



# Régimen fiscal del Tercer Sector: Cuestiones de actualidad en la tributación de la captación de fondos

**aefr**

**XVI  
CONGRESO  
DE FUNDRAISING**

**Re\_  
evolucionando  
contigo**

16 de junio de 2016

# Índice

- Primeras reflexiones
- Régimen fiscal de las actividades de mecenazgo y principales prácticas que se plantean
  - Convenios de colaboración
  - Donativos
  - Contratos de Patrocinio
  - Captación de fondos mediante otras prestaciones de servicios
- Problemática del régimen fiscal de las actividades “pro bono”

# Primeras reflexiones

- Complejidad del sistema tributario, especialmente cambiante.
- Las incertidumbres y cuestiones fiscales se deben conocer para poder ser utilizadas como herramienta o prever sus implicaciones. Así, pueden ser tratadas de forma correcta e inteligente durante la negociación de posibles convenios o contratos con empresas o individuos.
- En todo caso, la fiscalidad debe ser analizada de antemano y se debe poner encima de la mesa “a tiempo”, para no constituir un obstáculo en la negociación.
- Importancia de la opinión de las autoridades fiscales españolas a las cuestiones tributarias del Tercer Sector

# Convenios de Colaboración (1)

- **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, ya sean bienes o prestaciones de servicios, según señala la **Consulta V0185/04**
    - No obstante, la DGT ha rechazado recientemente la posibilidad de instrumentar la ayuda económica mediante una prestación de servicios gratuita en la **Consulta V0997/15** al señalar que *“la prestación de un servicio, no constituye una forma de materializar la ayuda económica a que se refiere el artículo 25 relativos a los convenios de colaboración”*

ae fr

XVI  
CONGRESO  
DE FUNDRAISING

Re  
evolucionando  
contigo

## Convenios de Colaboración (2)

- **Concepto Convenio Colaboración (Art. 25 de la Ley 49/2002)**
  - 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 (**Consultas 2045/04 y V1588/10**)
    - La DGT parece flexibilizar este criterio en la **Consulta V0316/12**
    - Por otra parte, según la reciente **Consulta V0990/15**, *“el colaborador podrá hacer mención de su condición de tal, en un sentido amplio, pero esta circunstancia se debe realizar al margen del convenio de colaboración”*

# Convenios de Colaboración (3)

## ■ Tratamiento fiscal en el IS e IRPF

- La ayuda económica tendrá 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 se limita al 10% de la base imponible)
- 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 (BIN's) generadas en el mismo. Las BIN's podrán ser compensadas sin límite temporal, mientras que en el caso de donación, la deducción pendiente de aplicar tiene un plazo de 10 años

**aefr**

**XVI  
CONGRESO  
DE FUNDRAISING**

**Re  
evolucionando  
contigo**

# Convenios de Colaboración (4)

## ■ 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, cabe plantearse la posible existencia de implicaciones fiscales en IVA para el colaborador que decidiera instrumentar la ayuda a través de la entrega gratuita de bienes o prestación gratuita de servicios (posible autoconsumo 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

## Convenios de Colaboración (5)

- De acuerdo con la actual redacción de la Ley de IVA, parece admitirse la inexistencia de autoconsumo en lo que respecta a las colaboraciones efectuadas en forma de prestaciones de servicios gratuitas
- A pesar de ello, las **Consultas V0990/15 y V0997/15** señalan que *“estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional y las prestaciones de servicios en cuya realización se utilicen medios afectos a la actividad empresarial o profesional cuando se realicen sin contraprestación (a título gratuito) por empresarios o profesionales”*.
  - Adicionalmente, la DGT añade que *“el empresario o profesional que realice las citadas operaciones gravadas por el Impuesto deberá repercutir íntegramente el importe del mismo sobre la entidad consultante destinataria de las referidas operaciones, mediante la correspondiente factura”*.



# Donativos (1)

- **Concepto de donativo:** Donaciones y aportaciones irrevocables, puras y simples (de acuerdo con lo establecido en el artículo 618 y ss. del Código Civil)
  - No es posible, en principio, realizar donaciones modales. No obstante, la DGT lo admite en algún caso
- **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 (pro bono)
  - 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 (**Consulta V2332-10**)
  - 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

# Donativos (2)

- 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 ITP y AJD
  - 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

# Donativos (3)

- 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 30%
    - Esta deducción se computará a efectos del límite artículo 69 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
    - Adicionalmente los primeros 150 euros para el conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción que realice cada contribuyente del IRPF en el periodo tienen una deducción del 75%, en lugar del porcentaje de deducción general
    - Del mismo modo, se estimula la fidelización de las donaciones. Así, los contribuyentes del IRPF podrán aplicar una deducción del 35% (en vez del 30% general) por el exceso sobre 150 euros si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior (**Consulta 3543-15**)

æfr

XVI  
CONGRESO  
DE FUNDRAISING

Re  
evolucionando  
contigo

# Donativos (4)

- Tratamiento fiscal para el donante en el Impuesto sobre Sociedades (IS)
  - Porcentaje de deducción:
    - Ley 49/2002: deducción del 35% en la cuota íntegra (mientras el tipo impositivo se reduce hasta el 25%)
    - Los contribuyentes del IS podrán aplicar una deducción del 40% (en vez del 35% general) si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior (**Consulta 3543-15**)
    - 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; esta debe tomarse en consideración antes de ser compensada con las bases negativas de ejercicio anteriores (**SAN 30 Marzo 2011**)

# Donativos (5)

- 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

# Donativos (6)

- Justificación donaciones y aportaciones deducibles (cont.):
  - 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). Deberá presentarse ante la Administración a la que le corresponda la competencia para comprobar e investigar las actividades de la entidad

# Donativos (7)

- Requisitos comunes en el IS e IRPF
  - Requisito material común: Existencia “*animus donandi*” (**Consulta 1540/2000**)
  - ¿Es posible dar difusión de los donativos por el donante o el donatario?
  - 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

# Donativos (8)

- 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



# Donativos (9)

- Tratamiento fiscal para el donatario en el Impuesto sobre Sociedades (IS)
  - La Ley 49/2002 no establece ninguna especialidad respecto al régimen de deducciones que debe aplicarse a las donaciones que las entidades beneficiarias del mecenazgo realizan a otras entidades de la misma naturaleza.
  - En este sentido, la Dirección General de Tributos en la reciente **Consulta V1448-15** ha confirmado que *“las entidades sin fines lucrativos como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que efectúen donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puras y simples a favor de otras entidades beneficiarias de la Ley 49/2002, podrán aplicar las deducciones previstas en el artículo 20 en la medida en que estas donaciones cumplan con todos los requisitos establecidos en la mencionada Ley 49/2002”*.

# Diferencias Convenios / Donativos

## ■ Cuadro resumen de diferencias cuantitativas Convenios / Donativos

- 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.

Ejemplo:

	Convenio Colaboración	Donativos
Ingresos donante	20.000,00	20.000,00
Gastos actividad	9.000,00	9.000,00
Gastos por donativos/convenio	1.000,00	1.000,00
<b>Resultado</b>	<b>10.000,00</b>	<b>10.000,00</b>
+Ajuste positivo donativos	0,00	1.000,00
<b>Base Imponible</b>	<b>10.000,00</b>	<b>11.000,00</b>
Cuota (25%)	2.500,00	2.750,00
Deducción Donativos (35%)	0,00	350
<b>Cuota a pagar</b>	<b>2.500,00</b>	<b>2.400,00</b>

# Contratos de Patrocinio

- **Concepto Contratos de Patrocinio (art. 22 de la Ley 34/1988, 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)

# Captación de fondos mediante otras prestaciones de servicios (1)

- **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

# Captación de fondos mediante otras prestaciones de servicios (2)

## ■ 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 de servicios efectuadas estarán sujetas y no exentas a tributación por este Impuesto

**aefr**

**XVI  
CONGRESO  
DE FUNDRAISING**

**Re  
evolucionando  
contigo**

# Captación de fondos mediante otras prestaciones de servicios (3)

- **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

# Problemática del régimen fiscal del IVA y el Impuesto sobre Sociedades de las actividades “pro bono” (1)

- Según 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 (coste en IVA)
- En este sentido se han pronunciado las Consultas **V0990/15** y **V0997/15** señalando que los servicios “probono” prestados por empresarios y profesionales a favor de entidades sin fines lucrativos están sujetos al IVA, debiendo repercutir dicho IVA a la entidad beneficiaria mediante la correspondiente factura

## Problemática del régimen fiscal del IVA y el Impuesto sobre Sociedades de las actividades “pro bono” (2)

- Sin embargo, en la reciente **Consulta V0920/16**, en relación con la prestación de servicios jurídicos gratuitos, considera que *“los servicios de trabajo pro bono prestados por la consultante 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.”*
- Como consecuencia de ello, los referidos servicios se consideran *“al margen del supuesto de autoconsumo a que se refiere el artículo 12.3º de la Ley 37/1992”*. Por tanto, de acuerdo con esta consulta, el empresario o profesional que preste servicios gratuitos afectos al desarrollo de su actividad empresarial no deberá repercutir IVA a la entidad destinataria de los servicios

**aefr**

**XVI  
CONGRESO  
DE FUNDRAISING**

**Re  
evolucionando  
contigo**



## Problemática del régimen fiscal del IVA y el Impuesto sobre Sociedades de las actividades “pro bono” (3)

- En relación con el IS la **Consulta V2294/10** concluye que la entidad colaboradora (prestadora del servicio gratuito) no deberá realizar ningún ajuste extracontable en su base imponible en la medida en que los gastos soportados para la prestación del servicio de forma gratuita se tratan de gastos realizados para promocionar su actividad y, por tanto, se hallan correlacionados con los ingresos
- A pesar de la redacción de las consultas **V0990/15 y V0997/15** (cuyo contenido podría interpretarse, indirectamente, como un cambio del criterio de la Dirección General de Tributos antes señalado), en la medida en que la **Consulta V0920/16** considera los servicios gratuitos como gastos afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional (a efectos de IVA), ¿cabe considerar los gastos destinados a la prestación de dichos servicios como liberalidad no deducible en el IS o puede defenderse su deducibilidad por estar relacionados con el desarrollo de al desarrollo una actividad empresarial o profesional ?

## GRACIAS POR VUESTRA ATENCIÓN

Vicente Bootello

[vicente.bootello@garrigues.com](mailto:vicente.bootello@garrigues.com)

Gonzalo Rincón

[gonzalo.rincon.de.pablo@garrigues.com](mailto:gonzalo.rincon.de.pablo@garrigues.com)

GARRIGUES

Hermosilla, 3 – 28001 Madrid

Telf.: 91.514.52.00

[www.garrigues.com](http://www.garrigues.com)

**æfr**

**XVI  
CONGRESO  
DE FUNDRAISING**

**Re  
evolucionando  
contigo**

# Advertencia

*Esta presentación ha sido elaborada por GARRIGUES y contiene información y comentarios de carácter general que se pretende sean de utilidad práctica*

*El contenido de este documento resulta por sí solo insuficiente para la toma de decisiones y, por tanto, no excluye ni sustituye la necesidad de obtener asesoramiento específico antes de adoptar cualquier resolución*