



EuroEcoJunior
fundación



***FISCALIDAD DE LAS ACTIVIDADES DE
MECENAZGO Texto de Garrigues***



Régimen fiscal general en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las actividades de mecenazgo:

pag. 4-5..... ■ Convenios de Colaboración

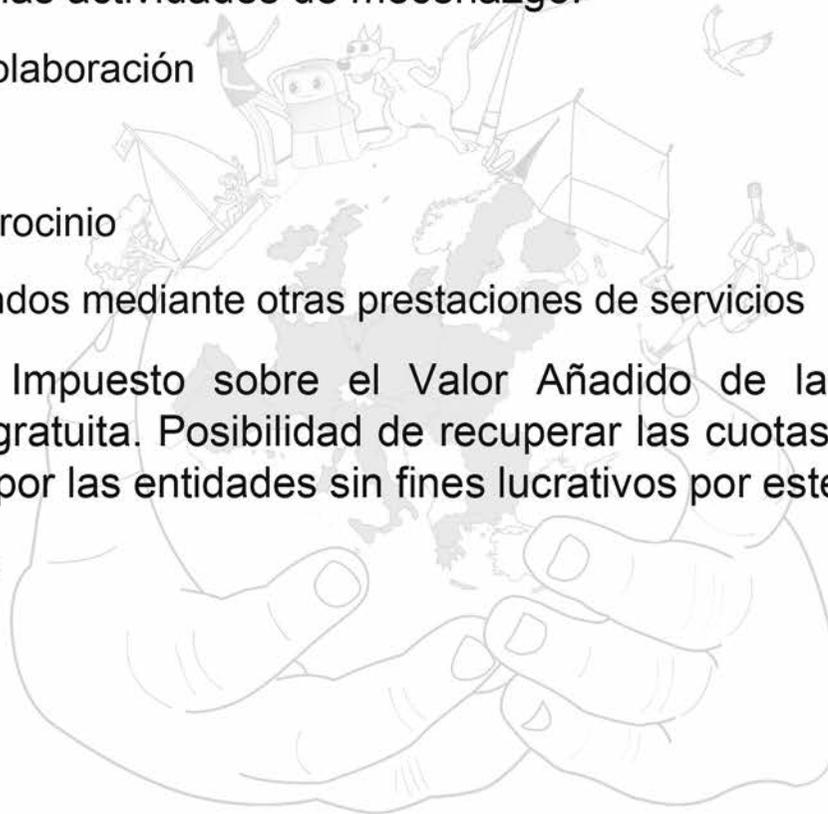
pag. 6-9..... ■ Donativos

pag. 10..... ■ Contratos de patrocinio

pag. 11-12..... ■ Captación de fondos mediante otras prestaciones de servicios

pag. 13-14..... Régimen fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades "pro bono" prestadas de forma gratuita. Posibilidad de recuperar las cuotas de IVA soportadas en los ejercicios anteriores por las entidades sin fines lucrativos por este tipo de actividades

pag. 15-17..... Cuestiones prácticas





1. CONVENIO DE COLABORACIÓN (I)

- **Concepto Convenio Colaboración (Art. 25 de la Ley 49/2002):**

- Convenios por los que las entidades beneficiarias de mecenazgo se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica
- La ayuda económica de la entidad colaboradora puede instrumentarse no sólo monetariamente, sino también a través de determinadas retribuciones en especie (Consulta 13/10/2004)
- La difusión de la colaboración exigida por el artículo 25 de la Ley 49/2002 únicamente podrá ser efectuada por la entidad beneficiaria del mecenazgo (Consulta 2045/04)

- **Tratamiento fiscal en el IS e IRPF**

- Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gasto deducible en la base imponible del IS, o en el rendimiento neto de actividades económicas en IRPF
- Este régimen es incompatible con cualquier otro incentivo fiscal establecido en la Ley 49/2002
- En los convenios de colaboración no existe límite para la deducción del gasto en el IS (diferencia con los donativos en los que límite del 10%)
- Cuando se incurra en resultados negativos en el período, el importe satisfecho en un convenio de colaboración aumentará el importe de las Bases Imponibles Negativas (BINS) generadas en el mismo, cuyo plazo de compensación es de 15 años, mientras que en el caso de donación, la deducción pendiente de aplicar tiene un plazo inferior de 10 años



2. CONVENIO DE COLABORACIÓN (II)

● Tratamiento fiscal en el IVA

- La difusión de la participación del colaborador no constituirá una prestación de servicios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la Ley 49/2002, con lo cual no devenga IVA la operación
- Sin embargo, sí existirán en principio implicaciones en IVA para el empresario colaborador que, de acuerdo con lo previsto en la consulta de 13/10/2004, decida instrumentar la ayuda a través de la donación de bienes o servicios, ya que, de acuerdo con la actual redacción de la Ley del IVA se produce un autoconsumo en el impuesto (con la consiguiente obligación de ingresar el IVA correspondiente):
 - Regla general para determinar la base imponible:
 - Bienes: base imponible que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes
 - Servicios: coste de la prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos
- No obstante, recientemente la DGT parece estar cambiando de criterio (Consulta “*pro-bono*” comentada posteriormente)



2. DONATIVOS (I)

- **Concepto de donativo:** Donaciones y aportaciones irrevocables, puras y simples (de acuerdo con lo establecido en el artículo 618 y ss. del Código Civil)
- **Donativos que dan derecho a deducción para el donante** (artículo 17 de la Ley 49/2002):
 - Dinerarios, de bienes o derechos. No se incluye expresamente la donación de servicios
 - 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
 - Donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español o incluidos en el Inventario General del Ministerio de Cultura
 - Bienes culturales de calidad garantizada, a favor de entidades dedicadas a actividad de museo, fomento y difusión del patrimonio histórico artístico
- **Valoración donaciones y aportaciones: base deducción**
 - Dinerarios, por su importe
 - Bienes o derechos: valor contable momento transmisión o en su defecto valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio
 - Constitución derecho real usufructo
 - Sobre Bienes Inmuebles: 2% Valor Catastral /año duración
 - Sobre Valores: importe anual dividendos o intereses percibidos por el usufructuario
 - Otros bienes y derechos: % Interés legal* Valor usufructo en el momento de constitución de acuerdo normas ITPyAJD
 - Obras de arte calidad garantizada o bienes PHE: Valoración realizada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación
 - Límite máximo: valor mercado del bien o derecho en el momento de transmisión



2. DONATIVOS (II)

- **Tratamiento fiscal para el donante en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**
 - Porcentaje de deducción
 - Ley 49/2002: deducción en cuota del 25%
 - Esta deducción se computará a efectos del límite artículo 68.3 Ley 35/2006 de 28 de noviembre reguladora del IRPF (deducciones por donativos y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural): 10% base liquidable.
 - Justificación donaciones y aportaciones deducibles
 - Certificado emitido por la entidad beneficiaria, que deberá contener la siguiente información:
 - NIF y datos identificativos del donante y de la donataria
 - Mención expresa entidad acogida al régimen fiscal Ley 49/2002
 - Fecha e importe, si es dinerario
 - Documento público u otro auténtico que acredite la entrega del bien donado si no se trata de donativo dinerario
 - Destino que se dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad
 - Mención expresa al carácter irrevocable de la donación
 - Entidad beneficiaria remitirá a la AEAT información sobre las certificaciones expedidas en la forma y plazos que se determinen reglamentariamente
 - REGLAMENTO: Presentación declaración mes de enero de cada año en relación con los donativos percibidos en el año anterior, en la que se incluirán determinados datos relativos a los donantes (modelo 182)



2. DONATIVOS (III)

● Tratamiento fiscal para el donante en el Impuesto sobre Sociedades (IS)

- Porcentaje de deducción:
 - Ley 49/2002: deducción del 35% en la cuota íntegra
 - Cantidades no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos
 - Límite: base deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del ejercicio

● Requisitos comunes en el IS e IRPF

- Requisito material común: Existencia “*animus donandi*” (Consulta DGT nº 1540/2000 de 12 de septiembre de 2000)
- Exenciones de rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones:
 - Exentas en IRPF / IS / IRNR las ganancias patrimoniales y rentas positivas que se pongan de manifiesto
 - Exención en IIVTNU devengado por la transmisión de terrenos, constitución o transmisión de derechos reales

● Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- Los donativos dinerarios no devengan IVA puesto que no suponen entregas de bienes ni prestaciones de servicios
- Igualmente sucede con las cuotas de afiliados o las subvenciones
- Las rentas procedentes del patrimonio mobiliario, como las ejemplificadas en la Ley (intereses, dividendos, etc.) están exentas de IVA de acuerdo con lo previsto en la propia norma



2. DONATIVOS (IV)

- **Diferencia para el donante entre las aportaciones en forma de donativo y los convenios de colaboración.** Mientras las aportaciones realizadas en virtud de un convenio de colaboración tienen la naturaleza de gasto deducible en IS, los donativos dan lugar a una deducción en la cuota del IS. Efecto de la diferencia de tipos (*). Ejemplo:

	CONVENIO COLABORACIÓN	DONATIVOS
Ingresos donante	20.000,00	20.000,00
Gastos actividad	9.000,00	9.000,00
Gastos por donativos	1.000,00	1.000,00
Resultado	10.000,00	10.000,00
+Ajuste positivo donativos	0,00	1.000,00
Base Imponible	10.000,00	11.000,00
Cuota (30%)	3.000,00	3.300,00
Deducción Donativos (35%)	0,00	350
Cuota a pagar	3.000,00	2.950,00



3. CONTRATOS DE PATROCINIO

- **Concepto Contratos de Patrocinio (art. 24 de la Ley 34/1998, General de Publicidad):**
El contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar a la publicidad del patrocinador
- **Tratamiento fiscal en el IS e IRPF**
 - La Ley 49/2002: el actual artículo 6 establece que las ayudas económicas recibidas en virtud de estos contratos serán rentas exentas de tributación para la entidad sin ánimo de lucro, al igual que ocurre con los donativos y los Convenios de Colaboración
 - Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gasto deducible en la base imponible del IS para el patrocinador
- **Tratamiento fiscal en el IVA**
 - No existe una previsión concreta ni en la Ley del IVA ni en la Ley 49/2002 (a pesar de que sí existe para los Convenios de colaboración, como anteriormente se ha hecho referencia)
 - Existen consultas de la Dirección General de Tributos (i.e., 16/07/1999) y abundante doctrina que opina que la colaboración en la publicidad del patrocinador que realiza la entidad patrocinada es una operación sujeta al impuesto (sujeción en términos generales)

4. CAPTACIÓN DE FONDOS MEDIANTE OTRAS PRESTACIONES DE SERVICIOS (I)

- **Concepto de cesión de logo o marca:** En determinadas ocasiones, las entidades sin fines lucrativos ceden a diversas entidades mercantiles, a cambio de una contraprestación monetaria, el uso con carácter comercial o publicitario de su logo con el objeto de mejorar la imagen corporativa de las entidades cesionarias e incrementar la demanda de bienes y servicios de estas últimas.
- **Tratamiento fiscal para la entidad sin fines lucrativos:**
 - En el IS: De la cesión de logo se deriva una renta calificada como rendimiento de capital mobiliario exenta según lo establecido en el artículo 6 de la Ley 49/2002
 - En el IVA: La cesión de derechos se califica como una prestación de servicios sujeta y no exenta al IVA
- **Tratamiento fiscal para la entidad cesionaria:**
 - En el IS: El gasto tendrá la consideración de deducible en el IS.
 - Las cuotas de IVA soportado serán deducibles íntegramente, salvo que la entidad realice operaciones exentas y entre en prorrata.



4. CAPTACIÓN DE FONDOS MEDIANTE OTRAS PRESTACIONES DE SERVICIOS (II)

- **Otras prestaciones de servicios para captar fondos para la realización de actividades**
 - **Tratamiento fiscal para la entidad sin fines lucrativos:**
 - En el IS: Si el servicio está contemplado entre los señalados en el artículo 7 de la Ley 49/2002 (y siempre que sean desarrollados en cumplimiento de su finalidad específica), las rentas obtenidas estarán exentas. En otro caso, tributarán en el IS al tipo del 10%.
 - En el IVA: No existen exenciones subjetivas. En consecuencia, siempre que el servicio no se encuentre exento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 de la LIVA, las prestaciones e servicios efectuada estará sujeta y no exenta a tributación por este Impuesto.
 - **Tratamiento fiscal para las entidades destinatarias de los servicios:**
 - En el IS: El gasto tendrá la consideración de deducible en el IS.
 - En el IVA: Las cuotas de IVA soportado serán deducibles íntegramente, salvo que la entidad realice operaciones exentas y entre en prorrata.
 - **Otras circunstancias:** En caso de operaciones no exentas al IS, es necesario comunicar las actividades desempeñadas a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y, en su caso, tributar por las mismas



5. RÉGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LAS ACTIVIDADES "PRO BONO" PRESTADAS DE FORMA GRATUITA (I)

- Conforme a lo establecido en el artículo 12.3 de la LIVA, las prestaciones de servicios realizadas por las entidades colaboradoras a título gratuito para las entidades beneficiarias podrían, en principio, calificarse como un autoconsumo de servicios (y en consecuencia quedar sujetas a IVA), al entenderse que esta actividad se realiza con una finalidad ajena a su actividad empresarial o profesional.
- No obstante lo anterior, recientemente, la DGT, en relación con las prestaciones de servicios "pro bono", ha considerado que dado que las mismas se dirigen:
 - *"a la promoción de la firma, por cuanto contribuye a mejorar su percepción por parte de la opinión pública en general, y a la atención para los profesionales de la entidad, captando profesionales con talento que tengan inquietudes sociales, todo ello dirigido al mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante"*
 - Y en consecuencia, "no resulta procedente entender que la prestación del servicio de asesoramiento y formación gratuitos satisface necesidades privadas, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa. En consecuencia, el referido servicio de asesoramiento y formación ha de considerarse completamente afecto al desarrollo de la actividad empresarial o profesional y al margen del supuesto de autoconsumo a que se refiere el artículo 12.3º de la Ley 37/1992".



5. RÉGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LAS ACTIVIDADES “PRO BONO” PRESTADAS DE FORMA GRATUITA (II)

- En consecuencia, de acuerdo con el criterio de esta consulta, los servicios "pro bono" que son prestados por empresarios y profesionales a favor de entidades sin fines lucrativos no deberían dar lugar a la repercusión de IVA en concepto de autoconsumo ni deberían limitar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado por la entidad colaboradora en la prestación de los mismos.
- No obstante, debe advertirse que la DGT establece que para que la conclusión anterior resulte aplicable, el servicio gratuito que se preste debe realizarse en las circunstancias siguientes, cuyo alcance deberá ser analizado en cada caso concreto:
 - (i) que se trate de un servicio directa y exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad y;
 - (ii) que sirva fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional de la empresa colaboradora.
- La consulta no se pronuncia sobre el tratamiento fiscal de los “servicios pro bono” prestados a efectos del IS del prestador del servicio. Sería conveniente un pronunciamiento expreso de la DGT sobre este aspecto. No obstante, entendemos que los mismos argumentos deberían poder dar lugar a la defensa de la deducibilidad del gasto en IS para la entidad colaboradora.



6. CUESTIONES PRÁCTICAS (I)

- En relación con el régimen fiscal en el IS de las entidades sin fines lucrativos y el de aquéllas con que colaboran con las mismas, existen algunos aspectos controvertidos, entre los que pueden señalarse los siguientes:
 - Autofinanciación mediante la realización de actividades no exentas
 - Asignación de gastos indirectos a las actividades exentas y no exentas realizadas por las entidades sin fines lucrativos. Problemas prácticos e imputación
 - Intermediación de entidades sin fines lucrativos para el desarrollo de sus fines sociales. Problemática práctica de la “cadena de deducciones”
 - Aplicación de las normas de “precios de transferencia” a las entidades sin fines lucrativos: Modificación del artículo 16 de la Ley del IS y doctrina de la Dirección General de Tributos
 - Aplicación del artículo 42 del Código de Comercio a las entidades sin fines lucrativos
 - Diferencias entre los distintos tipos impositivos de las entidades donantes y el tipo fijo de deducción fijado en el 35%
 - Doble condición de una sociedad colaboradora/donataria: como receptora de servicios prestados por la entidad sin ánimo de lucro y como donante o entidad que suscribe un convenio de colaboración empresarial. Delimitación de ambos escenarios y compatibilidad en la práctica



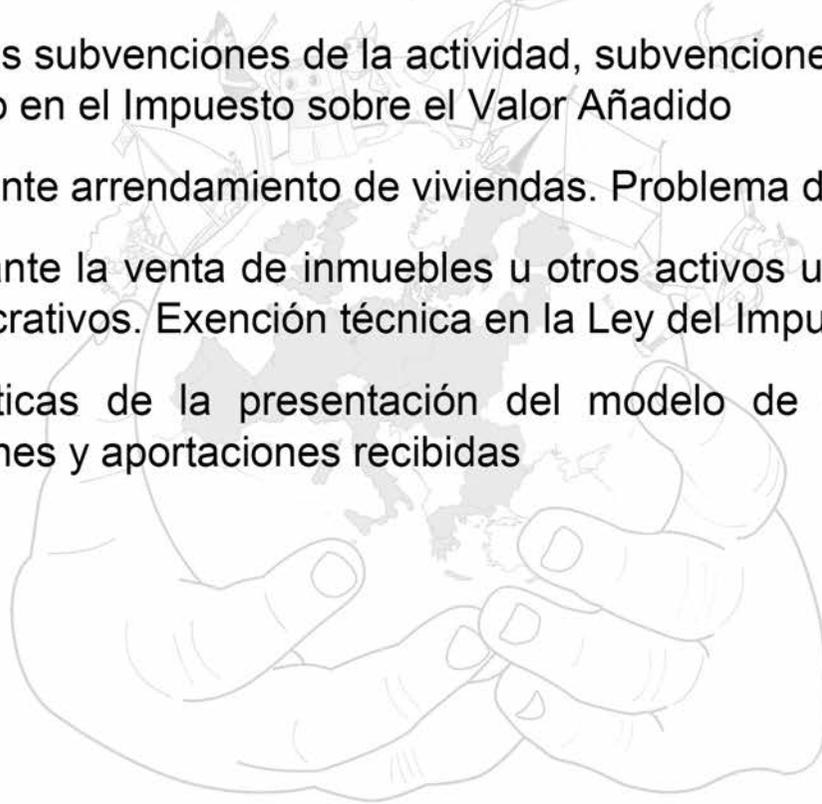
6. CUESTIONES PRÁCTICAS (II)

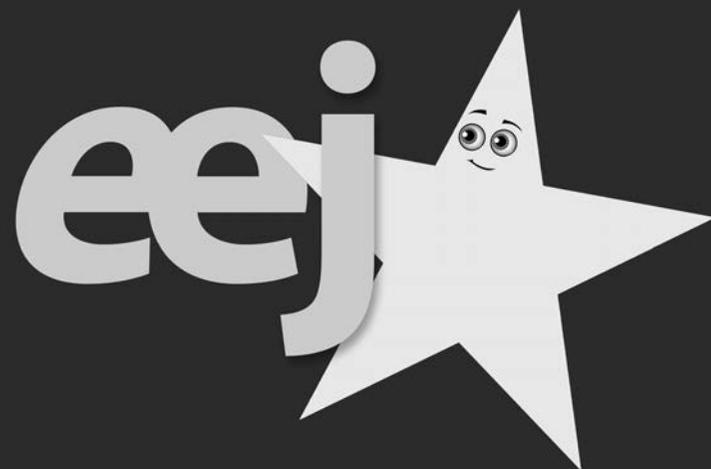
- En relación con las fuentes de financiación más habituales de las entidades sin fines lucrativos, se plantean en la práctica algunas cuestiones problemáticas, entre las que cabe citar las siguientes:
 - Convenios de colaboración: Imposibilidad de que el colaborador difunda por sus propios medios su participación en el convenio
 - Financiación mediante la organización de eventos. Delimitación del concepto de donación y de prestación de servicios o cesión de marcas
 - Financiación de las entidades sin fines lucrativos mediante la explotación de su marca: Valoración y calificación de las rentas obtenidas
 - Problemática de la “donación de servicios” de acuerdo con la Dirección General de Tributos.
 - Financiación mediante “donaciones” realizadas a cambio de bienes de escaso valor (pulseras, lazos, etc.)
 - Financiación mediante la percepción de donativos de otras entidades sin fines lucrativos



6. CUSTIONES PRÁCTICAS (III)

- Diferenciación entre el concepto de “subvención” otorgada por un ente público y el pago por la prestación de un servicio prestado por la entidad sin fines lucrativos
- Diferencias entre las subvenciones de la actividad, subvenciones de capital y subvenciones vinculadas al precio en el Impuesto sobre el Valor Añadido
- Financiación mediante arrendamiento de viviendas. Problema de la prorrata en IVA
- Financiación mediante la venta de inmuebles u otros activos utilizados previamente por la entidad sin fines lucrativos. Exención técnica en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Problemática prácticas de la presentación del modelo de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas





EuroEcoJunior
fundación

REGISTRO DEL MINISTERIO DE EDUCACIÓN CULTURA Y DEPORTE ESPAÑOL NÚMERO 1.669.

C/ Juana Francés 55. y C/ Milanos 10, N - 45.
28320 Pinto Madrid.

Tl.- 91 692 46 38 Mov.- 605676171
fundación@euroecojunior.eu