

RÉGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES Y DEL MECENAZGO

Consuelo Castro Rey

Jefe Asesoría Jurídica Agencia Tributaria
A Coruña

Nociones básicas sobre el concepto y el régimen jurídico de las Fundaciones

La fundación puede definirse como una organización dotada de personalidad jurídica, cuyo patrimonio está afectado al cumplimiento del fin de interés general que haya determinado el fundador.

De acuerdo con este concepto, son características definitorias de la fundación las siguientes:

a) A diferencia de las personas jurídicas de base asociativa (asociaciones, sociedades...), el *sustrato* de la fundación no está constituido por personas físicas, sino por un *patrimonio*. Así, tradicionalmente se ha definido la fundación como un patrimonio con personalidad jurídica vinculado a un fin.

b) La fundación es una *persona jurídica*. Respecto del momento en que la fundación adquiere personalidad existen dos sistemas posibles: 1) la personalidad nace cuando se constituye la fundación mediante la celebración del negocio jurídico fundacional; 2) la personalidad nace cuando se produce un acto administrativo de reconocimiento. El ordenamiento español adopta el segundo sistema, estableciendo el artículo 3 de la Ley de Fundaciones que «las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones».

c) La fundación sólo puede constituirse para cumplir *finés de interés general*. Así se establece en la Constitución, cuyo artículo 34 reconoce el derecho de fundación para fines de interés general; en el Código Civil, que incluye entre las personas jurídicas a las fundaciones de interés público reconocidas por la ley (artículo 35); y en la Ley de Fundaciones (artículo 1). De este modo, nuestro Derecho no admite las fundaciones que persigan la satisfacción de intereses particulares, ni las que se constituyan para fines que no se estimen de interés para la comunidad social. El fundamento de tal prohibición está en que se considera indeseable la existencia de patrimonios vinculados, sustraídos al tráfico jurídico y económico.

d) Es la voluntad del fundador la que determina la creación y los fines de la fundación.

Otros elementos del régimen jurídico de las fundaciones:

■ La representación y administración de la fundación corresponde a un órgano denominado patronato, que ha de estar integrado por un mínimo de tres personas.

■ Aunque la fundación es una persona jurídica privada, está sometida a un régimen de intervención y fiscalización administrativas, a través de la institución del Protectorado.

Legislación vigente

Sustantiva:

■ Estatal:

■ Constitución Española (artículo 34).

■ Código Civil (artículos 35 a 41).

■ Título I de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (LF).

■ Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (RFCE).

■ Autonómica de Galicia:

■ Ley 7/1983, de 22 de junio, sobre régimen de las fundaciones de interés gallego, modificada por Ley 11/1991, de 8 de noviembre.

■ Decreto 248/1992, de 18 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del protectorado.

■ Fiscal (aplicable a las fundaciones de competencia estatal y autonómica):

■ Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

- Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (RDIF).
- Leyes reguladoras de los diversos tributos.

Esquema de la exposición

1) Régimen fiscal de las fundaciones:

- En el Impuesto sobre Sociedades.
- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- En el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- En los tributos locales.

2) Régimen fiscal de las aportaciones a fundaciones y de otras actuaciones de mecenazgo.

Régimen fiscal de las fundaciones

Como premisa general, hay que señalar que en todos los tributos las fundaciones disfrutan de un régimen fiscal privilegiado, que se justifica por el interés del Estado en fomentar y proteger la contribución de los ciudadanos al logro de finalidades de interés general.

Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades

La fundación, en cuanto persona jurídica, es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

Si bien un sector de la doctrina aboga por la no sujeción de las fundaciones a dicho impuesto, en nuestro ordenamiento jurídico el trato fiscal privilegiado que se dispensa a las fundaciones se concreta en un sistema de sujeción, pero con determinadas exenciones y reducciones, así como un tipo impositivo inferior al general.

Existen dos regímenes distintos de tributación de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades:

- Uno de mayor privilegio, reservado a las fundaciones que cumplan determinados requisitos, y que está regulado en la Ley 30/1994 (en adelante, LF).
- Otro de menor privilegio, para las fundaciones que no cumplan aquellos requisitos, y que está regulado en los artículos 133 a 135 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Régimen fiscal de la Ley 30/1994

Ámbito de aplicación.

Es de aplicación a las siguientes entidades, cuando cumplan los requisitos que después veremos:

- Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente.
- Asociaciones declaradas de utilidad pública.

Las fundaciones extranjeras inscritas sólo podrán disfrutar de este régimen fiscal por la actividad de su delegación en España.

También es de aplicación a:

- La Cruz Roja Española.
- La ONCE.
- La Iglesia Católica y las iglesias o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado español.
- Las federaciones deportivas y el Comité Olímpico Español.
- Las federaciones y asociaciones de entidades que disfruten de este régimen, cuando cumplan los requisitos para ello, tanto las federaciones o asociaciones como las entidades integradas en ellas.

Requisitos para disfrutar del régimen fiscal de la Ley 30/1994

1) 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.

Este es un requisito que la LF exige a todas las fundaciones (artículo 2), por lo que cualquier fundación inscrita debe cumplirlo.

Dado que la concurrencia del mismo ya tuvo que ser comprobada por el Protectorado, no parece que la Administración Tributaria pueda entrar en un nuevo examen de la cuestión.

2) Destinar a la realización de sus fines al menos el 70% de sus ingresos y rendimientos netos, en el plazo de tres años desde el momento de su obtención.

También se trata de una obligación que la LF impone a todas las fundaciones (artículo 25).

Base sobre la que se aplica el porcentaje:

- No se incluyen las aportaciones a la dotación
- En cuanto al resto de los ingresos, el porcentaje se aplica sobre los ingresos netos, es decir, con deducción de los gastos necesarios para su obtención y de los impuestos (artículo 14.1 del RFCE).

Cómputo del plazo de los tres años:

- Se computa por ejercicios, iniciándose desde el siguiente al en que se hayan obtenido los ingresos o rentas (artículo 14.2 RFCE).
- Los ingresos o rentas se entienden obtenidos en el momento de su cobro efectivo por la fundación (criterio de caja y no de devengo).

3) Rendir cuentas anualmente al Protectorado.

También es una obligación de todas las fundaciones (artículo 23 de la LF).

Aunque nada dice la Ley, parece lógico interpretar que la rendición de cuentas habrá de hacerse en tiempo y forma, y que las mismas deben ser «aprobadas» por el Protectorado.

4) Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por la fundación.

El artículo 31.2 de la Ley 30/94 regula el destino que ha de darse al patrimonio resultante de la liquidación de la fundación.

Dicho precepto suscita la cuestión polémica de si es o no admisible que en el negocio fundacional se prevea la reversión al fundador o a su familia de los bienes aportados a la fundación.

A diferencia de algunas leyes autonómicas (p. ej. la de la Comunidad de Madrid, que admite dicha posibilidad), la LF no contiene ninguna previsión al respecto.

Pero cualquiera que sea la solución que se adopte en el Derecho sustantivo, parece que para disfrutar del régimen fiscal previsto en la Ley es preciso que no exista cláusula de reversión.

5) Gratuidad del cargo de patrono.

Se trata también de una obligación exigible a todas las fundaciones (artículo 13.4 de la LF), sin perjuicio del derecho de los patronos a ser reembolsados de los gastos que les ocasione el desempeño de su función.

Además, el artículo 26 LF permite la autocontratación, es decir, que los patronos contraten con la fundación (obviamente, no para el desempeño del cargo de patrono), previa autorización del Protectorado.

La existencia de tales contratos no es un obstáculo para el disfrute del régimen fiscal de la LF, como señala la Dirección General de Tributos en Resoluciones de 15-2-2000 y 28-3-2000.

Ahora bien, para beneficiarse de dicho régimen fiscal es necesario, además de que el cargo de patrono sea gratuito, que los patronos carezcan de interés económico en los resultados de la actividad, y ese interés económico puede producirse en algunos supuestos de autocontratación. Así, por ejemplo, lo consideró la Dirección General de Tributos en una

Resolución de 27-3-1996, en referencia a un caso en que la fundación contrató, para la prestación de los servicios propios de la misma, a una sociedad formada por los patronos.

6) Requisito adicional para las fundaciones que tengan participación mayoritaria en sociedades mercantiles.

El artículo 22.3 de la LF permite que las fundaciones participen mayoritariamente en sociedades no personalistas, dando cuenta al Protectorado.

Se consideran participaciones mayoritarias las que representen más del 50% del capital social o de los derechos de voto (artículos 1 del RDIF y 9.3 del RFCE).

Estas fundaciones, para disfrutar del régimen fiscal de la LF, deberán acreditar ante el Ministerio de Hacienda, a través del Protectorado, los siguientes extremos:

- La existencia de las participaciones.
- Que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines fundacionales.
- Que la participación mayoritaria no supone vulneración de los principios fundamentales de actuación de las fundaciones.

Según el artículo 1.5 del RDIF, se entenderá que no se cumplen los dos últimos requisitos en los siguientes casos:

- Cuando la actividad de la sociedad participada no guarde relación, directa ni indirectamente, con el fin de la fundación. Se admite como relación indirecta la de contribuir económicamente a la realización de los fines fundacionales.
- Cuando la actividad principal de la fundación sea la tenencia o gestión de las empresas participadas.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 16-9-1998, ha señalado que el requisito de que la titularidad de las participaciones coadyuve al cumplimiento de los fines fundacionales se cumple cuando, por las reglas de los estatutos, esté asegurado que los rendimientos de dichas participaciones sólo puedan destinarse a las finalidades propias de la fundación, sin que sea exigible probar que efectivamente se han repartido dividendos.

En sentido diferente el TEAC, en resolución de 8-6-2000, consideró incumplido el requisito porque la empresa participada estaba en suspensión de pagos y no podía contribuir económicamente a la realización de los fines de la fundación.

El procedimiento para la acreditación de estos requisitos se regula en el artículo 1 del RDIF.

■ *Requisitos formales para la aplicación del régimen fiscal*

El derecho a disfrutar del régimen fiscal regulado en la LF está atribuido por la Ley y no precisa un acto administrativo de concesión u otorgamiento.

No obstante, la LF establece (artículo 49) un mecanismo administrativo de comprobación de que concurren los requisitos habilitantes para el disfrute de dicho régimen.

Así, se impone la obligación de efectuar una comunicación a la Administración Tributaria en la que se acredite la concurrencia de dichos requisitos.

El procedimiento para la acreditación está regulado en el artículo 2 del RDIF, exigiéndose la presentación de los siguientes documentos:

- Certificación del Protectorado expresiva de que la fundación está inscrita en el Registro correspondiente.
- Memoria en la que se detalle el cumplimiento de los requisitos exigidos por la LF o, en su caso, la forma en que van a cumplirse.

■ *Eficacia temporal de los beneficios fiscales*

Regla general: Los beneficios fiscales son aplicables a partir de la comunicación a la Administración Tributaria.

Si entre dicha comunicación y la inscripción de la fundación en el Registro no hubieran transcurrido más de tres meses, los beneficios se retrotraerán a la fecha de la solicitud de inscripción.

Además, si entre la constitución de la fundación y la solicitud de inscripción de la misma no hubiera transcurrido más de un mes, la retroacción alcanza a la fecha de la constitución.

Por último, las fechas indicadas deben ponerse en relación con la fecha de devengo del impuesto (el último día del período impositivo). Así, si en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sociedades se ha realizado la comunicación (o, en su caso, se ha verificado la inscripción en el Registro o se ha constituido la fundación), los beneficios fiscales se aplican a todo el período impositivo.

■ *Pérdida de los beneficios fiscales*

El derecho a la aplicación del régimen fiscal de la LF se pierde cuando la fundación deja de cumplir alguno de los requisitos que hemos expuesto.

Igual que la aplicación del régimen fiscal no precisa un acto administrativo de concesión, tampoco la pérdida del derecho a aplicarlo precisa un acto administrativo que así lo declare.

Por lo tanto, en el momento en que la fundación deje de cumplir alguno de los requisitos, pierde automáticamente el derecho a disfrutar de

los beneficios fiscales en el período impositivo en que dicho incumplimiento se produzca.

En definitiva:

a) La pérdida es automática: ha de ser la propia fundación la que deje de aplicarse los beneficios fiscales, sin que medie ningún acto administrativo que declare dicha pérdida. En caso de no hacerlo, incurrirá en la infracción grave consistente en «disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones» (artículo 79 c) de la Ley General Tributaria).

b) La pérdida se produce para el período impositivo en el que los requisitos no se cumplan: así, es posible que la fundación incumpla en uno o varios ejercicios y vuelva a cumplir en los sucesivos, en cuyo caso parece que podrá volver a aplicarse el régimen fiscal sin necesidad de nueva comunicación a la Administración Tributaria.

c) En el caso de incumplimiento de los requisitos por parte de la fundación, parece que también quienes hayan efectuado aportaciones a la fundación perderán los beneficios fiscales que les corresponden, toda vez que la LF se refiere a la «pérdida de los beneficios fiscales establecidos en el presente Título», lo que comprende también los de los aportantes.

■ *Régimen fiscal*

Como antes se ha indicado, el régimen fiscal especial de la LF comprende un conjunto de exenciones y reducciones, así como un tipo impositivo privilegiado.

Conforme a la regulación de la LF hay que distinguir tres clases de rendimientos:

- 1) Rendimientos (e incrementos de patrimonio) exentos automáticamente por disposición de la Ley.
- 2) Rendimientos exentos previa concesión administrativa de la exención.
- 3) Rendimientos (e incrementos de patrimonio) gravados o no exentos.

- 1) Rendimientos e incrementos de patrimonio exentos automáticamente por disposición de la Ley.

Son los siguientes:

- Los rendimientos obtenidos por la realización de las actividades que constituyen la finalidad específica de la fundación, siempre que dichas actividades no se realicen mediante una explotación económica.
- Incrementos de patrimonio derivados de adquisiciones o transmisiones a título gratuito, siempre que tales adquisiciones o transmisiones se realicen en cumplimiento de la finalidad específica de la fundación.

Cuando las actividades que constituyen la finalidad específica de la fundación se realizan a través de una explotación económica, a los rendimientos obtenidos con ellas se les aplica la exención que requiere un acto administrativo de otorgamiento.

Por ello, es preciso determinar cuándo las actividades que constituyen la finalidad específica de la fundación se realizan mediante una explotación económica y cuándo no, pues en el primer caso se aplica la exención automática y en el segundo la exención rogada.

Para esta determinación debe acudir a la definición legal de explotación económica, contenida en el artículo 134.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Conforme a dicha definición, existe una explotación económica cuando concurren los siguientes elementos:

- Utilización de capital y/o trabajo.
- Actuación por cuenta propia.
- Realización de una actividad de producción o distribución de bienes o servicios.

Con esta definición es obvio que prácticamente cualquier actividad que pueda desarrollar una fundación en cumplimiento de sus fines y que le reporte rendimientos constituye una explotación económica.

De ahí que los rendimientos que obtenga una fundación por la realización de actividades que constituyan su fin específico se encuadren, casi en todo caso, en el ámbito de la exención rogada y no en el de la exención automática.

En realidad, a efectos prácticos, cabe afirmar que los rendimientos exentos por disposición legal son los que cita el artículo 49 de la LF, en una enumeración que complementa la cláusula general contenida en el artículo anterior. Se trata, concretamente, de los siguientes:

- Subvenciones obtenidas del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y otros organismos o entes públicos, siempre que se apliquen a los fines de la fundación.
- Los derivados de adquisiciones a título gratuito para colaborar en los fines de la fundación.
- Los obtenidos por medio de los convenios de colaboración contemplados en la LF, que trataremos más adelante.

2) Rendimientos exentos previa concesión administrativa de la exención.

Son los obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, cuando dicha explotación coincida con la finalidad específica de la fundación.

Se considera que una explotación económica coincide con los fines específicos de la fundación cuando en ella concurren los siguientes requisitos:

■ *Las actividades que en ella se realizan persiguen el cumplimiento de los fines fundacionales.*

También se entiende que coinciden con el fin de la fundación las actividades accesorias o subordinadas, vinculadas a la realización de la actividad principal (artículo 3.3 RDIF).

Por el contrario, no existe tal coincidencia en las actividades que simplemente generen rendimientos que se destinen al cumplimiento de los fines fundacionales (Resoluciones del TEAC de 22-3-2000, 12-3-1999, 18-11-1998, 5-11-1998, 10-6-1998 y 28-4-1998).

■ *El disfrute de la exención no produce distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.*

La redacción inicial del artículo 48.2 de la LF exigía que «las actividades...no generen competencia desleal».

Dicha redacción suscitó la duda de si el concepto de competencia desleal debía ser el que establece el artículo 5 de la Ley 3/1991, de Competencia Desleal, que la define como «toda competencia que resulte objetivamente contraria a las exigencias de la buena fe», tipificando además una serie de conductas concretas constitutivas de competencia desleal.

La Administración Tributaria (Resolución de 21-6-1997) consideró que la expresión «competencia desleal» había de entenderse en su acepción usual, y no técnica, y que existe competencia desleal cuando, atendiendo al sistema de precios, al volumen de ingresos y al grado de satisfacción de la demanda en el mercado, se considere que la concesión de beneficios fiscales introduce un factor injustificado de discriminación en relación con otras entidades del mismo sector económico.

Esta discrepancia interpretativa dio lugar a la modificación del artículo 48.2 de la LF por la Ley 55/1999, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que adoptó el criterio de la Agencia Tributaria.

■ *Sus destinatarios son colectividades genéricas de personas.*

El artículo 2.2 de la LF dispone que la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas.

Por lo tanto, si la explotación económica ha de coincidir con el fin de la fundación (requisito primero), parece claro que siempre se cumplirá este requisito.

Únicamente cabe añadir que, considerándose coincidentes con el fin fundacional las actividades subordinadas y accesorias de la principal, también éstas deberán destinarse a colectividades genéricas de personas para que pueda aplicárseles la exención.

3) Rendimientos e incrementos de patrimonio gravados (no exentos).

Son los siguientes:

■ Rendimientos de explotaciones económicas que no coincidan con

los fines fundacionales (y de las que coincidan con dichos fines, si no se ha solicitado la exención).

- Rendimientos de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación.

- Incrementos de patrimonio no exentos.

Vamos a examinar cada uno de estos supuestos.

- *Rendimientos de explotaciones económicas que no coincidan con los fines fundacionales*

Remisión a lo expuesto con anterioridad.

- *Rendimientos de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación.*

Comprenden los rendimientos del capital mobiliario, del capital inmobiliario, y de otros derechos de los que pueda ser titular la fundación (derechos de propiedad industrial, intelectual etc.).

En relación con estos rendimientos, la LF (artículo 50) autoriza una serie de reducciones en la base imponible:

- Respecto de los rendimientos del capital inmobiliario: el 100% de los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles.

- Respecto de los rendimientos del capital mobiliario: el 30% de los intereses, explícitos o implícitos, derivados de la cesión a terceros de capitales propios.

Son intereses explícitos los derivados de depósitos bancarios o de la tenencia de títulos de renta fija. E intereses implícitos los que se obtienen de efectos emitidos al descuento (es decir, efectos que se adquieren por su valor nominal menos el descuento, cobrándose, al vencimiento del título, el valor nominal).

Con la referencia a los intereses implícitos obtenidos por la cesión de capitales, la LF pone fin a una larga polémica acerca de la exención o no de los rendimientos de las Letras del Tesoro en el régimen del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978.

En cuanto a los dividendos, es de aplicación la deducción en la cuota que contempla la Ley del Impuesto sobre Sociedades para evitar la doble imposición de dividendos.

Es condición para practicar las mencionadas reducciones que los rendimientos en cuestión se destinen en el plazo de un año a partir de su obtención a la realización de los fines fundacionales.

Dicho plazo se computa por ejercicios, iniciándose en el siguiente a aquél en el que se hayan obtenido los rendimientos. Además, los rendimientos se entienden obtenidos en el momento de su cobro efectivo (criterio de caja) (artículo 14.2 del RFCE).

■ *Incrementos de patrimonio no exentos.*

Son los siguientes:

- Los derivados de adquisiciones o transmisiones a título gratuito no realizadas en cumplimiento de su finalidad específica.
- Los derivados de transmisiones a título oneroso, salvo que se reinviertan en la forma y plazo que después veremos.
- Las disminuciones de patrimonio.

Exención por reinversión: Los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones a título oneroso de elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial, y de participaciones iguales o superiores al 5% del capital de otras entidades, estarán exentos cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que se hayan poseído con al menos un año de antelación.
- Que el total producto se invierta en bienes afectos a las actividades exentas.
- Que las nuevas inversiones se realicen en un determinado plazo y se mantengan en el patrimonio de la entidad durante un determinado período de tiempo (artículo 52 de la LF).

Si la inversión se hace en bienes no afectos a las actividades exentas, la fundación podrá acogerse al régimen de diferimiento regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 21).

■ *Determinación de la base imponible*

La base imponible del Impuesto está formada por la suma de los rendimientos netos gravados.

Consecuencia de la existencia de determinados rendimientos exentos es la no deducibilidad de los gastos realizados para la obtención de dichos rendimientos, y ello por cuanto los dos componentes de la renta (el ingreso y el gasto) han de seguir el mismo tratamiento.

Así, para determinar la base imponible no se podrán deducir las siguientes partidas (artículo 51 de la LF):

- Gastos imputables, directa o indirectamente, a las operaciones exentas.
- Cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales afectos a las actividades exentas.
- Excedentes («beneficios») que se destinen a la realización de actividades exentas.

■ *Tipo impositivo*

Es el 10%, frente al tipo general del Impuesto sobre Sociedades, que es el 35%.

La aplicación del tipo impositivo a la base imponible da como resultado la cuota íntegra. Sobre ésta podrán practicarse las deducciones y bonificaciones previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sobre la cuota líquida resultante, la LF contempla una reducción de 200.000 pesetas, que podrán aplicar aquellas fundaciones que realicen exclusivamente prestaciones gratuitas.

■ *Obligaciones formales*

Las fundaciones están obligadas a incluir en su declaración la totalidad de las rentas que obtengan, tanto las exentas como las gravadas.

Régimen fiscal de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Es de aplicación a aquellas fundaciones que no cumplan los requisitos necesarios para disfrutar del régimen fiscal de la LF.

Está regulado en los artículos 133 a 135 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sus diferencias con el régimen fiscal de la LF son básicamente las siguientes:

- En cuanto a la base imponible.- 1) los rendimientos de una explotación económica están siempre gravados aunque coincidan con los fines de la entidad; 2) no existen reducciones aplicables a los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario; 3) sólo cabe la exención por reinversión de los incrementos de patrimonio cuando los bienes transmitidos estuvieran previamente afectos al fin fundacional.
- En cuanto al tipo impositivo: Es el 25%.
- En cuanto a la cuota: No existe reducción por la realización exclusiva de prestaciones gratuitas.

Las fundaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Según el artículo 45.1.A.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto, gozarán de exención subjetiva en el mismo «los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de previsión social, docentes o de fines científicos, de carácter particular, debidamente clasificados, siempre que los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración».

Debe ponerse de manifiesto la falta de congruencia del precepto transcrito con la legislación vigente en materia de fundaciones, tanto en

lo que respecta a los fines que las mismas pueden perseguir, como en lo relativo al requisito de la clasificación, desaparecido de nuestro ordenamiento.

La exención tiene carácter rogado, es decir, debe ser solicitada y reconocida por la Administración.

El procedimiento para obtenerla se regula en el artículo 89 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Las fundaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

La Ley 37/1992, Reguladora del IVA no establece una exención subjetiva para las fundaciones, sino determinadas exenciones por razón de la naturaleza del hecho imponible (es decir, del tipo de entregas de bienes o de prestaciones de servicios), si bien en algunos casos se trata de exenciones mixtas, en las que también se toma en consideración la naturaleza del sujeto que realiza la entrega o prestación.

Por otra parte, algunas de estas exenciones son rogadas y otras automáticas.

El artículo 20 de la Ley enumera las exenciones en operaciones interiores, entre las que se encuentran las que pueden afectar a las fundaciones.

A título de ejemplo pueden citarse las siguientes:

- La prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria (1º).
- Las prestaciones de servicios de asistencia social (8º).
- La educación de la infancia y la juventud, la guarda y custodia de niño, la enseñanza y la formación y reciclaje profesional (9º).
- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (13).
- Las prestaciones de determinados servicios por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social (14).

Las fundaciones en los tributos locales

1) *Impuesto sobre Bienes Inmuebles.* (artículo 58.1 de la LF).

Gozan de exención los bienes de los que sean titulares (en los términos del artículo 65 de la Ley de Haciendas Locales) las fundaciones que cumplan los requisitos exigidos en los artículos 42 y 43 de la LF (antes examinados), siempre que:

- Dichos bienes no estén cedidos a terceros mediante contraprestación.

- Estén afectos a las actividades que constituyan el fin específico de la fundación.

- No se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan el fin específico de la fundación.

Se trata de una exención rogada.

El procedimiento para su concesión está regulado en el artículo 4 del RDIF.

2) *Impuesto de Actividades Económicas* (artículo 58.2 de la LF).

Las fundaciones que cumplan los mismos requisitos están exentas del Impuesto por las actividades que constituyen su finalidad específica.

Se trata igualmente de una exención rogada, cuyo procedimiento de concesión se regula en el artículo 4 del RDIF.

3) *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana*.

Según el artículo 106.2.c) de la Ley de Haciendas Locales, están exentos del Impuesto los incrementos de valor que constituyen el hecho imponible cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre «las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes».

Régimen fiscal de las aportaciones a fundaciones y de otras actuaciones de mecenazgo

Aun no coincidiendo con el alcance que la Exposición de Motivos de la LF da al concepto de mecenazgo, vamos a considerar comprendidas dentro del ámbito de esta figura todas aquellas modalidades de contribución privada a fines de interés general en las que no es exigible la permanencia o continuidad en la persecución del fin.

Incluiremos dentro de este concepto del mecenazgo las siguientes actuaciones:

- Aportaciones a fundaciones.
- Convenios de colaboración con fundaciones.
- Realización directa de actividades de interés general.

Todas estas formas de contribución a la consecución de fines de interés general reportan beneficios fiscales a quienes las llevan a cabo.

Aportaciones a fundaciones

Los beneficios fiscales aplicables a los aportantes se regulan en los artículos 59 a 67 de la LF.

1) *Elementos personales*

Aportantes: Pueden efectuar aportaciones las personas físicas y las personas jurídicas.

Destinatarios: Pueden serlo las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre que cumplan los requisitos necesarios para disfrutar del régimen fiscal de la LF.

También podrán serlo las entidades enumeradas en las disposiciones adicionales 2ª, 6ª, 15ª, 16ª y 17ª de la LF.

2) *Elementos reales*

Sólo darán lugar al disfrute de los beneficios fiscales las aportaciones de los bienes y derechos que enumeran los artículos 59 y 63 LF con un sistema de «*numerus clausus*».

En todo caso, las aportaciones han de consistir en donaciones puras y simples.

Los bienes que enumeran los artículos 59 y 63 LF son los siguientes:

■ Bienes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General que establece la Ley del Patrimonio Histórico Español.

■ Obras de arte de calidad garantizada. La suficiencia de la calidad de la obra se determinará por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación regulada en la Ley del Patrimonio Histórico Español.

■ Bienes que deban formar parte del activo de la fundación y que contribuyan a la realización de las actividades que lleven a cabo en cumplimiento de sus fines.

■ Cantidades de dinero para el cumplimiento de los fines de la fundación o para la conservación, reparación o restauración de los bienes señalados en el punto primero.

Una duda que ha suscitado la LF es la de si dan lugar al disfrute de estos beneficios fiscales las aportaciones iniciales a la dotación que efectúe el fundador, dado que cuando se realizan dichas aportaciones iniciales todavía no existe la persona jurídica fundacional y, por lo tanto, no se trata de aportaciones «a fundaciones inscritas en el Registro correspondiente».

La Dirección General de Tributos se ha pronunciado en favor de la aplicación del beneficio fiscal a este supuesto en Resoluciones de 26-12-1997 y 13-10-1999.

En cuanto a las aportaciones de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria, hay que señalar que la redacción inicial de la LF se refería al activo «material» de la entidad. Tras la modificación operada por la Ley 55/1999 en la que se suprimió dicho término, los

beneficios fiscales pueden aplicarse a las aportaciones de acciones y otros títulos valores o de derechos como el usufructo (Resolución de la DGT de 24-2-2000).

Finalmente, no dan lugar a ningún beneficio fiscal las aportaciones de trabajo o servicios (DGT 5-3-1997, 23-12-1997 y 6-10-1999).

Los artículos 60 y 64 de la LF determinan la forma de calcular el valor de las aportaciones a los efectos de aplicar los beneficios fiscales.

3) Régimen fiscal de las aportaciones.

Los beneficios fiscales de que disfrutan los aportantes son dos:

- Deducción de un porcentaje del valor de la aportación.
- No sujeción del incremento de patrimonio que se ponga de manifiesto con la aportación.

En cuanto a la deducción, hay que distinguir dos supuestos:

- Aportación por personas físicas: Determina una deducción en la cuota del IRPF del 20% del valor de la aportación. La base de la deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible.
- Aportación por personas jurídicas: Determina una deducción en la base del IS del 100% del valor de la aportación. La deducción no podrá exceder de los límites que señala el artículo 63 de la LF (determinados porcentajes de la base imponible previa a la deducción o, alternativamente, del volumen de ventas).

La diferencia entre los dos sistemas de deducción (deducción en la cuota para las personas físicas y deducción en la base para las personas jurídicas) obedece a que, siendo el IRPF un impuesto progresivo, la deducción por aplicación de rentas practicada sobre la base permitiría reducir la progresividad del impuesto.

Por último, si la entidad donataria no cumple los requisitos que exige la LF, las aportaciones de personas físicas sólo dan lugar a una deducción del 10% y únicamente en el caso de se trate de aportaciones de cantidad. En cuanto a las aportaciones de personas jurídicas, no dan lugar a ningún beneficio fiscal.

4) Elementos formales

Para tener derecho a las deducciones descritas, el aportante deberá acreditar la efectividad de la aportación mediante un certificado expedido por la entidad donataria, que contenga las menciones que establece el artículo 66 LF.

Asimismo, las entidades receptoras de donativos con derecho a deducción en el IRPF deberán presentar anualmente la declaración informativa de donaciones que establece el artículo 66.2 del Reglamento del IRPF.

5) *Programas prioritarios de mecenazgo.*

Según el artículo 67 LF, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año podrán (y así lo hacen) elevar en cinco puntos porcentuales como máximo los porcentajes de deducción y los de los límites a la deducción respecto de las actividades o programas de duración determinada que la propia Ley de Presupuestos determine.

Convenios de colaboración con fundaciones

Están regulados en el artículo 68 de la LF, que los define como aquellos por los cuales las fundaciones (y demás entidades sin fines lucrativos), a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de sus fines, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad.

La figura del convenio de colaboración en actividades de interés general plantea problemas de diferenciación respecto de la del contrato de patrocinio, que se define en el artículo 24 de la Ley General de Publicidad como «aquél 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».

Sin embargo, a pesar de la semejanza conceptual entre ambas figuras, las consecuencias fiscales de una u otra son sustancialmente distintas. En efecto:

- En el convenio de colaboración las cantidades que recibe la fundación son rendimientos exentos en su IS (artículo 49.4 LF), mientras dichas cantidades sólo son parcialmente deducibles para el colaborador (artículo 68 LF).

- En el contrato de patrocinio las cantidades que percibe la fundación no son rendimientos exentos porque proceden de una explotación económica (de publicidad), y en cambio dichas cantidades son íntegramente deducibles como gastos publicitarios para el patrocinador.

De ello se desprende que, cuando se opta por la fórmula del convenio de colaboración, se hace en beneficio de la fundación y no del colaborador.

1) *Elementos personales*

La destinataria de las ayudas ha de ser una de las entidades no lucrativas que cumpla los requisitos necesarios para disfrutar del régimen fiscal de la LF.

Los colaboradores sólo pueden ser personas jurídicas o personas físicas que tengan la condición de empresarios o profesionales.

2) *Elementos reales.*

La colaboración ha de consistir en la entrega de una cantidad de dinero.

3) *Régimen fiscal.*

Las cantidades satisfechas son deducibles en la base imponible de la imposición personal del colaborador.

La deducción se practica sobre la base, tanto si el colaborador es una persona física (IRPF) como si es una persona jurídica (IS).

Las deducciones están sujetas a los límites que establece el artículo 68 LF.

Realización directa de actividades de interés general

Pueden disfrutar de este beneficio fiscal las personas jurídicas y las personas físicas que tengan la condición de empresarios o profesionales en régimen de estimación directa en el IRPF.

Las actuaciones que dan lugar al beneficio fiscal son las siguientes:

- Realización de actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros de interés general de naturaleza análoga.
- La realización de actividades de fomento y desarrollo de cine, teatro, música y danza, y la edición de libros, vídeos y fonogramas.

El beneficio fiscal consiste en la deducción de las cantidades empleadas, deducción que se practica sobre la base imponible del IS o del IRPF, y con los límites establecidos en el artículo 70 de la Ley. Los ingresos obtenidos por la realización de las actividades en cuestión, obviamente, se integran en la base imponible del correspondiente impuesto.

Para disfrutar de esta deducción se exige el requisito formal de cursar una comunicación a la Agencia Tributaria con el contenido y los documentos acreditativos que establecen los artículos 5 y 6 del RDIF. Dicha comunicación no excluye la posibilidad de una comprobación posterior por parte de la Administración tributaria. 