
Mejoras en la fiscalidad de entidades no lucrativas y de mecenazgos

Se aprueban modificaciones relevantes en la Ley 49/2002, mejorando el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo

España – Legal flash

Diciembre 2023



Aspectos clave

El Real Decreto-ley 6/2023 aprueba **relevantes modificaciones en la Ley 49/2002 del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo**, con efectos desde el 1 de enero de 2024. En concreto:

- > Se incrementan los porcentajes de deducción para las donaciones realizadas por personas físicas o jurídicas, residentes o no.
- > Además, se amplía el listado de explotaciones económicas (artículo 7 de la Ley 49/2002) desarrolladas por entidades sin fines lucrativos cuyas rentas quedan exentas del Impuesto sobre Sociedades, así como se introducen ciertas precisiones técnicas en los requisitos que estas entidades deben cumplir.
- > Se modifican aspectos relevantes para fomentar la suscripción de convenios de colaboración empresarial por parte de las empresas.



Introducción

En el mes de diciembre 2020 el Grupo Parlamento Plural presentó en el Congreso de los Diputados una 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 (“**Ley 49/2002**” o “**Ley del Mecenazgo**”).

A pesar de que dicha proposición de ley siguió un trámite parlamentario largo y complejo, en el mes de mayo de 2023 el Tercer Sector ya daba por hecho que su aprobación definitiva en las Cortes Generales se terminaría produciendo en los próximos meses. Sin embargo, el adelanto sorpresivo de las elecciones generales al 23 de julio, anunciado por el Presidente del Gobierno a finales de mayo, tuvo el efecto colateral de la disolución de las Cortes. Dicha disolución suspendió el trámite parlamentario de decenas de leyes, entre ellas la reforma de la Ley 49/2002. Finalmente, el Gobierno ha optado por aprobar mediante Real Decreto-ley el texto que en la anterior legislatura se estaba terminando de tramitar en las Cortes.

Así, el Consejo de Ministros acaba de aprobar 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*](#) (“**RDL 6/2023**”) que, entre otras medidas, incorpora una modificación parcial de la Ley 49/2002. Todas las modificaciones que se han introducido en dicha norma, y que serán objeto de comentario en este legal flash, **entrarán en vigor el día 1 de enero de 2024**.

La modificación de la Ley del Mecenazgo, que según la [*Nota de Prensa*](#) publicada por el Ministerio de Hacienda y Función Pública permitirá cumplir con un hito del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, relativo a la ‘Entrada en vigor del Estatuto del Artista, fomento del mecenazgo y régimen de incentivos fiscales’, contempla la mejora de los incentivos fiscales al mecenazgo regulados en su Título III. En este sentido, se potencian figuras como el **micromecenazgo** o las **donaciones fidelizadas**, así como **se incrementan los tipos de deducción para las donaciones realizadas por personas físicas o jurídicas, sean o no residentes**.

Se comentan a continuación los principales cambios que se han introducido en el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones (en concreto, en los artículos 16 a 25 de la Ley 49/2002), así como algunas modificaciones técnicas de interés que, a partir de ahora, deberán tener en cuenta las entidades no lucrativas que estén acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Título II de la citada ley.



Modificaciones técnicas introducidas en algunos de los diez requisitos a cumplir por una entidad sin fines lucrativos

La Ley 49/2002 lista en su artículo 3 los (10) **requisitos que deben concurrir en una entidad para merecer la consideración de “entidad sin fines lucrativos”** y poder acogerse y aplicar el régimen fiscal especial previsto en artículos posteriores.

El RDL 6/2023 introduce novedades relevantes en el citado listado.

Así, en primer lugar, entre los fines de interés general (artículo 3.1º de la Ley 49/2002) que deben perseguir estas entidades se incluye expresamente la **“defensa de los animales”**.

Se incorpora también (en el artículo 3.2º de la Ley 49/2002) el matiz de que las entidades sin ánimo de lucro podrán destinar, directa o indirectamente, a la realización de sus fines al menos el setenta por ciento de una serie de rentas y otros ingresos.

Relacionado con lo anterior, como ya es sabido una entidad sin fines lucrativos puede desarrollar sus fines de interés general de forma directa, es decir, utilizando los medios materiales y humanos que tiene a su disposición para la realización de actividades y/o proyectos que sirvan al cumplimiento de tales fines, pero **también de forma indirecta**. En la medida que hasta la fecha el desarrollo de los fines de forma indirecta ha sido objeto de controversia con la Agencia Tributaria y con la Dirección General de Tributos para la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, consideramos que, con el matiz “directo o indirecto”, el legislador trata, en principio, de resolver esta problemática.

Por otra parte, (en el artículo 3.5º de la Ley 49/2002) se añade una **precisión normativa** necesaria para los órganos de gobierno de las fundaciones y asociaciones (entiéndase Patronato y Junta Directiva, respectivamente) **en relación con la exigencia de que dichos cargos sean gratuitos**. A partir de 1 de enero de 2024, se clarifica que el pago de **seguros de responsabilidad civil contratados** en beneficio de patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno de las entidades no tendrán la consideración de remuneración, siempre que solo cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad.



Modificaciones introducidas en el listado de explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades y en tributos locales

La Ley 49/2002 (en su artículo 7) regula un listado tasado de **explotaciones económicas realizadas por las entidades sin fines lucrativos cuyas rentas deben considerarse exentas del Impuesto sobre Sociedades ("IS")**, siempre y cuando dichas explotaciones sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.

Con la aprobación del RDL 6/2023 se actualiza la relación de las explotaciones económicas con el fin de incluir aquellas que, en la actualidad, constituyen actividades de gran relevancia para la sociedad. Al respecto, se incluyen las siguientes:

- Las **acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social** (nueva letra ñ) en el art. 7.1º, como nueva explotación económica de asistencia social).
- En relación con las explotaciones económicas que consistan en llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo se modifica la Ley 49/2002 (el artículo 7.3º), con el fin de **ampliar el espectro de actividades de I+D que puedan gozar de exención**, así como con la finalidad de incluir, por primera vez, las **actividades de innovación** siempre y cuando se trate de actividades que cumplan las definiciones recogidas en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, y no se encuentren excluidas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 de dicho precepto.
- Con la finalidad de potenciar al máximo las capacidades de **personas que demuestran un nivel de aptitud sobresaliente** o una competencia que resulta muy superior en relación con un determinado grupo, se incluyen las actividades de «educación de altas capacidades» dentro de la explotación económica educativa (artículo 7.7º).

Por otra parte, en relación con los tributos locales, se introduce (en el artículo 15 de la Ley 49/2002) una aclaración respecto a la aplicación de la **exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** (conocida como IIVTNU o plusvalía municipal) para el caso 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.

En concreto, la exención en la plusvalía municipal se condiciona a que los terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aclarándose ahora que esta circunstancia deberá producirse en el momento del devengo del IIVTNU y con independencia del destino al que los adscriba el adquirente.



Modificaciones introducidas en los incentivos fiscales al mecenazgo (Título III de la Ley 49/2002)

El RDL 6/2023 ha introducido también modificaciones relevantes en el Título III de la Ley 49/2002, donde se regulan los **incentivos fiscales para fomentar los donativos, donaciones y aportaciones a favor de entidades sin fines lucrativos** y a otros organismos y/o entes. Estos incentivos son deducciones en el IS, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“**IRPF**”) o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (“**IRNR**”), dependiendo de la naturaleza del donante.

- a) Mejoras en el ámbito objetivo de aplicación de estos incentivos: inclusión de la cesión de uso de bienes muebles e inmuebles y la posibilidad de ofrecer una recompensa por la donación

La Ley 49/2002 (artículo 17) permite aplicar la deducción —en los impuestos citados— en caso de donativos, donaciones y/o aportaciones de dinero, bienes, o derechos o la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

A pesar de que en la proposición de ley inicial planteada por el Grupo Parlamentario Plural se incluyó la prestación de servicios sin contraprestación como una donación deducible, en el texto definitivo que iba a aprobarse en las Cortes Generales dicha previsión se suprimió. El RDL 6/2023 ha mantenido dicha supresión. Sin embargo, como veremos seguidamente, se ha incluido su previsión expresa a través de la figura de los convenios de colaboración empresarial (del artículo 25 de la Ley 49/2002).

No obstante lo anterior, sí que se ha incluido expresamente (en una nueva letra f) del art. 17), como donación que da derecho a la deducción, *“la cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación”*, incluyéndose también una precisión sobre la base de deducción en estos supuestos (nueva letra g) del artículo 18 de la Ley 49/2002).

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, se dispone (en un nuevo apartado segundo del artículo 17 de la Ley 49/2002) 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% del valor del donativo, donación o aportación; y
- En todo caso, no supere el importe de 25.000 euros.

Por lo tanto, y a modo ejemplificativo, con esta nueva medida las fundaciones culturales podrán ofrecer a sus mecenas visitas guiadas, litografías limitadas de un artista o entradas a exposiciones por la donación (siempre respetando los límites de recompensa apuntados).

b) Mejoras en los tipos de deducción

El RDL 6/2023 aprueba mejoras en los tipos de deducción del IRPF, del IS y del IRNR (regulados en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, respectivamente).

> **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Con efectos desde el 1 de enero de 2024, **se incrementa el umbral (de 150 a 250 euros)** de la base de deducción a la que puede aplicarse el tipo de deducción incrementado del **80%** por parte de los contribuyentes del IRPF que realizan donaciones, donativos o aportaciones a una entidad beneficiaria del mecenazgo. Además, **para el resto de base deducción** (la que exceda del citado umbral) **se incrementa, en cinco puntos porcentuales —del 35% al 40%—** el tipo de deducción aplicable.

La nueva regulación mantiene que la base de la deducción no puede exceder del 10% de la base liquidable del contribuyente.

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

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%.



En el siguiente cuadro se hace una comparativa de lo que implica la reforma:

LEY 49/2002: TIPO DE DEDUCCIÓN EN EL IRPF			
Redacción previa IRPF 2023 y anteriores		Redacción aprobada por RDL 6/2023 IRPF 2024 y siguientes	
Base de deducción. Importe hasta	% deducción	Base de deducción. Importe hasta	% deducción
150 euros	80%	250 euros	80%
resto base de deducción	35% (1)	resto base de deducción	40% (2)

(1) en caso de donaciones recurrentes y fidelizadas el porcentaje se eleva al **40%**

(2) en caso de donaciones recurrentes y fidelizadas el porcentaje se eleva al **45%**

> Impuesto sobre Sociedades

Los sujetos pasivos del IS que realicen donaciones o aportaciones tendrán derecho a partir de 2024 a deducir de su cuota íntegra el **40% (antes del 35%)** de la base de la deducción, cualquiera que sea su tipo de gravamen nominal. En todo caso, debe recordarse que el importe donado es gasto fiscalmente no deducible en virtud de lo dispuesto en el artículo 15, letra e) de la Ley 27/2014 del IS.

En cuanto al **límite** sobre la base de la deducción también se ha introducido una modificación, **elevando del 10% al 15% el porcentaje que opera sobre la base imponible del periodo impositivo**. La nueva redacción mantiene la precisión de que las cantidades que excedan este límite se podrán seguir aplicando en las liquidaciones de los periodos 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 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% al 50%.

En el siguiente cuadro se hace una comparativa de lo que implica la reforma:

LEY 49/2002: TIPO DE DEDUCCIÓN EN EL IS	
IS 2023 y anteriores	Redacción aprobada RDL 6/2023 IS 2024 y ss
35% (1)	40% (2)

(1) en caso de donaciones recurrentes y fidelizadas el porcentaje se eleva al **40%**

(2) en caso de donaciones recurrentes y fidelizadas el porcentaje se eleva al **50%**



> Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Finalmente, 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 imponible 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% (antes 10%) 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 IS, beneficiándose, por tanto, de los **incrementos en porcentajes y límite de deducción** que se han introducido y que han sido comentados.

c) Modificaciones en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general

Por último, el RDL 6/2023 modifica también la regulación en la Ley 49/2002 del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general. Esta otra forma de mecenazgo se trata de un acuerdo por escrito en virtud del cual una entidad beneficiaria del mecenazgo (una fundación, por ejemplo), a cambio de una **ayuda económica** que le daría la empresa, se obliga a difundir la colaboración parcialmente desinteresada de dicha empresa (mecenaz) en la realización de sus actividades de interés general.

A diferencia de los donativos, donaciones y aportaciones, la ayuda económica entregada tendrá la consideración de gasto deducible para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la empresa colaboradora. Por lo tanto, a diferencia de lo que ocurre con las donaciones, por ejemplo, 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.

Respecto a las ayudas económicas, a través del RDL 6/2023 se modifica el artículo 25 de la Ley 49/2002 para recoger de forma expresa que las mismas podrán ser en especie o vía prestación de servicios (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 Dirección General de Tributos era contraria a esta posibilidad (en este sentido, puede consultarse la resolución [V0085-15](#), de 14 de enero, en la que se concluyó que la difusión realizada por el propio colaborador no era una actividad encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002).

Finalmente, se incluye también 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 IS, no se disponía de una previsión expresa de la exención cuando la ayuda económica en especie se instrumentaba a través de la figura del convenio de colaboración.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2023 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.