

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 20 de diciembre se publicó en el Boletín Oficial del Estado 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](#) (“Real Decreto – Ley 6/2023”).

En su Libro Cuarto, se recoge la modificación al actual régimen establecido en la [Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo](#) (“Ley 49/2002”). Esta modificación tiene como objetivo principal incrementar los incentivos fiscales al mecenazgo, con independencia de si lo desarrollan personas físicas, personas jurídicas o no residentes.

Asimismo, amplía el catálogo de actividades económicas realizadas por entidades beneficiarias de este régimen fiscal cuyos rendimientos estarán exentos de tributar bajo el Impuesto sobre Sociedades.

Además, incluye novedades en cuanto a las donaciones fiscalmente deducibles y respecto de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

El legislador ha aprovechado esta reforma para incorporar precisiones normativas necesarias para un adecuado funcionamiento de las entidades como por ejemplo 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 tengan el concepto de remuneración, siempre que solo cubran riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad.

Esta reforma legal entra en vigor el 1 de enero de 2024.

2. INCREMENTOS A LAS DEDUCCIONES

a) IMPUESTO DE LA RENTA SOBRE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) (Artículo 19 Ley 49/2002).

En el caso de personas físicas, se eleva, del actual 35% al 40% el porcentaje de deducción aplicable con carácter general. Además, se amplía la cuantía del micromecenazgo de 150 a 250 euros, aplicando el porcentaje del 80% a los primeros 250 euros donados.

Hasta ahora:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros.	80
Resto base de deducción.	35

Con la reforma:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
250 euros.	80
Resto base de deducción.	40

Por otra parte, se reduce de 4 a 3 años el número de ejercicios en los que se hace necesario hacer donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio anterior, para acceder al incremento de 5 puntos en el porcentaje de deducción, porcentaje que queda incrementado al 45%.

b) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) (Artículo 20 Ley 49/2002).

En el caso de personas jurídicas, se incrementa el porcentaje de deducción, que pasa del 35 al 40%, para potenciar el incentivo. Además, se reduce de 4 a 3 años el número de ejercicios durante los cuales el donante o aportante debe realizar donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio inmediato anterior, con el fin de acceder al incremento de 10 puntos en el porcentaje de deducción, porcentaje que pasa del 40 al 50%.

Finalmente, 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.

c) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR) (Artículo 21 Ley 49/2002).

Este aumento de dicho límite resulta igualmente aplicable en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente.

De esta forma, los contribuyentes del IRNR que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imponible acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación. La base de esta deducción no podrá exceder del 15 % de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español con establecimiento permanente podrán aplicar las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades.

3. RENTAS ECONÓMICAS EXENTAS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES (Artículo 7 Ley 49/2002).

Se actualiza la relación de actividades económicas que, cuando sean desarrolladas por entidades sin ánimo de lucro, en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, pueden gozar de la exención en el Impuesto sobre Sociedades, como son:

- las acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social;
- las actividades de "educación de altas capacidades"; y
- las actividades de investigación, desarrollo e 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 Impuesto sobre Sociedades, y no se encuentren excluidas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 de dicho precepto.

4. TIPOS DE DONACIONES FISCALMENTE DEDUCIBLES.

CESIONES GRATUITAS (Artículo 17 Ley 49/2002).

En cuanto al tipo de donaciones fiscalmente deducibles, la reforma precisa, dentro del concepto más genérico de las donaciones de derechos, la deducibilidad de ciertas cesiones gratuitas.

Se incluye la cesión de uso de un bien mueble o inmueble sin contraprestación como tipología específica de donación que puede generar la deducción prevista en la Ley 49/2002.

En línea con esta modificación, se precisa la valoración de la cesión de uso de bienes muebles o inmuebles, y por tanto el

cálculo de la base de deducción sobre la que se aplicarán los porcentajes de deducción, en la que se deberá tener en cuenta los gastos incurridos por el cedente durante cada año de cesión, los cuales hubieran sido fiscalmente deducibles de haberse cedido el uso de manera onerosa. Tales gastos deberán estar debidamente contabilizados, cuando se esté obligado a ello.

En ningún caso formarán parte de la base de la deducción, los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien y demás de gastos de financiación.

En el caso de los donantes que no estén obligados a llevar contabilidad, las normas de valoración serán las de las donaciones de derechos en general y, por tanto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre Patrimonio.

5. RECONOCIMIENTO A LOS DONANTES Y MECENAS (Artículo 16 Ley 49/2002).

A través de esta reforma se incluye también un nuevo apartado 2 al artículo 16 de la Ley 49/2002 con la siguiente redacción que introduce lo que se denomina mecenazgo de recompensa, al señalar *“También darán derecho a deducción 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.”*

6. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL (Artículo 25 Ley 49/2002).

El Real Decreto – Ley 6/2023 amplía el objeto de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, recogiendo de forma expresa la posibilidad de que consista en colaboraciones en especie, incluidas las prestaciones de servicios gratuitas. Asimismo, se flexibiliza la difusión de los convenios.

Los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 pasan a tener la siguiente redacción:

“1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio

de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, ya sea dineraria, en especie o consista en una prestación de servicios realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Esta difusión podrá ser realizada, asimismo, por el colaborador. La difusión a que se refiere el párrafo anterior, en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las rentas positivas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de las ayudas económicas a que se refiere el apartado 1 de este artículo estarán exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador.

3. El régimen fiscal aplicable a las ayudas económicas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley."

Adicionalmente, dado que tales ayudas en especie podrían dar lugar a rentas que se pusiesen de manifiesto en sede del colaborador, en el momento de su entrega, la Ley exime de tributación tales rentas en la imposición personal del colaborador.

Finalmente, se permite que la difusión pueda ser realizada indistintamente, por el colaborador o por las entidades beneficiarias de mecenazgo.

7. OTRAS MODIFICACIONES.

El artículo 3 de la Ley 49/2002 también ha sufrido modificaciones, resultando su redacción como sigue:

"Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, 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 cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de defensa de los animales, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los 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 la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

2.º Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70 por ciento de las siguientes rentas e ingresos:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
- c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan

obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 % de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento u otras formas de cesión de uso del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere la letra e) del artículo anterior.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser

reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere la letra e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

No tendrán la 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.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable

a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número. Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse."

Madrid, 27 de diciembre de 2023.

Nota: El presente documento contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.