

ESTUDIOS

LEY 30/1994, DE 24 DE NOVIEMBRE, DE FUNDACIONES Y DE INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACION PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL

Pedro GONZALEZ SENOVILLA

Abogado
Miembro de la AEDAF

A) INTRODUCCION Y PLANTEAMIENTO:

Tras un largo proceso de elaboración que se ha prolongado durante varios años, el día 25 de noviembre de 1994 se ha publicado en el BOE la Ley 30/1994, de 24 de noviembre de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, más conocida como "Ley del mecenazgo".

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.

Como antecedentes histórico-normativos del derecho de Fundación podemos citar entre otros los siguientes:

- * La vieja Ley de 20 de junio de 1849, General de Beneficencia. El Código Civil (artículos 35-39).
- * El Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899 de régimen jurídico-público de las fundaciones asistenciales puras y mixtas.
- * Los Decretos de 1923 y 1928 sobre enajenación y arrendamiento de bienes fundacionales.
- * El Real Decreto de 20 de julio de 1926 de instituciones y fundaciones benéfico-docentes particulares de enseñanza agrícola pecuaria o minera.
- * El Decreto 446/1961, de 16 de marzo, de fundaciones laborales.
- * El Decreto 2930/1972, de 21 de julio, de fundaciones culturales y docentes.

ESTUDIOS

Como antecedentes normativos más próximos y teniendo presente la actual distribución de competencias entre las Administraciones Central y Autonómica, dado que, en la actualidad, todas las Comunidades Autónomas tienen atribuida como competencia exclusiva "las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma", podemos citar las siguientes:

- * Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978. Artículos 22, 34, 53, 149.1.1ª, 6ª y 8ª.
- * 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 1/1990, de 29 de enero, de fundaciones Canarias.
- * Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco.

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 benéficas.

Los objetivos que pretende la Ley en su Título I pueden resumirse en 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.
- * Unificar el régimen aplicable a todas las fundaciones y garantizar el cumplimiento de los fines fundacionales que han de ser, necesariamente, de interés general.

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 de fundaciones, 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.

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.

Se da nueva redacción al artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del **Impuesto sobre Sociedades**, al objeto de excluir del campo de aplicación de dicho precepto a las entidades objeto de la presente Ley, permitiendo, sin embargo, que aquéllas que no encajen en la Ley continúen como entidades parcialmente exentas en el contexto de la regulación que en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, se encuentra actualmente vigente.

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.

ESTUDIOS

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.

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

- * Desde el punto de vista del fomento del "mecenasgo" 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 las 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.

A continuación realizaremos una aproximación al Régimen Fiscal de las Fundaciones y de los incentivos fiscales a la participación en actividades de interés general contemplado en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre:

B) APROXIMACION AL REGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACION EN ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL

1. FUNDACIONES Y ASOCIACIONES. BENEFICIOS FISCALES

- 1.1. *Requisitos para su obtención.*
- 1.2. *Beneficios en el Impuesto sobre Sociedades.*
 - 1.2.1. Rentas exentas.
 - 1.2.2. Rendimientos gravados. La base imponible.
 - 1.2.3. Tipo de gravamen. La cuota impositiva.
- 1.3. *Beneficios en los tributos locales.*

2. APORTACIONES Y DONATIVOS. INCENTIVOS FISCALES

- 2.1. *Tratamiento en persona física. IRPF*
- 2.2. *Tratamiento en persona jurídica. Impuesto sobre Sociedades.*
- 2.3. *Actividades y programas prioritarios de mecenazgo.*

- 2.4. *Convenios de colaboración empresarial.*
- 2.5. *Adquisiciones de obras de arte para oferta de donación.*
- 2.6. *Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.*

3. JUSTIFICACION DE LOS DONATIVOS EFECTUADOS.

(...)

4. PERDIDA DE LOS BENEFICIOS FISCALES.

(...)

5. CONTABILIDAD Y AUDITORIA.

(...)

6. DISPOSICIONES ADICIONALES.

(...)

7. DISPOSICIONES FINALES.

(...)

1. FUNDACIONES Y ASOCIACIONES. BENEFICIOS FISCALES.

1.1. 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 reseñarán como de las que no lo cumplen, se estará a lo dispuesto por las normas tributarias generales y en particular las del Impuesto sobre Sociedades.

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**:

ESTUDIOS

- 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 M° de Economía y Hacienda, en el caso de las fundaciones, el que ayuden 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 M° 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 trate de actividades de asistencia social.
- i) Los cargos de patronos o representantes legales han de ser gratuitos y deberán carecer de interés económico.

1.2. *Beneficios en el Impuesto sobre Sociedades*

1.2.1. *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° 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.

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

Constituyen la base imponible:

1. Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas, no declaradas exentas.
2. Los rendimientos procedentes de bienes y derechos que integran el patrimonio.
3. Los incrementos y disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen.
4. 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 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.

1.2.3. 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.

ESTUDIOS

1.3. Beneficios en los tributos locales

Están exentas en el **Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)**, los bienes 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.
- 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.

En el **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**, estarán exentas las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica en los términos que se desarrollen 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.

2. APORTACIONES Y DONATIVOS. INCENTIVOS FISCALES

2.1. Tratamiento en persona física. IRPF

Los sujetos pasivos del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto las aportaciones y donaciones efectuadas a las asociaciones y fundaciones con los siguientes límites y condiciones:

- el 20% en el caso de donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español y de las Comunidades Autónomas, así como de obras de arte de "calidad garantizada" en favor de entidades con fines museísticos y de fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, de acuerdo con la valoración efectuada por la Junta de Calificación Valoración y Exportación.
- el 20% de las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de sus fines, valorado al coste de adquisición de los bienes, determinado conforme a las reglas del IRPF, o bien, si ha sido elaborado o producido por el propio donante, la valoración se realizará por el coste de producción debidamente acreditado.
- el 20% de las donaciones en metálico destinadas al cumplimiento de los fines de la entidad o para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico. Se entenderán incluidas las cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a asociaciones.

El límite de estas deducciones se computará junto con las deducciones por inversiones para el límite conjunto del 30% sobre la base imponible.

No se someterán los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto con ocasión de estas donaciones.

2.2. *Tratamiento en persona jurídica. Impuesto sobre Sociedades*

Tendrán la consideración de partidas deducibles, a efectos de determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, el valor de las donaciones realizadas por los mismos conceptos anteriormente apuntados para las realizadas por personas físicas, con los siguientes límites:

- el 30% 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 mil del volumen de ventas sin que pueda resultar base imponible negativa.
- el 10% de la base imponible previa a esta donación, en el resto de donaciones, alternativamente, el límite será del 1 por mil del volumen de ventas sin que pueda resultar base imponible negativa.

Los bienes usados por la entidad donante se valorarán por su valor neto contable después de aplicar al menos amortizaciones mínimas según tablas. Igualmente, no se someterán al Impuesto los incrementos o disminuciones que se pongan de manifiesto con ocasión de estas deducciones.

2.3. *Actividades y programas prioritarios de mecenazgo*

La Ley de presupuestos podrá establecer una relación de actividades o programas de duración determinada que vayan a desarrollar las entidades o instituciones protegidas pudiéndose elevar hasta cinco puntos porcentuales los porcentajes de deducción y las cuantías de los límites máximos de deducción.

2.4. *Convenios de colaboración empresarial*

El convenio de colaboración y comúnmente denominado de "esponsorización" se define como aquél 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 dicha 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.

Las cantidades satisfechas en virtud del convenio tendrán la consideración de gasto deducible en la empresa o entidad colaboradora con el límite del 5 por cien de la base imponible o del 0,5 por mil del volumen de ventas, sin que puedan resultar bases imponibles negativas.

ESTUDIOS

Desde el punto de vista de la empresa donante resulta éste tratamiento menos ventajoso que el contrato de patrocinio publicitario, ya que los gastos de publicidad son admitidos normalmente como gasto 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.

2.5. Adquisiciones de obras de arte para oferta de donación

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 periodo.

Durante el periodo que medie entre la aceptación de la oferta y la transmisión definitiva se podrán deducir por parte iguales, de la base imponible del Impuesto sobre sociedades o, tratándose de empresarios y profesionales en régimen de estimación directa, de la base imponible del IRPF, el valor de adquisición hasta el límite del porcentaje resultante de dividir 10 por el número de años del período.

Se entenderán por obras de arte, las así recogidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No podrán acogerse a este incentivo las ofertas realizadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes y los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive.

Esta deducción es incompatible con las deducciones por donación anteriormente expuestas.

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

Tendrán la consideración de partidas deducibles de la base imponible, las cantidades empleadas por las empresas o empresarios y profesionales en régimen de estimación directa, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, en:

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

El importe a deducir no podrá exceder del 5 por cien de la base imponible o alternatively del 0'5 por mil de su volumen de ventas.

El límite de deducción es compatible con el de donaciones y el de colaboración empresarial.

3. JUSTIFICACION DE LOS DONATIVOS EFECTUADOS

La efectividad de la donación realizada necesaria para el ejercicio del derecho a la deducción regulada en la presente Ley, necesita de la **expedición** por parte de la entidad donataria de una **certificación** con los siguientes **requisitos**:

- 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.
- 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.

4. PERDIDA DE LOS BENEFICIOS FISCALES

El incumplimiento de los requisitos previstos para la obtención de los beneficios fiscales reseñados anteriormente en el punto 1.1., en cuanto a los fines, destino de rentas, rendición de cuentas, gratuidad de órganos rectores, etc. determinarán, sin necesidad de declaración administrativa previa, la pérdida del derecho a disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el mismo ejercicio económico en que dicho incumplimiento se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora.

5. CONTABILIDAD Y AUDITORIA

Las fundaciones y asociaciones a las que se refiere la presente Ley tendrán las **obligaciones contables** previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, concretamente el art. 282 del RIS establece un régimen simplificado de registro contable consistente en la llevanza obligatoria de:

- Cuando solamente obtengan ingresos sometidos a retención, un registro de ingresos y retenciones practicadas.
- Cuando obtengan exclusivamente rendimientos derivados de la cesión del patrimonio, un registro de estos ingresos y otro de los gastos correspondientes.
- También puede aplicarse el régimen simplificado si tan sólo obtiene ambos tipos de rendimientos.
- Cuando se realicen actividades económicas, quedan excluidas del régimen simplificado, por lo que deberán llevar los libros de contabilidad general exigidos por el Código de Comercio.

ESTUDIOS

- En cualquiera de los casos un libro de inventario de bienes.

El Patronato de la Fundación, con carácter anual, confeccionará en un plazo no superior a los seis meses, desde el cierre del ejercicio, para su presentación ante el Protectorado:

- El inventario.
- El balance de situación.
- La cuenta de resultados.
- La memoria de actividad y de gestión, que incluirá el cuadro de financiación, grado de cumplimiento de los fines fundacionales, así como, variaciones patrimoniales y en los órganos de gobierno.

Igualmente, en los mismos plazos se practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y de gastos.

Existe obligación de efectuar **auditoría externa** de las cuentas en los casos en los que concurra, en la fecha de cierre del ejercicio, durante dos años consecutivos, al menos dos de las **siguientes circunstancias**:

- Patrimonio superior a 400 millones de pesetas.
- El importe neto de su volumen anual de ingresos sea superior a 400 millones de pesetas.
- Que el número medio de empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

También se someterá, cuando así lo requiera, el Patronato de la Fundación o el Protectorado.

Los informes de auditoría se presentarán en el plazo de tres meses desde su emisión al Protectorado, que una vez examinadas las cuentas e informes y su adecuación a la normativa vigente, procederá a depositarlos en el Registro de Fundaciones.

Durante los últimos tres meses de cada ejercicio el Patronato elaborará y remitirá al Protectorado el presupuesto correspondiente al año siguiente acompañado de una memoria explicativa.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, en virtud de la normativa reguladora, vinieran 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.

En el plazo de un año desde la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno aprobará la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

6. DISPOSICIONES ADICIONALES

- * **Disposición adicional tercera: fundaciones de entidades religiosas.** Establece la aplicación de la ley a las fundaciones creadas o fomentadas por la Iglesia Católica y otras Iglesias, confesiones o comunidades religiosas, sin perjuicio de lo establecido en

los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritas por el Estado con las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación.

- * **Disposición adicional quinta. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras Iglesias, confesiones y comunidades religiosas.** Señala que el régimen establecido en la nueva Ley para las entidades sin fines lucrativos, será de aplicación en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades y a determinados Tributos Locales a la Iglesia Católica y a las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

Para el disfrute de la exención referida al Impuesto sobre Bienes Inmuebles las entidades que tengan su régimen fiscal legalmente equiparado al de las entidades sin fin de lucro benéfico-docentes, benéfico-privadas o análogas, deberán solicitarlo de los Ayuntamientos competentes de acuerdo con lo previsto en la Ley de Haciendas Locales.

- * **Disposición adicional sexta. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a otras entidades.**

Los convenios de colaboración en actividades de interés general serán también aplicables a la Iglesia Católica y las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.

7. DISPOSICIONES FINALES

La regulación fiscal establecida en la presente Ley surtirá efectos para los ejercicios que se cierren a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, a saber, desde el 26 de noviembre de 1994.

Las entidades que en el momento de la entrada en vigor de la Ley reúnan los requisitos establecidos en ésta, dispondrán de un plazo de tres meses para dirigirse a la Administración Tributaria acreditando su condición una vez inscritos en el Registro administrativo correspondiente. El reconocimiento surtirá efectos desde la entrada en vigor de la Ley.

En el plazo de un año desde la entrada en vigor de esta Ley el Gobierno deberá aprobar las normas reglamentarias necesarias para su desarrollo y ejecución.