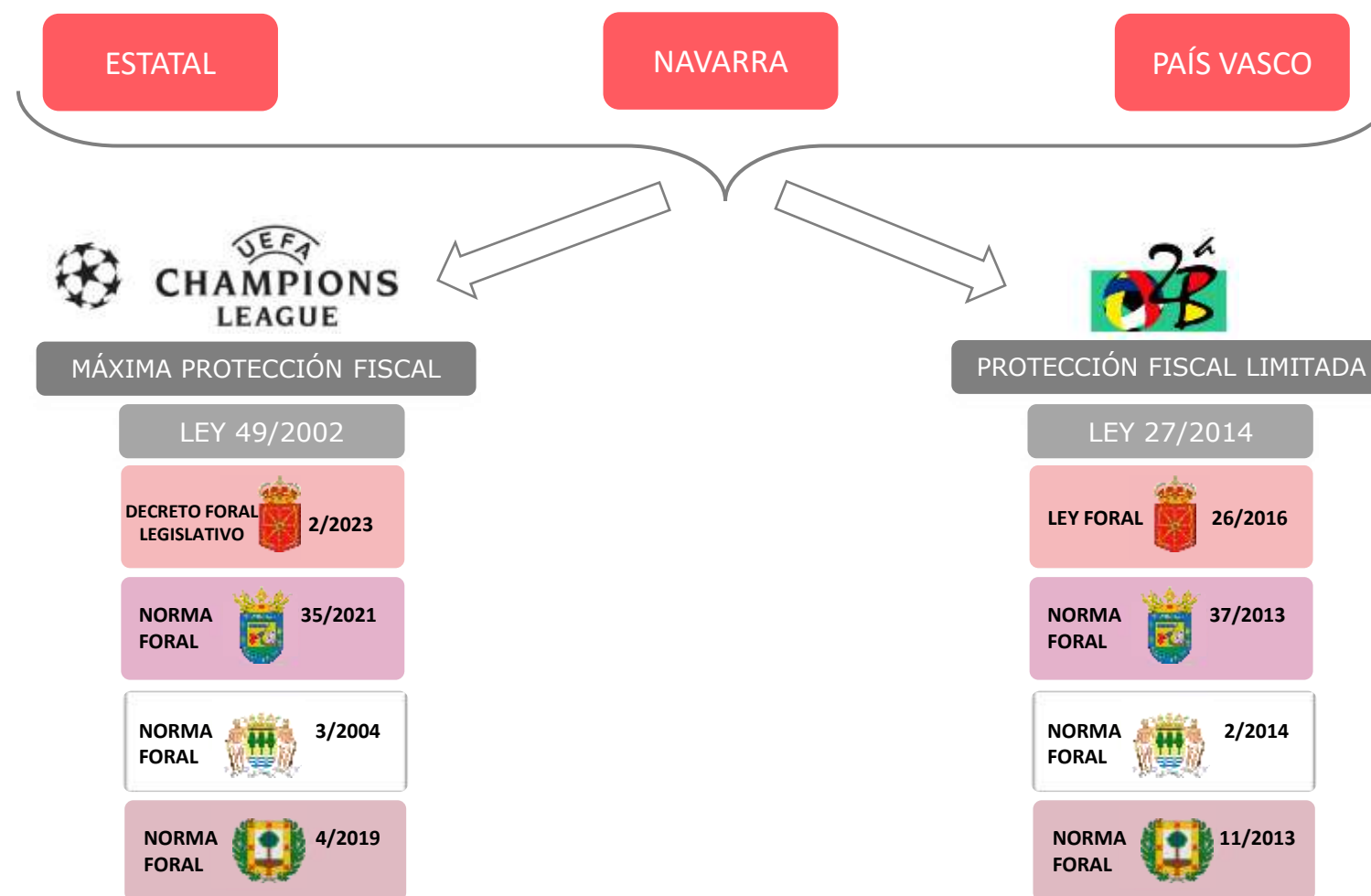


Índice

1. Introducción al Título III de la Ley 49/2002. Las entidades beneficiarias del mecenazgo
2. Las modificaciones introducidas por el RDL 6/2023 en los incentivos fiscales al mecenazgo
3. El régimen fiscal aplicable a donativos, donaciones y aportaciones deducibles:
 - Donativos, donaciones y aportaciones deducibles. Las donaciones modales, con recompensa y otros supuestos problemáticos.
 - Base y tipo de deducción en impuestos personales. El caso particular de las donaciones plurianuales.
 - Exenciones de las rentas derivadas de las donaciones en especie.
4. Obligaciones formales a tener en cuenta por la entidad beneficiaria del mecenazgo
5. Los convenios de colaboración empresarial (artículo 25 Ley 49/2002)

1. Introducción al Título III de la Ley 49/2002. Las entidades beneficiarias del mecenazgo

Los regímenes fiscales de mecenazgo aplicables en España

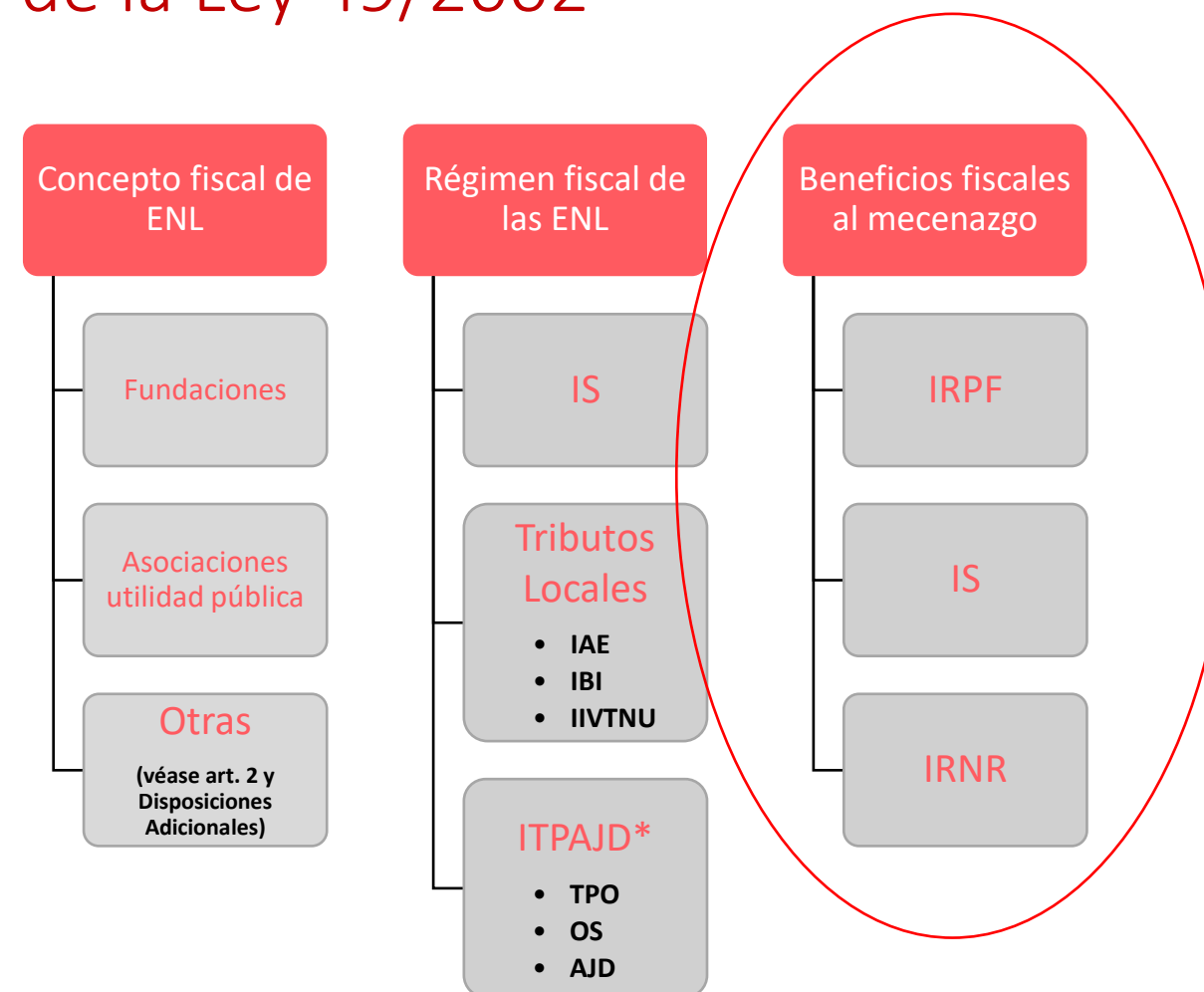


Leyes de mecenazgo aprobadas por Comunidades Autónomas



- > Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana.
- > Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias - Islas Baleares
- > Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias - Islas Baleares
- > Ley 20/2018, de 25 de julio, de la Generalitat, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.
- > Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha.
- > Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de la Rioja.
- > Ley 4/2022, de 16 de junio, de mecenazgo de la Región de Murcia y de modificación del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.
- > Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo – Navarra.

Contenido básico de la Ley 49/2002



* Véase Disposición Adicional Tercera de la Ley 49/2002.

Listado de entidades beneficiarias del mecenazgo (lista incompleta)



Principales formas fiscales de mecenazgo



2. Las modificaciones introducidas por el RDL 6/2023 en los incentivos fiscales al mecenazgo

La tramitación de la reforma: desde la proposición de ley del Grupo Parlamentario Plural hasta el RDL 6/2023 y su convalidación



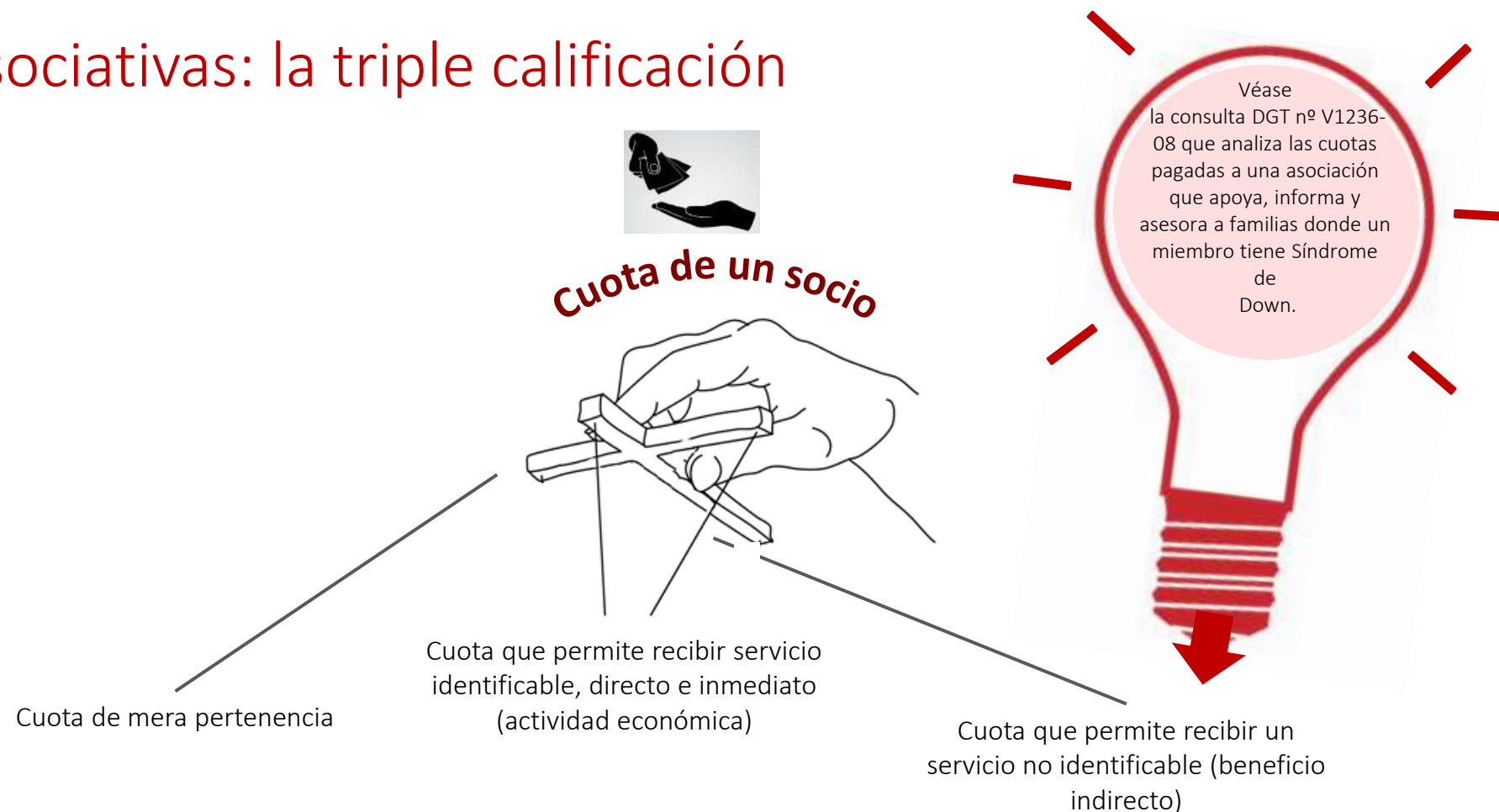
3. El régimen fiscal aplicable a donativos, donaciones y aportaciones deducibles

Donativos, donaciones y aportaciones deducibles (i)

- Dan derecho a practicar las deducciones previstas en el Título III de la Ley 49/2002 los donativos, donaciones y aportaciones **irrevocables, puros y simples** siguientes:
 - a) Donativos dinerarios y donaciones de bienes o derechos.
 - b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
 - c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
 - d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General.
 - e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.
 - f) La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación.



Cuotas asociativas: la triple calificación



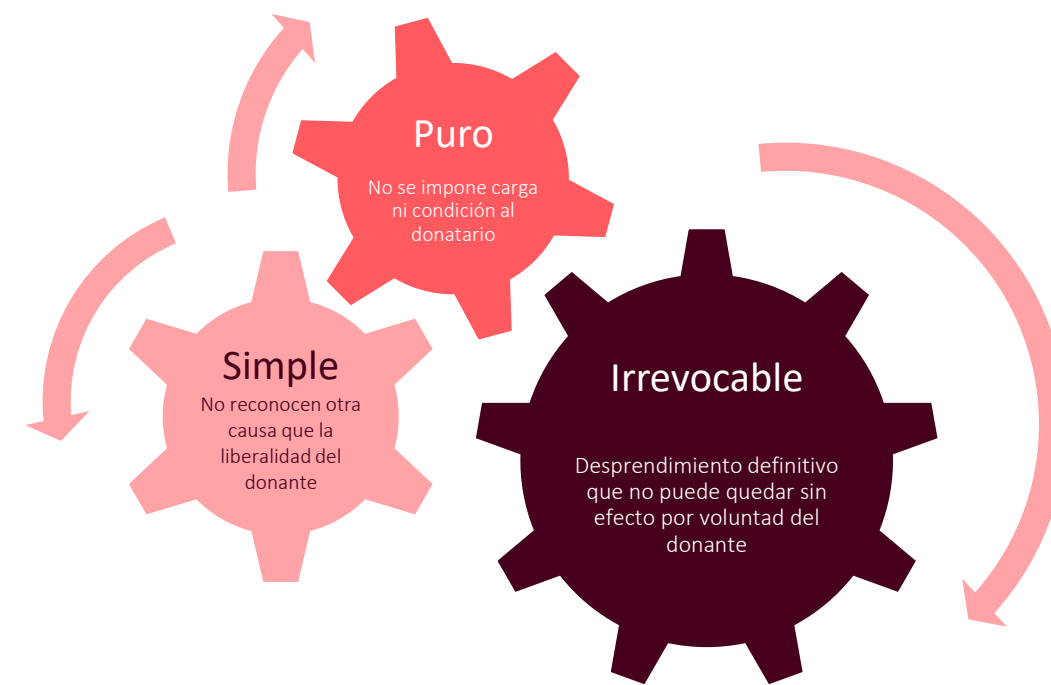
¿Qué cuota es deducible a efectos del artículo 17 de la Ley 49/2002?

Las donaciones irrevocables, puras y simples

Artículo 618 Código Civil: “La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta.”

Elementos esenciales de la donación*

- El empobrecimiento del donante.
- El enriquecimiento del donatario.
- La intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*).



* La Dirección General de Tributos acude al concepto civil de donación ante la ausencia de definición en la normativa tributaria. Véanse las consultas vinculantes nº V2098-07, V2373-20 y V2638-21, por ejemplo.

Las formas de reconocimiento al donante. Ejemplo tras la modificación con efectos 2024



- > Con efectos desde 1 de enero de 2024, con motivo de la donación se permitirá a la entidad beneficiaria del mecenazgo ofrecer bienes o servicios (**recompensa**) al donante con los límites siguientes:
 - El valor de los bienes o servicios recibidos por el donante no puede representar más del 15% del valor de la donación.
 - En todo caso, la recompensa no podrá superar los 25.000 euros.

Ejemplo: Una asociación cultural declarada de utilidad pública, acogida al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, tiene incorporadas en sus campañas de mecenazgo las figuras del "amigo colaborador" y "amigo benefactor". La figura del amigo benefactor implicará recibir, de forma simbólica y a cambio de la donación de 2.000 euros anuales, lo siguiente:

- Un carnet especial, inserción del nombre del donante en los agradecimientos de la página web, regalo de una selección de publicaciones editadas por la asociación, acceso gratuito a las salas de exposiciones con un acompañante y una invitación exclusiva a espectáculos.

El valor total de todas las recompensas mencionadas asciende a 250 euros.

Solución: Al estar ante una recompensa simbólica y no superarse los límites legales mencionados, la donación será deducible para el donante en su impuesto personal.

Base de las deducciones (i)

- a) En los donativos dinerarios, su importe.
- b) En las 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.

Ejemplo: El 12 de febrero de 2024 una empresa productora dona mascarillas filtrantes, geles hidroalcohólicos y pantallas protectoras en favor de una fundación hospitalaria acogida a la Ley 49/2002, siendo el valor contabilizado en balance de lo donado de 100.000 euros.

Solución: La base de la deducción será 100.000 euros, siempre y cuando el valor de mercado de lo donado no fuese inferior.

- c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2% al valor catastral.

Base de las deducciones (ii)

- d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

Ejemplo: El 1 de enero de 2024 una persona física constituye un derecho real de usufructo a título gratuito sobre las acciones de la Empresa TWIN PEAKS en favor de una fundación cultural acogida a la Ley 49/2002. En julio de 2024 la Empresa reparte un dividendo, correspondiendo a la fundación como usufructuaria 10.000 euros.

Solución: La base de la deducción para el donante será 10.000 euros.

- e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- f) En los donativos de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español, el valor determinado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

Base de las deducciones (iii)

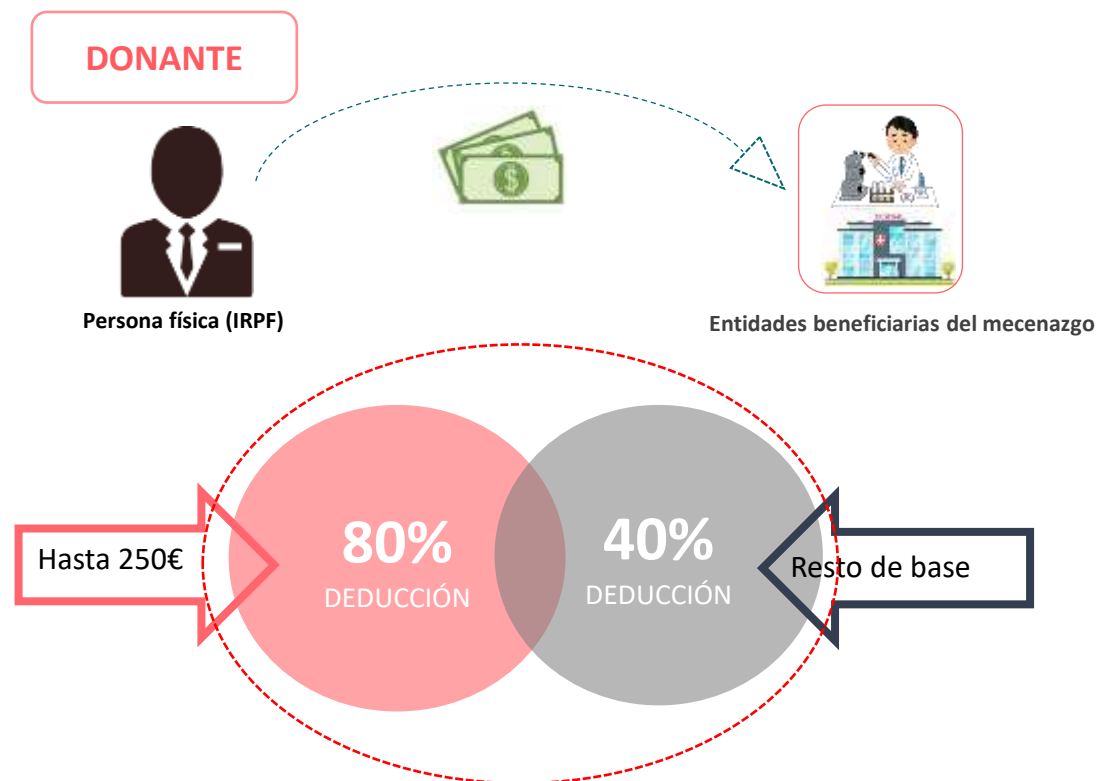


- g) En la cesión de uso de un bien mueble o inmueble a que se refiere la letra f) del apartado 1 del artículo 17, el importe de los gastos soportados por el cedente en relación con tales bienes durante el periodo de cesión, siempre que tuvieran la consideración de gastos fiscalmente deducibles de haberse cedido de forma onerosa y sean distintos de tributos y de los intereses de los capitales ajenos y demás gastos de financiación, y estén debidamente contabilizados cuando el cedente esté obligado a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.



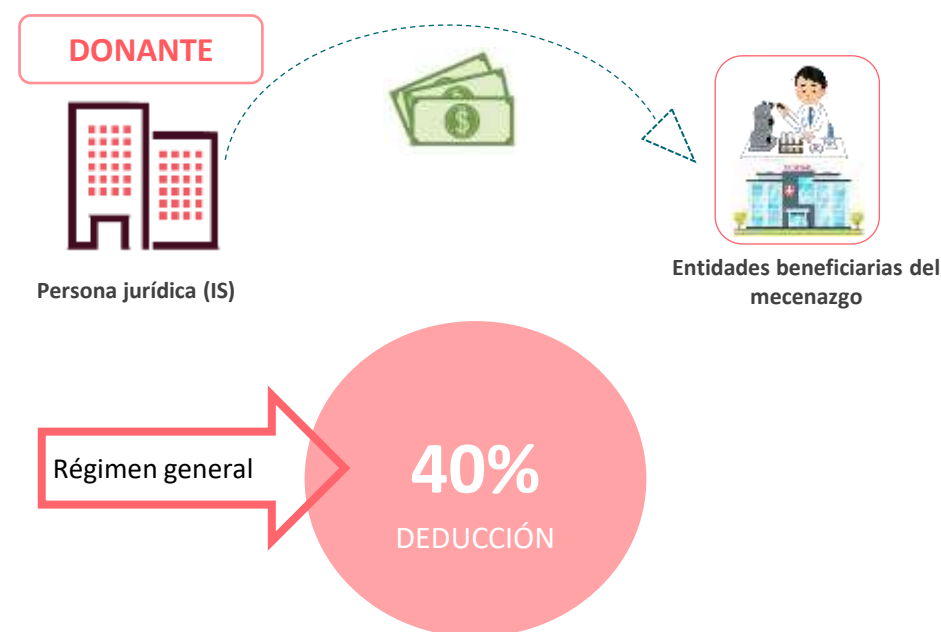
El valor de las donaciones (calculado conforme a las reglas expuestas) tendrá como **límite máximo el valor normal en el mercado** del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

Tipo de las deducciones (i): IRPF



La base de la deducción tiene como límite el 10,00% de la base liquidable del contribuyente

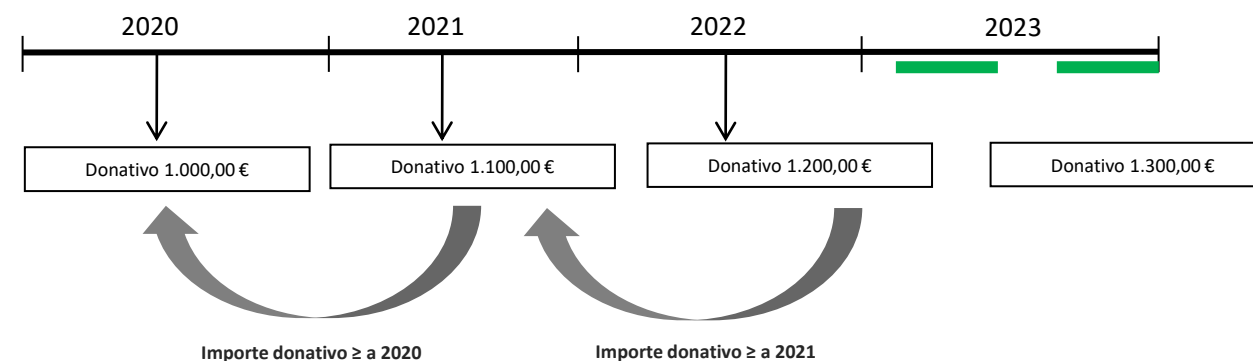
Tipo de las deducciones (ii): Impuesto sobre Sociedades



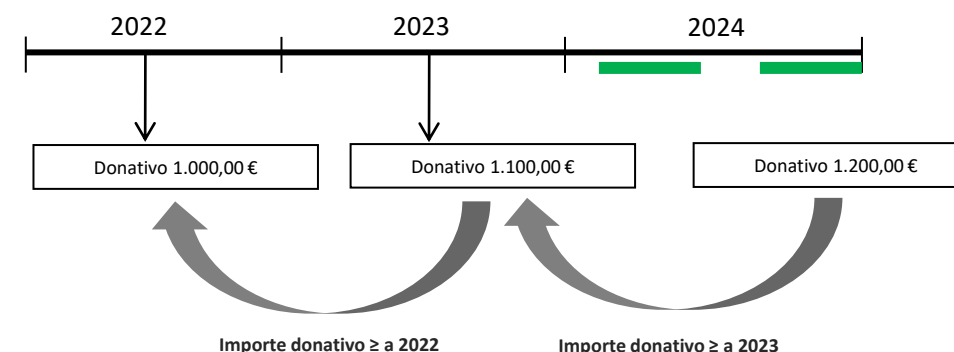
La base de la deducción tiene como límite el 15,00% de la base imponible del contribuyente

Las donaciones plurianuales

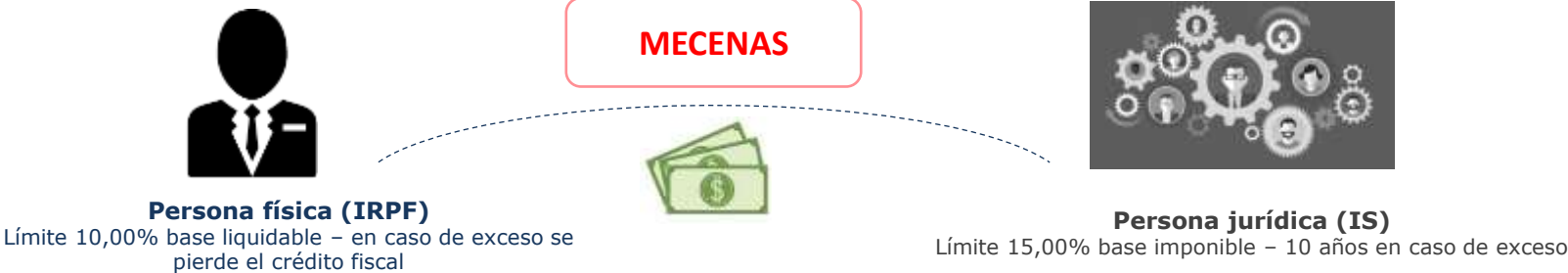
Situación hasta el
31/12/2023



Situación actual



Resumen de los tipos de deducción en la Ley 49/2002



Concepto	Porcentaje de Deducción
Régimen general	
- Hasta 250 €	80,00%
- Resto de base	40,00%
Donaciones plurianuales	
- Hasta 250 €	80,00%
- Resto de base	45,00%

Concepto	Porcentaje de Deducción
Régimen general	40,00%
Donaciones plurianuales	50,00%

La exención de las rentas positivas por donaciones en especie

- Están exentas del IRPF, del IS o del IRNR, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones previstas en el artículo 17 de la Ley 49/2002.
- Están exentos del IIVTNU los incrementos derivados de donaciones y aportaciones efectuadas (aportación de un terreno, por ejemplo) a entidades beneficiarias del mecenazgo en el marco del artículo 17 de la Ley 49/2002.

Dirección General de Tributos, consulta nº V2702-21:

Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
a la donación de un inmueble por parte de una persona física a un Ayuntamiento.

“En consecuencia, la ganancia patrimonial que pudiera derivarse de la donación por parte de una persona física de un inmueble de su propiedad a un Ayuntamiento, estaría exenta del impuesto.”



La imputación temporal de la donación



¿EN QUÉ MOMENTO SE PUEDE APLICAR LA DEDUCCIÓN POR DONATIVOS?

Dirección General de Tributos, consulta nº V1234-21:

- Una persona física realizó una donación a una fundación el 31 de diciembre de 2020 mediante una transferencia bancaria. El cobro de la misma por parte de la fundación se hizo efectivo el 4 de enero de 2021.

*“En el caso planteado, a efectos de practicar la deducción, deberá atenderse a la fecha en que efectivamente se realiza el donativo, con independencia de cuando se haya formulado la orden de transferencia relativa al mismo. En consecuencia, la **deducción podrá practicarse en el periodo impositivo 2021, que es el periodo en que se recibe el donativo por parte de la entidad beneficiaria.**”*

La identificación del donante y sus dificultades



- **Ejemplo:** La colaboración del streamer TheGrefg con la Fundación Aladina a través de su directo extensible en *Twitch*. Todos los ingresos de las suscripciones (+ \$150.000) fueron destinados a la Fundación, que lucha contra el cáncer infantil. TheGrefg decidió donar también personalmente a dicha fundación los bits recibidos durante el evento.

¿Quién realizó a efectos del certificado y del modelo 182 la donación de los ingresos que generaron las suscripciones, TheGrefg o los 88.511 suscriptores del extensible?

4. Obligaciones formales a tener en cuenta por la entidad beneficiaria del mecenazgo

Obligaciones formales a tener en cuenta

> Expedición de certificado por parte de la entidad



- El Certificado debe tener un contenido mínimo (artículo 24 Ley 49/2002).
- El Certificado sirve al donante como medio de prueba para justificar ante la Administración tributaria la realidad de las deducciones practicadas.

- a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de la Ley 49/2002.
- c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

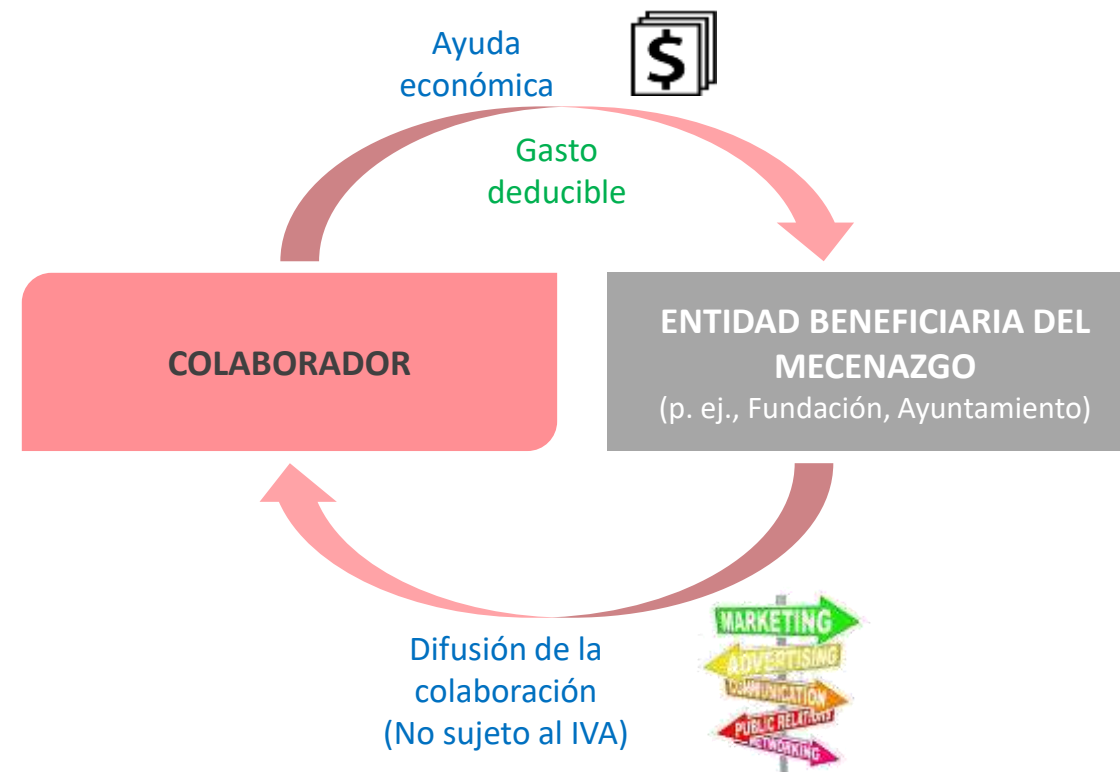
¿E PRESENTA?

MODELO 182

Una imagen de un formulario oficial de la Agencia Tributaria española, el Modelo 182. El formulario contiene varias secciones con encabezados como 'Datos de identificación de la entidad donataria', 'Datos de identificación del donante', 'Datos de la donación', 'Destino de la donación', 'Firma y sello de la entidad donataria', y 'Firma y sello del donante'. Hay espacios para introducir datos personales, fiscales y de la donación.

5. Los convenios de colaboración empresarial (artículo 25 Ley 49/2002)

El convenio de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002



El convenio de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002: características básicas

- Acuerdo en virtud del cual la entidad beneficiaria del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica, debe difundir la colaboración del colaborador en la realización de sus actividades de interés general.
-  ➤ Con efectos desde 1/1/2024, se especifica que la ayuda económica podrá ser dineraria, en especie o una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador.
- Una de las partes debe ser entidad beneficiaria del mecenazgo (artículo 16 y ciertas disposiciones adicionales Ley 49/2002).
- El convenio de colaboración se debe celebrar por escrito.
- La difusión de la colaboración se puede realizar por cualquier medio, y no constituye una prestación de servicios a efectos del IVA.
- La ayuda económica tendrá la consideración de gasto deducible para determinar la base imponible del colaborador.
- Este régimen es **incompatible** con cualquier otro incentivo fiscal establecido en la Ley 49/2002.

El convenio de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002: la ayuda económica



Ayuda económica

- Ayuda económica dineraria.
- Ayuda económica en especie, en forma de entrega de bienes (p. ej., alimentos, ropa o material sanitario) o prestación de servicios gratuita (límites aplican).
- Con efectos desde 1/1/2024, las rentas positivas que, en su caso, pudieran derivarse de la ayuda económica entregada, estarán exentas del impuesto que grave la renta del colaborador.
- Las consultas de la DGT (p. ej., nº V0779-14, V0990-15, V2991-16 y V2047-17) son unánimes en el sentido de que se debe especificar en el convenio el importe de la ayuda económica. La ayuda no puede ser variable en función de la actividad del colaborador.
- El tratamiento contable de la ayuda en la consulta 5 del BOICAC nº 90/2012: el trasfondo económico que hay detrás del convenio.

¿Cuándo se produce el devengo del gasto contable? ¿Cuándo se entiende que es fiscalmente deducible la ayuda económica a efectos del IS? **La importancia de la consulta DGT V1560-23.**



El convenio de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002: destino de la ayuda económica



Destino

- Ayuda finalista. Ayuda económica *"para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad"*.
- ¿El convenio de colaboración debe concretar la actividad a la que irá destinada la ayuda económica?

Consulta vinculante DGT nº V0898-15: *"La ayuda económica debe destinarse a estas actividades, siendo necesario que en el propio convenio se especifique proyecto concreto para el que se entrega la ayuda de la entidad colaboradora, debiendo destinarse la misma a dicha proyecto"*.

- ¿Podría haber una coparticipación entre el colaborador y la entidad beneficiaria para el desarrollo de la actividad o proyecto?
¿Puede el colaborador intervenir o condicionar la planificación, dirección o ejecución de la actividad?

El convenio de colaboración empresarial del artículo 25 de la Ley 49/2002: la difusión publicitaria

Difusión

- Compromiso por escrito de la entidad beneficiaria del mecenazgo (artículo 16 y ciertas disposiciones adicionales Ley 49/2002) de difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en sus actividades de interés general.



- La única obligación que debe asumir la entidad beneficiaria es la de difundir la participación del colaborador. En principio, ninguna más. La contraprestación asumida por la entidad beneficiaria no implica que preste a efectos del IVA un servicio de difusión publicitaria al colaborador (no es un contrato de patrocinio).



- Con efectos desde 1/1/2024, el colaborador también podrá realizar la difusión de la colaboración.
- ¿Cuáles son las fronteras entre el convenio de colaboración y el contrato de patrocinio?

Muchas gracias por su atención

El contenido de esta sesión formativa y el documento que lo acompaña es una recopilación de información jurídica elaborado por el ponente en la fecha señalada. La información o comentarios que se incluyen no constituyen asesoramiento jurídico alguno, ni serán objeto de actualización posterior a dicha fecha.