

Circular 01/2024

Novedades Fiscales

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

El Consejo de Ministros ha aprobado recientemente 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. Las modificaciones introducidas en esta norma, que serán objeto de comentario en esta Circular, han entrado en vigor el día 1 de enero de 2024.

La modificación de la Ley del Mecenazgo, según el Ministerio de Hacienda, tiene como objetivo cumplir con uno de los objetivos del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, relacionado con la "Entrada en vigor del Estatuto del Artista, fomento del mecenazgo y régimen de incentivos fiscales". Esta enmienda busca mejorar los incentivos fiscales para el mecenazgo establecidos en el Título III de la ley, potenciando figuras como el **micromecenazgo** y las **donaciones fidelizadas**, además de **aumentar los tipos de deducción** para las donaciones realizadas por personas físicas o jurídicas, tanto residentes como no residentes.

A continuación, se detallan los principales cambios en el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones (específicamente, en los artículos 16 a 25 de la Ley 49/2002), así como algunas modificaciones técnicas importantes que las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Título II de dicha ley deberán tener en cuenta a partir de ahora.

El contenido de esta Circular es meramente informativo y no pretende constituir asesoramiento jurídico alguno. Si pretende recibir tal asesoramiento, póngase en contacto con nosotros a través del correo electrónico alentta@alentta.com. Si no desea recibir más circulares de nuestro Despacho envíe un mensaje en tal sentido a la dirección de correo electrónico indicada.

The content of this Newsletter is for information purposes only and is not intended to constitute legal advice. If you would like to receive such advice, please contact us by e-mail at alentta@alentta.com. If you do not wish to receive any further Newsletters from our Firm, please send a message to that effect to the above e-mail address.

I. MODIFICACIONES EN LOS REQUISITOS A CUMPLIR POR LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

La Ley 49/2002 establece, en su artículo 3, los requisitos que deben reunir las entidades para ser consideradas “entidad sin fines lucrativos”.

Entre otros, se venía exigiendo como requisito que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno fueran gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasionara, con el límite de que las cantidades percibidas por este concepto no excedan del límite previsto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Tras la modificación, se admite expresamente que *“No tendrán consideración de remuneración de los cargos, 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, siempre que solo **cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad**”*.

II. MODIFICACIONES EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y DE TRIBUTOS LOCALES.

1. Explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a las explotaciones económicas exentas (artículo 7) del Impuesto sobre Sociedades, tras la modificación, se añade, dentro de las explotaciones económicas dedicadas a los servicios de asistencia social e inclusión social, un nuevo apartado ñ) que incluye las **acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social**.

Además, se modifica el apartado dedicado a las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico, cuya nueva redacción queda así: *“Están **exentas** del Impuesto sobre Sociedades...”* [...] *“Las **explotaciones económicas de investigación, desarrollo e innovación**, siempre y cuando se trate de actividades definidas con arreglo a lo dispuesto en el **artículo 35 de la Ley 27/2014**, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”*.

Es decir, con esta modificación, se ha definido expresamente las actividades que se consideran a los efectos de esta Ley como actividades de investigación, desarrollo e innovación.

2. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En cuanto a los tributos locales (artículo 15), se modifica la redacción del apartado tercero, relativo al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU o plusvalía municipal), que queda de la siguiente forma: *“Estarán **exentos** del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los*



*incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. 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”.*

Es decir, con esta modificación, se concreta el momento en el cual los terrenos deben cumplir los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que es el momento de devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), y ello con independencia del destino al que los adscriba el adquirente.

III. MODIFICACIONES RELATIVAS A LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO.

El RDL 6/2023 ha introducido modificaciones también en el Título III de la Ley 49/2002, que regula los incentivos fiscales para fomentar los donativos, donaciones y aportaciones a favor de entidades sin fines lucrativos. Estos incentivos fiscales se traducen en **deducciones** en el Impuesto sobre Sociedades (IS), en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), según sea la naturaleza del donante.

1. Mejoras en los supuestos de aplicación de los incentivos fiscales.

En cuanto a los **donativos, donaciones y aportaciones que dan derecho a deducción** (artículo 17) se añaden tras esta modificación las siguientes:

- (i) la **cesión de uso** de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, realizada sin contraprestación, y;
- (ii) los donativos, donaciones y aportaciones, aun cuando el donante o aportante pudiera recibir bienes o servicios, entregados o prestados por el donatario o beneficiario, de carácter simbólico, siempre y cuando el valor de los bienes o servicios recibidos **no represente más del 15%** del valor del donativo, donación o aportación y, en todo caso, **no supere el importe de 25.000 euros**.

2. Mejoras en la base y en los porcentajes de deducción.

En cuanto a la **base de la deducción** por donativos, donaciones y aportaciones (artículo 18), se especifica que para el caso de la **cesión de uso de un bien mueble o inmueble**, la base de la deducción será 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.

En lo que respecta a los porcentajes de deducción, debemos distinguir:

- (i) **Deducción de cuota en el IRPF** (artículo 19). La modificación ha afectado, por un lado, a la base de deducción, que incrementa su umbral para la aplicación de la deducción del 80% por parte de los contribuyentes que realicen donaciones, donativos o aportaciones a una entidad beneficiaria del mecenazgo (pasa de 150 a **250 euros**). Además, la modificación también ha afectado al porcentaje de deducción para el “resto de base de deducción”, que se ha incrementado de un 35% a un **40%**.

Así mismo, también se ha modificado el porcentaje que corresponde deducir sobre las cantidades que excedan de 250 euros, cuando en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad, y el importe del mismo sea igual o superior en cada uno de los ejercicios. Dicho porcentaje se ha incrementado de un 40% a un **45%**.

LEY 49/2002: DEDUCCIÓN EN EL IRPF (COMPARATIVA)			
IRPF 2023 y anteriores		Redacción RDL 6/2023 IRPF 2024 y siguientes	
Base de deducción importe hasta	Porcentaje de deducción	Base de deducción importe hasta	Porcentaje de 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%

- (ii) **Deducción de cuota en el IS** (artículo 20). La modificación ha afectado al porcentaje de deducción sobre la base, que se ha incrementado de un 35% a un **40%**.

Asimismo, también se ha modificado el porcentaje que corresponde deducir cuando en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad y el importe del mismo sea igual o superior en cada uno de los ejercicios. Dicho porcentaje se ha incrementado de un 40% a un **50%**.

Por último, se modifica también el porcentaje sobre el cual la base de la deducción no puede excederse, que ahora es de un **15%** sobre la base imponible del IRPF (anteriormente del 10%).



LEY 49/2002: DEDUCCIÓN EN EL IS (COMPARATIVA)	
IS 2023 y anteriores	Redacción RDL 6/2023. IS 2024 y siguientes
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%.

- (iii) **Deducción de cuota en el IRNR** (artículo 21). La modificación ha afectado al porcentaje de deducción sobre la base, que se ha incrementado de un 10% a un **15%** sobre la base imponible del IRNR.

3. Modificaciones en los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

En cuanto a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (artículo 25), se especifica que *"se entiende por **ayuda económica** cualquiera que sea dineraria, en especie o que consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador"*.

Asimismo, se añade que *"las **rentas positivas** que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de las ayudas económicas referidas, dichas rentas estarán **exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador**"*.