

Modificada la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Aprobado el Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, que entre otros aspectos modifica los incentivos fiscales al mecenazgo efectuado por personas físicas, jurídicas y no residentes.

NÚRIA VILA MASIP

Of counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Of counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Boletín Oficial del Estado de 20 de diciembre de 2023, ha publicado el Real Decreto-ley 6/2023, de 19 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.

Entre las medidas aprobadas se encuentran aquellas cuyo objetivo principal es el de mejorar los incentivos fiscales al mecenazgo, recogidos 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 (“Ley del Mecenazgo”), y cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de enero de 2024.

Tales cambios normativos afectan, fundamentalmente, a los siguientes aspectos.

1. Requisitos que han de cumplir las entidades sin fines lucrativos

Las entidades sin fines lucrativos deben destinar a la realización de fines de interés general

al menos el 70 por ciento de determinadas rentas e ingresos. Se añade ahora que el destino a la realización de dichos fines puede ser directo o indirecto. Con esta modificación se incorpora en la norma el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes en el sentido de que se admite el destino indirecto de los fondos por la entidad sin fines lucrativos a la realización de fines de interés general siempre y cuando (i) dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que igualmente les resulte de aplicación la Ley del Mecenazgo y (ii) la entidad sin fines lucrativos que aporta los fondos no efectúe una mera traslación de fondos a estas segundas, sino que lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados. No obstante, la nueva redacción legal nada dice sobre dichos requisitos (no exigidos, en ocasiones, por los tribunales de justicia) por lo que habrá que ver si la Dirección General de Tributos revisa el criterio mantenido hasta la fecha.

Asimismo, el Real Decreto-ley añade como un fin de interés general más, el de defensa de los animales.

Finalmente, se añade que los seguros de responsabilidad civil contratados por la entidad sin fines lucrativos en beneficio de los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano del gobierno no tendrán la consideración de remuneración de los cargos siempre que solo cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad, medida muy esperada por el sector.

2. Explotaciones económicas exentas

Se amplían los supuestos de actividades económicas que, desarrolladas por entidades sin

ánimo de lucro, pueden gozar de la exención en el impuesto sobre sociedades. Así, se incluyen ahora:

- Las acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social.
- Las actividades de educación de las altas capacidades.
- Las actividades de innovación: en relación con las explotaciones económicas que consistan en llevar a cabo actividades de investigación, desarrollo e innovación, se amplía el ámbito de actividades que puedan gozar de exención, para incluir todas aquellas que cumplan las definiciones recogidas en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluyendo, por tanto y por primera vez, las actividades de innovación definidas en este precepto.

3. Nuevos supuestos que habilitan a practicar la deducción por donativos

Se aclara que la cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación permite el derecho a la deducción, siendo la base de la deducción 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, salvo los tributos, los intereses y demás gastos de financiación. Se exige, asimismo, que estén debidamente contabilizados cuando el cedente esté obligado a llevar contabilidad.

Otra novedad, como respuesta a una demanda reiterada tanto del sector de las entidades sin ánimo de lucro como de los donantes, es

que el donativo no pierde la deducibilidad fiscal 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 ello carezca de relevancia económica. A esos efectos, se consideran como tales los bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario al donante, de carácter simbólico, entendiéndose por tales aquellos cuyo valor no represente más del 15 % del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, no supere el importe de 25.000 euros.

4. Deducción de la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas

Se amplía de 150 a 250 euros la cuantía del micromecenazgo sobre la que puede aplicarse el porcentaje de deducción del 80%. Y se eleva el porcentaje de deducción general aplicable sobre el resto de la base que supere dicha cantidad, del 35 % al 40 %.

Se reduce de 4 a 3 años el número de ejercicios en los que el donante tiene que hacer donativos a una misma entidad para acceder al porcentaje de deducción incrementado que se sitúa ahora en el 45 % (en lugar del actual 40%). Para acceder a dicho porcentaje de deducción incrementado es necesario que el importe del donativo de este ejercicio y el del período impositivo anterior, sea igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio inmediato anterior.

5. Deducción de la cuota del impuesto sobre sociedades

Se aumenta el porcentaje de deducción aplicable sobre la cuota del impuesto sobre sociedades, que pasa del 35 al 40 %.

Se reduce, al igual que en el IRPF, de cuatro a tres años el número de ejercicios durante los cuales el donante o aportante debe realizar donativos a una misma entidad para poder aplicar la deducción incrementada, siendo necesario, que el importe del donativo sea igual o superior al de los ejercicios anteriores en los mismos términos que en el IRPF. En esos casos de fidelización de donativos, la deducción pasa del 40 al 50%, tratando así de dotar de mayor estabilidad a la financiación de las entidades beneficiarias del mecenazgo y garantizar una mayor participación del sector privado en las actividades de interés general.

Se incrementa en cinco puntos porcentuales, pasando del 10 al 15 %, el límite que opera sobre la base imponible del período, a efectos de determinar la base de la deducción.

6. Deducción en la cuota del impuesto sobre la renta de no residentes

Los no residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente pueden aplicar, como hasta ahora, la deducción prevista para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En este sentido, al margen de poder aplicar los nuevos porcentajes de deducción antes comentados, se incrementa el límite aplicable sobre la base de esta deducción del 10% al 15 %.

7. Exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

Se aclara que en el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará

condicionada a que tales terrenos cumplan “en el momento del devengo del impuesto y con independencia del destino al que los adscriba el adquirente”, los requisitos establecidos para aplicar la exención en el impuesto sobre bienes inmuebles.

8. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general

A efectos de la Ley del Mecenazgo, se entiende por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, aquel por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

A este respecto, se admite ahora que la difusión pueda ser realizada indistintamente, por el colaborador o por las entidades beneficiarias de mecenazgo, puesto que uno de los objetivos

buscados por la reforma de la Ley es difundir los esfuerzos privados en actividades de interés general en el marco de los convenios de colaboración de un modo más eficaz.

Además, se incluyen dentro de la expresión “ayuda económica”, no solo las dinerarias, sino también las que puedan prestarse en especie –que ya venían aceptándose por la doctrina administrativa-, así como las que consistan en una prestación de servicios, siempre que ésta se realice en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador. Dicha modalidad de ayuda en forma de prestación de servicios venía siendo reclamada tanto por el sector como por los donantes y los colaboradores también para los donativos, pero finalmente la norma se ha limitado a aceptarla exclusivamente para el supuesto de los convenios de colaboración.

Se especifica, además, que las rentas positivas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de dichas ayudas económicas estarán exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador.