

Incentivos fiscales al mecenazgo

La Ley 49/2002 complementa el régimen de las entidades sin fines lucrativos con la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo, enumerando las entidades que pueden ser beneficiarias de esta colaboración, concretando los incentivos fiscales aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de aquellas entidades, permitiendo aplicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante.

Se completa la regulación de los gastos derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general celebrados con las entidades calificadas como beneficiarias del mecenazgo, los cuales tienen la consideración de deducibles de la base imponible de la imposición personal de la persona o entidad que soporta el gasto.

Entidades beneficiarias del mecenazgo

Los incentivos fiscales al mecenazgo son aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que se hagan en favor de las siguientes entidades:

Las Entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial, esto es, **fundaciones**, asociaciones declaradas de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, etc.

A. Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones

(L 49/2002 art.17 a 24;

RD 1270/2003 art. 6)

Donativos, donaciones y aportaciones deducibles

Los donativos, donaciones y aportaciones realizados por personas o sociedades en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo, dan derecho a una **deducción** en la cuota íntegra de su imposición personal, siempre que consistan en:

- donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos;
- cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura;
- constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación;
- donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o inscritos en el Inventario general a que se refiere la L 16/1985, así como los bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras (L 49/2002 disp. adic.4ª);
- 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.

Base de la deducción

(L 49/2002 art.18)

La base de la deducción del impuesto personal del donante será:

- a) Tratándose de donativos **dinerarios**, su importe.

b) En los 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 IP.

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, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

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.

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 ITP y AJD.

Donaciones efectuadas por personas físicas

(L 49/2002 art.19; LIRPF art.56.1)

Los contribuyentes del IRPF tienen derecho a deducir de su cuota íntegra el **25%** de la base de la deducción.

La base de estas deducciones, conjuntamente con las bases de todas las demás deducciones por donativos y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial realizadas por el sujeto pasivo en el mismo período impositivo, tiene como **límite el 10% de la base liquidable del sujeto pasivo.**

Tratamiento de las rentas derivadas de las donaciones realizadas

(L 49/2002 art.23)

Están exentas en el IRPF las **ganancias patrimoniales** que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo. Por el contrario, las **pérdidas patrimoniales** sí se integrarían en la base imponible del IRPF del donante o aportante.

Donaciones efectuadas por personas jurídicas

(L 49/2002 art.20)

Los sujetos pasivos del IS tienen derecho a **deducir de su cuota íntegra**, minorada en las bonificaciones, deducciones por doble imposición y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (LIS art.28 a 37, nº 3075 s.), **el 35% de la base de la deducción**, pudiendo absorber esta deducción la totalidad de la cuota del período impositivo, dado que el importe de la deducción no está sujeta al límite del 35 o 45% de la cuota líquida a que se refiere la LIS art.37 (nº 3094 s.).

Las cantidades correspondientes al período impositivo por este concepto no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La base de esta deducción tiene como límite el 10% de la base imponible del período impositivo. Cuando la base de la deducción exceda de dicho límite, el exceso podrá aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos, siempre respetando dicho límite.

Tratamiento de las rentas derivadas de las donaciones realizadas (L 49/2002 art.23)

No se someten al IS las **rentas positivas** manifestadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo. Las **rentas negativas** sí se integrarían en la base imponible del donante. Respecto de estas entidades está exenta la renta derivada de estas adquisiciones a título lucrativo.

En cualquier otra donación de bienes a entidades que no estén amparadas en el régimen fiscal especial de la L 49/2002, por un lado, el importe de la donación no sería gasto fiscalmente deducible y, por otra parte, en esa transmisión a título lucrativo puede generarse en el sujeto pasivo transmitente una renta positiva o negativa por diferencia entre el importe del valor normal de mercado del elemento donado y su valor contable, de acuerdo con lo establecido en la LIS art.14 y 15 (nº 2525 s. y nº 2612 s.).

Están igualmente exentos del IIVTNU los incrementos de valor que se pongan de manifiesto en las transmisiones de **terrenos** o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio realizados con ocasión de donaciones y aportaciones en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles (L 49/2002 art.24; RD 1270/2003 art.6)

Para tener derecho a las deducciones correspondientes por las donaciones efectuadas, tanto en el IRPF como en el IS y el IRNR, **se debe acreditar la efectividad de la donación efectuada, mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria** en la que, se haga constar lo siguiente:

- NIF y datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria;
- mención expresa de que la entidad donataria es una entidad incluida entre las beneficiarias a que se refiere la L 49/2002 art.16 (nº 10024);
- fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario;
- documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero;
- destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica o su objeto social;
- mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

PRECISIONES:

1) La entidad beneficiaria debe remitir a la Administración Tributaria una **declaración informativa** sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidas durante cada año natural. La presentación de esta declaración informativa se formaliza en el **modelo 182** y se

realiza en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

2) No existe **incompatibilidad** entre la deducción por los donativos o aportaciones realizadas a las entidades beneficiarias del mecenazgo con los gastos derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general ni con los gastos en actividades de interés general. No obstante, un mismo gasto no puede dar origen a más de una deducción en base imponible o en cuota íntegra.

B. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

(L 49/2002 art.25 a 27; RD 1270/2003 art.7 a 12)

Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general

(L 49/2002 art.25)

Se entiende por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, aquél por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo (nº 10024), 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 comprometan por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dicha actividad, de manera que no constituye una prestación de servicio la **difusión de la participación** del colaborador en el marco de los convenios de colaboración.

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tienen la consideración de **gastos deducibles** en la determinación de la base imponible del IS de la entidad colaboradora o del IRNR de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes del IRPF acogidos al régimen de estimación directa.

PRECISIONES 1) Esta deducción como gasto en base imponible no está sujeta a ningún **límite**, esto es, puede ser de cualquier importe y es aplicable aun cuando como consecuencia de la ayuda económica la base imponible del período resulte negativa (la L 30/1994 limitaba el importe de la deducción al 5% de la base imponible o al 0,5 por 1000 del volumen de ventas y, además, la base imponible no podía resultar negativa por aplicación de este incentivo fiscal).

2) La deducción de las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración no pueden generar deducciones adicionales en la base imponible o en la cuota íntegra.

3) Los empresarios y profesionales que apliquen el método de **estimación objetiva** para determinar sus rendimientos, no pueden aplicar este incentivo fiscal.

4) En los convenios de colaboración en actividades de interés general, el compromiso de la entidad sin fin de lucro de difundir la participación del colaborador **no constituye prestación de servicios sujeta al IVA (Resol DGT 9-3-99).**

5) La **forma de materializar** la ayuda económica puede ser dineraria entregando una cantidad a la entidad beneficiaria o bien asumiendo cualquier gasto derivado de servicios de terceros realizados en favor de dicha entidad.

Gastos en actividades de interés general

(L 49/2002 art.26)

Tienen la consideración de **gastos deducibles** en la determinación de la base imponible del IS o en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes del IRPF acogidos al régimen de estimación directa, aquellos gastos que realicen estos sujetos pasivos para **finés de interés general** como, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, **de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales**, de promoción de valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

PRECISIONES 1) La deducción de las cantidades aplicadas a estas actividades de interés general es **incompatible** con los demás incentivos fiscales establecidos en la L 49/2002, es decir, no pueden generar deducciones adicionales en la base imponible o en la cuota íntegra.

2) Los empresarios y profesionales que apliquen el método de **estimación objetiva** para determinar sus rendimientos, no pueden aplicar este incentivo fiscal.