

RÉGIMEN FISCAL DE LOS DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES REALIZADAS



Í N D I C E

Régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de las fundaciones a las que sea de aplicación el régimen fiscal previsto en el Título II de la Ley 49/2002	3
1. Donaciones realizadas por personas físicas	3
1.1 Donaciones realizadas entre los ejercicios 2016 y 2019	4
1.2 Donaciones realizadas en el ejercicio 2020 y en sucesivos ejercicios	4
1.3 Cuadro resumen deducciones donantes IRPF	4
1.3. Deducciones autonómicas	4
2. Donaciones realizadas por personas jurídicas	5
2.1. Donaciones realizadas en el ejercicio 2016 y en sucesivos ejercicios	5
2.2. Cuadro resumen deducciones donantes IS	6
3. Donaciones realizadas por contribuyentes del IRNR	6
4. Actividades prioritarias de mecenazgo	6
5. Donaciones a universidades públicas y privadas de entidades de la Ley 49/2002	7
6. Rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones	7
7. Justificación de los donativos efectuados	7
8. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25 Ley 49/2002)	8

Régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de las fundaciones a las que sea de aplicación el régimen fiscal previsto en el Título II de la Ley 49/2002

Darán derecho a practicar deducción los donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, dinerarios, de bienes y derechos, así como la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.

La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones se determinará de acuerdo con las normas previstas en el artículo 18 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](#). La base de deducción, por ejemplo, en los donativos dinerarios, será el importe de los mismos.

I. Donaciones realizadas por personas físicas

I.1. Donaciones realizadas entre los ejercicios 2016 y 2019

- **Deducción**

Los contribuyentes del IRPF tendrán derecho a deducir de su cuota íntegra el 75% de los primeros 150 euros donados o de los bienes o derechos donados hasta el valor de 150 euros, calculado conforme a las reglas de valoración de la ley.

Los 150 primeros euros son los que el contribuyente decida respecto del total de las donaciones que haya realizado en el mismo ejercicio a una o varias entidades, sin que tengan que ser los primeros 150 euros en el tiempo.

El resto de la donación o de las restantes donaciones que superen los 150 euros darán derecho a deducir de la cuota íntegra el 30% del importe donado o del valor de los bienes o derechos donados.

Además, en los casos de **donaciones plurianuales**, el artículo 19 de la Ley 49/2002 dispone que el 30% se incrementará al 35% si el contribuyente ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a la misma entidad en los dos ejercicios anteriores.

Ahora bien, en la consulta vinculante V3543-15, la Dirección General de Tributos (DGT) ha determinado que, para aplicar esta deducción por donación plurianual, es necesario que el donante haya realizado donaciones a la misma entidad, como mínimo, durante los tres ejercicios inmediatamente anteriores, y ello porque la norma no sólo exige que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hayan realizado donativos en favor de una misma entidad, sino que también hace falta que su importe sea igual o superior al del período impositivo anterior, con lo que a los dos años hay que sumarle otro más (2+1=3). Es decir, que será a partir del cuarto ejercicio donando a la misma entidad, cuando pueda aplicarse el porcentaje incrementado del 35%.

Si el donante deja de donar o reduce su aportación un año, perderá el derecho por donación plurianual y deberá volver a donar el mismo o superior importe, a la misma entidad, al menos durante tres años, para poder aplicar el porcentaje incrementado a partir del cuarto año.

- **Límite a la deducción**

La base de las deducciones, por ejemplo, en los donativos dinerarios su importe, no podrá exceder del 10% de la base liquidable del contribuyente. Por el exceso no se podrá practicar deducción.

1.2. Donaciones realizadas en el ejercicio 2020 y en sucesivos ejercicios

En virtud de la Disposición Final Segunda 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](#), se modifica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, para elevar en 5 puntos porcentuales los porcentajes de deducción previstos para las donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; con efectos desde el 1 de enero de 2020.

Esta elevación resulta igualmente aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente.

1.3. Cuadro resumen deducciones donantes IRPF

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Deducción 2016-2019	Deducción desde 2020
Primeros 150€	75%	80%
Resto	30%	35%
Donaciones plurianuales (importe o valor igual o superior a la misma entidad durante los dos ejercicios anteriores como mínimo) > 150 €	35%	40%
Límite deducción base liquidable	10%	10%

1.4. Deducciones autonómicas

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de Autonomía otorga a las Comunidades Autónomas competencias normativas respecto de la cuota cedida del IRPF. En uso de estas competencias, algunas Comunidades Autónomas han establecido las deducciones por donaciones que se contemplan en el [Anexo I](#).

Las deducciones autonómicas serán aplicables por los contribuyentes de IRPF que tengan su residencia habitual en cada uno de los territorios de las Comunidades Autónomas. Sólo se recogen en el [Anexo I](#) las deducciones aplicables en las Comunidades Autónomas de régimen común y no en las Comunidades Forales (País Vasco y Navarra).

Los porcentajes de deducción contemplados en el [Anexo I](#) se aplican a los mismos importes o al valor de los mismos bienes o derechos donados, de acuerdo con las reglas de valoración de la Ley 49/2002, siempre que cumplan las condiciones previstas en la normativa autonómica correspondiente. Son por tanto porcentajes de deducción que se suman a los porcentajes generales. No obstante, los límites de la deducción serán los mismos, por lo que no se aplicará tampoco la deducción autonómica sobre los importes o valores donados que superen el 10% de la base liquidable del contribuyente.

2. Donaciones realizadas por personas jurídicas

2.1. Donaciones realizadas en el ejercicio 2016 y en sucesivos ejercicios

- **Deducción**

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#), el 35% de la base de deducción.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Además, si se trata de **donaciones plurianuales**: el 35 % se incrementará al 40% si la empresa o entidad ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a la misma fundación en los dos ejercicios anteriores.

Para aplicar la deducción por donación plurianual es necesario que la entidad donante haya realizado donaciones, a la misma entidad sin in de lucro, al menos durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. A partir del tercer ejercicio, si continúa donando a la misma entidad por un importe igual o superior, podrá aplicar también el porcentaje incrementado del 40%.

Si la entidad donante deja de donar o reduce su aportación un año, perderá el derecho por donación plurianual y deberá volver a donar el mismo o superior importe, a la misma entidad sin fin de lucro, al menos durante tres años, aplicando el porcentaje incrementado el tercer año.

• Límite a la deducción

La base de deducción, por ejemplo, en los donativos dinerarios, su importe, no podrá exceder del 10% de la base imponible del período impositivo.

Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

2.2. Cuadro resumen deducciones donantes IS

Impuesto de Sociedades	Deducción
Donaciones en General	35%
Donaciones plurianuales (importe o valor igual o superior a la misma entidad durante los dos ejercicios anteriores como mínimo)	40%
Límite deducción base liquidable	10%

3. Donaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción prevista para los donantes personas físicas, en las declaraciones que presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo. La base de deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

Los contribuyentes de este impuesto que operen mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida para los donantes personas jurídica.

4. Actividades prioritarias de mecenazgo

Los porcentajes de deducción y los límites señalados anteriormente podrán verse incrementados en un máximo de cinco puntos porcentuales por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, que podrá establecer una relación de las actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general y de las entidades beneficiarias a que se refiere la Ley de Mecenazgo.

En el [Anexo II](#) se recogen las actividades prioritarias de mecenazgo establecidas por la Ley de Presupuestos para cada ejercicio impositivo.

5. Donaciones a universidades públicas y privadas de entidades de la ley 49/2002

Además, la disposición adicional decimoctava de la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, establece que los porcentajes de deducción y del límite de la base de deducción para donaciones realizadas por personas físicas, por personas jurídicas, o por contribuyentes del IRNR, se elevarán en 5 puntos porcentuales siempre que se realicen a favor de universidades públicas y privadas de entidades sin ánimo de lucro a las cuales se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, que hayan comunicado la opción para aplicar el régimen fiscal especial, siempre que estas universidades desarrollen enseñanzas de doctorado o tercer ciclo de estudios universitarios.

Estas universidades deberán destinar el importe del donativo o el bien o derecho donado a programas de investigación universitaria y doctorado, debiendo constar en la certificación que han de expedir en los términos establecidos en el artículo 24 de la Ley 49/2002.

6. Rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones

Están exentas del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones referidas anteriormente.

Igualmente estarán exentas del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones o aportaciones.

7. Justificación de los donativos efectuados

Según establece el Artículo 24 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, para tener derecho a estas deducciones se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada mediante certificación expedida por la entidad donataria en la que se hagan constar, al menos, los siguientes extremos.

- a) NIF y datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 (entidades beneficiarias del mecenazgo).
- c) Fecha e importe del donativo cuando este sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de las donaciones.

Por último, las fundaciones están obligadas a remitir a la Administración tributaria la información sobre las certificaciones expedidas (modelo 182).

8. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (artículo 25 ley 49/2002)

Es convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general aquel por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica para la realización de actividades realizadas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

De acuerdo con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos, la ayuda económica que preste el colaborador puede consistir no sólo en una aportación dineraria sino en especie (aportación de bienes y prestación de servicios gratuita).

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados en virtud del convenio de colaboración, se consideran gastos deducibles sin ningún límite para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o para determinar el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración no se considera prestación de servicios, de lo que se deduce su no sujeción al IVA.

El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de los convenios de colaboración es incompatible con el resto de incentivos fiscales señalados anteriormente, es decir, la cantidad aportada en virtud de un convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general no puede ser considerada como gasto deducible en la base de nuestro impuesto y a la vez deducir un porcentaje en la cuota del mismo.

En la memoria económica que las entidades acogidas a la Ley 49/2002 deben presentar anualmente ante la Agencia Tributaria en los siete meses posteriores al cierre del ejercicio económico, deberá incluirse la información referida a los convenios de colaboración empresarial suscritos por la entidad.

Madrid, mayo de 2020. Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal AEF

La presente guía contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.