

LAS DONACIONES A FUNDACIONES Y ASOCIACIONES DE UTILIDAD
PÚBLICA: VENTAJAS FISCALES PARA LA PERSONA FÍSICA O JURÍDICA
QUE APORTA*

1999

Luisa Esteban Salvador
Facultad de Humanidades y Ciencias Sociales de Teruel
Departamento de Contabilidad y Finanzas
Universidad de Zaragoza

* Agradezco al evaluador por todos los comentarios y sugerencias que han contribuido a mejorar la presente publicación, y que me serán de gran ayuda en posteriores trabajos.

RESUMEN

En el presente trabajo nos planteamos como objetivo básico el estudiar los beneficios fiscales relacionados con las fundaciones y asociaciones de utilidad pública. Partimos para ello de la existencia de varios tipos de beneficios. Por un lado, aquellos que obtienen las personas físicas o jurídicas por colaborar con una entidad no lucrativa, por aportar donaciones. Por otro lado, consideramos las ventajas fiscales que pueden alcanzar dichas entidades no lucrativas por el mero hecho de cumplir con una serie de requisitos legales.

En este caso, nuestra exposición la centramos en los beneficios que consigue la persona física o jurídica que aporta donaciones a fundaciones o asociaciones de utilidad pública. Analizaremos las ventajas que desde el punto de vista fiscal obtendrá como consecuencia de esas colaboraciones. También veremos el distinto tratamiento que reciben las personas físicas en comparación con las jurídicas.

ABSTRACT

The aim of this paper is to explain the tax exemptions related to foundations and not-for-profit organisations. Several types of benefits can be found: first, the ones that affect natural persons or corporate persons when they make a donation; second, we consider the tax advantages that these entities can have for the fact of observing certain statutory requirements.

In this paper we concentrate upon the benefits that the natural or corporate persons have when they make a donation to not-for-profit organisations. We will analyse the tax advantages that can be derived from these collaborations.

We will also deal with the different treatment that natural persons have in comparison with corporate persons.

KEY WORDS

Tax exemption, Grantor, Donation, Foundation, Association, Taxable profits.

1. LOS REQUISITOS A CUMPLIR POR UNA FUNDACION U ASOCIACIÓN DE UTILIDAD PÚBLICA PARA QUE EL APORTANTE DISFRUTE DE VENTAJAS FISCALES

Las aportaciones a entidades privadas no lucrativas pueden ser realizadas por personas físicas o por personas jurídicas. Tanto unas como otras podrán recibir como contrapartida a su contribución ventajas fiscales, que diferirán según cual sea el régimen fiscal al que estén acogidas. Para poder disfrutar de los beneficios establecidos en la Ley de Fundaciones (en adelante LF), las aportaciones han de ser efectuadas a favor de fundaciones inscritas en el Registro correspondiente o a asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan las exigencias establecidas en el artículo 42 de la LF(1). Los requisitos para obtener estas ventajas fiscales son los siguientes:

- Estas entidades deben buscar 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 y de promoción del voluntariado social. Son válidos, además de éstos, cualesquiera otros de interés general o de naturaleza análoga.
- Han de destinar como mínimo para el cumplimiento de dichos fines, el 70 por ciento de las rentas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto (una vez deducidos, si da lugar, los impuestos correspondientes). Para ello disponen de un plazo máximo de tres años a partir de su obtención. No se incluyen las aportaciones que hayan sido efectuadas en concepto de dotación patrimonial.
- Que en el caso de ser titulares, de manera directa o indirecta, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, acrediten su existencia. Asimismo, deben certificar que las mismas contribuyen al mejor cumplimiento de los fines y no suponen vulneración alguna de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.
- Las fundaciones deben rendir cuentas anualmente ante el órgano del Protectorado correspondiente. Las asociaciones declaradas de utilidad pública rendirán cuentas antes del uno de julio de cada año, ante el Ministerio de Justicia e Interior o la entidad u órgano público que hubiese verificado su constitución y autorizado su inscripción en el registro correspondiente.
- En caso de disolución, deberán destinar su patrimonio al cumplimiento de fines de interés general, análogos a los realizados por las mismas.

Partiendo de esos requisitos, cabe distinguir dos tipos diferentes de entidades sin fines lucrativos: aquellas que cumplen los de la LF y las que no lo hacen. Las primeras están sometidas al régimen jurídico específico que establece la ley para determinadas entidades sin ánimo de lucro con unos fines concretos y ello asegura una mayor transparencia en sus objetivos y gestión. Las segundas, al no estar sometidas a ese régimen jurídico específico, no gozan de los privilegios fiscales establecidos por la LF y han de conducir su fiscalidad hacia el régimen establecido en el art. 26.2.e de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Por tanto, sobre el beneficio fiscal que se otorga a la participación en entidades sin ánimo de lucro (FIGURA 1) se distingue: el más favorable, para las entidades que reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal que se contempla en la LF y el

más gravoso, para las que no los cumplan. Las primeras tributarán al tipo del 10 por 100 y las segundas al del 25 por 100.

(FIGURA 1 AQUÍ)

Antes de la entrada en vigor de la nueva LIS de 1995 las exenciones del Impuesto sobre Sociedades se regulaban en el art. 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. Tras el estudio de los beneficios fiscales que obtenía una fundación, Pérez de Ayala (1995: 21) planteaba poco después de aprobarse la LF y antes de aprobarse la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, lo siguiente: “...se está viendo claramente que va a haber dos tipos de Fundaciones. Unas, las que se pueden acoger a los beneficios fiscales de la nueva Ley, y otras –que podemos llamar de “segunda clase”-, que van a seguir dentro del marco del artículo 5 de la Ley del Impuesto de Sociedades”. A tenor de lo expuesto, el autor ya distinguía, en función del tratamiento fiscal, dos tipos de entidades sin fines lucrativos: las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública reguladas conforme a lo dispuesto en la LF, y otro tipo de entidades cuyos beneficios fiscales se regulaban en el art. 5 de la LIS de 1978.

Desde la perspectiva de la persona que contribuya con una donación a una fundación, los beneficios fiscales que obtenga se verán discriminados dependiendo del tipo de fundación a la que done. En este sentido, comprobaremos que existe la posibilidad de que las personas físicas obtengan beneficios fiscales por realizar aportaciones a fundaciones y asociaciones no incluidas en la relación anterior. Así se establece en el artículo 53.3 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

2. LOS BENEFICIOS FISCALES PARA LA PERSONA APORTANTE DE DONACIONES A FUNDACIONES Y ASOCIACIONES DE UTILIDAD PUBLICA

Las aportaciones a una fundación pueden tener diferente naturaleza y finalidad. Y así, los beneficios fiscales de los que gocen diferirán según sea el tipo de participación. Incluso, variarán dependiendo de que el contribuyente sea una persona física o jurídica. Para estudiar estos beneficios diferenciaremos dos tipos de colaboradores:

- Personas físicas
- Personas jurídicas

En el cuadro 1 reflejamos las deducciones que pueden disfrutar tanto unas como otras, según se determina en la LF y en la LIRPF.

(CUADRO 1 AQUÍ)

2.1. PERSONAS FÍSICAS

Cuando una persona física realice una donación, tendrá derecho a deducciones. Estas deducciones se encuentran reguladas en la normativa siguiente:

- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.
- Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.
- Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

En el apartado 2º, 10 de la disposición derogatoria única de la Ley 40/1998, se dispone que la Ley 30/1994 conservará su vigencia. Aporta como novedad una única derogación: la relativa al límite de la deducción del artículo 61 de la LF. En él se venía estableciendo lo siguiente: “La base de las deducciones a que se refieren los artículos anteriores se computará a efectos del límite del 30 % previsto en el artículo 80, uno, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

En la Ley 40/1998 del IRPF se contemplan las deducciones por donativos en los mismos términos en que se manifestaba la anterior Ley de IRPF, (la Ley 18/1991, de 6 de junio, artículo 78.6). Su artículo 55.3 recoge las deducciones que obtendrán las personas físicas por las aportaciones que hagan a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública:

- “a) Las deducciones previstas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- b) El 10 % de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en la letra anterior”.

Por lo tanto, en la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se contemplan las deducciones que enumera la Ley de Fundaciones. Además queremos resaltar que la mencionada LIRPF permite realizar deducciones a aquellas entidades que no tengan derecho a deducción según la LF. Estas deducciones ascenderán a un 10 por ciento de las cantidades donadas.

Hemos de tener muy presente que la Ley 14/1996 de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, otorga ciertas competencias a las Comunidades Autónomas. Se les concede capacidad para establecer nuevos incentivos fiscales para determinados impuestos y tributos. De entre ellos, en el artículo 3 se cede “el importe de la recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Presentamos a continuación algunos ejemplos de Comunidades Autónomas que han incluido en sus legislaciones ventajas fiscales y se han acogido a la Ley 14/1996 de cesión de tributos.

Por un lado se observa como la Comunidad de Madrid para el ejercicio 1998 permite las siguientes deducciones de la parte autonómica de la cuota íntegra: “Deducción del 10 % de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre y los exigidos por la normativa autonómica aplicable, cuyos fines sean prioritariamente de carácter cultural en los términos que se determinen por norma de carácter reglamentario. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente y éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones”. De esta manera se contempla en el artículo 1.1.2 de la Ley 28/1997 de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Madrid, (BOCM de 2 de enero de 1998).

Por otro lado, la Comunidad Valenciana regula las deducciones mediante la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana en los artículos 4.1 y 4.2. Estas deducciones se realizarán sobre la parte autonómica de la cuota íntegra y han de efectuarse durante el período impositivo. Solo serán permitidas a las fundaciones y asociaciones reguladas en el artículo 41 de la Ley de Fundaciones inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana. Las cuantías(2) son las siguientes:

- Deducción del 20 por ciento del importe de la donación. A ella, solo se pueden acoger aquellas entidades que tengan como único fin la defensa del medio ambiente.
- Deducción del 5 por ciento del valor de la donación. Se aplicará a las donaciones puras y simples de bienes que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural. Estos bienes han de formar parte del patrimonio cultural valenciano.
- Deducción del 5 por ciento para la donación de dinero destinado a conservar, reparar y restaurar los bienes del patrimonio cultural valenciano, inscritos en su inventario general.

En relación con las deducciones de ámbito autonómico sería interesante ver en qué medida las fundaciones están condicionadas en atención al ámbito de radicación. En el art. 4.2 LF se dispone que el domicilio social de las fundaciones estará en el lugar donde se ubique su órgano de gobierno. A su vez, éste deberá situarse en el ámbito territorial en que desarrolle principalmente sus actividades. De este modo, podría producirse que determinadas fundaciones gozaran de mayores beneficios fiscales que otras, por el hecho de serles de aplicación la norma de una Comunidad Autónoma, con competencias en la materia, que establece unos beneficios más favorables. Esto podría afectar a los principios de no discriminación o de cohesión territorial.

Entendemos que no se darán circunstancias discriminantes cuando las ventajas se establezcan sobre criterios objetivos en relación con la materia objeto de la fundación.

La existencia de regímenes jurídicos distintos sobre fundaciones en los diferentes territorios que componen el estado español podría provocar dificultades en determinar el régimen jurídico aplicable a una fundación con sedes en territorios con normativa específica.

2.2. PERSONAS JURÍDICAS

Se constata una diferencia de trato en relación con el otorgado a las personas físicas y jurídicas: las ventajas fiscales se contemplan únicamente en la LF para las segundas. Hemos observado anteriormente que para las personas físicas, además de la LF, la LIRPF también regula las deducciones. En la Ley del Impuesto sobre Sociedades no se normalizan las deducciones. Es más, en el artículo 14.1.d de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades se contempla que los donativos y liberalidades no se consideran gastos fiscalmente deducibles.

La LF dispone que las personas jurídicas obtendrán una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, a diferencia de las personas físicas, quienes obtienen deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los beneficios fiscales para las personas jurídicas vienen establecidos en los artículos 63 a 65 de la LF. No obstante, su artículo 67, permite aumentar los beneficios fiscales mediante las leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado.

En el CUADRO 2, se presentan las ventajas fiscales de los donativos a personas físicas y jurídicas según sea el tipo de donación.

(CUADRO 2 AQUÍ)

Las deducciones correspondientes a los tipos de donaciones a) y b) del cuadro 2 pueden crear problemas a la hora de su valoración, por ser necesario determinar el valor de la donación. Las del apartado c) del cuadro 2, por tratarse de cantidades, no planteen problemas.

Un aspecto a nuestro juicio relevante es el hecho de que las deducciones anteriores se aplican a las *donaciones*. Sin embargo no existe desgravación cuando se trate de la *dotación fundacional*. Al respecto se ha pronunciado Del Campo (1996) en los siguientes términos: “El fundador ha de preferir que el importe de la dotación inicial sea mínimo, puesto que el Fisco no le ayuda en esa primera aportación, y, en cambio, incrementará el capital fundacional más adelante, ya que entonces sí colabora con él”. Otro autor que ha opinado al respecto es Ucelay (1995:83) quien refiriéndose a los límites cuantitativos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades señaló: “...supone una clara discriminación fiscal entre una aportación inicial y varias aportaciones sucesivas”.

Del mismo modo ha sido criticada por algunos autores la ausencia de beneficios fiscales por aportaciones de trabajo personal a fundaciones o asociaciones. Entre ellos destacan Giménez-Reyna (1995) y Marín-Barnuevo (1998:118).

En el Proyecto de Ley de Fundaciones (3) no se contemplaba deducción alguna para las donaciones puras y simples de obras de arte. En lo que respecta a las donaciones puras y simples de bienes mencionados en el apartado b) del cuadro 2, la deducción era del 15 %, cinco puntos por debajo de los contemplados por la ley definitiva. Tampoco se incluyeron en el borrador las deducciones a las cantidades entregadas como cuotas de afiliación que no supusiesen prestación de servicios en beneficio del asociado, como posteriormente sí se contempló en la LF.

El Grupo Parlamentario Vasco, con el fin de conceder una mayor independencia a las Comunidades Autónomas, presentó una enmienda(4) para modificar el artículo 59 del Proyecto de Ley de Fundaciones en los siguientes términos: “El 20 % de las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas y que hayan sido calificadas e inscritas de acuerdo con lo establecido en su normativa reguladora” y la justificación que proponía era: “Incluir con mayor claridad la referencia a los bienes que formen parte del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas”. Esta enmienda finalmente no fue aprobada.

Como ejemplo de lo expuesto en el cuadro 2 precedente, cabe calcular las posibles deducciones que obtendría una persona jurídica que realizara una aportación a una fundación.

Supongamos una Sociedad Anónima que realiza una donación a una fundación. Los ingresos son de 23.000.000 ptas. y los gastos de 21.000.000 ptas.

La base imponible previa de la sociedad será de 2.000.000 ptas.(5). Por lo tanto, la deducción máxima dependerá del tipo de donación:

- a) Donaciones puras y simples de bienes que forman parte del patrimonio histórico (art. 63.1.a LF) u obras de arte de calidad garantizada. El primer paso consistirá en valorar estos bienes. Esta estimación estará a cargo de la

Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de que se tratase de obras de arte que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la suficiencia de la calidad de la obra la valorará la Junta.

Para este tipo de donaciones la cantidad máxima a deducir será el 30% de la Base Imponible previa a la deducción.

Por lo tanto, en este supuesto, la deducción máxima sería del 30% de 2.000.000, o sea, 600.000 ptas.

Consiguientemente la base final resultante sería de $2.000.000 - 600.000 = 1.400.000$ ptas.

Con todo, si la valoración de la donación supera el importe máximo de la deducción, es decir, 600.000 ptas., el exceso sobre las mismas no daría derecho a deducción.

- b) Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de actividades que se efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el art. 42.1.a. En este caso, la valoración de la donación se tiene que calcular aplicando los diferentes criterios de valoración establecidos en el artículo 64.2.c de la LF:

- Por su coste de fabricación, en el caso de que la entidad donante sea la productora de esos bienes donados. La Ley puntualiza que se ha de tratar de bienes nuevos.
- Por su precio de adquisición, en el caso de que los bienes hayan sido adquiridos a terceros por la entidad donante y entregados nuevos. El precio de adquisición no podrá ser superior al precio medio del mercado.
- Por su valor neto contable, cuando se trate de bienes usados por la entidad donante. El valor neto contable no podrá superar al valor resultante de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.

Para este tipo de donaciones la LF no contempla las normas de valoración de la LIS. El valor de las transmisiones según la LIS se regula en el art. 15.2.a y en él se dispone que los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo han de valorarse por su valor normal de mercado. Encontramos por lo tanto una discordancia entre los criterios de valoración del art. 64.2.c de la LF (coste de fabricación, precio de adquisición) frente al criterio de la LIS (valor de mercado).

Cuando se trate de bienes usados la LF ordena que la valoración se haga por su valor neto contable. En este caso, entendemos que habrá que seguir las disposiciones del art. 11 de la LIS sobre correcciones de valor a efectos de considerar la depreciación efectiva.

Además, hemos de tener presente que las repercusiones han de analizarse desde dos puntos de vista: el de la entidad que transmite y el de la que adquiere la donación.

La entidad que transmite la donación, a efectos fiscales valorará ésta por el valor de mercado e integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el contable. El criterio contable considera que la transmisión de un

bien supone una pérdida patrimonial. Observamos por tanto una discrepancia entre los criterios de valoración fiscal y contable.

Por otro lado, la entidad que adquiere el bien lo valorará según la legislación fiscal, o sea por el valor de mercado.

Con respecto a las rentas que procedan de transmisiones o adquisiciones de elementos a título lucrativo, cuando éstas se realicen para cumplir con su objeto social o finalidad específica, están exentas de tributación por el Impuesto sobre Sociedades (art. 134 LIS).

En el ejemplo la deducción máxima sería de un 10% de 2.000.000, esto es 200.000 ptas.

Luego la base final resultaría de $2.000.000 - 200.000 = 1.800.000$ ptas.

Si la valoración de la donación supera las 200.000 ptas., la cantidad restante no daría derecho a deducción.

- c) Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el art. 42.a o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español. En este caso no existen problemas de valoración por tratarse de cantidades. La reducción máxima sería de un 10% de 2.000.000, es decir 200.000 ptas. Luego la base final sería de $2.000.000 - 200.000 = 1.800.000$ ptas. Y otra vez, toda cantidad donada que superara las 200.000 ptas. no daría derecho a deducción.

Finalmente, como alternativa a cualquiera de las opciones anteriores, la empresa podría optar por tomar como límite alternativo un porcentaje de las ventas, en concreto un 3 por 1.000 para a) o un 1 por 1000 para b) o c).

3. LIMITES DE LAS DEDUCCIONES

a) Personas físicas

Queda derogado con la Ley 40/1998 del IRPF el artículo 61 de la LF donde se contempla, al referirse a la base de las deducciones, que “se computarán a efectos del límite del 30 por ciento previsto en el artículo 80.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

La cuota líquida estatal queda regulada en el art. 54 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se calcula disminuyendo la cuota íntegra estatal en el 85 por ciento de la totalidad de las deducciones (6) permitidas, siempre y cuando el resultado sea positivo. El artículo 56 por su parte, establece los límites de determinadas deducciones, en los siguientes términos:

- “1. La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 55 de esta Ley (7), no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

2. Los límites de la deducción a que se refiere el apartado 2 del artículo 55 de esta Ley (8) se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria en importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural”.

Por consiguiente, la suma de las deducciones por donativos y por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural no podrá superar el 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

b) Personas jurídicas

Los límites máximos de deducción posible se regulan en el artículo 63 de la Ley de Fundaciones:

- Para las donaciones de bienes de la letra a) del CUADRO 2, la deducción de los donativos no podrá exceder del 30 % de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, previa a esta deducción.
- Para las donaciones referidas a las letras b) y c) del citado cuadro, la deducción no podrá exceder del 10 % de la base imponible del impuesto, previa a la deducción.

Las personas jurídicas podrán acogerse si lo desean, y como alternativa a las deducciones anteriores, a los límites del 3 por 1.000 para las donaciones de los bienes de la letra a) y del 1 por 1.000 para las de las letras b) y c).

4. DIFERENTE TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON RESPECTO A LAS JURÍDICAS.

Anteriormente hemos visto que se aplican diferentes criterios fiscales según se trate de personas físicas o jurídicas. Las personas físicas, obtienen deducción en la cuota del IRPF, mientras que las personas jurídicas disfrutan de una reducción en la base imponible del IS. Esta diferencia de criterios según Ucelay (1995:79) se podría justificar por la existencia de diferente operatoria a la hora de liquidar cada uno de los impuestos: en el IRPF la base liquidable se somete a tipos progresivos mientras que en el IS el gravamen es un tipo proporcional.

Diversos autores se han pronunciado sobre la discriminación en el tratamiento de las personas jurídicas en comparación con las personas físicas. Sánchez (1998:103) demuestra que las personas físicas tienen un peor tratamiento que las jurídicas a través del siguiente ejemplo: “Tratándose de una donación de 1.000.000 ptas., si el donante es una sociedad, tendrá un beneficio de 350.000 ptas., puesto que se le ha permitido reducir la base en aquella cantidad que debería, si no, haber tributado al 35 por ciento. En cambio, si es una persona física, la deducción será de 200.000 (20 por cien sobre 1.000.000)”. Otros autores que apuntan un trato desigual son Escribano (1995) y Marin-Barnuevo (1998).

Es este, a nuestro juicio un tema importante y que merece cierta reflexión. Hasta tal punto, eso es así que al borrador de la Ley de Fundaciones se presentó una enmienda(9) que pretendía modificar el artículo 59 del Proyecto de Ley de Fundaciones, en los siguientes términos: “En el sentido de aumentar en cinco puntos porcentuales cada uno

de las deducciones de la cuota del IRPF para las donaciones/aportaciones hechas por personas físicas. Así, el 20 % del apartado 1 pasaría al 25 %, el 15% del apartado 2 al 20% y el 20 % del 3, al 25%”. La justificación que se facilitó fue la siguiente: “Ciertamente es que los porcentajes del proyecto representan un aumento respecto a los vigentes. Sin embargo, en las aportaciones hechas por personas jurídicas, las deducciones lo son, no en cuota, sino en la base del Impuesto sobre Sociedades, como cuota deducible (art. 63 a 65). Ello implica tener las personas jurídicas un tratamiento más beneficioso que las personas físicas, ya que la deducción en la base equivale a una deducción del 35 %”.

De la enmienda presentada, únicamente se aprobó una ampliación de cinco puntos porcentuales en el apartado 2. La deducción del 15 % del proyecto de ley pasó a ser de un 20% en la ley definitiva.

5. ACTIVIDADES Y PROGRAMAS PRIORITARIOS DE MECENAZGO

La LF en su artículo 67 permite aumentar los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de rebaja. El incremento máximo será de cinco puntos porcentuales. Esta medida sólo se permite si así se determina en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del correspondiente año. La mencionada Ley podrá establecer qué actividades y programas a ejecutar por las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, contempladas en la LF, se consideran prioritarios ese año. Con ello se incita al donante a colaborar con dichos programas a cambio de mayores incentivos fiscales.

Para el año 1999, la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, en su disposición adicional decimoctava, dos, permite los siguientes beneficios fiscales: “Una deducción del 25 % en la cuota del IRPF o de la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que no podrá exceder del 15% de la base imponible previa a esta deducción, a las cantidades donadas al Instituto Cervantes y a las instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, para la promoción y difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español, mediante redes telemáticas y nuevas tecnologías”.

Como plantea Escribano (1995:16), el incremento de los beneficios fiscales mediante los Presupuestos Generales del Estado a programas y actividades de mecenazgo ha suscitado una cierta controversia en referencia a su constitucionalidad, al observar que en reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha cuestionado la posible inconstitucionalidad de introducir nuevos tributos vía Presupuestos Generales del Estado.

Si bien, en este aspecto coincidimos con Marín-Barnuevo (1998:122) cuando opina: “...resulta ciertamente improbable que alguno de los sujetos legitimados para interponer recurso o cuestión de inconstitucionalidad llegaran a plantear este problema ante el Tribunal Constitucional, lo cual, evidentemente, no es óbice para que desde nuestra posición denunciemos el problema en los términos que lo acabamos de hacer”.

El hecho de que la ley canalice los beneficios fiscales por la participación en programas o actividades concretas, ciertamente puede producir una discriminación, al dejar fuera otras actividades no lucrativas que sin embargo no contempla la Ley de Presupuestos

Generales del Estado como susceptibles de ser bonificadas. Podría ser una vulneración del art. 9.3 de la Constitución Española que prohíbe la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

6. CONCLUSIONES

En el presente trabajo hemos observado que una manera de incentivar a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades a colaborar con Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública es la concesión de beneficios fiscales. Para que estas entidades puedan acogerse a las deducciones, las entidades receptoras de donaciones han de ser muy cuidadosas con el cumplimiento de las exigencias legales, ya que de ello depende que surja el derecho o no de deducción. La normativa vigente describe y cuantifica los porcentajes máximos aplicables en cada caso, que tienden a depender del tipo de donación.

Un aspecto a destacar es el diferente tratamiento que reciben las personas físicas respecto a las jurídicas, hasta el extremo de que la norma beneficia más a las segundas que a las primeras.

En relación con las deducciones de ámbito autonómico podría producirse que determinadas fundaciones gozaran de mayores beneficios fiscales que otras, por el hecho de serles de aplicación la norma de una Comunidad Autónoma, con competencias en la materia, que establece unos beneficios más favorables. Tal circunstancia podría afectar a los principios de no discriminación o de cohesión territorial.

Finalmente, nos referimos a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo. Para el año 1999 las actividades y programas prioritarios de Mecenazgo recaen en el Instituto Cervantes y en las Instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

7. NOTAS

(1) No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a la hora de conseguir ventajas fiscales aquellas que:

- Tengan como actividad principal la realización de actividades mercantiles.

- Los destinatarios principales de las actividades realizadas gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios. Entre ellos estarían incluidos los siguientes: asociados, fundadores, cónyuges y parientes hasta el cuarto grado inclusive.

(2) Cuando se trate de bienes en especie se valorará el bien por la Consellería de Medio Ambiente, si el fin es ecológico, y por la Consellería de Cultura, Educación y Ciencia si se trata de bienes que forman parte del patrimonio cultural valenciano.

(3) Número 39-1 del Boletín Oficial de las Cortes Generales del Congreso de los Diputados de 7 de diciembre de 1993

(4) Enmienda número 47, publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del Congreso de los Diputados, número 39-7 de 16 de marzo de 1994.

(5) Calculamos la base imponible previa de la sociedad restando los gastos a los ingresos.

Beneficio contable = Ingresos – Gastos = 23.000.000 - 21.000.000 = 2.000.000 pesetas.

(6) Las deducciones permitidas, enumeradas en el artículo 55 obedecerán a alguno de los siguientes motivos:

- Inversión en vivienda habitual
- Realización de actividades económicas
- Donativos a fundaciones y asociaciones de utilidad pública
- Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla
- Inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural

- (7) El apartado 3 se refiere a las deducciones por donativos, y el 5 a la deducción por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural.
- (8) El apartado 2 se refiere a las deducciones en actividades económicas.
- (9) Enmienda número 80, publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del Congreso de los Diputados, Serie A, número 39-7 de 16 de marzo de 1994, El Grupo Mixto-ERC.

8. BIBLIOGRAFIA

- DEL CAMPO, J.A. (1996): *Ley de Fundaciones. Comentarios a la Ley 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general*. Centro de Fundaciones, Madrid.
- ESCRIBANO, F. (1995): “La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994”. *Quincena Fiscal*, nº 19, pp. 10-19.
- GIMÉNEZ-REYNA, E./ ZURDO (1995): *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Tomo 1, Fundación Once-Escuela Libre Editorial Marcial Pons, Madrid. Citado en Marín-Barnuevo, D. (1998).
- MARÍN-BARNUEVO, D. (1998): “Las Fundaciones su fiscalidad e incentivos al mecenazgo”. Jornadas dirigidas y coordinadas por Olmos, I., Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Dykinson, pp. 111-149.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.(1995): “En torno a la Ley 30/94 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales”. Obra colectiva presentada por Saénz de Miera, A.. Encuentro de Toledo, Centro de Fundaciones. Madrid, pp.17-24.
- SÁNCHEZ, F. (1998): “Las Fundaciones su fiscalidad e incentivos al mecenazgo”. Jornadas dirigidas y coordinadas por Olmos, I., Fundación Universitaria San Pablo-CEU., Dykinson, pp. 87-107.
- UCELAY, I. (1995): “Fiscalidad de las Fundaciones en el Impuestos sobre Sociedades”. *Tribuna Fiscal*, nº 54, pp. 55-82.

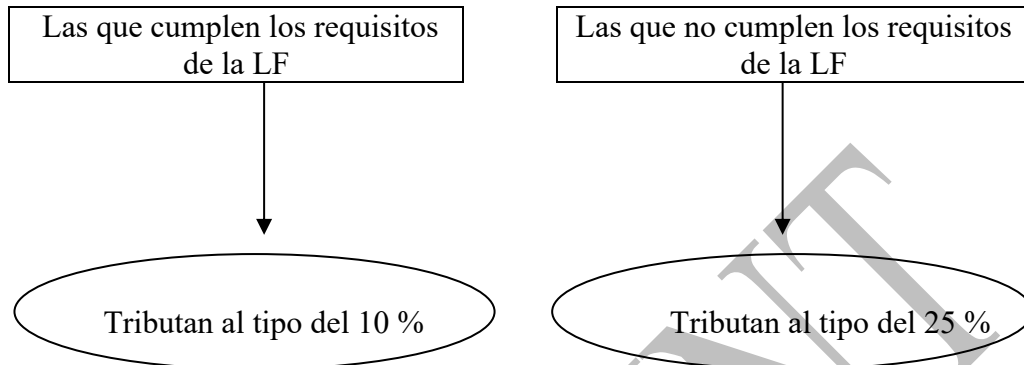
Selección de legislación consultada y aplicable a los beneficios fiscales de las personas físicas o jurídicas derivados de las aportaciones de donaciones a fundaciones y asociaciones de utilidad pública (cerrada a 23 de febrero de 1999):

- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
- Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999.
- Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.
- Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta.
- Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

9. CUADROS Y FIGURAS

FIGURA 1

TIPOS DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS A EFECTOS FISCALES



Fuente: Elaboración propia a partir del art. 26 de Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 310 de 28 de diciembre).

CUADRO 1

DONACIONES A FUNDACIONES Y ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA EFECTUADAS POR PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS

PERSONAS FÍSICAS		PERSONAS JURÍDICAS
Art. 59 LF	Art. 53.3 LIRPF	Art. 63 LF
Las personas físicas que cumplan los requisitos que exige la LF para disfrutar de deducción.	Las personas físicas que realicen aportaciones a otras fundaciones y asociaciones que no tengan derecho a deducción según la LF.	Las personas jurídicas
Podrán deducir de la cuota del IRPF, el 20% de los donativos.	Podrán deducir de la cuota del IRPF, el 10% de los donativos.	Podrán disfrutar de una deducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Desde un 10% y hasta un máximo del 30% de la base imponible, según el tipo de donativos.

Fuente: Elaboración propia a partir de la LF y la LIRPF.

CUADRO 2

VENTAJAS FISCALES DE LOS DONATIVOS SEGÚN LA LEY DE FUNDACIONES

	PERSONAS FÍSICAS	PERSONAS JURÍDICAS	
TIPOS DE DONACIONES	Computo de deducción en la cuota	Computo de deducción en la base imponible	Alternativa
<p>a) Donaciones puras y simples de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español - 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 a estas obras a la exposición pública 	20 % de la donación	La deducción no podrá exceder del 30 % de la Base Imponible previa a la deducción	Pueden acogerse al límite del 3 por 1000 del volumen de ventas, siempre que no dé lugar a una base imponible negativa
b) Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el art. 42.1.a	20 % de la donación	La deducción no podrá exceder del 10 % de la Base Imponible previa a la deducción	Pueden acogerse al límite del 1 por 1000 del volumen de ventas, siempre que no dé lugar a una base imponible negativa
c) Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el art. 42.a, o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del	20 % de la donación	La deducción no podrá exceder del 10 % de la Base Imponible	Pueden acogerse al límite del 1 por 1000 del volumen de ventas,

Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español		previa a la deducción	siempre que no dé lugar a una base imponible negativa
--	--	-----------------------	---

Fuente: Elaboración propia a partir de la LF.

POST-PRINT