

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

**FUNDACIONES, ASOCIACIONES Y ENTIDADES
SIN ÁNIMO DE LUCRO**

Pedro González Senovilla

Abogado

Miembro de la AEDAF

1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO

**2. HERENCIA Y DONACIÓN. ADQUISICIONES A TÍTULO LUCRATIVO POR
LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO**

2.1. Herencia

2.2. Donación

*2.3. Adquisición a título lucrativo por las entidades sin ánimo de
lucro*

3. FUNDACIONES, ASOCIACIONES Y ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

4. FUNDACIONES Y ASOCIACIONES. BENEFICIOS FISCALES

4.1 Requisitos para su obtención

4.2 Beneficios en el Impuesto sobre Sociedades

4.3 Beneficios en los tributos locales

**5. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES Y DONATIVOS
EFECTUADOS A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**

E S T U D I O S

- 5.1 Aportaciones efectuadas por las personas físicas a las entidades sin ánimo de lucro
 - 5.2. Aportaciones efectuadas por personas jurídicas a las entidades sin ánimo de lucro
 - 5.3 Actividades y programas prioritarios de mecenazgo
 - 5.4 Régimen tributario de las aportaciones realizadas en el contexto de una actividad empresarial
 - 5.5. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados
 - 5.6 Impuestos sobre sucesiones y donaciones
6. LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, Y LEY 49/1998, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1999..
- 6.1 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre las personas físicas.
 - 6.2 Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del estado para 1999
 - 6.3 Incentivos y mecenazgo, concepto, clases, deducciones y límites

I. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO

Tras un largo proceso de elaboración que se prolongó durante varios años, con fecha 24 de noviembre de 1994 (BOE de 25 de noviembre de 1994) se promulgó la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, más conocida como "Ley de Mecenazgo".

Con la entrada en vigor de la Ley, del Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal y del Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, se ha producido una profunda reforma en la regulación de las Fundaciones en nuestro Derecho Positivo.

Legislación básica aplicable a este tipo de entidades:

- Código Civil (Artículos 35 a 39).
- Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (Artículos 23-34-53-148 y 149).
- Respectivos Estatutos de Autonomía ratificados o aprobados por las correspondientes Leyes Orgánicas de las diecisiete Comunidades Autónomas.
- Ley 1/1982, de 3 de marzo, de Fundaciones Privadas que ejerzan sus funciones principalmente en Cataluña.
- Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las Fundaciones de Interés Gallego.
- Ley 16/1985, de 25 de junio de 1985, del Patrimonio Histórico Español.
- Ley 1/1990, de 29 de enero, de Fundaciones Canarias.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco.
- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades.
- Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 1995, 1996, 1997 y 1998 por lo que hace referencia a Actividades y Programas Prioritarios de Mecenazgo.
- Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.

E S T U D I O S

- Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999.

La imperiosa necesidad de actualizar la legislación sobre Fundaciones viene establecida, de un lado, por el artículo 34 de la Constitución Española, que reconoce el derecho de Fundación para fines de interés general y, de otro lado, por la importancia que en la vida social ha adquirido el ejercicio del indicado derecho de Fundación. A esta necesidad, se une también la de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general.

Las actividades sin fines lucrativos de las Fundaciones, Asociaciones y particulares integran el concepto de mecenazgo. Se puede definir el concepto de mecenazgo, como aquella actividad pública o privada tendente a impulsar y promocionar determinadas iniciativas de interés general de la sociedad. La actividad de mecenazgo, de acuerdo con esta definición, presentaría las siguientes características:

- Se trata de una iniciativa pública o privada.
- A través de la misma se impulsan o promocionan iniciativas de interés general.
- La acción debe ir dirigida a la Sociedad en su conjunto y no a un grupo de particulares.
- El mecenas no persigue un interés económico directo.

Concepto de Mecenazgo

- Actividad pública o privada.
- Impulsa iniciativas de interés general.
- Se dirige a la Sociedad en su conjunto.
- No persecución de un interés económico directo.

Las Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública y demás Entidades sin fines lucrativos, son el cauce adecuado para la realización de las actividades amparadas por el mecenazgo.

Las actividades de interés general que impulsa y promociona el mecenazgo, son reconocidas por nuestra **Constitución** entre sus principios rectores de la **política social y económica**:

- La protección de la familia.
- El progreso económico y social.
- La protección de la salud.
- El acceso a la cultura.
- La defensa del medio ambiente.
- La Protección del Patrimonio Histórico.
- El derecho a la vivienda.
- La participación de la juventud.
- La integración de minusválidos.
- La tutela de la tercera edad.
- La defensa de los consumidores y usuarios.
- Las organizaciones profesionales.

Política social y económica de la Constitución

- * La protección de:
 - La familia.
 - La salud.
 - El medio ambiente.
 - Patrimonio Histórico.
 - La tercera edad.
- * El progreso económico y social.
- * El acceso a la cultura.
- * El derecho a la vivienda.
- * La participación de la juventud.
- * La defensa e integración de:
 - Los minusválidos.
 - Los consumidores y usuarios.
 - Las organizaciones profesionales.

Las Fundaciones y Asociaciones de interés general o público son verdaderas instituciones intermedias entre el Estado y la Sociedad Civil. Estos conceptos no son campos contrapuestos entre sí, sino que son elementos dinámicos que se complementan.

E S T U D I O S

Cuando el Estado devuelve a la Sociedad Civil, a la Comunidad, funciones y labores que no puede desarrollar con la eficacia deseable, corresponde de una manera predominante y casi exclusiva a las Entidades sin afán de lucro desempeñar tales tareas o funciones en sustitución de las Administraciones Públicas, desarrollando por consiguiente actividades de interés público o general. Por tanto es legítimo, además de razonable, que las Entidades sin fin de lucro que tomen dichas labores a su cargo sean consideradas como colaboradoras del Estado y que disfruten de un **régimen tributario especial**, al mismo tiempo que se establezcan una serie de **incentivos fiscales para aquellos particulares y empresas que colaboren** con este tipo de Entidades.

La configuración del Estado como Social de Derecho viene así a culminar una evolución, en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida de manera exclusiva por el Estado, sino que se armoniza y coordina en una acción mutua Estado-Sociedad Civil.

El presente estudio, dedicado a las Entidades sin fines lucrativos y a la acción de mecenazgo, ha de suponer necesariamente el estudio relativo a los aspectos y ámbitos no cubiertos por el Estado, atendidos por las referidas Entidades, dándose con ello respuesta a diversas demandas sociales.

Tales Entidades, dotadas de plena personalidad jurídica en nuestro ordenamiento, son por ello **sujetos de derechos y obligaciones** y están dotadas de un patrimonio para el cumplimiento de sus fines. Asimismo, el artículo 38 del Código Civil, reconoce a las personas jurídicas la facultad de adquirir y poseer bienes de todas las clases.

Como tales sujetos de derechos, pueden ser parte en cualquier **negocio jurídico** de los llamados de **atribución patrimonial**, que son aquellos mediante los que una persona enriquece a otra atribuyéndole una ventaja patrimonial.

Dentro de los **negocios de atribución patrimonial**, pueden distinguirse **dos tipos**:

- Los onerosos, cuando la atribución se realiza a cambio o en compensación de una contraprestación del beneficiario bien sea anterior, simultánea o posterior a aquella.
- Los gratuitos, son aquellos en los que no existe ese cambio o contraprestación, tales como la donación y la institución de heredero o legatario.

Para que el negocio jurídico tenga la calificación de oneroso, no se requiere que la atribución y la contraprestación tengan el mismo valor, siendo suficiente que la atribución se haga a cambio de una compensación.

Por su parte, el negocio jurídico gratuito no pierde tal carácter si al beneficiario de la atribución patrimonial se le impone un modo, esto es, una obligación o carga que limita o modera su enriquecimiento, pero no constituye la contrapartida de éste.

A su vez los negocios de atribución patrimonial pueden subdividirse en:

- Negocios "**mortis causa**", que tienen por objeto determinar el destino del patrimonio del sujeto del negocio a su fallecimiento. Regulan la sucesión por causa de muerte y no producen efecto hasta que la muerte del sujeto acaezca.
- Negocios "**inter vivos**", que son el resto de negocios, y ello aún en el supuesto de que su plena eficacia jurídica coincida con la muerte de uno de los sujetos del negocio.

Dentro de las categorías o subgrupos de negocios jurídicos, la primera parte del presente trabajo irá referida a los negocios lucrativos tanto "inter vivos" como "mortis causa", o dicho en otros términos, se trata de desarrollar un breve análisis de los aspectos jurídico civiles relativos a las adquisiciones a título lucrativo por las Entidades, tanto por vía o título de donación como por herencia o legado.

La segunda parte analizará los aspectos fiscales de las Fundaciones, Asociaciones y Entidades sin ánimo de lucro, prestando una especial atención al Régimen tributario de las aportaciones y donativos efectuados a estas Entidades, tanto si proceden de personas físicas, como si lo son de personas jurídicas. Igualmente se analizarán las Actividades y Programas Prioritarios de Mecenazgo, así como el régimen tributario de las aportaciones realizadas en el contexto de una actividad empresarial.

En el esquema normal de financiación de las Entidades sin ánimo de lucro y junto a los recursos periódicos (rentas del patrimonio, donativos de terceros, subvenciones públicas, etc.) nos encontramos también con recursos esporádicos constituidos por las herencias o legados.

Antes de entrar en el examen de la regulación en la Ley de Fundaciones de las adquisiciones por herencia o donación, conviene, de forma somera, precisar algunos conceptos jurídicos generales que facilitarán una más amplia visión de la materia.

2. HERENCIA Y DONACIÓN. ADQUISICIONES A TÍTULO LUCRATIVO POR LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.

2.1 Herencia

A) Sucesión testamentaria y abintestato.

Al fallecimiento de una persona, otra persona o personas vienen a sucederle sustituyéndole en sus relaciones patrimoniales y jurídicas, ocupando su lugar con los derechos y obligaciones, como regla general.

Toda persona puede designar a su sucesor o sucesores, dejando constancia expresa de su voluntad, con respeto del derecho de ciertos parientes. La forma habitual de de-

E S T U D I O S

signar sucesor o heredero es mediante testamento bajo cualquiera de sus formas. Y los parientes cuyos derechos se deben respetar son los denominados herederos forzosos o legítimos.

Esta es la denominada sucesión **testamentaria**, es decir, la que se define y regula por la **voluntad del fallecido** manifestada mediante testamento.

Aún cuando el titular de los bienes, derechos y obligaciones no hubiera otorgado testamento, igualmente a su fallecimiento se abre su sucesión, con la diferencia de que serán designados herederos aquellos parientes a quienes las normas legales en materia hereditaria atribuyan esta condición.

Esta es la llamada sucesión **intestada o abintestato**, es decir, la que se define por **ministerio de la ley**, en ausencia o nulidad de testamento.

Los llamados a la sucesión tienen la facultad de aceptar o repudiar la herencia. Hasta tanto no sea aceptada, expresa o tácitamente, no se considera como heredero al sucesor.

- *Sucesión testamentaria.*

El testamento es un acto jurídico mediante el cual el testador dispone de sus bienes para después de su muerte. Se trata de un acto libre, revocable en cualquier momento, y que exige ciertas formalidades.

Hay varios tipos de testamento:

a) Testamento común, que puede ser:

- Ológrafo.
- Notarial.

b) Testamento especial, que puede ser:

- Militar.
- Marítimo.
- De españoles en el extranjero.

Los testamentos más habituales son los denominados testamentos comunes que, como se ha expuesto, pueden ser:

- *Testamento ológrafo.*

Es el redactado personalmente por el testador, observando ciertos requisitos exigidos por la ley, que son los siguientes:

- El testador debe ser mayor de edad.

Testamento que se otorga

- El testador debe escribir la totalidad del testamento de su puño y letra, sin posibilidad de utilizar máquina de escribir u ordenador, y debe firmarlo.
- Debe constar expresamente el año, mes y día en que se otorga.
- Cuando el testamento contenga palabras tachadas, enmendadas o interlineadas, el testador debe firmar debajo de las mismas.

Si no lo hace y se trata de elementos esenciales del testamento (fecha, firma, nombre y cualidades del heredero) el testamento será nulo; y si no son elementos esenciales se declarará la invalidez de las palabras afectadas.

- Puede realizarse en cualquier idioma.
- Se trata de un documento privado que, para que produzca efectos, ha de ser protocolizado, presentándose al Juez de Primera Instancia del último domicilio del testador o del lugar en que hubiere fallecido por la persona que lo tenga en su poder, en un plazo de diez días desde que tuviera noticia del fallecimiento.
- Acreditado el fallecimiento del testador y, presentado el testamento ante el Juez, éste lo abrirá, firmará todas las hojas y comprobará la identidad de aquel mediante tres testigos que conozcan su letra y firma y declaren su certeza de que el testamento ha sido escrito de mano del testador. El Juez puede además solicitar el cotejo pericial de letras, o un examen realizado por peritos.

- Testamento notarial.

Es el otorgado ante Notario hábil para actuar en el lugar del otorgamiento.

Puede ser:

Abierto.

Es el que se lleva a cabo en presencia del Notario que autoriza el acto y que queda enterado de su contenido, lo lee en voz alta y recoge la conformidad del testador.

Cerrado.

Es aquel en que el testador declara que su última voluntad, cuyo contenido no revela, está incluida en el pliego que se presenta ante el Notario.

El testamento cerrado ha de ser autorizado por un Notario hábil para actuar en el lugar del otorgamiento. El Notario y/o el testador pueden solicitar la presencia de los testigos. Ni el Notario ni los testigos conocen la voluntad del causante, que se limita a manifestar que el pliego por él presentado contiene su voluntad.

El testamento puede ser escrito por el propio testador, en cuyo caso firmará al final del mismo, o por cualquier medio mecánico o por otra persona a petición del testa-

E S T U D I O S

dor. En este último caso, el testador pondrá su firma en todas sus hojas y al pie del testamento.

El testador introduce su testamento en un sobre cerrado y sellado, de forma que no pueda extraerse sin romper el sobre y acude con él ante el Notario que haya de autorizarlo. Puede también cerrar y sellar el sobre ante el Notario.

El testador manifiesta ante el Notario que el pliego que presenta contiene su testamento, indicando si se halla escrito o firmado por él o si está escrito por un tercero o por cualquier medio mecánico y firmado al final y en todas sus hojas por él o por un tercero.

El Notario extiende sobre la cubierta del testamento la correspondiente acta de otorgamiento, expresando el número y marca de los sellos con que esté cerrado y dando fé de la identidad del testador y de su capacidad legal para otorgar testamento.

El testador y los testigos firman el acta, leída en voz alta, y el Notario la autoriza con su signo y firma, con indicación del lugar, hora, día, mes y año.

Autorizado el testamento, el Notario lo entrega al testador, que podrá conservarlo en su poder, confiar su custodia a una persona de su confianza, o depositarlo en poder del propio Notario para que lo guarde en su archivo, dando recibo al testador y haciendo constar en su protocolo corriente que el testamento queda en su poder.

TESTAMENTO		
Clases de Testamento	Común	* Ológrafo: - Redactado de puño y letra. - Mención de un año, mes y día. - Necesidad de protocolización.
		* Notarial: abierto: - Realizado en presencia del Notario. cerrado: - El Notario interviene en el otorgamiento pero desconoce el contenido del testamento.

TESTAMENTO		
Clases de Testamento	Especial	* Militar: - En caso de contienda. - Ante el oficial competente y dos testigos. - Pierde su eficacia a los cuatro meses de finalizada la situación de urgencia.
		* Marítimo: - Realizado en un buque en alta mar. - Ante el capitán y dos testigos. - Pierde su eficacia a los cuatro meses del desembarco.
		* De españoles en el extranjero: - Ante un funcionario diplomático o consular. - Con los mismos requisitos que cualquier testamento notarial.

B) Heredero y legatario.

El artículo 660 del Código Civil, establece que se llama **heredero** al que sucede a **título universal** y **legatario** al que sucede a **título particular**.

El llamamiento universal del heredero es el aspecto que tipifica esta figura, ya que, al ser continuador de la personalidad del causante, las deudas le afectan y vinculan, respondiendo limitada o ilimitadamente según la forma de aceptación.

Por contra, el **legado** se define doctrinalmente como la atribución patrimonial de valor hereditario, por causa de muerte y a título singular, que el causante ordena directamente en testamento a favor de una persona y a cargo del heredero o de otro.

C) Herederos forzosos.

En la sucesión testamentaria han de quedar respetados los **herederos forzosos**, mediante la reserva a su favor de una parte de la herencia, denominada **legítima**.

E S T U D I O S

Son herederos forzosos:

* **Los hijos y descendientes** respecto de sus padres y ascendientes. Se concreta en dos tercios del haber hereditario.

HEREDEROS: HIJOS Y DESCENDIENTES		
Herencia		
Legítima amplia = dos tercios		Libre disposición
* Legítima: un tercio. - A repartir en partes iguales entre los hijos.	* Mejoras: un tercio. - A repartir libremente entre los hijos. - Si no se mejora, se considera legítima estricta y se reparte entre los hijos por igual.	* Libre disposición: un tercio. - A repartir libremente, no necesariamente entre herederos forzosos.

* Si no existen hijos y descendientes, son **los padres y ascendientes** respecto de sus hijos y de sus descendientes. Se concreta en:

- la mitad de la herencia si no existe cónyuge viudo.
- un tercio de la herencia cuando concurren con el cónyuge viudo.

HEREDEROS: PADRES Y ASCENDIENTES QUE NO CONCURREN CON CÓNYUGE VIUDO		
Herencia		
Legítima amplia 50 %		Libre disposición 50%
* Padre: - Hereda la mitad de la legítima, equivalente a una cuarta parte de la herencia.	* Madre: - Hereda la mitad de la legítima, equivalente a una cuarta parte de la herencia.	- El testador puede disponer libremente de la mitad de la herencia.

Pedro González Serrano

HEREDEROS: PADRES Y ASCENDIENTES QUE NO CONCURREN CON CÓNYUGE VIUDO			
Herencia			
Legítima 50 %		Libre disposición 50%	
* Abuela materna: - Hereda la mitad de la legítima, equivalente a una cuarta parte de la herencia.	* Abuelos paternos: - Heredan la mitad de la legítima dividida entre los dos.		- Mitad de la herencia. - El testador puede disponer libremente en testamento.
	* Abuelo paterno.	* Abuela paterna.	

- El **viudo** o la **viuda** que tienen derecho al usufructo de una parte de la herencia, que varía según el grado de parentesco de los familiares con los que concurran a la herencia.

Se concreta en lo siguiente:

- si existen hijos comunes: usufructo del tercio de mejora.
- si existen hijos del esposo concebidos durante el matrimonio: usufructo de la mitad de la herencia.
- si no existen hijos pero sí ascendientes: usufructo de la mitad de la herencia.
- si no existen ninguno de los anteriores, pero sí otros parientes que sean herederos: usufructo de dos tercios de la herencia.

F S T U D I O S

HERENCIA DEL CÓNYUGE VIUDO			
Concorre con hijos comunes			
	Tercio de legítima	Tercio de mejora	Tercio de libre disposición
Propiedad	Hijos	Libre entre los hijos	Libre disposición
Usufructo	Hijos	Cónyuge	Libre disposición
Concorre con hijos del fallecido nacidos durante su matrimonio			
	Tercio de legítima	Tercio de mejora	Tercio de libre disposición
Propiedad	Hijos	Libre entre los hijos	Libre disposición
Usufructo	Hijos	Cónyuge	Mitad cónyuge. Mitad libre disposición
Concorre con ascendientes del fallecido			
	Tercio de legítima	Tercio de mejora	Tercio de libre disposición
Propiedad	Ascendientes	Libre disposición	Libre disposición
Usufructo	Ascendientes	Cónyuge	Mitad cónyuge. Mitad libre disposición.

D) La aceptación o renuncia de la herencia.

- Aceptación.

Al fallecer una persona dejando herederos, estos pueden aceptar la herencia. La aceptación puede ser expresa o tácita.

La herencia se puede aceptar:

- Pura y simplemente.

Es decir, se adquieren no sólo los bienes y derechos que la integran, sino que también se asumen las deudas y cargas que pesen sobre ella, no sólo con los bienes hereditarios, sino también con los bienes propios.

- A beneficio de inventario.

Es decir, limitando su responsabilidad a los bienes de la herencia, que queda como un patrimonio separado del patrimonio del heredero.

Artículo 530 del S. de J. Civil

La herencia se puede aceptar a beneficio de inventario, aunque el propio testador lo haya prohibido.

Si existen varios herederos, basta con que uno de ellos solicite el beneficio de inventario para que toda la herencia se entienda así aceptada.

Asimismo, de existir como heredero algún menor, la aceptación de la herencia se entenderá a beneficio de inventario.

- Renuncia.

Los herederos no están obligados a aceptar la herencia y pueden repudiarla, mediante declaración formal ante Notario o Juez su voluntad de renunciar a ella.

No cabe renuncia tácita, por lo que siempre ha de ser expresa, debiendo constar en Escritura Pública o en escrito presentado ante Juez competente, que es el del último domicilio del fallecido.

El heredero que ostente al mismo tiempo la condición de legatario, podrá renunciar a la herencia y aceptar el legado, o bien, renunciar al legado y aceptar la herencia.

En el caso de que el heredero renuncie a la herencia en perjuicio de sus acreedores, éstos pueden ocupar su lugar y aceptarla con autorización judicial, hasta poder cubrir el importe de sus créditos.

E) La partición hereditaria.

Al fallecer una persona dejando varios herederos, se forma entre ellos una comunidad hereditaria, con un activo integrado por los bienes y derechos que componen la herencia y un pasivo constituido por las deudas y cargas de la misma y los gastos generados mientras se mantenga la indivisión.

La comunidad hereditaria finaliza con la partición de la herencia.

La partición de la herencia es el pacto o negocio jurídico por el que se pone fin a la situación de indivisión de la herencia y se atribuyen a cada heredero los bienes y derechos en que se concreta su cuota hereditaria.

La partición requiere la formación de un inventario de bienes de la herencia, una valoración de los mismos, y la elaboración de diversos lotes para su adjudicación a los herederos.

La partición, en el caso de que el causante estuviera casado, implica que haya de realizarse también la liquidación del régimen económico matrimonial, lo que en la práctica se suele hacer simultáneamente en el propio cuaderno particional.

E S T U D I O S

La partición puede ser realizada por el propio testador, en el testamento, o encomendarla a un contador-partidor, a los coherederos, a un tercero o a la autoridad judicial.

El testador ha podido realizar en vida donaciones o haber ordenado legados en su testamento, cuya cuantía exceda de la parte correspondiente a la libre disposición, en el caso de que existan herederos forzosos. En este caso ha de fijarse y cuantificarse dicha legítima.

En efecto, si el valor de los legados y donaciones excede de la parte de la herencia a la que deban imputarse, tendrán que reducirse de acuerdo con las normas para la imputación de legados y donaciones.

- Efectos de la partición hereditaria.

La partición finaliza con la formación de los lotes hereditarios y su adjudicación a los herederos en pago de sus respectivos haberes.

Los coherederos están obligados, salvo algunas excepciones, a garantizarse mutuamente la inexistencia de vicios ocultos o defectos de los bienes adjudicados en los respectivos lotes, así como a prestarse garantía por evicción, que se produce cuando el heredero se ve privado del bien adjudicado por virtud de sentencia firme que reconozca el derecho de propiedad de un tercero sobre el mismo bien.

2.2 Donación

A) Definición:

El artículo 618 del Código Civil define la **donación** como "**un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta**".

La causa de la donación está constituida por la mera liberalidad, con la intención de beneficiar al donatario.

B) Capacidad.

Según el artículo 624 del Código Civil, pueden hacer donación todos los que puedan contratar y disponer de sus bienes.

A su vez, el artículo 625 del Código Civil, establece que pueden aceptar donaciones todos los que no estén especialmente incapacitados por la ley para ello.

Para la aceptación de donaciones condicionales u onerosas, se exige la capacidad para contratar.

Donación y herencia

C) Objeto.

La donación puede comprender todos los bienes presentes del donante o parte de ellos, prohibiéndose la donación de aquellos bienes de los que el donante no puede disponer al tiempo de la donación, o llamados también bienes futuros.

No obstante, los artículos 634 y 636 del Código Civil establecen límites a la donación ya que determinan:

- Que la donación podrá comprender todos los bienes del donante con tal de que éste se reserve en plena propiedad o en usufructo lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias.
- Que nadie podrá dar o recibir por vía de donación más de lo que pueda dar o recibir por testamento, y ello en beneficio de los legitimarios de una herencia.

La infracción de este precepto no convierte en nula la donación sino que la hace reducible a instancia de los herederos forzosos.

D) Forma.

Varia según se trate de donación de bienes muebles o inmuebles:

- a) Bienes Muebles: Puede llevarse a cabo verbalmente o por escrito. La forma verbal requiere la entrega simultánea.
- b) Bienes Inmuebles: Para que sea válida ha de constar en Escritura Pública, expresándose en ella los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario. La aceptación deberá constar también en Escritura Pública.

E) La aceptación de la donación.

El donatario debe aceptar la donación por sí o por persona autorizada con poder bastante.

La donación de bien mueble con entrega simultánea del mismo y la de bienes inmuebles en Escritura Pública otorgada por el donante con la comparecencia del donatario aceptando la donación, hace que la donación obligue desde entonces al donante y produzca efectos.

Pero si la donación de cosa mueble se hace por escrito o en la donación de un bien inmueble, no se produce la aceptación en la misma Escritura, la perfección de la donación sólo se alcanza cuando el donante llega a conocer la donación.

F) Efectos de la donación.

El básico consiste en el empobrecimiento del donante y el correlativo enriquecimiento del donatario.

E S T U D I O S

Otros efectos son:

- a) Inexistencia de la obligación de responder por evicción o por vicios ocultos, dado el carácter gratuito de la adquisición del donatario.
- b) Inexistencia del derecho de acrecer, en el caso de que la donación se hubiese hecho a varias personas conjuntamente. En este caso, salvo disposición expresa, la donación se entenderá hecha por partes iguales. Siempre que alguno de los donatarios no acepte, no cabe que los demás donatarios vean acrecentada su parte. Como excepción, se encuentran las donaciones hechas conjuntamente a ambos cónyuges, en las que si cabe que el cónyuge que acepte vea acrecentada su parte si el otro no acepta.
- c) Inexistencia de la obligación de pagar las deudas del donante, salvo especificación en contra.

Si la donación se ha hecho en fraude de acreedores, el donatario responderá de las deudas del donante en todo caso, presumiéndose realizada siempre en fraude de acreedores cuando el donante, al hacerla, no se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

Si el donatario quedara obligado a reembolsar al donante lo que éste hubiera satisfecho por deudas, se tratará de una donación con cargas.

- d) Deber de gratitud, cuyo incumplimiento, en algún caso, faculta la revocación de la donación.

G) Revocación de las donaciones.

La regla general es que la donación es irrevocable, si bien se permiten ciertas excepciones de revocación por parte del donante en virtud de hechos acaecidos con posterioridad a la perfección de la donación. Existen tres causas:

a) Supervivencia o Supervenencia de hijos.

Toda donación entre vivos hecha por persona que no tenga hijos ni descendientes, será revocable por el mero hecho de que el donante tenga hijos después de efectuada la donación o que resulte vivo el hijo del donante que éste reputaba muerto cuando hizo la donación.

Para dejar sin efecto la donación se concede al donante una acción, que es irrenunciable por anticipado, cuyo objeto es la restitución de los bienes donados o de su valor si es que no pueden ser restituidos por haberse enajenado. Esta acción puede ser ejercitada no sólo por el donante, sino que también es transmisible por muerte a los hijos y descendientes.

La acción caducará en el plazo de cinco años contados desde que se tuvo noticia del nacimiento del último hijo o de la existencia del que se suponía muerto.

b) Ingratitud del donatario.

Existen tres supuestos legales en los que la conducta del donatario faculta al donante para revocar la donación:

- Si el donatario cometiere algún delito contra la persona, la honra o los bienes del donante.
- Si el donatario imputare al donante alguno de los delitos que dan lugar a procedimientos de oficio o acusación pública, aunque lo pruebe, a menos que el delito se hubiese cometido contra el mismo donatario, su cónyuge, o los hijos constituidos bajo su autoridad.
- Si el donatario niega indebidamente alimentos al donante, entendiendo que deben ser proporcionales a la propia donación. La acción tiene un plazo de caducidad de un año para su ejercicio, que sólo puede llevar a cabo el donante, que puede transmitir a sus herederos si no la pudo ejercitar. La acción sólo puede ser dirigida contra el donatario.

c) Incumplimiento de cargas o condiciones impuestas por el donante al donatario. La carga impuesta actúa como si se tratase de una condición.

En caso de revocación, los terceros adquirentes del bien donado se verán afectados, ya que el bien volverá al donante quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiese hecho y las cargas reales que sobre el bien hubiese impuesto, salvo en el caso de terceros hipotecarios de buena fe.

H) Donaciones especiales.

Donaciones **modales** son aquellas que, sin desnaturalizar el carácter de liberalidad de toda donación, imponen al donatario un gravamen o carga, inferior en todo caso al valor de lo donado.

Asimismo cabe que el donante se **reserve la facultad de disponer** de algunos de los bienes donados o de alguna cantidad con cargo a ellos, pero si muriese sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado.

Donaciones con **cláusula de reversión** son aquellas en las que cabe tanto la reversión a favor del donante, en cualquier caso y circunstancia, como a favor de terceros en casos concretos. La reversión puede depender de una condición o de un plazo. Cumplida la condición o llegado el término, el bien vuelve a favor del donante.

E S T U D I O S

2.3 Adquisición a título lucrativo por las entidades sin ánimo de lucro

Expuestos los conceptos jurídicos básicos, ha de analizarse a continuación el artículo 20 de la Ley de Fundaciones relativo a las **herencias y donaciones**.

La redacción literal de dicho artículo es la siguiente:

- 1.- La aceptación de herencias por las Fundaciones se entenderá siempre hecha a beneficio de inventario.
- 2.- La aceptación de legados o donaciones con cargas, que puedan desnaturalizar el fin fundacional, requerirá la previa autorización del Protectorado.
- 3.- No se podrán repudiar herencias o legados, ni dejar de aceptar donaciones sin la previa autorización del Protectorado o, en defecto de este, sin la aprobación Judicial con audiencia del Ministerio Público".

A) El análisis del **apartado 1**, relativo a la aceptación de herencias, nos exige previamente aclarar el concepto de **aceptación de la herencia a beneficio de inventario**.

Ello significa que el aceptante no responde nada más que hasta donde alcancen los bienes heredados y las deudas y cargas de la herencia del causante. Con ello queda protegido el patrimonio propio del heredero.

En resumen, el beneficio de inventario produce en favor del heredero los siguientes efectos:

- El heredero no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma.
- Conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto.
- No se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia.

B) El **apartado 2** del precepto comentado se refiere a la **aceptación de legados y donaciones con cargas**.

Respecto a los legados, el artículo 858 del Código Civil establece que el testador podrá gravar con mandas y legados, no sólo a su heredero, sino también a los legatarios, quienes no estarán obligados a responder del gravamen sino tan sólo hasta donde alcance el valor del legado.

Patricio González Sanz

Para las donaciones el artículo 619 del Código Civil establece en paralelo que también se considera donación aquella en la que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.

El Patronato es el encargado de decidir si ha de consultarse o no al Protectorado acerca del carácter desnaturalizador o no del fin fundacional que puede suponer la carga.

El Reglamento de la Ley de Fundaciones, en su artículo 4,1º, establece en todo caso la necesidad de autorización del Protectorado para aceptar la donación con cargas, cuando tal carga suponga la enajenación de bienes inmuebles que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales o representen un valor superior al 20% del activo de la Fundación.

El Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, aprobado por Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, regula exhaustivamente el régimen de las autorizaciones por parte del Protectorado en esta materia relativa a la aceptación de legados o donaciones con cargas, determinando la **documentación** que habrá de acompañarse a la solicitud según que la carga consista en:

a) Una enajenación:

En este supuesto ha de remitirse:

- Certificación del Patronato de la Fundación del acuerdo de enajenación.
- Memoria acreditativa de las características del bien o derecho objeto de la enajenación y de los elementos y condiciones del negocio jurídico, con exposición de las razones en que se fundamenta la enajenación e indicación del destino del importe.
- Una valoración de los bienes o derechos con arreglo a criterios de mercado.

b) Un gravamen:

En este supuesto ha de remitirse con la solicitud de autorización la expresión adicional de las circunstancias siguientes:

- Cuando se trate de préstamos hipotecarios, se ha de determinar expresamente la cuantía y el destino del principal, la valoración del bien de conformidad con los criterios utilizados habitualmente por las entidades de crédito, los intereses pactados y el plazo para el cumplimiento de la obligación garantizada.
- Cuando se trate de usufructos, derechos de superficie u otra clase de gravámenes sobre tales bienes, se ha de expresar el valor de los derechos reales que se pretende constituir, su duración y los elementos y condiciones esenciales del gravamen.

E S T U D I O S

A efectos de valoración del derecho real que se pretenda constituir, se estará a lo prevenido en las normas reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales relativas a la constitución de derechos reales.

c) Una prestación de servicio por parte de la Fundación:

En este caso la Fundación informará al Protectorado de las condiciones de las cargas y de los medios que exija su cumplimiento.

El Protectorado, para otorgar la autorización, ponderará si dicha aceptación modifica la voluntad expresa del fundador o los fines fundacionales, pudiendo condicionar la propia concesión de autorización a la modificación de los Estatutos. La resolución del Protectorado contendrá una relación de las causas y de los preceptos que impidan la aceptación pura y simple y una redacción alternativa para los artículos que deban ser modificados.

El procedimiento para el otorgamiento de autorización por el Protectorado, que podrá exigir una valoración pericial, establece un plazo de tres meses para dictar resolución. En caso de no dictarse resolución en dicho plazo podrá entenderse estimada la solicitud.

De realizarse la enajenación previamente autorizada, en tal plazo de un mes, se remitirá al Protectorado el título de enajenación.

Por último, si el Protectorado tiene conocimiento de que se han realizado enajenaciones o gravámenes defectuosos, o sin la preceptiva autorización, requerirá al Patronato cuanta información considere conveniente, que habrá de ser facilitada en un plazo de 15 días. El Patronato resolverá en cualquiera de estos dos sentidos:

- la subsanación del defecto mediante el otorgamiento de la pertinente autorización.
- entablado la acción de responsabilidad oportuna contra los patronos.

Esta actuación del Patronato tendrá lugar en los siguientes supuestos:

- Aceptación de legados o donaciones con cargas sin autorización del Protectorado.
- Aceptación de legados o donaciones con cargas sin atender a las condiciones impuestas por el Protectorado.
- Repudiación de una herencia o legado sin autorización del Patronato.
- No aceptación de una donación sin estar previamente autorizado para ello por el Protectorado.

Fernando González Domínguez

- C) Finalmente, en el **apartado 3** del precepto comentado se hace referencia a la **repudiación de herencias o no aceptación de donaciones**, en cuanto a que será precisa la autorización del Protectorado para la repudiación, y ello en atención a una adecuada protección del patrimonio fundacional. En defecto del Protectorado, se exige aprobación judicial con audiencia del Ministerio Público.

A este respecto, la norma general sobre aceptación o repudiación de herencias para este tipo de Entidades viene regulada en el artículo 993 del Código Civil que preceptúa que los legítimos representantes de las Asociaciones, Corporaciones y Fundaciones capaces de adquirir, podrán aceptar la herencia que a las mismas se dejase, mas para repudiarla necesitan la aprobación judicial, con Audiencia del Ministerio Público.

Dicha norma general ha de entenderse modificada por el precepto que ahora comentamos de la Ley de Fundaciones, que simplifica el trámite, al dejarlo a resultas de la decisión del Protectorado, sin necesidad de aprobación judicial.

3. FUNDACIONES, ASOCIACIONES Y ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Establece la Ley como objetivos de la misma los siguientes:

- Acomodar la regulación de las Fundaciones a la Constitución y a la actual distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.
- Ofrecer una regulación sistemática, ordenada y precisa de las Fundaciones, acorde con la trascendencia económica, jurídica y social del hecho fundacional; y
- Unificar el régimen aplicable a todas las Fundaciones y garantizar el cumplimiento de los fines fundacionales que han de ser, necesariamente, de interés general.

OBJETIVOS DE LA LEY DE FUNDACIONES

1. Acomodar la legislación a la Constitución y a las competencias de las Comunidades Autónomas.
2. Proporcionar una regulación sistemática, ordenada y precisa de este tipo de Entidades.
3. Unificar el régimen legal y fiscal aplicable de todas las Entidades, garantizando el cumplimiento del interés general.

La nueva Ley tiene **dos partes bien diferenciadas**: El Título I regula los **aspectos de derecho privado y de derecho administrativo** de las Fundaciones; el **Título II** regula, por una parte, la **fiscalidad** de Fundaciones y Asociaciones y, por otra parte los **incentivos fiscales** a la participación privada en los fines de las Entidades que realizan actividades de interés general.

E S T U D I O S

El Título I de la Ley se estructura en siete capítulos que analizan, entre otros, los siguientes aspectos:

- Se contempla la posibilidad de que las personas jurídico-públicas puedan constituir Fundaciones.
- La personalidad jurídica de las Fundaciones se adquiere desde la inscripción de la escritura de constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones.
- Se exige la existencia de un órgano de gobierno y representación y la suficiente dotación inicial, cuya aportación podrá hacerse de forma sucesiva, debiendo constar en la escritura de constitución la forma y realidad de la mencionada aportación.
- Se determina la responsabilidad de los patronos por los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos Fundacionales, o por los realizados negligentemente.
- Se somete a decisión judicial la suspensión de los patronos y su cese en determinados supuestos y se regula la extinción de la Fundación y sus formas.
- Al Protectorado se le asignan no sólo funciones de control, sino también de apoyo, impulso y asesoramiento.
- El Registro de Fundaciones se configura como constitutivo y de publicidad frente a terceros.
- Se crea el Consejo Superior de Fundaciones como órgano consultivo del que forman parte la Administración y las propias Fundaciones.

Finalmente merece la pena destacar **dos aspectos** que inciden muy notablemente sobre la actividad de las fundaciones: el primero es la **posibilidad de que ejerzan directa o indirectamente actividades mercantiles o industriales**; el segundo consiste en la exigencia de que una determinada proporción de las **rentas** y de cualesquiera otros ingresos que obtenga la Fundación sea **destinada a la realización de sus fines específicos**.

El Título II que regula, como ya ha quedado indicado, la **fiscalidad** de las Fundaciones y Asociaciones, tiene una finalidad claramente **incentivadora**, tendente a estimular la **participación** de la **iniciativa privada** en la realización de actividades de interés general. Esta participación puede canalizarse a través de las siguientes vías, a las que se concede un régimen fiscal ventajoso:

- Constitución de entidades que persigan los fines contemplados en la Ley.
- Realización de aportaciones a las entidades anteriormente descritas al objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos.

- Participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines.

FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

- 1.- Constitución de Entidades.
- 2.-Realización de aportaciones por personas físicas y jurídicas.
- 3.-Participación e intervención directa de las Empresas y Sociedades.

El régimen tributario contemplado en el Título II de la Ley comporta **dos tipos de normas:**

- **Disposiciones incentivadoras** que atienden, en unos casos, a neutralizar la imposición existente sobre las aportaciones recibidas al objeto de posibilitar su íntegra aplicación a los fines que las motivan y, en otros, a reducir determinadas cargas tributarias que pesan sobre estas Entidades, permitiendo de esta forma una mayor liberación de sus recursos en cumplimiento de sus fines específicos.
- **Disposiciones** que tienen en cuenta las **peculiaridades** propias de estas Entidades y la **aplicación práctica de las exenciones** que en beneficio de las mismas se establecen.

La nueva Ley consagra dos regímenes fiscales diferentes: uno con carácter general para todas las Fundaciones y otro especial contemplado en la nueva Ley.

No se comprende muy bien el establecimiento de dos regímenes fiscales diferentes, cuando se debería haber elaborado un régimen legal más lógico y sencillo, en virtud del cual todas las Fundaciones, por el hecho de serlo, estuviesen reguladas por una misma normativa tributaria.

Tipos de régimen fiscal

- 1.-Régimen de carácter general aplicable a todo tipo de Entidades.
- 2.-Régimen especial regulado por la Ley de Fundaciones.

Puede preverse que todas las Fundaciones se acogerán al régimen especial contemplado por la Ley, con lo cual será difícil poder referirse en el futuro a dos regímenes fiscales distintos.

En consecuencia, centraremos nuestro estudio en este régimen fiscal especial contemplado por la Ley, que será el aplicable a la inmensa mayoría de Fundaciones, Asociaciones y este tipo de Entidades.

Las **críticas** que se pueden dirigir al texto legal, **en sus aspectos fiscales**, pueden resumirse en tres:

E S T U D I O S

- Desde el punto de vista del fomento del "mecenazgo" el texto es insuficiente, desconfiado y sobrado de precauciones y cautelas.
- Desde el punto de vista de la tributación directa de las Entidades no lucrativas, se ha perdido la ocasión de declararlas exentas del Impuesto sobre Sociedades, con una exención plena y efectiva, como ocurre en otros países (Reino Unido, Alemania, etc.). Someterlas a tributación, aunque sea a un tipo reducido del 10% es incongruente, pues carece de sentido sujetar al Impuesto sobre Sociedades a Entidades que no tienen socios ni accionistas y que no pueden distribuir dividendos, ni repartir beneficios.
- El establecimiento de dos categorías o divisiones de Entidades no lucrativas de carácter privado, a efectos fiscales, no debería haberse mantenido, siendo lo lógico y deseable el que se hubiera aplicado una misma normativa tributaria a todas las Fundaciones.

Críticas de regulación fiscal

- Texto legal insuficiente y desconfiado.
- Se debería haber declarado la exención del Impuesto sobre Sociedades.
- Se debería poder aplicar una misma normativa tributaria a todas las Entidades.
- No se deberían establecer dos categorías o divisiones de Entidades a efectos fiscales.

A continuación realizaremos una aproximación al Régimen Fiscal de las Fundaciones y sobre todo y especialmente al de los Incentivos Fiscales a la Participación en Actividades de Interés General contemplados en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

5. FUNDACIONES Y ASOCIACIONES. BENEFICIOS FISCALES

A) Requisitos para su obtención

Para todas las cuestiones de ámbito fiscal, no previstas y resueltas por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que ahora analizamos, referente tanto a las Asociaciones y Fundaciones que cumplen con los requisitos necesarios para el disfrute de los beneficios fiscales que a continuación se reseñan, como de las que no los cumplen, se estará a lo dispuesto por las normas tributarias generales, y en particular, las del Impuesto sobre Sociedades.

Pedro Carrillo Sanz

Sólo gozarán del régimen fiscal más favorable, regulado por la nueva Ley 30/1994 de 24 de noviembre, y además, sólo podrán ser destinatarias de las donaciones o transmisiones lucrativas que la Ley incentiva con beneficios fiscales para los transmitentes, las Asociaciones y Fundaciones que cumplan **los siguientes requisitos:**

- a) Las Fundaciones han de estar inscritas en el Registro correspondiente estatal o comunitario, dependiendo de las competencias transferidas. Y por otra parte, las Asociaciones han debido de ser declaradas de utilidad pública, para lo cual tendrán que reunir una serie de requisitos, que se recogen en la disposición adicional decimotercera de la presente Ley.
- b) Deben de perseguir fines tan amplios como los de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.
- c) Destinar un mínimo del 70% de las rentas o ingresos a los fines sociales o fundacionales, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes, y en el plazo de tres años desde su obtención. A estos efectos no se computarán las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial.
- d) Si existieran participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles se tiene que justificar ante el Mº de Economía y Hacienda, en el caso de las Fundaciones, el que ayudan al mejor cumplimiento de los fines de la Entidad.
- e) Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado correspondiente, cuando se trate de Fundaciones, en el caso de Asociaciones al Mº de Justicia e Interior.
- f) En caso de disolución de la Entidad, el patrimonio habrá de aplicarse a fines análogos a los fundacionales o sociales.
- g) La actividad principal no puede ser la realización de actividades mercantiles.
- h) Los destinatarios o beneficiarios de la actividad social o fundacional no pueden ser los asociados, fundadores y sus parientes hasta el cuarto grado. A excepción de que se traten de actividades de asistencia social.
- i) Los cargos de patronos o representantes legales han de ser gratuitos y deberán carecer de interés económico.

E S T U D I O S

Requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial

- Las Entidades deben estar inscritas en el Registro correspondiente.
- Las Entidades deben perseguir los fines contemplados por la Ley (fines de interés General).
- Destinar un porcentaje mínimo de los ingresos a los fines fundacionales.
- Justificación ante el Ministerio de Economía y Hacienda de las participaciones mayoritarias en Sociedades.
- Rendición de cuentas anualmente.
- En el supuesto de disolución de la Entidad, el patrimonio habrá de dedicarse a fines análogos.
- La actividad principal no pueden ser las actividades mercantiles.
- Los destinatarios o beneficiarios tienen que ser una colectividad.
- Los cargos deben ser gratuitos y carecer de interés económico.

B) Beneficios en el Impuesto sobre Sociedades**1. Rentas exentas**

Gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social, siempre y cuando, no consistan en una explotación económica. En este caso, **el M^º de Economía y Hacienda, previa solicitud, podrá extender la exención cuando las explotaciones económicas coincidan con el objeto de la Entidad**, y persigan el cumplimiento de fines de carácter general, tal como se han definido anteriormente, así como que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas. **También gozarán de la misma exención, en el Impuesto sobre Sociedades, los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo -herencias, legados, donaciones- obtenidas en el cumplimiento del objeto o finalidad específica.**

2. Rentas gravadas. La base imponible y la exención por reinversión

Constituyen la base imponible:

- a) Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas, no declaradas exentas.
- b) Los rendimientos procedentes de bienes y derechos que integran el patrimonio.
- c) Los incrementos y disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen.
- d) Se reducirán en un 30% el importe obtenido por los intereses de capitales invertidos y de los rendimientos de bienes inmuebles que no integren el patrimonio fundacional, elevándose al 100% cuando estos formen parte de la dotación

El tipo gravamen sobre el IBI

fundacional. Es requisito para esta reducción, el que los mencionados rendimientos se destinen en el plazo de un año a los fines del objeto fundacional.

Son gastos no deducibles:

- Los establecidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- Los gastos imputables directamente a operaciones exentas.
- La amortización de bienes no afectos a actividades sujetas.
- El exceso atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retención en IRPF.

Gozarán de **exención por reinversión** los incrementos de patrimonio obtenidos en la transmisión de activos fijos afectos a explotaciones económicas, que se reinviertan:

- En las condiciones y requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- O bien, en bienes afectos a actividades exentas.

También estarán exentos los incrementos de patrimonio obtenidos por la transmisión de activos fijos no afectos a explotaciones cuando se reinviertan en inversiones relacionadas con actividades exentas.

3. Tipo de gravamen. La cuota impositiva

La base imponible será gravada al 10%.

La cuota íntegra así obtenida será minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, tales como deducción por inversiones en activos fijos nuevos, deducciones para evitar la doble imposición de dividendos, por creación de empleo, etc.

La cuota líquida obtenida será reducida en 200.000 ptas. cuando se realicen exclusivamente prestaciones gratuitas. De la cuota reducida se deducirán las retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados, que en el caso de resultar negativa la Administración procederá a devolver de oficio.

C) Beneficios en los tributos locales.

Están exentos en el **Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)**, los bienes y propiedades de Asociaciones y Fundaciones, siempre que:

- no estén cedidos a terceros mediante contraprestación.
- estén afectos a las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica.

E S T U D I O S

- no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica .

La exención tendrá efectos retroactivos desde el 1 de enero de 1994, con derecho a devolución si ya han sido abonadas las correspondientes cuotas.

En el **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**, estarán exentas las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica, en los términos que se desarrollan reglamentariamente y con los siguientes requisitos:

- que se trate de fines de interés general.
- que no generen competencia desleal.
- que sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

5. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES Y DONATIVOS EFECTUADOS A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

La idea o finalidad básica que preside el planteamiento del **régimen tributario de las aportaciones y donativos** efectuados a Entidades sin fines lucrativos, es como se señala en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994 "**hacer más atractiva la realización de aportaciones a Entidades que tengan como finalidad última la realización de actividades de interés general**", articulándose para ello una serie de medidas incentivadoras que buscan el beneficio del aportante o del colaborador.

Examinaremos las aportaciones y actuaciones concretas que dan lugar a deducción, considerando separadamente las aportaciones que pueden incluirse entre los donativos, de aquellos otros supuestos que se enmarcan en el seno de la actividad empresarial.

En definitiva, las aportaciones a las Entidades sin fines lucrativos pueden ser de dos clases:

- Altruistas, más conocidas como donativos.
- Las realizadas en el contexto de una actividad empresarial.

Clases de aportaciones con deducción

1. Donativos y Donaciones determinadas.
2. Las realizadas en el contexto empresarial.

La Ley contempla un distinto tratamiento fiscal a las aportaciones según procedan de personas físicas o de personas jurídicas:

- En el caso de personas físicas se materializan en deducciones en la cuota, con el inconveniente de que la base de estas deducciones computan para el límite del 30 por 100 que establece el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- En el supuesto de personas jurídicas se consideran partidas deducibles a la hora de determinar la base imponible.

Tratamiento fiscal según donante

1. Personas Físicas: deducciones en la cuota.
2. Personas Jurídicas: Gasto deducible en la Base Imponible.

Esta diferenciación, según la Memoria del Proyecto de Ley presentado en su día por el Gobierno, tiene su razón de ser en la diferente naturaleza de los tipos impositivos, progresivos y proporcionales, de uno y otro impuesto; de ahí que por razones de equidad impositiva haya que arbitrar diferentes mecanismos de deducción.

En general, el **beneficio fiscal** que la Ley reconoce para los **benefactores es doble**, ya que, por un lado posibilita una deducción del importe de los donativos, y por el otro establece la no sujeción de los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pudieran poner de manifiesto con ocasión de las donaciones efectuadas.

Beneficio fiscal benefactores

1. Deducción en cuota o en base imponible.
2. No sujeción de los incrementos producidos con ocasión de las donaciones.

Como ya hemos indicado y veremos con detalle más adelante los efectos tributarios que producen las donaciones son distintos si proceden de personas físicas o jurídicas, estableciéndose un diferente tratamiento fiscal en función de la personalidad del donante; si la aportación la realiza una persona física, se configura como una deducción en la cuota del IRPF, y en el caso de personas jurídicas, como gasto deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

- **Para las personas físicas la deducción consiste en el 20 por 100 del importe de los donativos realizados**, sin que la base del conjunto de las deducciones por donativos más las inversiones personales no empresariales pueda exceder del 30 por 100 de la base liquidable del donante a efectos del IRPF.
- **Para las personas jurídicas, los donativos tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades**. El importe a deducir no puede exceder del **10 por 100 de la base imponible** del donante previa dicha deducción o, a elección del donante,

E S T U D I O S

del 1 por 1000 de su volumen de ventas. En el caso de tratarse de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, el límite se eleva al **30 por 100 de la base imponible** o, alternativamente, al 3 por 1000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, pueda dar lugar a una base imponible negativa.

Efectos tributarios de las aportaciones y sus límites

1.- Personas Físicas:

- deducción del 20 por 100 de los donativos.
- límite del 30 por 100 de la base liquidable del IRPF.

2.- Personas Jurídicas:

- gasto fiscalmente deducible.
- límite del 10 por 100 de la base imponible (ó 1 por 1000 del volumen de ventas).
- límite del 30 por 100 de la base imponible (ó 3 por 1000 del volumen de ventas) tratándose de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

En cualquier caso, las cantidades no deducidas como consecuencia de los límites expuestos, tanto en el IRPF, como en el Impuesto sobre Sociedades, no son susceptibles de compensación en períodos siguientes.

Debemos dejar constancia de que el régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas en favor de Entidades sin fines de lucro, tienen un doble tratamiento:

- Aquellas aportaciones que tengan como destinatarios a las Entidades que reúnan los requisitos establecidos en la Ley 30/1994, que gozarán de los beneficios en ella contemplados. (Régimen fiscal especial)
- Las aportaciones realizadas en favor de las Entidades no acogidas a la Ley por no cumplir sus requisitos, que gozarán de los beneficios previstos en la legislación del IRPF y del de Sociedades. (Régimen fiscal general).

Como ya hemos señalado anteriormente el análisis que se realiza a continuación se refiere al régimen fiscal especial contemplado por la Ley, por ser el aplicable a la inmensa mayoría de Fundaciones, Asociaciones y Entidades.

A efectos expositivos, distinguiremos entre:

5.1 Aportaciones efectuadas por las personas físicas a las entidades sin ánimo de lucro

La Ley 30/1994 incorpora algunas deducciones ya previstas en el artículo 78 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establece que los sujetos pasivos tendrán derecho a deducir de la cuota del Impuesto el importe de los donativos que realicen en favor de las Fundaciones y Asociaciones de interés general, si bien eleva los porcentajes de la deducción, al tiempo que crea una nueva.

De acuerdo con la nueva Ley, los sujetos pasivos del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto el 20 por 100 de las siguientes aportaciones y donaciones efectuadas a las Entidades sin fines lucrativos previstas en la Ley:

Donaciones con derecho a deducción (20%)

1. Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Artístico.
2. Obras de arte de calidad garantizada.
3. Cantidades donadas (dinero) para la realización de sus actividades o para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español. Cuotas de Afiliación.
4. Bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria y que contribuyan a la realización de sus fines.

A) Patrimonio Histórico Español: 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. (Estado o Comunidades Autónomas).

A efectos del cómputo de la deducción en la cuota, la valoración de los bienes se efectuará por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

En el Registro de Bienes de Interés Cultural se inscriben los de carácter mueble o inmueble que gozan de especial protección y en el Inventario General se inscriben aquellos bienes de carácter mueble que no habiendo sido declarados de interés cultural, si embargo, tienen singular relevancia.

La Ley del Patrimonio Histórico Español estableció determinados beneficios fiscales para fomentar el cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que en la Ley se imponen a los titulares o poseedores de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español. Los beneficios fiscales son medidas que garantizan el acceso de la colectividad a este Patrimonio.

E S T U D I O S

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley de Fundaciones con relación directa al Patrimonio Histórico Español contemplan cuatro tipo de deducciones en la cuota:

- **Deducción por inversiones en bienes de interés cultural:** deducción en la cuota del 15 por 100 de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.
- **Deducciones por restauración y difusión de bienes de interés cultural:** deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes de interés cultural.
- **Deducción por donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español:** como ya hemos comentado la Ley de Fundaciones establece una deducción en la cuota del 20 por 100 de las donaciones puras y simples en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.
- **Deducción por donaciones para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español:** como tendremos ocasión de comentar, la Ley de Fundaciones establece una deducción en la cuota del 20 por 100 de las cantidades donadas a las Entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritas en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General.

Patrimonio historico español

- Inversión en bienes:	15%
- Restauración y difusión:	15%
- Donación de bienes:	20%
- Cantidades donadas para la conservación, reparación y restauración: . . .	20%

B) Obras de arte de calidad garantizada: las donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada en favor de Entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro Patrimonio Artístico, y se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública. Obviamente en este apartado se incluyen las obras de arte que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, ya que éstas últimas están incluidas en el apartado anterior.

La valoración de estas obras de calidad garantizada se realizará igualmente por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, que también habrá de valorar la suficiencia de la calidad de la obra para que su donación pueda recibir el tratamiento expresado.

Pedro González Sanovilla

Esta medida constituye un evidente apoyo al arte contemporáneo, aunque todavía contempla muchas limitaciones en comparación con otras legislaciones de nuestro entorno.

C) Cantidades donadas (dinero) a estas Entidades para la realización de sus actividades y cumplimiento de sus fines específicos o para la conservación, reparación y restauración de los 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. Se entenderán incluidas las cantidades satisfechas como **cuotas de afiliación** a las Asociaciones de Utilidad Pública, siempre que no se correspondan con una prestación de servicios en favor del asociado.

Se contemplan en este apartado tres supuestos concretos:

- Dinero para la realización de actividades.
- Dinero para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico.
- Cuotas de Afiliación.

Entendemos que tanto la aportación inicial realizada por los fundadores como donación, como las aportaciones sucesivas deben encajarse en el término "donativo", por lo que tanto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades las cantidades entregadas tienen la consideración de partida deducible en cuota o en base imponible, aunque la existencia de límites cuantitativos en la deducción puede ocasionar distorsiones entre una aportación inicial importante y varias aportaciones sucesivas, por lo que hubiera sido importante permitir la periodificación del incentivo fiscal en varios ejercicios.

D) Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de sus fines específicos.

Los requisitos que deben concurrir para poder aplicar la deducción son los siguientes:

- Deben ser donaciones puras y simples, por lo que se excluyen de la aplicación de la deducción las donaciones condicionadas y onerosas, así como a las remuneratorias. Debe existir la aceptación del donatario para perfeccionar la donación y poder computarse la deducción.
- Deben ser bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria. Se excluye la donación del activo inmaterial (patentes, marcas, Fondo de Comercio...), así como del inmovilizado financiero.
- Deben contribuir a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de sus fines específicos.

E S T U D I O S

La valoración de los bienes se realizará de la siguiente manera:

- Por el coste de fabricación, cuando sean bienes nuevos producidos por la Entidad donante.
- Por el precio de adquisición, cuando sean bienes nuevos adquiridos de terceros por la Entidad donante, siempre que dicho precio no exceda del normal de mercado.
- Por el valor neto contable, cuando sean bienes usados por la Entidad donante.

Límite de la deducción.

El límite de estas deducciones, unidas a las que puedan corresponder al donante por inversiones, será del 30 por 100 de la base liquidable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tratamiento de los incrementos o disminuciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes.

Los incrementos o disminuciones patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de las donaciones de los bienes mencionados anteriormente no se someterán a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del donante.

Igualmente, no se someterán al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades, en su caso, los incrementos o disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de la entrega de los bienes del Patrimonio Histórico Español como dación en pago de la deuda tributaria resultante en el IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio o Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se pretende evitar que el pago de cualquier Impuesto citado, mediante la donación de este tipo de bienes, suponga el pago adicional de otra nueva cuota correspondiente al incremento puesto de manifiesto en ese momento.

Justificación de los Donativos.

La Ley establece los requisitos documentales que son necesarios para justificar la **efectividad de las donaciones** que las personas físicas o jurídicas pueden realizar en favor de las Entidades sin fines de lucro.

Para tener derecho a estas deducciones se deberá acreditar la efectividad de la donación, efectuada mediante justificación expedida por la Entidad donataria a través de una certificación que contendrá, al menos, los siguientes extremos:

- Número de identificación fiscal y datos de identificación personal, tanto del donante como del donatario.
- Mención expresa por parte de la Entidad donataria de estar incluida entre las entidades reguladas por esta Ley.

Fernando González Sánchez

- Fecha e importe del donativo cuando sea dinerario.
- Documento público u otro documento auténtico que acredite la donación cuando no se trate de donativos en dinero.
- Destino que la Entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

DONATIVOS: justificación y certificados

- N.I.F. y datos personales del donante y donatario.
- Mención expresa de estar incluida en la Ley.
- Fecha e importe del donativo.
- Documento acreditativo de la donación no dineraria.
- Destino del donativo.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

5.2 APORTACIONES EFECTUADAS POR LAS PERSONAS JURÍDICAS A LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.

En relación con las aportaciones efectuadas por personas jurídicas, la Ley reconoce los mismos beneficios descritos anteriormente para las personas físicas, con la diferencia de que en este caso el importe de los donativos opera como **partida deducible a efectos de determinar la base imponible** en el Impuesto sobre Sociedades.

Los donativos y donaciones recogidos en la Ley son los mismos que los previstos y ya analizados para aportantes personas físicas, si bien para éstos la deducción se establece en la cuota y para los aportantes personas jurídicas el importe de los donativos y donaciones tienen la consideración de partida deducible en la determinación de la base imponible.

En síntesis tienen la consideración de partida deducible en el Impuesto sobre Sociedades el importe de las donaciones y donativos realizadas en favor de las Entidades en los siguientes casos:

- Donaciones de **bienes del Patrimonio Histórico Español**, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General.
- Donaciones de **obras de arte de calidad garantizada** a favor de Entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas, así como el fomento y difusión del patrimonio artístico, siempre que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

E S T U D I O S

- Donaciones de **bienes** que deban formar parte del **activo material** de la Entidad donataria y que se destinen al desarrollo de los fines de interés general que forman el objeto de la Entidad.
- **Cantidades donadas** para la realización de las actividades que la Entidad efectúe en cumplimiento de sus fines de interés general o bien para conservar, reparar y restaurar bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro General o incluidos en el Inventario General.

Donaciones con derecho a deducción

1. Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Artístico.
2. Obras de arte de calidad garantizada.
3. Cantidades donadas (dinero) para la realización de sus actividades o para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español.
4. Bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria y que contribuyan a la realización de sus fines.

La cuantía de la deducción será la siguiente:

- Tratándose de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y de obras de arte de calidad garantizada, la deducción será la valoración de estos bienes efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.
- Tratándose de bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria la deducción será:
 - a) Los bienes nuevos producidos por el donante se valorarán por su coste de fabricación.
 - b) Los adquiridos a terceros para su donación por el precio de adquisición, que no podrá ser superior al de mercado.
 - c) Los bienes usados por el propio donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas.

Los límites de la deducción son los siguientes:

- El **10 por 100 de la base imponible** previa a esta donación, en el resto de donaciones y donativos. Alternativamente, se podrá aplicar el límite del **1 por 1000 del volumen de ventas**, sin que pueda resultar base imponible negativa.
- El **30 por 100 de la base imponible** previa a esta donación, cuando se trate de donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico y obras de arte de calidad garantizada. Alternativamente, se podrá aplicar el límite del **3 por 1000 del volumen de ventas**, sin que pueda resultar base imponible negativa.

- El **15 por 100 de la base imponible** previa a esta deducción, en relación con las aportaciones destinadas efectivamente a la realización de los **programas y actividades prioritarias** de mecenazgo establecidos en la Ley de Presupuestos de cada año (Ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998). Hacemos expresa remisión por lo que hace referencia a este apartado a lo señalado en el titulado Actividades y Programas prioritarios de mecenazgo.

El límite de esta deducción es compatible con los beneficios fiscales que suponen los convenios de colaboración en actividades de interés general, y con los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Incrementos y disminuciones de patrimonio: existe una absoluta igualdad en el tratamiento de los incrementos puestos de manifiesto con ocasión de las aportaciones efectuadas por personas físicas y las que realicen las personas jurídicas, señalándose que no se someterán al Impuesto de Sociedades los incrementos o disminuciones generados por la donación de bienes.

La justificación de la donación debe hacerse en la misma forma que señalábamos para las aportaciones de las personas físicas, pues la aplicación de las deducciones expuestas se condiciona a que se justifique la efectividad de la donación realizada.

Actividades y programas prioritarios de mecenazgo.

La **Ley de Presupuestos** de cada año podrá establecer una **relación de actividades o programas de duración determinada** a desarrollar por las Entidades sin fines de lucro, pudiéndose elevar hasta cinco puntos porcentuales los porcentajes de deducción y las cuantías de los límites máximos de deducción.

En virtud de esta habilitación, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, prorrogada para 1996 y 1997, establece una deducción del 25 por 100 en la cuota del IRPF, así como la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que no podrá exceder del 15 por 100 de la base imponible previa a esta deducción, respecto de las cantidades donadas a estas Entidades o Instituciones para el desarrollo de las siguientes actividades y programas:

- La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español, agrupados por Comunidades Autónomas:
 - A) Grupo I: Bienes singulares declarados patrimonio de la humanidad.
 - B) Grupo II: Catedrales Españolas.
 - C) Grupo III: Otros bienes culturales.

E S T U D I O S

- Los siguientes proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo:
 - a) Los de la Agencia Española de Cooperación Internacional para atender gastos derivados de este tipo de proyectos, incluidas las propuestas por Organizaciones no Gubernamentales.
 - b) El de cooperación para el desarrollo destinado a Instituciones sin fines de lucro que actúen en el campo de la cooperación internacional.

Actividades y programas prioritarios de mecenazgo

1. Conservación, restauración o rehabilitación de bienes del Patrimonio Histórico Español:
 - Bienes singulares declarados patrimonio de la humanidad.
 - Catedrales Españolas.
 - Otros bienes culturales.
2. Proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo.

Con el fin de garantizar que las aportaciones a las que se concede este trato preferente se destinen efectivamente a la realización de los programas y actividades prioritarias de mecenazgo, se establece la obligación de informar anualmente al Ministerio competente por razón de la actividad o programa realizados, de las actividades financiadas en el ejercicio con cargo a dichas aportaciones.

La **Ley de Presupuestos para 1998 prórroga** lo dispuesto en la Ley de Presupuestos para 1995 anteriormente analizada, incluyendo específicamente a los mismos efectos los Monasterios de Yuso y Suso, de San Millán de la Cogolla, el Palau de la Música Catalana, el Hospital de Sant Pau de Barcelona, las Médulas de León y el Monte Perdido en los Pirineos. Gozarán de igual deducción las cantidades donadas al Instituto Cervantes y a las Instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, para la promoción y difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado Español, mediante redes telemáticas y nuevas tecnologías.

5.3 Régimen tributario de las aportaciones realizadas en el contexto de una actividad empresarial.

Dentro de este apartado analizaremos las siguientes actuaciones:

- A. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
- B.- Adquisición de obras de arte para oferta de donación.
- C.- Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Clases de aportaciones en el contexto de una actividad empresarial

- A. Convenios de Colaboración empresarial.
- B. Adquisición de obras de arte para oferta de Donación.
- C. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

A. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

La Exposición de Motivos de la Ley señala que, al contrario que las denominadas actividades de patrocinio publicitario, cuya realización no obedece estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitario, el denominado Convenio de Colaboración en actividades de interés general permite atraer al ámbito de la Ley aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión de la personalidad del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las Entidades a que se refiere la norma.

El Convenio de Colaboración, comúnmente denominado de "esponsorización", se define como aquel por el que las Entidades protegidas a cambio de una ayuda económica para la realización de actividades, en cumplimiento de sus fines de interés general, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.

Aunque en el **Convenio de Colaboración** haya una contraprestación indirecta por la publicidad que conlleva, la **finalidad primordial** del mismo es la **liberalidad de la empresa**.

Estos Convenios de Colaboración se diferencian claramente del contrato de patrocinio publicitario, que tiene su tratamiento sustantivo y fiscal específico en la Ley General de Publicidad, que define al mismo como 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 en la publicidad del patrocinador.

Desde el punto de vista de la empresa donante resulta el Convenio de Colaboración menos ventajoso que el contrato de patrocinio publicitario, ya que los gastos de publicidad son admitidos normalmente como gastos fiscalmente deducibles sin límite.

Sin embargo, desde el punto de vista de la Entidad donataria, las cantidades percibidas en virtud del Convenio de Colaboración están exentas del Impuesto sobre Sociedades y no así las percibidas en virtud del contrato de patrocinio publicitario.

Las cantidades satisfechas en virtud del Convenio de Colaboración tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible en la empresa o entidad colaboradora con el límite y condiciones siguientes:

E S T U D I O S

- **I.R.P.F.:** En el caso de empresarios y profesionales las cantidades satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible con el límite del 5 por 100 sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida, siempre que no resulte una base imponible negativa por la aplicación de este porcentaje.
- **Impuesto sobre Sociedades:** Las cantidades satisfechas en virtud del Convenio tendrán la consideración de gasto deducible con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1000 del volumen de ventas, sin que puedan resultar bases imponibles negativas.

Este beneficio fiscal es compatible con los derivados de las aportaciones efectuadas a entidades, así como con los establecidos para los gastos en actividades de interés general y fomento y desarrollo de algunas artes.

Convenios de colaboración empresarial

- Las cantidades satisfechas son gasto fiscalmente deducible.
- Límites:
 - * IRPF: 5 por 100 rendimientos netos Actividad.
 - * Impuesto Sociedades: 5 por 100 de la base imponible (ó 0,5 por 1000 del volumen de ventas).

B. Adquisición de obras de arte para oferta de donación.

Tendrá la consideración de partida deducible de la base imponible del correspondiente impuesto (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades) el valor de adquisición de aquellas obras de arte adquiridas para ser donadas al Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades Públicas, Instituto de España y Reales Academias integradas en el mismo, Instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, Entes Públicos y Organismos Autónomos administrativos que se determine reglamentariamente, y las Entidades acogidas al régimen fiscal especial de las Fundaciones y Asociaciones, siempre que la oferta sea aceptada por estas Entidades.

El objeto adquirido para su donación y posterior aceptación por la donataria ha de ser una obra de arte, entendiendo por tal los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección definidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan valor histórico o artístico.

Las cantidades deducibles serán iguales al coste de adquisición del bien o al valor de tasación fijado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, cuando éste sea inferior, en cuyo caso la entidad ofertante podrá, si lo estima conveniente, retirar la oferta de donación realizada.

Pedro González Santalla

La figura consiste en **adquirir obras de arte y ofrecer su donación**, durante el mes siguiente al de su compra, a **Instituciones Públicas o Entidades protegidas, con el compromiso de hacer efectiva la transmisión en un período máximo de cinco años, y manteniéndolas disponibles para su investigación y exhibición durante este período.**

La **cuantía** de la deducción se realiza teniendo en cuenta el coste de adquisición o el valor de tasación, si es menor, y se divide por partes iguales, en el lapso de tiempo que media entre la aceptación definitiva de la Oferta y la Transmisión definitiva del bien, que en ningún caso puede ser superior a cinco años.

La deducción se practicará reduciendo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o, tratándose de empresarios o profesionales en régimen de estimación directa se reducirán los rendimientos netos derivados de su actividad empresarial o profesional, hasta el **límite** del porcentaje resultante de dividir 10 por el número de años del período.

Este beneficio fiscal es incompatible, respecto de un mismo bien, con las deducciones previstas por donaciones y donativos efectuados por personas físicas o jurídicas.

Los **requisitos y condiciones** que debe cumplir la oferta de donación son los siguientes:

- La oferta de donación se debe llevar a cabo durante el mes siguiente a la compra del bien.
- Compromiso de transmitir el bien a las Entidades donatarias en un período máximo de cinco años a partir de la aceptación definitiva de la oferta.
- Durante el período transcurrido hasta que el bien sea definitivamente transmitido, el bien deberá permanecer disponible para su exhibición pública e investigación.
- En dicho período las empresas donantes no podrán practicar dotaciones por depreciación correspondientes a los bienes incluidos en la oferta.
- Una vez aceptada la oferta por la Entidad donataria, será irrevocable y el bien no podrá ser cedido a terceros.
- En caso de liquidación de la empresa donante, la propiedad de la obra de arte será adjudicada a la Entidad donataria.
- Cuando la Entidad donataria tenga la consideración de especialmente protegida, no pueden acogerse a este incentivo las ofertas de donación efectuadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes y los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, de cualquiera de ellos.

E S T U D I O S

Adquisición de obras de arte para oferta de donación: requisitos y condiciones

- Un mes desde la compra para hacer la oferta.
- Cinco años para transmitir el bien.
- Hasta la transmisión, el bien estará disponible para su exhibición pública e investigación.
- Hasta la transmisión, la empresa no podrá practicar dotaciones por depreciación.
- Aceptada la oferta, ésta se convierte en irrevocable.
- En caso de liquidación de la empresa, la obra será adjudicada a la Entidad.
- Si la Entidad está especialmente protegida no pueden acogerse a este incentivo los asociados, fundadores, patronos... etc.

C. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Tendrán la consideración de partida deducible de la base imponible las **cantidades empleadas** por las empresas en la **realización directa** de las siguientes **actividades de interés general**:

- Actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros de interés general de naturaleza análoga.
- Actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, videos y fonogramas.

La nota característica de esta deducción es que el acontecimiento puede ser organizado por la propia empresa, a diferencia de las restantes figuras contempladas, en las cuales las personas o entidades colaboradoras se limitan a aportar su mera colaboración material, en metálico o en bienes, pero sin realizar por sí ninguna actividad de interés general.

Las cantidades empleadas por las empresas en la realización de estas actividades, tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles con el **límite y condiciones** siguientes:

- **I.R.P.F.:** En el caso de empresarios y profesionales en régimen de estimación directa las cantidades empleadas tendrán la consideración de gasto deducible con el límite del 5 por 100 sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional, siempre que no resulte una base imponible negativa por la aplicación de este porcentaje.

- **Impuesto sobre Sociedades:** Las cantidades empleadas tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1000 del volumen de ventas, sin que puedan resultar bases imponibles negativas.

Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes

- Las cantidades satisfechas son gasto fiscalmente deducible.
- Límites:
- I.R.P.F.: 5 por 100 rendimientos netos Actividad.
- Impuesto Sociedades: 5 por 100 de la Base Imponible (ó 0,5 por 1000 del volumen de ventas).

Este beneficio fiscal es compatible con los derivados de las aportaciones a entidades, así como con los Convenios de Colaboración empresarial en actividades de interés general.

Las entidades y empresarios interesados deben comunicar por escrito a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de su domicilio fiscal la realización de dichas actividades, el importe del gasto, así como una memoria en la que se describa y justifique la contribución a los fines específicos. En todo caso, los ingresos obtenidos en la actividad para la cual se ha incurrido en el gasto, deben integrarse en la base imponible de la entidad.

5.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Ley del Impuesto contempla la exención subjetiva para este tipo de Entidades, y afecta a las tres modalidades del Impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

El que la exención sea de carácter subjetivo significa que no está exenta la operación sino la Entidad y que por lo tanto no opera más que en los casos en que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es la Entidad.

Nos encontramos ante una exención de **carácter rogado**, que exige la declaración de la misma por la Dependencia de Gestión Tributaria correspondiente, teniendo la solicitud de la misma un carácter constitutivo y no meramente declarativo.

E S T U D I O S

La solicitud de exención debe presentarse ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal de la Entidad, debiendo justificar los siguientes extremos:

- Inscripción en el registro correspondiente.
- Informe favorable del órgano de protectorado en el caso de Fundaciones o declaración de utilidad pública para las Asociaciones.
- Gratuidad de los cargos de los patronos o representantes legales.
- Compromiso de rendir cuentas a la Administración.
- Se deberá acompañar una copia auténtica de los Estatutos o Reglamentos por los que se rija la entidad.

La exención se concede de forma expresa, a través del correspondiente procedimiento, sometida a la condición del mantenimiento de las circunstancias que la justifican y su revocación se habrá de efectuar por el Ministerio de Economía y Hacienda, previo expediente en que se justifique el incumplimiento y tramitado con audiencia de la Entidad interesada.

La exención no supone la dispensa de cumplir con las obligaciones formales, por lo que las transmisiones serán objeto de autoliquidación con carácter general por la Entidad.

5.5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La Ley establece el principio de que la **aceptación** de la **herencia** por parte de las Entidades se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. La Ley no se refiere expresamente a los legados, pero entendemos que rige la misma regla, es decir que se aceptan a **beneficio de inventario**. Esta cautela establecida por el legislador es lógica por cuanto para la aceptación de herencias y legados no se exige la autorización del Protectorado.

La aceptación de legados o donaciones con cargas que puedan desnaturalizar el fin fundacional requerirá la previa autorización del Protectorado.

Por otra parte no se podrán repudiar herencias o legados, ni dejar de aceptar donaciones sin la previa autorización del Protectorado, o en defecto de éste sin la aprobación judicial con audiencia del Ministerio Público.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se configura como complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por eso no pueden ser sujetos pasivos del mismo las personas jurídicas, y los incrementos de patrimonio (herencia, legado o donación) obtenidos por personas jurídicas no están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se someten al Impuesto sobre Sociedades.

Regulación

La Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecen **la no sujeción al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y la exención en el Impuesto sobre Sociedades de los Incrementos Patrimoniales que se originen con motivo de la adquisición por donación, herencia o legado a favor de estas Entidades siempre que se obtengan en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.**

Tanto la Ley de Fundaciones, como la Ley del Impuesto sobre Sociedades determinan que las Entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como por **los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo** siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Las herencias y legados pueden ser una importante fuente de recursos para estas Entidades y si se establecen a favor de las mismas, se consideran un incremento patrimonial a título lucrativo sujeto y exento del Impuesto sobre Sociedades. Para este tipo de Entidades **las herencias y legados no están sometidas a gravamen.**

6. LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, Y LEY 49/1998, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1999

6.1 *Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas*

El artículo 53.3.a) y b) de la Ley 40/1998 dispone que los contribuyente podrán aplicar dos clases de deducciones por donativos:

- **Las previstas en la Ley 30/1994**, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (arts. 59 a 62 de la Ley) ampliamente analizadas en el capítulo V del presente Estudio.
- **El 10 por 100 de las cantidades donadas** (metálico) a las siguientes Entidades:
 - Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.
 - Asociaciones declaradas de utilidad pública.

Se trata de Entidades no incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, pues en caso contrario les sería de aplicación la misma.

E S T U D I O S

DEDUCCION POR DONATIVOS		
20%	10%	25%
- Entidades donatarias contempladas en la Ley 30/1994 - Fundaciones y Asociaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley. - El Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales... - Los entes Públicos y Organismos Autónomos. - La Iglesia Católica y las Iglesias, confesiones y comunidades. - Institutos de España y las Reales Academias. - La Cruz Roja. - El Real Patronato de Prevención y atención a personas con minusvalía. - La Once. - Las Fundaciones del Patrimonio Nacional.	- Entidades donatarias no contempladas en la Ley 30/1994. - Fundaciones legalmente reconocidas. - Asociaciones declaradas de utilidad Pública.	- Entidades donatarias que participen en los proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo o las donaciones se destinen a la conservación, restauración o rehabilitación de determinados bienes del Patrimonio Histórico Español.

6.2 Ley 40/1998, de 30 de diciembrem, de presupuestos generales del estado para 1999

La disposición adicional decimo octava de la Ley 49/1998, de Presupuestos General del Estado para 1999, establece en su apartado uno la **prórroga** de la disposición adicional vigésimo octava de la Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, tanto respecto a la conservación, reparación y restauración de los bienes singulares declarados Patrimonio de la Humanidad, las Catedrales y los bienes culturales relacionados en el Anexo XI de dicha Ley, como respecto a los proyectos de ayuda al

desarrollo contemplados en la misma. Se incluyen en el citado Anexo XI los Monasterios de Yuso y Suso, de San Millán de la Cogolla en la Rioja, el Palau de la Música Catalana y el Hospital de Sant Pau de Barcelona, las Médulas de León y el Monte Perdido en los Pirineos.

En el apartado dos de la mencionada disposición adicional se establece que durante el ejercicio de 1999 gozarán de una deducción del 25 por 100 en la cuota del I.R.P.F. o de la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que no podrá exceder del 15 por 100 de la base imponible previa a esta deducción, las cantidades donadas al Instituto Cervantes y a las instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, para la promoción y difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español, mediante redes telemáticas y nuevas tecnologías.

En definitiva, **ninguna de estas Leyes**, ni la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que no contiene ninguna disposición al respecto, **modifican la situación anterior**.

ACTIVIDADES Y PROGRAMAS PRIORITARIOS DE MECENAZGO			
Aportaciones y Donativos por: - Personas Físicas - Personas Jurídicas	En favor de: - Fundaciones - Asociaciones de utilidad pública - Entidades	Personas Físicas: - Deducción del 25% - Límite 30% Personas Jurídicas: - Gasto deducible - Límite del 15%	Actividades o programas de duración determinada a desarrollar por las Entidades, establecidas cada año por la Ley de Presupuestos.

INCENTIVOS Y MECENAZGO: CONCEPTO, CLASES, DEDUCCIONES Y LIMITES. ACTIVIDADES Y PROGRAMAS PRIORITARIOS DE MECENAZGO.					
INCENTIVOS	Aportaciones y Donativos por: - Personas Físicas. - Personas Jurídicas.	En favor de: - Fundaciones. - Asociaciones de utilidad pública. - Entidades.	- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español. - Obras de arte de calidad garantizada. - Cantidades donadas (dinero). - Bienes del activo material.	Personas Físicas: - Deducción del 20%. - Límite del 30%. Personas Jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del 10% (ó 1 por 1000 ventas). - Límite del 30% (ó 3 por 1000 ventas) en bienes del Patrimonio Histórico Español.	Compatible con: - Convenios de colaboración. - Gastos en actividades de interés general y fomento y desarrollo artes.
MECENAZGO	Convenios de colaboración empresarial de: - Sociedades. - Empresarios y profesionales.	Con: - Fundaciones. - Asociaciones de utilidad pública. - Entidades.	Personas Físicas: - Gasto deducible. - Límite del 5%. Personas Jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del 5% (ó 0,5 por 1000 ventas)	Ayuda para la realización de actividades de interés general, con compromiso de difundir la participación del colaborador.	Compatible con: - Aportaciones y donativos. - Gastos en actividades de interés general y fomento y desarrollo arte.
	Adquisición obras de arte por: - Sociedades. - Empresarios y profesionales.	Para oferta de donación: - Fundaciones. - Asociaciones de utilidad pública. - Entidades.	Personas físicas y jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del porcentaje resultante de dividir 10 por el número del período.	Adquirir obras de arte y ofrecer su donación, comprometiéndose a su transmisión en un período máximo de cinco años. Disponibles para investigación y exhibición.	Incompatible respecto de un mismo bien con aportaciones y donativos.
	Gastos directos en actividades de interés general de: - Sociedades. - Empresarios y profesionales	Por cantidades empleadas en: - Acontecimientos culturales y deportivos. - Actividades de fomento y desarrollo de algunas artes.	Personas Físicas: - Gasto deducible. - Límite del 5%. Personas Jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del 5% (ó 0,5 por 1000 ventas)	Acontecimientos y Actividades organizados por la propia empresa.	Compatible con: - Aportaciones y donativos. - Convenios de colaboración Empresarial.
ACTIVIDADES Y PROGRAMAS PRIORITARIOS DE MECENAZGO	Aportaciones y Donativos por: - Personas Físicas. - Personas Jurídicas.	En favor de: - Fundaciones. - Asociaciones de utilidad pública. - Entidades.	Personas Físicas: - Deducción del 25%. - Límite 30%. Personas Jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del 15%.	Actividades o programas de duración determinada a desarrollar por las Entidades, establecidas cada año por la Ley de Presupuestos.	