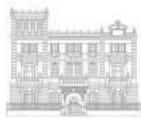


RÉGIMEN FISCAL DE LOS DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES REALIZADAS A FUNDACIONES



ÍNDICE

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 Ley49/2002	3
1. Donaciones realizadas por personas físicas	3
1.1 Donaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2024	4
1.2 Cuadro resumen: deducciones donantes IRPF	4
1.3. Deducciones autonómicas	4
2. Donaciones realizadas por personas jurídicas	5
2.1. Donaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2024	5
2.2. Cuadro resumen: deducciones donantes IS	6
3. Donaciones realizadas por contribuyentes del IRNR	6
4. Actividades prioritarias de mecenazgo	6
5. Rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones	7
6. Justificación de los donativos efectuados	7
7. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art. 25 Ley 49/2002)	8
8. IVA por autoconsumo en la realización de donaciones en especie.	

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, entre los que se encuentran:

- Donativos y donaciones dinerarias
- Donaciones de bienes o de derechos.
- La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.
- La cesión de uso de un bien mueble o inmueble, por un tiempo determinado, 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. La base de deducción, por ejemplo, en los donativos dinerarios, será el importe de los mismos.

En los donativos o donaciones de bienes o derechos, se tendrá en consideración el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, se tendrá en cuenta el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, la referencia será el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

Por último, en la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el caso de la cesión gratuita de uso de bienes muebles o inmuebles, se tomará en consideración como base de deducción sobre la que se aplicarán los porcentajes de deducción, el importe de los gastos soportados 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 el cedente 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 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.

Una de las novedades introducidas en la reforma de la Ley 49/2002 en el año 2024 es el denominado “mecenazgo de recompensa”, referido a aquellas donaciones por las que el donante recibe algún tipo de retorno simbólico o reconocimiento de su contribución. Así, el artículo 16 de la Ley 49/2002 señala que “*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.*”

I. Donaciones realizadas por personas físicas

I.I. Donaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2024

• Deducción

Los contribuyentes del IRPF tendrán derecho a deducir de su cuota íntegra el 80% de los primeros 250 euros donados o de los bienes o derechos donados hasta el valor de 250 euros, calculado conforme a las reglas de valoración de la [Ley 49/2002](#).

Los 250 primeros euros son los que el contribuyente decide 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 250 euros en el tiempo.

El resto de la donación o de las restantes donaciones que superen los 250 euros darán derecho a deducir de la cuota íntegra el 40% 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 40% se incrementará al 45% si el contribuyente ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a la misma entidad en los dos ejercicios anteriores. Es decir, el 45% se aplicará a partir del tercer ejercicio y se mantendrá siempre que el contribuyente no reduzca la donación. En caso de reducir la donación, será necesario reiniciar el cómputo.

Con esta redacción se supera la interpretación de la Dirección General de Tributos en la [consulta vinculante V3543-15](#), en la que entendía que, para aplicar esta deducción por donación plurianual, era necesario que el donante hubiera realizado donaciones a la misma entidad, como mínimo, durante los tres ejercicios inmediatamente anteriores. Es decir, consideraba que la plurianualidad se tendría en cuenta a partir del **cuarto ejercicio** donando a la misma entidad.

- **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, es decir de la renta del contribuyente con sus correspondientes reducciones. Hay que tener en cuenta que, a efectos de este cálculo, se tendrán en consideración las donaciones realizadas a entidades acogidas a la Ley 49/2002, las realizadas a entidades no acogidas, como asociaciones que no tengan la utilidad pública, y las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos. Por el exceso no se podrá practicar deducción tampoco en los ejercicios sucesivos.

1.2. Cuadro resumen deducciones donantes IRPF

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Deducción desde 2024
Primeros 250€	80%
Resto	40%
Donaciones plurianuales (importe o valor igual o superior a la misma entidad durante los dos ejercicios anteriores como mínimo) > 250 €	45%
Límite deducción base liquidable	10%

1.3. 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 a partir del 1 de enero de 2024

• Dedución

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 40% 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 40 % se incrementará al 50% si la empresa o entidad ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a la misma fundación en los dos ejercicios anteriores.

Si la entidad donante deja de donar o reduce su aportación un ejercicio, perderá el derecho por donación plurianual y deberá reiniciar el cómputo.

• Límite a la deducción

La base de deducción, por ejemplo, en los donativos dinerarios, su importe, no podrá exceder del 15% 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 10 años inmediatos y sucesivos.

2.2. Cuadro resumen deducciones donantes IS

Impuesto de Sociedades	Deducción desde 2024
Donaciones en General	40%
Donaciones plurianuales (importe o valor igual o superior a la misma entidad durante los dos ejercicios anteriores como mínimo)	50%
Límite deducción base liquidable (Se puede aplicar en los 10 ejercicios inmediatos y sucesivos)	15%

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 imponibles acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo.

La base de deducción no podrá exceder del 15% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo. Por el exceso no se podrá practicar deducción.

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 49/2002](#).

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

5. Tributación para la Fundación de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones

En virtud del artículo 6 [Ley 49/2002](#), estarán exentas del impuesto sobre sociedades las siguientes rentas que obtengan las entidades sin fines lucrativos derivadas de:

- a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
- b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
- c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- d) Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
- e) Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
- f) Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7 [Ley 49/2002](#).
- g) Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

6. Justificación de los donativos efectuados

Según establece el Artículo 24 [Ley 49/2002](#), 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 anualmente a la Administración tributaria la información sobre las certificaciones expedidas (modelo 182).

7. 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, dineraria, en especie o que consista en una prestación de servicios** realizada en el ejercicio de la actividad económica propia del colaborador, 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, pudiendo ser realizada la difusión por el propio colaborador.

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.

Las rentas positivas que, en su caso, pudieran ponerse de manifiesto con ocasión de las ayudas económicas realizadas en especie artículo estarán exentas de los impuestos que graven la renta del colaborador.

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.

8. IVA por autoconsumo en la realización de donaciones en especie.

En abril de 2022, a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, entraron en vigor dos modificaciones relevantes en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“Ley del IVA”) que afectan a la tributación de las donaciones de productos a entidades no lucrativas en este impuesto.

En primer lugar, se modifica la regla 3.^a del apartado tres del artículo 79 de la Ley del IVA que establecen una regla especial de determinación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo de bienes que hubiesen experimentado alteraciones como consecuencia, entre otros, de su utilización, deterioro o revaloración. Asimismo, se añade el apartado cuatro del artículo 91, que regula los tipos impositivos, para establecer que se aplicará el tipo del 0% a las donaciones de bienes realizadas a las entidades no lucrativas citadas anteriormente. En este caso, también se condiciona la aplicación de este tipo impositivo a que los bienes se destinen a los fines de interés general que desarrollen las entidades donatarias.

En definitiva, se establece que, si la donación de un producto se realiza a favor de una entidad no lucrativa de las definidas en el artículo 2 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, es decir, entre otras, a fundaciones acogidas al régimen especial, y el producto donado se destina a sus fines de interés general, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total del mismo. Como resultado de esta presunción, la base imponible del **autoconsumo** externo de bienes, derivado de la donación, será **cero**.

Madrid, enero de 2025. Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal AEF

La presente guía, actualizada conforme a las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.