

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

FUNDACIONES. LEY 30/1994

Isabel Busquets Alted

Abogada

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

INTRODUCCION.

TITULO I.

1- NORMAS QUE ESTABLECEN LAS CONDICIONES BASICAS DEL DERECHO DE FUNDACION, SIENDO DE DIRECTA APLICACION EN TODO EL ESTADO.

2- NORMAS DE DERECHO CIVIL DE APLICACION GENERAL EN TODO EL TERRITORIO NACIONAL.

3- NORMAS DE DERECHO CIVIL, DE APLICACION SUPLETORIA EN LAS COMUNIDADES AUTONOMAS CON COMPETENCIA EN MATERIA DE DERECHO CIVIL, FORAL O ESPECIAL.

4- LEGISLACION PROCESAL.

5- DEMAS NORMAS DEL TITULO I DE LA LEY.

TITULO II.

1- REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

1.1. Aspectos generales.

1.2. Impuestos sobre Sociedades.

1.3. Tributos locales.

2- REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

2.1. Aportaciones efectuadas por personas físicas.

2.2. Aportaciones efectuadas por personas jurídicas.

2.3. Justificación Documental de los Donativos.

2.4. Colaboración Empresarial.

E S T U D I O S

2.5. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a otras entidades.

3- REGIMEN TRIBUTARIO DE OTRAS ACTUACIONES DE COLABORACION EMPRESARIAL

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

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

DISPOSICIONES FISCALES DESTACABLES DE LA LEY 30/1994.

ELABORACION DE LA AUTORA

INTRODUCCION

La Ley 30/1994 de 24 de Noviembre de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General viene determinada como se establece en la Exposición de Motivos de la Propia Ley por varias circunstancias:

- * En primer lugar, el artículo 34 de la Constitución, que reconoce el derecho de Fundación para fines de interés general con arreglo a la ley y la importancia que en la vida social ha adquirido el ejercicio del indicado derecho de Fundación.
- * En segundo lugar, la necesidad de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general.

En base a ello, la ley regula los diferentes aspectos del Derecho de Fundación,

— Así, en el Título I, se regula el régimen jurídico de las Fundaciones, estableciendo su ámbito geográfico de aplicación, y se distinguen normas de aplicación en todo el Estado, Normas de Derecho Civil de aplicación general, Normas de Derecho Civil de aplicación supletoria, legislación procesal (Competencia exclusiva del Estado), y Normas de aplicación a las fundaciones de competencia estatal.

— En el Título II se distinguen varios capítulos:

- * Capítulo I, establece y regula el Régimen Tributario de las Entidades sin fines lucrativos; el régimen fiscal aquí establecido será de aplicación para aquellas entidades (Fundaciones y Asociaciones declaradas de utilidad pública) que cumplan los requisitos que en él se establecen, el resto continuarán rigiéndose por el art.5.2 y 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En las Disposiciones Adicionales se establecen diversos Organismos a los que se otorga el régimen fiscal establecido en este Capítulo I.

- * El Capítulo II, regula el régimen tributario de las Aportaciones efectuadas a las Entidades que cumplan los requisitos del Capítulo I y a las establecidas en la Disposición Adicional Sexta.

Isabel Busquets Alted

Se establecen igualmente los requisitos de justificación documental que deberán cumplir los donativos.

Por último se regula en este Capítulo los Convenios de Colaboración en actividades de interés general.

- * El Capítulo III, establece el régimen tributario de otras actuaciones de colaboración empresarial:
 - Adquisición de obras de Arte para oferta de donación.
 - Gastos en Actividades de Interés General y de Fomento y Desarrollo de Algunas Artes.

En el orden anteriormente expuesto, se desarrolla el siguiente trabajo, pretendiendo ser un resumen de la Ley 30/1994. Ley novedosa en determinados aspectos, ya que introduce en nuestra legislación figuras como los Convenios de Colaboración en actividades de interés general o la Adquisición de obras de arte para oferta de donación, regula el Derecho de Fundación de forma ordenada y sistemática (lo cual era necesario desde la promulgación de la Constitución), y acomoda la mencionada regulación a la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Pero en otros aspectos la ley se ha quedado a medio camino, y ha negado sus beneficios a determinados Entes o Realidades.

Así, por ejemplo, la ley siempre nos habla de las Entidades que cumplan los requisitos que en ella se establecen, cerrando las puertas a una serie de Entidades que por carecer de determinados aspectos no podrán gozar de los beneficios de la misma.

Asimismo se concede la exención de los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica cuando coincida con el objeto o finalidad específica de la entidad, pero ello habrá de ser por concesión del Ministerio de Economía y Hacienda, previa solicitud de la entidad interesada.

En conclusión, en mi opinión nos encontramos ante una Ley que era necesaria y que ayuda a ordenar y sistematizar muchos puntos del Derecho de Fundación, pero que en diversos aspectos como el fiscal no cubre las expectativas que de ella se esperaban.

TITULO I

El título I de la Ley tiene como objetivo estructurar el Derecho de Fundación, el régimen jurídico de las Fundaciones y acomodarlo a la actual distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas; por ello podemos distinguir en este primer título cinco tipos de normas:

E S T U D I O S

1.- NORMAS QUE ESTABLECEN LAS CONDICIONES BASICAS DEL DERECHO DE FUNDACION, SIENDO DE DIRECTA APLICACION EN TODO EL ESTADO, ESTABLECIENDO LOS SIGUIENTES PRINCIPIOS:

Concepto de Fundación: Son Fundaciones las organizaciones constituídas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

Fines y Beneficiarios: Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general (asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado, o cualesquiera otros de naturaleza análoga.

— La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas.

Adquisición de Personalidad Jurídica: Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones.

— Sólo las Entidades inscritas en el Registro podrán utilizar la denominación de Fundación.

Constitución: Podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas públicas o privadas.

— La Fundación podrá constituirse por acto inter vivos o mortis causa.

— La Constitución de la Fundación por acto inter vivos se realizará mediante escritura pública.

Patronato: En toda Fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma.

Causas de extinción:

- a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.
- b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.
- c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional.
- d) Cuando resulte de una fusión.
- e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.
- f) Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las Leyes.

Isabel Busquets Alted

2.- NORMAS DE DERECHO CIVIL DE APLICACION GENERAL EN TODO EL TERRITORIO NACIONAL QUE AFECTAN A LOS SIGUIENTES ASPECTOS:

Domicilio: Deberán estar domiciliadas en España las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad en territorio español.

— Las Fundaciones tendrán su domicilio social en el lugar donde se encuentre la sede de su órgano de gobierno, que deberá radicar en el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.

— Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio social en la sede de su órgano de gobierno dentro del territorio nacional.

Fundaciones Extranjeras: Las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones.

Eficacia Registral: Necesidad de inscripción en el Registro de Fundaciones, sin perjuicio de la normativa reguladora de los demás Registros Públicos existentes.

3.- NORMAS DE DERECHO CIVIL, DE APLICACION SUPLETORIA EN LAS COMUNIDADES AUTONOMAS CON COMPETENCIA EN MATERIA DE DERECHO CIVIL, FORAL O ESPECIAL.

En ellas se tratan las siguientes materias:

— *Capacidad:*

* Las personas físicas requerirán la capacidad general de obrar y la especial para disponer gratuitamente, inter vivos o mortis causa, de los bienes y derechos en que consista la dotación.

* Las personas jurídicas privadas de índole asociativa requerirán el acuerdo expreso de su junta general o asamblea de socios y las de índole institucional, el acuerdo de su órgano rector.

* Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

— La constitución de la fundación por acto *mortis causa* se realizará testamentariamente.

— *Escritura de Constitución:* Deberá contener como mínimo los siguientes puntos: Datos identificativos de los fundadores, la voluntad de constituir una fundación, la dotación y su valoración, Estatutos e Identificación de las Personas que integran el Organismo de Gobierno.

E S T U D I O S

- *Estatutos de la Fundación:* En ellos debe figurar: La Denominación de la Entidad, los fines fundacionales, el domicilio y ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades, las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y determinación de los beneficiarios, El Organo de Gobierno y representación, y cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que los fundadores tengan a bien establecer.
- *Modificación de los Estatutos:*
 - * Podrá acordarse por El Patronato siempre que resulte conveniente en interés de la fundación y no lo haya prohibido el fundador, en cuyo caso se requerirá autorización previa del Protectorado.
 - * Por variación de las circunstancias que presidieran la constitución de la fundación, el Patronato deberá acordar la modificación.
 - * Si el Patronato no realiza lo provisto en los supuestos anteriores, el Protectorado podrá acordar, de oficio o a instancia de quien tenga interés legítimo, la modificación que proceda.
- *Concepto de Dotación,* que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, adecuados y suficientes para el cumplimiento de los fines fundacionales.
- *Gobierno de la Fundación:*
 - El Patronato debe cumplir los fines fundacionales y administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación.
 - Deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal.
 - Los Patronos responderán frente a la Fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos o por los realizados negligentemente.
 - La acción de responsabilidad se entablará en nombre de la Fundación y ante la Jurisdicción Ordinaria:
 - * Por el propio órgano de gobierno de la Fundación, previo acuerdo motivado del mismo, en cuya adopción no participará el patrono afectado.
 - * Por el protectorado.
 - Cese de los Patronos: Por muerte o extinción de la personalidad jurídica, incapacidad, cese en el cargo por razón del cual fueron nombrados, por no actuar con diligencia, por resolución judicial, transcurso del período de su mandato, por renuncia, por las causas establecidas válidamente para el cese en los Estatutos.

Isabel Busquets Alted

— *Patrimonio de la Fundación:*

- El Patrimonio de la Fundación podrá estar constituido por toda clase de bienes y derechos susceptibles de valoración económica.
- La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario.

— *Protectorado:*

- Facilitará el recto ejercicio del derecho de Fundación y asegurará la legalidad de su constitución y funcionamiento.
- Podrá solicitar de la Autoridad Judicial la fusión de aquellas fundaciones que no puedan cumplir sus fines por sí mismas.
- Si advirtiera una grave irregularidad en la Fundación requerirá al Patronato; si el requerimiento no fuera atendido podrá solicitar de la Autoridad Judicial la intervención.

4. LEGISLACION PROCESAL:

El Estado en esta materia tiene competencia exclusiva, sin perjuicio de las necesarias especialidades que se deriven de las particularidades del Derecho Sustantivo de las Comunidades Autónomas.

Se establece la posibilidad de que el Juez suspenda cautelarmente a los Patronos cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad, la tramitación de los procedimientos judiciales, y la posibilidad de acudir ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo cuando los actos del protectorado pongan fin a la vía administrativa.

Igualmente se establece que no se prodrán repudiar herencias o legados ni dejar de aceptar donaciones sin la previa autorización del protectorado.

5. POR ULTIMO, LAS DEMAS NORMAS DEL TÍTULO I DE LA LEY SON SOLO DE APLICACION A LAS FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL, Y EN ELLAS SE TRATAN LOS SIGUIENTES ASPECTOS:

- Regulación de la Dotación.
- Régimen de los Patronos, Delegación y Apoderamientos.
- Administración y disposición del Patrimonio, titularidad, enajenación y gravamen.
- Funcionamiento y actividad de la Fundación.

E S T U D I O S

- Funciones del Protectorado.
- Registro de Fundaciones.
- Consejo Superior de Fundaciones.

TITULO II

Este título se dicta al amparo de lo previsto en el Art.149.1.14. de la Constitución, el cual establece que el Estado tiene competencia exclusiva en la Hacienda General y Deuda del Estado. Esta regulación se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco, y en la Comunidad Foral de Navarra.

Tiene el título II, que consta de tres capítulos, una finalidad incentivadora, tendente a estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, tal como se establece en la exposición de motivos. Esta participación se puede realizar a través de estas tres vías a las que se concede un régimen fiscal ventajoso:

- 1.- Constitución de fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública.
- 2.- Realización de aportaciones a las entidades anteriores, al objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos.
- 3.- Participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines.

En este contexto se enmarcan medidas que encajan en el concepto general de mecenazgo como la denominada oferta de donación de obras de arte.

1.- REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

1.1. Aspectos generales.

Concepto:

Son Entidades sin fines lucrativos las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos que se establecen a continuación.

Requisitos:

- a) Perseguir fines 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.

Isabel Busquets Alted

- b) Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70% de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención.

Se excluyen las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial.

- c) En caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, se deberá acreditar ante el órgano de Protectorado (las Fundaciones) o Ministerio de Justicia e Interior (Asociaciones de utilidad pública) la existencia de tales participaciones y que la titularidad de las mismas no vulnere los principios de actuación de las entidades aquí tratadas.
- d) Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado (fundaciones) ante el Ministerio de Justicia e Interior (Asociaciones declaradas de utilidad pública).
- e) En caso de disolución, aplicar su patrimonio a la realización de fines de interés general.
- f) Los cargos de patrono de las fundaciones y representante estatutaria de las asociaciones deberán ser gratuitos. (Sólo podrán ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.)
- g) Tendrán las obligaciones contables previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, sin perjuicio de que deban llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias cuando realicen alguna explotación económica.
- h) No se considerarán entidades sin fines lucrativos a los efectos de este Título, aquéllas en las que asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios.
- i) Tampoco se considerarán entidades sin fines lucrativos, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles.

Procedimiento:

- Para poder disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en el título II de la Ley, las entidades deberán dirigirse, acreditando su condición, a la Delegación de la Hacienda Estatal de la Administración Tributaria.
- El reconocimiento de los beneficios fiscales produce efectos desde la mencionada comunicación, no obstante, cuando entre la fecha del escrito y la de inscripción, o de declaración pública, no hubiera mediado más de tres meses, dichos efectos se retrotraerán a la fecha de solicitud.

E S T U D I O S

- En el caso de Fundaciones, los efectos se retrotraen a la fecha de constitución, cuando entre ésta y la de solicitud de inscripción no hubiere transcurrido más de un mes.
- Para el disfrute de los beneficios fiscales en los tributos locales, las entidades sin fines lucrativos deberán solicitarlo a los Ayuntamientos competentes.

1.2. Impuesto sobre sociedades.

Rendimientos e incrementos de patrimonio exentos.

- a) Los Resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social.
- b) Los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como transmisiones a título lucrativo, siempre que se realicen u obtengan en cumplimiento de su finalidad específica.
- c) Las cuotas satisfechas por sus asociados.
- d) Las subvenciones de Organismos Públicos, siempre que se destinen a los fines propios de la Entidad.
- e) Los ingresos obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general.
- f) Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - Solicitud al Ministerio de Economía y Hacienda.
 - La explotación económica en que se hayan obtenido coincida con la finalidad específica de la entidad. (Este punto debe desarrollarse reglamentariamente).
 - Se entenderá que existe la mencionada coincidencia cuando:
 - 1.- Las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales ... o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.
 - 2.- Que no se genere competencia desleal.
 - 3.- Que sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

Rendimientos e incrementos de patrimonio gravados.

BASE IMPONIBLE.

— Se obtendrá sumando:

- Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica.

Isabel Busquets Altad

- Los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad.
- Incrementos o Disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen.

— No obstante, para la determinación de la base imponible no se computará el 30 por 100 de:

- Los intereses, explícitos o implícitos, derivados de la cesión a terceros de capitales propios.
- Los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles que constituyan el patrimonio fundacional.

La deducción se elevará al 100 por 100 en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles que integran la Dotación Fundacional.

— Para disfrutar de la anterior reducción será necesario que los rendimientos se destinen en el plazo de un año desde su obtención a los fines de interés general.

— No tendrán la consideración de partidas deducibles:

- Las establecidas en el Impuesto sobre Sociedades.
- Los gastos que se imputan a las operaciones exentas.
- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las actividades sometidas a gravamen.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados, en particular, los excedentes que, procedentes de operaciones económicas, se destinen al sostenimiento de actividades exentas.
- El exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

EXENCION POR REINVERSION:

Gozarán de exención los incrementos patrimoniales fruto:

- de transmisiones de elementos materiales del activo fijo necesarios para la realización de sus explotaciones, cuando el importe total de la enajenación se reinvierta con los requisitos establecidos en el Impuesto sobre Sociedades o bien se destinen a nuevas inversiones en bienes afectos a las actividades exentas.
- de transmisiones de elementos materiales del activo fijo no afectos a la obtención de rentas gravadas, cuando el importe obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.

E S T U D I O S

— La base obtenida se gravará a un *tipo* de gravamen del *10 por 100*.

— A la *cuota íntegra* se le aplicarán las deducciones y bonificaciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, resultando la cuota líquida.

— Determinada la *cuota líquida*, ésta se reducirá en 200.000 pesetas cuando el Sujeto Pasivo sea una Fundación o Asociación de utilidad pública que realice exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción pueda resultar negativa.

— *Cuota Diferencial*, será el resultado de restarle a la cuota líquida o reducida, las retenciones, pagos e ingresos a cuenta, y si la superasen, la Administración procederá a devolver de Oficio el exceso.

— OBLIGACION DE DECLARAR:

Las entidades contempladas, deben incluir en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades la totalidad de las rentas obtenidas con independencia de que estén o no exentas de gravamen.

1.3. Tributos locales.

— Están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de que sean titulares las Fundaciones y las Asociaciones declaradas de utilidad pública cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- * Que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación.
- * Que estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social.
- * Que no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto específico.

— Están exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas las Fundaciones y Asociaciones por las actividades que constituyan su objeto o finalidad específica.

— Se deja sin aplicación la obligación por parte del Estado de establecer fórmulas de compensación o anticipo en favor de la Entidad local respectiva.

2- REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

2.1. Aportaciones efectuadas por personas físicas.

— Los sujetos pasivos podrán deducirse de la cuota del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas el 20 por 100 de las siguientes donaciones efectuadas a las Entidades sin fines Lucrativos previstas en la Ley:

Isabel Busquets Alted

- a) 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 de la Ley 16/1985. 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 que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

Para el cómputo de la deducción, el valor de estos bienes se determinará de acuerdo con la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

- b) Bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de los fines de la Entidad.

Para el cómputo de la deducción, el valor de estos bienes será el valor de adquisición de los mismos, determinado conforme a las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando el bien donado hubiese sido realizado por el propio donante, su valoración se efectuará por su coste de producción, debidamente acreditado, sin que en ningún caso pueda ser superior al de mercado.

- c) Dinero donado para la realización de las actividades propias de la entidad donataria o para la conservación, reparación y restauración de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.

Se entienden incluídas las cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a asociaciones previstas en la Ley siempre que no se correspondan con una prestación de servicios en favor del asociado.

— Límite de la deducción. La base de la deducción, se computará a efectos del límite del 30 por 100 previsto en el art.80.1 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

— Incrementos o Disminuciones Patrimoniales. No se someterán al Impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de donación de los bienes descritos en los apartados a y b.

2.2. Aportaciones efectuadas por personas jurídicas.

— Tendrán la consideración de partida deducible, a efectos del cómputo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el importe de las donaciones que se efectúen en favor de las fundaciones y asociaciones que prevee la Ley en los siguientes casos:

- a) Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de interés cultural o incluidos en el

E S T U D I O S

Inventario de la Ley 16/1985. 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 que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

La valoración de los bienes la efectuará la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

- b) Bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de los fines de la entidad.

La valoración de estos bienes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- Los bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación.
- Los bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición, que no podrá exceder del precio medio del mercado.
- Los bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.

- c) Dinero donado para la realización de las actividades propias de la entidad donataria o para la conservación, reparación y restauración de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.

— Límites de la deducción: La sociedad podrá acogerse a cualquiera de estos límites:

- * El diez por cien de la base imponible, previa a la deducción, y el 30 por cien cuando se trate de bienes a que se refiere la letra a).

ó

- * El 1 por 1.000 y 3 por 1.000 de ventas respectivamente, sin que en ningún caso la aplicación de estos porcentajes puedan determinar una base imponible negativa.

- * Los mencionados límites son compatibles con los establecidos para el convenio de colaboración en actividades de interés general y la realización de actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

— Incrementos o Disminuciones Patrimoniales. No se someterán al Impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de donación de los bienes descritos en los apartados a) y b).

Isabel Busquets Alted

2.3. Justificación documental de los donativos.

Para poder acogerse a las deducciones descritas anteriormente, deberá acreditarse la donación efectuada mediante una certificación expedida por la entidad donataria que deberá cumplir los siguientes requisitos:

- N.I.F. y datos personales del donante y de la entidad donataria.
- Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la sección la capítulo 1º. del título II de la Ley 30/1.994.
- Fecha e importe del donativo cuando éste fuere dinerario.
- Documento público que acredite la entrega del bien donado cuando no sean donativos dinerarios.
- Destino que la entidad donataria dará al objeto donado.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

En el caso de revocación de la donación se ingresarán las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo en que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

2.4. Colaboración empresarial.

— **Concepto:** Se entiende por convenio de colaboración en actividades de interés general, aquel por el cual las entidades a que se refiere la Ley a cambio de una ayuda económica para la realización de sus fines propios, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador, sin que en ningún caso la mencionada colaboración pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.

— Las cantidades satisfechas tendrán el carácter de GASTO DEDUCIBLE en la empresa o entidad colaboradora.

— Límite de la deducción:

- El 5 por 100 de la base imponible.

ó

- El 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que la aplicación del porcentaje pueda determinar una base imponible negativa.

— **Empresarios o Profesionales individuales:** El cómputo del límite del 5 por 100 se efectuará sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la actividad empresarial o profesional.

E S T U D I O S

— Lo establecido para los convenios de colaboración en actividades de interés general, se entienden sin perjuicio del régimen fiscal de los contratos de patrocinio publicitario.

2.5. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a otras entidades. **Disposición ADICIONAL SEXTA.**

En la Exposición de Motivos se establece que el objetivo de esta regulación es hacer más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general. Ello obliga extender el régimen previsto para las aportaciones efectuadas a favor de las entidades contempladas en la Ley, a las realizadas en beneficio de las siguientes Entidades, a tenor de lo dispuesto en la Disposición Adicional sexta de la Ley 30/1994:

— Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades Públicas y Colegios Mayores adscritos a los mismos, los organismos públicos de investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y Organismos análogos de las Comunidades Autónomas.

— Los entes públicos y los Organismos autónomos administrativos que reglamentariamente se determinen.

— La Iglesia Católica y las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

— El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las Instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

— La Cruz Roja Española.

— El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con minusvalía.

— La ONCE.

3. REGIMEN TRIBUTARIO DE OTRAS ACTUACIONES DE COLABORACION EMPRESARIAL.

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

Concepto.

— Tendrá la consideración de partida deducible de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades y de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el caso de empresarios y profesionales el

Isabel Busquets Alted

valor de adquisición de aquellas obras de arte adquiridas para ser donadas a determinadas entidades.

- A estos efectos se entenderán por obras de arte 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.

Requisitos.

- 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.
- La oferta de donación se debe llevar a cabo durante el mes siguiente a la compra del bien.
- Durante el tiempo transcurrido hasta que el bien sea definitivamente transmitido, éste debe permanecer disponible para su exhibición pública e investigación. Y durante este mismo periodo las personas o entidades que se acojan a esta deducción, no podrán practicar dotaciones por depreciación correspondientes a los bienes incluidos en la oferta.
- Cuando la entidad donataria sea una de las contempladas en el Capítulo I, Título II de la Ley 30/1994, no podrán 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.

Procedimiento.

- Las cantidades totales deducibles serán iguales al coste de adquisición del bien o al valor de tasación fijado por la Administración, cuando éste sea inferior, pudiéndose en este último caso, retirar la oferta de donación realizada.
- La deducción se efectuará, por partes iguales, durante el periodo comprometido, hasta un límite máximo por ejercicio que se determinará en el porcentaje resultante de dividir diez por el número de años del periodo. Dicho límite se refiere a la base imponible.

En el caso de empresarios y profesionales el cómputo de dicho límite se efectuará sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

- Esta deducción será incompatible respecto de un mismo bien, con las deducciones previstas para el caso de aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas.

E S T U D I O S

3.2. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas partes

Concepto.

Tendrá la consideración de partida deducible de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades y de la Base Imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el caso de empresarios y profesionales.

- a) La realización de actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otro de interés general.
- b) La realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, videos y fonogramas.

Ambos puntos deben ser desarrollados reglamentariamente.

Procedimiento.

- El importe a deducir no podrá exceder del 5 por 100 de la base imponible o bien, a elección del sujeto pasivo, el 0'5 por 1.000 de su volumen de ventas, sin que la aplicación de este último porcentaje pueda determinar una base imponible negativa.
- Empresarios y profesionales: El cómputo del límite se efectuará sobre la base correspondiente a los rendimientos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

DISPOSICIONES FISCALES DESTACABLES DE LA LEY 30/1994

- **Disposición Adicional Cuarta y Quinta:** Establecen: que el régimen fiscal previsto en el Capítulo I del Título II de la Ley será aplicable a la Cruz Roja Española, a la ONCE, a la Iglesia Católica y a las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
 - La Exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles contemplada en la Ley, se extiende a las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico-docentes, benéfico-privadas o análogas.
- **Disposición Adicional Sexta:** Expuesta anteriormente, extiende el régimen fiscal de las aportaciones a otras entidades.
- **Disposición Adicional Séptima:** Todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, en virtud de la normativa reguladora de este Impuesto, vinie-

Isabel Busquets Alted

ran obligados a llevar la contabilidad exigida en la misma, deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios.

- **Disposición Adicional Novena:** Modifica el art.5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dedicado a las exenciones del impuesto. Por lo que se refiere a las fundaciones, cabe destacar, que establece la exención de los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de bienes no afectos a la obtención de rentas gravadas, cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas, de acuerdo con el Artículo 15.8 de la ley del Impuesto sobre Sociedades.
 - El Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, añade como requisito de la mencionada exención, que los fundadores o asociados, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por dichas entidades o no gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios.
 - Se excluyen de la exención, las Mutualidades de Previsión Social, que tributarán en el Impuesto sobre Sociedades, al tipo de gravamen previsto por las Sociedades Mutuas de Seguros.
- **Disposición Adicional Decimoquinta:** Las Federaciones y Asociaciones de entidades contempladas en la Ley, podrán disfrutar del régimen fiscal previsto en el Título II de la misma, siempre y cuando los requisitos previstos en el mismo se cumplan tanto por las federaciones y asociaciones respectivas como por las entidades integradas en las mismas.
- **Disposición Adicional Decimosexta:** En el caso de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, el régimen fiscal establecido en el Título II se entenderá referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España.
- **Calendario de la Ley:**
 - A tenor de la Disposición Final segunda, la Ley entra en vigor el 26 de Noviembre de 1.994, pero las disposiciones previstas en la Sección 3ª. del Capítulo I del Título II, (que se refieren al Impuesto sobre Sociedades) surtirán efectos para los ejercicios que se cierren a partir de la expresada fecha.
 - La exención relativa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles será aplicable a las cuotas devengadas desde el día 1 de Enero de 1.994.

Los contribuyentes que teniendo derecho a la exención hubieran satisfecho los recibos correspondientes, tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.