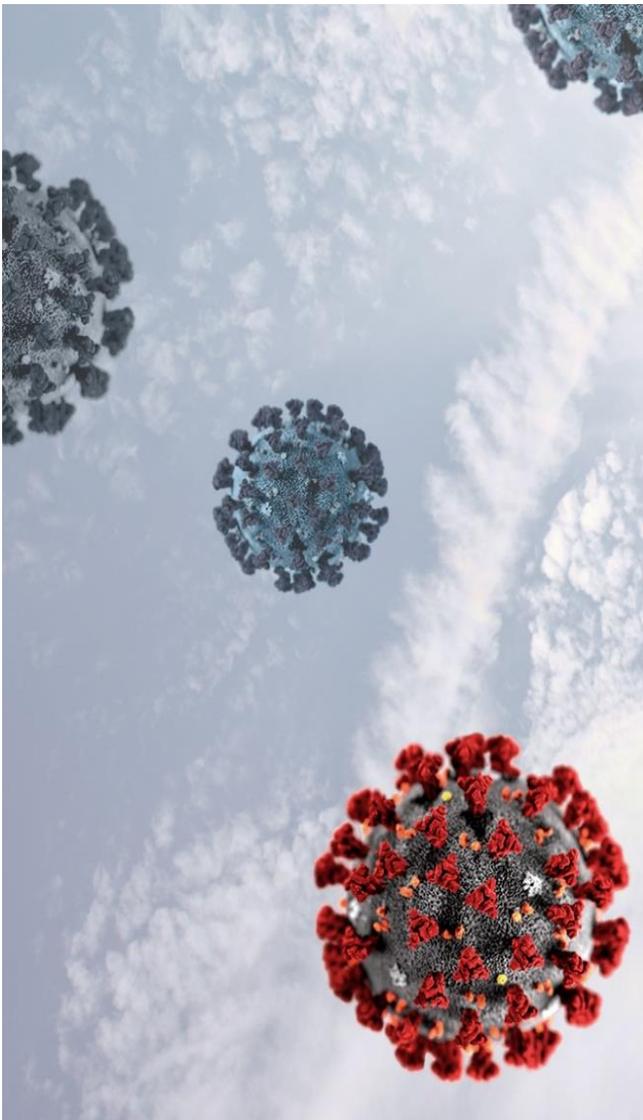

El mecenazgo y la lucha contra el coronavirus: principales incentivos fiscales

Legal Flash del Área de Derecho Financiero y Tributario

6 de mayo de 2020



Aspectos clave

- > Existen incentivos fiscales por donaciones, dinerarias o en especie, a entidades no lucrativas que apliquen el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 del mecenazgo, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades.
- > Como novedad, y con efectos desde el 1 de enero de 2020, las personas físicas que realicen donaciones a fundaciones sanitarias de la Ley 49/2002 que luchen contra el COVID-19 tendrán una deducción del 80% para los primeros 150 euros donados. A partir de ese importe, las donaciones serán deducibles al 35%.
- > Las empresas que realicen donaciones tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra de su Impuesto sobre Sociedades, previo ajuste del gasto como no deducible, una deducción del 35%. Asimismo, podrán optar por colaborar a través de la figura del convenio de colaboración empresarial en la lucha contra el coronavirus, recibiendo a cambio publicidad de su colaboración.



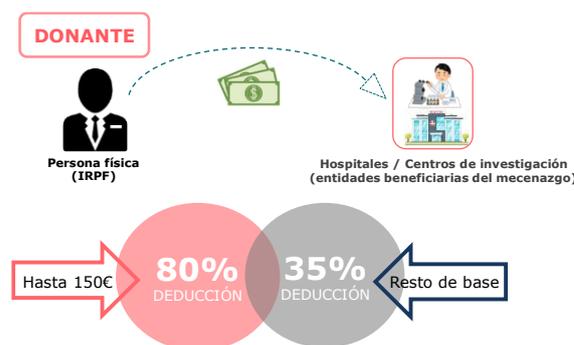
CUATRECASAS

Resumen ejecutivo de los beneficios fiscales por naturaleza del donante

El análisis no exhaustivo que se realizará en los siguientes apartados pretende facilitar el conocimiento de los principales incentivos fiscales al mecenazgo que, en su impuesto personal, tiene toda persona física o jurídica por colaborar económica y desinteresadamente con todas aquellas entidades no lucrativas que estén prestando asistencia sanitaria o investigando en una vacuna para combatir el coronavirus.

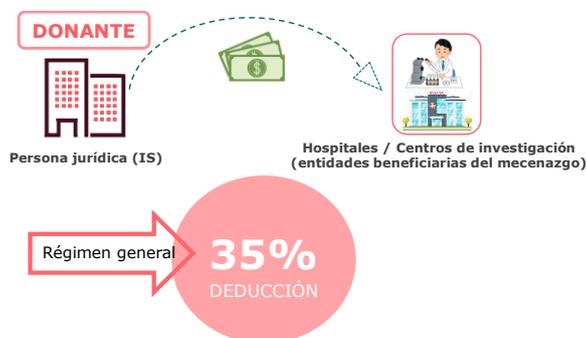
A continuación, se muestran gráficamente cuáles serían dichos incentivos:

Personas físicas

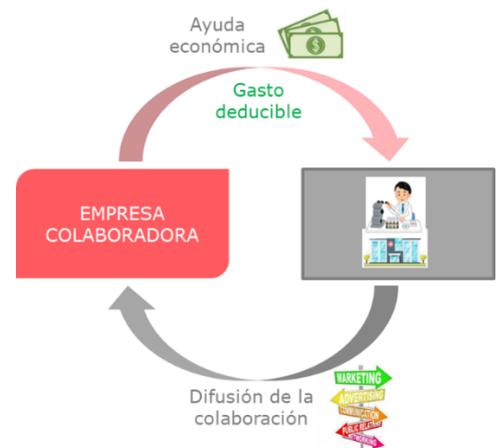


Personas jurídicas (empresas)

a) Donaciones dinerarias o en especie



b) Convenios de colaboración empresarial





Introducción

Con motivo de la aprobación del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (“RDL 17/2020”), que en su disposición final segunda ha incrementado en 5 puntos porcentuales los porcentajes de deducción previstos para las donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el objeto de este nuevo legal flash es actualizar los comentarios realizados en la versión de 6 de abril sobre las principales alternativas e incentivos fiscales al mecenazgo de ámbito estatal¹ para luchar contra el COVID-19, regulados 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 49/2002”), que tendrían todas aquellas personas físicas o empresas que, a través de una donación, colaboren con entidades que presten asistencia sanitaria, o que lleven a cabo actividades de investigación científica en relación con la enfermedad del coronavirus.

Asimismo, y también como novedad, se hará una breve mención al tipo impositivo 0% a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por la entrega de material sanitario para combatir los efectos del COVID-19, previsto en el artículo 8 del Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (“RDL 15/2020”).

Toda donación o ayuda económica, dineraria o en especie, que permita contratar personal de apoyo para equipos de investigación, manipular muestras biológicas, compra de material sanitario o cubrir necesidades de material fungible, por ejemplo, en la medida en que se realice a una entidad beneficiaria del mecenazgo a efectos de la Ley 49/2002 será susceptible de dar un incentivo fiscal al donante en su impuesto personal.

¹ Por razones de espacio, y por ser un documento meramente divulgativo, no serán objeto de análisis las donaciones plurianuales o fidelizadas, 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. Tampoco serán objeto de análisis los incentivos fiscales regulados en el artículo 27 de la Ley 49/2002 para los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.



De conformidad con la Ley 49/2002², y sin perjuicio de los incentivos fiscales adicionales que pudieran haber aprobado las Comunidades Autónomas, los beneficios fiscales dependerán de la naturaleza del donante, es decir, persona física o empresa. Por ello, y para una mejor comprensión de este legal flash, se diferenciará entre un donante persona física y un donante persona jurídica.

Beneficios fiscales aplicables a donaciones realizadas por personas físicas

> Entidades beneficiarias para la lucha contra el COVID-19

Conforme a lo previsto en los artículos 16, 17 y 19 de la Ley 49/2002, dan derecho a practicar las deducciones que se describirán a continuación, los donativos, donaciones y/o aportaciones que, con carácter irrevocable, puro y simple, sean realizados por una persona física en favor de³:

- a) Fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública que presten servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.
- b) Fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública que desarrollen investigación científica y tecnológica.
- c) El Estado, las Comunidades Autónomas⁴ y las Entidades Locales (un Ayuntamiento, por ejemplo), así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades

² El País Vasco y Navarra son los únicos territorios del Estado que hasta la fecha han aprobado normas propias, aplicando su propio régimen tributario de entidades sin ánimo de lucro y mecenazgo, equivalente al de la Ley 49/2002.

³ A efectos de este documento, se asumirá que las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública están acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, cumpliendo con los 10 requisitos previstos en el artículo 3 de la citada Ley.

⁴ En la web gestion7.madrid.org/rtas_webapp_aportaciones/#!/main, que se puso en marcha por la Comunidad de Madrid el pasado 30 de marzo, se pueden hacer donaciones destinadas a la sanidad regional y a atender la situación de la crisis generada por el coronavirus. La web permite que el donante elija el destino de su aportación: (i) para material de protección de profesionales sanitarios, (ii) para material de protección de pacientes, (iii) para medicamentos y productos sanitarios o (iv) que Sanidad determine la prioridad. Dichas donaciones dan derecho a incentivo fiscal a efectos de la Ley 49/2002.

Según lo publicado por diferentes medios de comunicación, en 24 horas desde la activación de la web se recaudaron más de 4,5 millones de euros.



autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

Por lo tanto, si se tiene previsto realizar una donación a una entidad que forme parte del sector público, se recomienda revisar previamente si la misma se encuadraría entre las citadas en el párrafo anterior. No toda entidad del sector público⁵ será válida a efectos de poder aplicar los incentivos fiscales al mecenazgo de la Ley 49/2002.

- d) La Cruz Roja Española⁶.
- e) Las universidades públicas que desarrollen investigación científica y tecnológica.
- f) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

➤ Donaciones que darán a derecho a deducción

Los donativos, donaciones y/o aportaciones que darán derecho a aplicar incentivos fiscales podrán ser en dinero, bienes, derechos o la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

En la categoría de bienes, daría derecho a incentivo fiscal la donación de medicamentos, respiradores, pantallas protectoras, mascarillas filtrantes para profesionales sanitarios, kits de detección del coronavirus, geles o soluciones hidroalcohólicas y maquinaria de tipo sanitario⁷.

En cuanto a los derechos, comprendería la cesión gratuita de espacios o del uso gratuito de un local o establecimiento comercial para fines sanitarios. Muchos establecimientos hoteleros han cedido gratuitamente sus instalaciones para albergar enfermos o trabajadores sanitarios, convirtiéndose en “hospitales” para luchar contra el COVID-19. Con base en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos números

⁵ A modo de ejemplo, en la consulta vinculante número V0720-11, la Dirección General de Tributos consideró que un consorcio con personalidad jurídica propia, sin ánimo de lucro, creado al amparo de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, no podía ser considerado como entidad beneficiaria del mecenazgo a efectos del artículo 16 de la Ley 49/2002.

⁶ Dicha entidad se considera beneficiaria del mecenazgo en virtud de la Disposición adicional quinta de la Ley 49/2002.

⁷ En todos estos casos se recomienda encarecidamente la suscripción de un contrato de donación con la entidad beneficiaria de la misma.



V1524-11 y V4750-16, dicha cesión gratuita sería susceptible de considerarse como donación de un derecho con derecho a deducción⁸.

La prestación de servicios gratuita no dará derecho a incentivo fiscal. 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 ha negado tal posibilidad, por entender que los servicios gratuitos no se encuentran contemplados expresamente en el artículo 17 de la Ley 49/2002.

➤ El porcentaje de deducción

Con efectos desde el 1 de enero de 2020, y tras la modificación en el artículo 19.1 de la Ley 49/2002 que ha introducido la disposición final segunda del RDL 17/2020, las personas físicas que realicen donaciones o aportaciones a una de las citadas entidades beneficiarias podrán aplicar en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”)⁹ una deducción en la cuota íntegra de este impuesto. Sobre los primeros 150,00 euros el contribuyente podrá aplicar un tipo de deducción del 80,00% y del 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 contribuyente¹⁰.

A efectos de acreditar dicha deducción, el contribuyente persona física deberá solicitar y obtener una certificación expedida por la entidad beneficiaria. El contenido mínimo que dicha certificación debe tener se regula en el artículo 24 de la Ley 49/2002, siendo diferente el mismo si la donación es dineraria o en especie¹¹.

8 No obstante lo anterior, si un establecimiento hotelero estuviera interesado en colaborar con el Estado, cediendo gratuitamente sus instalaciones, se recomienda revisar previamente si el hotel ya ha sido declarado servicio esencial a efectos de la Orden TMA/277/2020, de 23 de marzo, por la que se declaran servicios esenciales a determinados alojamientos turísticos y se adoptan disposiciones complementarias. Véase también la Orden TMA/305/2020, de 30 de marzo.

9 Todo ello sin perjuicio de las deducciones que puedan establecer las Comunidades Autónomas con competencias normativas para ello.

10 A diferencia del Impuesto sobre Sociedades, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota no podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos siguientes.

11 En las donaciones en especie se deberá indicar el documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado. Las facturas o los albaranes, siempre que consten por escrito y sean fidedignos podrían ser, en su caso, considerados como documentos auténticos a los efectos del artículo 24.3.d) de la Ley 49/2002. En este sentido, véase la consulta vinculante número V5336-16 de la Dirección General de Tributos.



Si la donación fuese en especie¹² (p. ej., material sanitario), cabe recordar que la eventual ganancia patrimonial que se pudiese generar en sede del donante persona física estará exenta a efectos del IRPF¹³.

Finalmente, y si bien es a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (“IRNR”), cabe recordar que los contribuyentes de dicho impuesto que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la misma deducción que los contribuyentes del IRPF en las declaraciones que, por IRNR, presenten por hechos imponible acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación (límites aplican).

Beneficios fiscales aplicables a donaciones realizadas por personas jurídicas

- Entidades beneficiarias para la lucha contra el COVID-19
Al igual que para las personas físicas, dan derecho a practicar las deducciones que se describirán a continuación, los donativos, donaciones y/o aportaciones que, con carácter irrevocable, puro y simple, sean realizados por una persona jurídica (p.ej., sociedad mercantil) en favor de:
 - a) Fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública que presten servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.
 - b) Fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública que desarrollen investigación científica y tecnológica.
 - c) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales (un Ayuntamiento, por ejemplo), así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales¹⁴.
 - d) La Cruz Roja Española.
 - e) Las universidades públicas que desarrollen investigación científica y tecnológica.

¹² De conformidad con el artículo 18.1, letra b), de la Ley 49/2002, en las donaciones en especie la base de la deducción se determinará conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Ahora bien, cabe tener presente que existe un límite, consistente en que el valor de las donaciones determinado conforme dicha regla tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de la transmisión.

¹³ Así lo prevé el primer apartado del artículo 23 de la Ley 49/2002.

¹⁴ Nos remitimos a los comentarios realizados en el apartado anterior en cuanto a las entidades del sector público.



f) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

- > Donaciones que darán a derecho a deducción. El IVA como impuesto a tener en cuenta
Los donativos, donaciones y/o aportaciones que darán derecho a aplicar incentivos fiscales podrán ser igualmente en dinero, bienes, derechos o la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

Cuando el donante tenga la condición de empresario o profesional a efectos de los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“LIVA”), habrá que analizar si la donación del bien o servicio afecto a su actividad empresarial tiene la consideración de autoconsumo externo de bienes o de servicios, respectivamente¹⁵. Si hubiese autoconsumo, el donante tendrá obligación de expedir factura y de repercutir el correspondiente IVA al donatario¹⁶.

En relación con el párrafo anterior, cabe tener presente que, en virtud del artículo 8 del RDL 15/2020, desde el 23 de abril hasta el 31 de julio de 2020 se aplicará el tipo del 0% del IVA a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinado material sanitario¹⁷ para combatir la pandemia, siendo uno de los requisitos que los destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el artículo 20. Tres de la LIVA. Por ello, se recomienda revisar por la empresa donante si sería posible facturar el autoconsumo por la donación a tipo 0%.

- > El porcentaje de deducción
Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que realicen donaciones o aportaciones tendrán derecho a deducir de su cuota íntegra el 35,00%¹⁸ de la base de la deducción, cualquiera que sea su tipo de gravamen nominal¹⁹.

La base de la deducción tendrá como límite el 10,00% de la base imponible del período impositivo, pero las cantidades que excedan este límite podrán aplicarse en las

¹⁵ Véanse los artículos 9.1º, letra b), y 12.3 de la citada Ley del IVA, respectivamente.

¹⁶ De conformidad con la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 8 de octubre de 2019, en caso de que se acuerde que el donatario no abone el IVA (la práctica habitual en este tipo de casos), su condonación será mayor base de deducción a efectos del artículo 18.1.b) de la Ley 49/2002.

¹⁷ Los bienes son los enumerados en el anexo del propio RDL 15/2020.

¹⁸ El RDL 17/2020 no ha modificado el porcentaje de deducción a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁹ En todo caso, el importe donado es gasto fiscalmente no deducible en virtud de lo dispuesto en el artículo 15, letra e), de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.



liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

A efectos de acreditar la deducción, la persona jurídica donante deberá solicitar y obtener una certificación expedida por la entidad beneficiaria, que tenga el contenido mínimo que se regula en el artículo 24 de la Ley 49/2002.

Si la donación realizada por la persona jurídica fuese en especie²⁰ (p. ej., equipamiento sanitario), cabe recordar que, igualmente, la eventual renta positiva que se pudiese generar en sede del donante estará exenta a efectos del Impuesto sobre Sociedades²¹.

Finalmente, y si bien es a efectos del IRNR, cabe recordar que los contribuyentes de dicho impuesto que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar también la citada deducción del 35,00% por las donaciones que realicen.

➤ Una primera alternativa a la donación: el convenio de colaboración empresarial²²

Para todas aquellas empresas²³ que, adicionalmente, y sin perder el altruismo que les mueve, busquen una rentabilidad publicitaria o de imagen a través de la cooperación en la lucha contra el COVID-19, el artículo 25 de la Ley 49/2002 les permite optar por la figura del convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general.

El convenio es un acuerdo por escrito en virtud del cual una entidad beneficiaria del mecenazgo (una fundación hospitalaria, por ejemplo)²⁴, a cambio de una ayuda económica que daría la empresa, se obliga a difundir la colaboración parcialmente desinteresada de dicha empresa (mecenazgos) 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

²⁰ De conformidad con el artículo 18.1, letra b), de la Ley 49/2002, en las donaciones en especie la base de la deducción se determinará por el valor neto contable que tuviesen los bienes o derechos en el momento de la transmisión, si bien cabe tener presente el límite del valor de mercado anteriormente explicado. Se incluyen en este caso aquellas personas físicas que realicen una actividad económica, en la medida en que el bien donado esté afecto a dicha actividad.

²¹ Así lo prevé el primer apartado del artículo 23 de la Ley 49/2002.

²² La deducción de los gastos es incompatible con los demás incentivos fiscales de la Ley 49/2002.

²³ En el caso del IRPF, solamente podrán aplicar este incentivo aquellos empresarios o profesionales que tributen bajo el régimen de estimación directa al realizar su actividad económica.

²⁴ Cabe recordar que las entidades beneficiarias del mecenazgo se citan principalmente en el artículo 16 de la Ley 49/2002.



colaboración opera en la base imponible, no como deducción en la cuota y, además, no está sometido a límite alguno.

Las ayudas económicas podrán tener varias formas, dinerarias o en especie mediante la entrega de material sanitario por parte del colaborador, o incluso a través de la prestación de servicios.

La entidad beneficiaria tendrá obligación de difundir la colaboración de la empresa colaboradora, difusión que puede hacerse por cualquier medio (por ejemplo, televisión, nota de prensa, mención en la página web o radio). La difusión de la colaboración no estará sujeta al IVA.

- Una segunda alternativa a la donación: los gastos en actividades de interés general²⁵
El artículo 26.1 de la Ley 49/2002 establece que, para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1.º del artículo 3 de esta Ley (por ejemplo, sanitarios o de investigación científica).

Dicho artículo trata de incentivar la realización directa de gastos por las empresas o empresarios prescindiendo de la colaboración con una entidad sin fin lucrativo, aunque persiguiendo siempre una actividad de interés general, como podría ser la lucha contra el COVID-19.

El beneficio fiscal a través de esta forma alternativa de mecenazgo radicaría en la consideración, como gasto deducible, de todas las cantidades destinadas por la empresa a gastos en una actividad de interés general, como podría ser un proyecto realizado directamente por ella para encontrar una vacuna contra el COVID-19, que luego se reparta gratuitamente, por ejemplo.

²⁵ La deducción de los gastos es incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002.



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

©2020 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

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

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibido 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



IS 713573