

TRIBUTACION

**UNA APROXIMACION AL PROYECTO  
DE LEY DE INCENTIVOS FISCALES A  
LA PARTICIPACION PRIVADA EN  
ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL**

N.º 225

Trabajo efectuado por:

\_\_\_\_\_  
**CRISTINA GRIJELMO CASTRO**

\_\_\_\_\_  
*Inspectora de Finanzas del Estado*

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos.
  - 1. Determinación del perfil subjetivo de las entidades destinatarias de los beneficios fiscales que en el Proyecto se contemplan.
  - 2. Aplicación y pérdida de los beneficios fiscales previstos en el Proyecto.
  - 3. Régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades.
  - 4. Los Tributos Locales. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

...

...

III. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a las entidades sin fines lucrativos.

IV. Otras formas de colaboración empresarial.

V. Otras disposiciones.

TRIBUTACION

**UNA APROXIMACION AL PROYECTO  
DE LEY DE INCENTIVOS FISCALES A  
LA PARTICIPACION PRIVADA EN  
ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL**

N.º 225

## I. INTRODUCCION

El Consejo de Ministros aprobó el 22 de mayo de 1992 el Proyecto de Ley de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, el cual ha sido publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del pasado 22 de junio.

De acuerdo con su Exposición de Motivos, el Proyecto tiene «una finalidad claramente incentivadora, tendente a estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general». Para ello, se ha diseñado un régimen fiscal ventajoso para las distintas vías a través de las cuales puede canalizarse esta participación, y que son las siguientes:

- 1.<sup>a</sup> La constitución de entidades que, por razón de la forma jurídica que adoptan, tienen por finalidad exclusiva la realización de actividades de interés general.
- 2.<sup>a</sup> Las aportaciones efectuadas en favor de las entidades antes descritas por las personas físicas y jurídicas al objeto de contribuir de esta forma a la realización de actividades de interés general.
- 3.<sup>a</sup> La realización directa por parte de las empresas de actividades de interés general.

El Proyecto consta de 32 artículos, diez disposiciones adicionales y cuatro disposiciones finales, y se estructura de la siguiente forma:

1. Título Preliminar, dedicado al ámbito de aplicación.

2. Título I, dedicado al régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de las entidades sin fines lucrativos.

3. Título II, sobre el régimen tributario de las aportaciones efectuadas por las personas físicas y jurídicas a las entidades anteriormente citadas, regula los incentivos fiscales a la realización de donativos, así como la figura del Convenio de colaboración en actividades de interés general.

4. Título III, dedicado al régimen tributario de otras formas de colaboración empresarial, regula la figura de la oferta de donación de obras de arte y los gastos en actividades asistenciales, culturales, científicas, de investigación y deportivas.

## **II. EL REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**

El Título I se estructura en cuatro Capítulos; el primero de ellos, bajo la rúbrica de «Normas Generales», regula, entre otras cuestiones, el perfil subjetivo de las entidades destinatarias de los beneficios fiscales que en el Proyecto se contemplan; el segundo está dedicado a la regulación de la aplicación y pérdida de los citados beneficios; el tercero regula el régimen que en el Impuesto sobre Sociedades se aplicará a las entidades que reúnan dicho perfil subjetivo; y, por último, el cuarto, se dedica a los Tributos Locales y, en particular, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

### **1. Determinación del perfil subjetivo de las entidades destinatarias de los beneficios fiscales que en el Proyecto se contemplan.**

El Capítulo I dedica su atención a la determinación de las entidades destinatarias de los beneficios fiscales previstos en el Proyecto, constituyendo dicha determinación un elemento fundamental de su regulación, por cuanto que para el disfrute de tales beneficios no basta con ostentar la condición de entidad sin fines lucrativos, sino que además es necesaria la adopción de una determinada forma jurídica, de fundación clasificada o inscrita en el registro correspondiente o de asociación declarada de utilidad pública, y reunir determinados requisitos establecidos con el propósito de garantizar el efectivo cumplimiento por parte de estas entidades de los fines de interés general que justifican el disfrute de los beneficios fiscales que en su favor se establecen.

En este punto, y antes de proceder al análisis de los distintos requisitos que deben cumplir, resulta conveniente detenerse en las dos cuestiones siguientes:

1.<sup>a</sup> La regulación contenida en el Proyecto implica la existencia de dos categorías entre las entidades sin fines lucrativos; por un lado, aquellas a las que resultará de aplicación el régimen fiscal previsto en el Proyecto, y que por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere se extenderá también a la Cruz Roja Española, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional segunda, y, por otro, aquellas otras entidades que por no reunir los requisitos que en el Proyecto se establecen o aun cumpliéndolos no consideran conveniente acogerse al mismo, a las que continuará resultando de aplicación el régimen previsto en el artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el previsto por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

2.<sup>a</sup> Como consecuencia de la anterior diferenciación, la determinación de las entidades destinatarias de los beneficios fiscales que en el Proyecto se establecen, no sólo produce efectos, como en un principio pudiera parecer, sobre el régimen tributario aplicable a tales entidades en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sino que también resulta determinante para el disfrute de los incentivos fiscales que se establecen en favor de las aportaciones o donativos que se realicen por las personas físicas y jurídicas, puesto que dicho disfrute se condiciona a que tales aportaciones tengan por destinataria, no a cualquier entidad sin fines lucrativos, sino precisamente a alguna de las entidades que en el Proyecto se contemplan.

Procediendo ya al examen de los requisitos que las entidades sin fines lucrativos deben cumplir, ha de indicarse que gran parte de dichos requisitos son inherentes a la propia naturaleza de estas entidades que, sin ánimo de lucro, realizan actividades de interés general, por lo que su cumplimiento no debería plantear excesivas dificultades. Estos requisitos son los siguientes:

1.º Perseguir determinados fines de interés general, los cuales son objeto de enumeración en el artículo 3, uno. 1: De asistencia social, cívicos, culturales, científicos, de cooperación al desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía social o de la investigación. Fines que, en su conjunto, resultan lo suficientemente amplios para acoger a todas aquellas actividades que tengan como fin fundamental y primario beneficiar a la colectividad.

2.º No realizar actividades mercantiles que carezcan de relación con los fines anteriores. Este requisito encuentra su fundamento en la necesidad de evitar que la realización por estas entidades de actividades que nada tienen que ver con sus fines pueda conducir a su desnaturalización.

3.º Destinar a la realización de sus fines al menos el 80 por 100 de las rentas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, en un plazo de tres años desde el momento de su obtención.

Aclarándose, en el propio precepto, que quedan excluidas del cumplimiento de este requisito aquellas aportaciones que se efectúen en concepto de dotación patrimonial, tanto si se realizan en el momento de su constitución como en un momento posterior.

4.º No ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, sea cual fuere la actividad que estas sociedades lleven a cabo.

5.º Rendir cuentas anualmente ante el órgano competente.

6.º Aplicar el patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas.

7.º Los asociados y fundadores, así como sus cónyuges y parientes hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser los destinatarios principales de las actividades que la entidad realice ni gozar de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios.

Respecto de este requisito el Proyecto establece una importante excepción, puesto que el mismo no resultará aplicable a aquellas entidades que tengan por objeto la realización de algunas de las actividades de asistencia social a que se refiere el número 8 del artículo 13.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre.

8.º Por último, los cargos de patrono o representante legal de estas entidades deberán ser gratuitos, asimismo, deberán carecer de interés económico en los resultados de la actividad que se realice por la entidad.

En este Capítulo primero se contienen también otras normas generales, como son las relativas al domicilio, a la contabilidad, respecto de la cual destaca la exigencia de su llevanza de acuerdo con las normas del Código de Comercio y disposiciones complementarias cuando se realice alguna explotación económica, así como la creación, en el artículo 7, de un órgano de carácter consultivo en el Ministerio de Economía y Hacienda, en el cual participarán representantes de los distintos Ministerios interesados en la materia y de las entidades destinatarias del Proyecto, con el objeto de efectuar el seguimiento de la aplicación de las normas contenidas en el Proyecto.

## **2. Aplicación y pérdida de los beneficios fiscales previstos en el Proyecto.**

La característica principal del sistema, a diferencia del sistema actualmente vigente en el Impuesto sobre Sociedades, en el cual se disfruta de la condición de entidad exenta cuando se reúnen los requisitos previstos por la normativa reguladora de este impuesto sin necesidad de

reconocimiento expreso ni previo por parte de la Administración Tributaria, se encuentra en la necesidad de obtener este reconocimiento previo de su condición de entidad sin fines lucrativos de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

Este reconocimiento producirá efectos, por regla general, desde la fecha de la solicitud, aunque en determinados supuestos, cuando concurren determinadas circunstancias, sus efectos pueden retrotraerse al momento de la inscripción o clasificación de la fundación o de la declaración de utilidad pública de la asociación e incluso al momento de su constitución.

La eficacia del reconocimiento quedará condicionada a la concurrencia en todo momento de los requisitos que motivaron su otorgamiento.

### **3. Régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades.**

La regulación contenida se configura como un estatuto especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos contempladas en el Proyecto. Sin embargo, el carácter especial de estas normas no impedirá la aplicación de la normativa general del Impuesto sobre Sociedades en todo lo no previsto expresamente.

El ámbito de la exención se define en el artículo 10, el cual dispone que la exención alcanzará a los resultados obtenidos en el ejercicio de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre y cuando no se obtengan en el ejercicio de una explotación económica, así como a los incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en el cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

El artículo 11 completa esta definición, especificando los ingresos que se encuentran amparados por la exención, y que son los siguientes:

- 1.º Las cuotas satisfechas por sus asociados.
- 2.º Las subvenciones obtenidas de entidades públicas, siempre y cuando se apliquen a la realización del objeto social de la entidad y no vayan destinadas a la financiación de explotaciones económicas.
- 3.º Los derivados de transmisiones a título lucrativo realizadas por personas y entidades interesadas en colaborar en los fines de la entidad, tales como herencias, donativos y legados.

4.º Los obtenidos de personas y entidades, con la obligación de la entidad receptora de difundir o mencionar el nombre de la entidad receptora. Bajo este epígrafe se entenderán comprendidas las aportaciones realizadas en virtud del Convenio de colaboración en actividades de interés general.

Ahora bien, se trata de una exención de carácter parcial, puesto que la misma no alcanzará, como se deriva de lo dispuesto en el artículo 12, a los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, a los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad, a los incrementos o disminuciones patrimoniales obtenidos a título oneroso ni a los obtenidos a título lucrativo en aquellos supuestos en los que no se cumplan los requisitos previstos en el artículo 10, es decir, no se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

Para la determinación de la base imponible gravada se tienen en cuenta las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, de forma que no tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de los rendimientos gravados, además de las establecidas con tal carácter en la normativa general del impuesto, las siguientes:

1.ª Los gastos imputables a las operaciones exentas.

2.ª Las cantidades destinadas a la amortización de los elementos patrimoniales que no se encuentran afectos a las actividades sometidas a gravamen. Ahora bien, si un elemento patrimonial se encuentra parcialmente afecto a la realización de una actividad exenta, únicamente no resultará deducible la amortización que corresponda a la parte del elemento patrimonial afecto a la actividad exenta.

3.ª Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, los excedentes que, procedentes de operaciones económicas, se destinen al sostenimiento de actividades exentas.

4.ª El exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Partidas no deducibles que resultan ser la plasmación de normas tributarias generales, algunas especialmente aplicables a las entidades sin fines lucrativos y otras de general aplicación, como son la no deducibilidad a efectos de la determinación de los rendimientos gravados de todos aquellos gastos o partidas que resultan imputables a las actividades exentas, en la medida en que no resultan necesarios para la obtención de tales rendimientos, o del principio del gravamen de las rentas en el momento de su obtención con independencia de que las mis-



mas se destinen o apliquen al cumplimiento del objeto social o finalidad específica de la entidad sin fines lucrativos, así como la no consideración a efectos de la determinación del rendimiento neto de aquellos gastos que no han sido efectivamente realizados, del cual constituye una particular versión la no deducibilidad del exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas.

Por otro lado, el artículo 14 declara expresamente aplicable a estas entidades la exención de los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto en las transmisiones de elementos materiales de activo fijo necesarios para la realización de sus explotaciones, siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta, con los requisitos y condiciones que con carácter general se establecen en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Esta exención se extiende igualmente a los elementos del activo fijo de estas entidades que no se encuentren afectos a la obtención de rentas gravadas, cuando se destine el total producto obtenido a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.

Determinada la base imponible conforme a las reglas anteriores, ésta será gravada al tipo reducido de gravamen del 20 por 100. Sobre la cuota íntegra así determinada se aplicarán, cuando proceda, las deducciones y bonificaciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con excepción de la correspondiente por doble imposición de dividendos.

Esta cuota líquida se minorará en la cantidad de 200.000 pesetas cuando la entidad realice exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción pueda resultar negativa.

Por último, el artículo 18 determina que la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida o, en su caso, la cuota reducida, en el importe de las retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados. Cuando el importe de las retenciones, pagos e ingresos a cuenta superen el importe de la cuota líquida o, en su caso, de la cuota reducida, la Administración procederá a devolver de oficio dicho exceso.

En consecuencia, el régimen fiscal que para las entidades sin fines lucrativos se establece en el Proyecto, resulta, en un principio, sustancialmente coincidente con el establecido por la Ley 61/1978 para las entidades exentas parcialmente en virtud de su artículo 5.2; sin embargo, el Proyecto introduce una importante novedad, puesto que al disponer la integración y compensación de las distintas partidas positivas y negativas que forman la base imponible, incluyendo los rendimientos sometidos a retención, con la posibilidad de solicitar la devolución del importe de los ingresos a cuenta que exceda de la cuota líquida o, en su caso, de la cuota reducida, permite superar la denominada imposición mínima sobre los rendimientos sometidos a retención, nota que constituye una de las principales críticas al régimen fiscal actual.

Finalmente, ha de indicarse que, sin perjuicio de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en esta ley, las entidades a las que resulte de aplicación este régimen fiscal están obligadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, a presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades, en la cual deberán incluir la totalidad de las rentas que obtengan en el ejercicio, estén o no dichas rentas exentas de gravamen.

#### **4. Los Tributos Locales. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.**

El Capítulo IV dedicado a los Tributos Locales contiene un único precepto, dedicado al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En este precepto se dispone que, sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, los bienes propiedad de las entidades a las que resulte de aplicación el régimen fiscal contemplado en el Proyecto gozarán de exención por este impuesto, siempre y cuando tales bienes:

- No produzcan rendimientos.
- Estén afectos a las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, y
- No se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas.

### **III. REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES EFECTUADAS A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**

Bajo este epígrafe se regulan los incentivos fiscales a la realización de aportaciones en favor de las entidades sin fines lucrativos, pudiéndose distinguir entre dos tipos de aportaciones: Las altruistas, conocidas comúnmente como donativos, y las realizadas en el contexto de la actividad empresarial.

Antes de proceder al análisis de los beneficios fiscales que se establecen en este Título II, ha de indicarse que el disfrute de tales beneficios se condiciona a que las aportaciones, tanto las de carácter altruista como las que se realizan en el contexto de la actividad empresarial, se realicen en favor de las entidades sin fines lucrativos destinatarias del régimen fiscal contemplado en el Proyecto, así como de las entidades, tanto públicas como privadas, a las que la disposición adicional primera extiende el régimen previsto en este Título.

Por lo que se refiere a los donativos se distingue, a su vez, según se realicen por personas físicas o jurídicas.

Los *donativos realizados por personas físicas* dan derecho a una deducción en la cuota que, dependiendo de la clase de donativo de que se trate, oscilará entre el 10 y 15 por 100:

– Tratándose de 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, la deducción será del 15 por 100 de su valor. Este valor se determinará de acuerdo con la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación en la forma prevista en el artículo 8 e) del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

– Tratándose de donativos en bienes distintos de los anteriores el porcentaje de deducción en cuota es del 10 por 100, exigiéndose para disfrutar de esta deducción que se trate de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines. Este porcentaje se aplicará sobre el valor de adquisición de los bienes determinado conforme a las reglas establecidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; no obstante, cuando el bien haya sido elaborado por el propio donante se valorará por su coste de producción debidamente acreditado, el cual, en ningún caso, podrá ser superior al valor de mercado.

– Finalmente, tratándose de donativos en dinero la deducción será del 15 por 100 de las cantidades donadas, las cuales deberán destinarse bien para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de sus fines o bien 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.

Estas deducciones se computarán a efectos del límite del 30 por 100 previsto en el artículo 80, uno de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, aunque se trata de una medida que ya fue introducida por la Ley 18/1991, no se someterán al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los incrementos y disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto en la persona del donante con ocasión de las donaciones de bienes que realicen en favor de las entidades a las que resulte de aplicación el régimen fiscal contemplado en el Proyecto.

Por lo que se refiere a los *donativos realizados por personas jurídicas*, el artículo 25 dispone que tendrán la consideración de partidas deducibles a efectos de la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades el importe de los donativos que tanto en bienes del Patrimonio Histórico Español como en otra clase de bienes o en dinero se realicen en favor de las entidades contempladas en el Proyecto, con los mismos requisitos y condiciones que se indicaron anteriormente para los donativos realizados por personas físicas.

Estos donativos son íntegramente deducibles para la determinación de la base imponible con un límite del 10 por 100 de la base imponible del donante correspondiente al ejercicio económico en que se realiza la donación; límite que se elevará al 30 por 100 cuando se trate de donativos en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.

Alternativamente, es posible acogerse al límite del 1 por 1.000 del volumen de ventas, aunque en ningún caso la aplicación de este límite alternativo podrá determinar una base imponible negativa. Es este límite alternativo la gran novedad que el Proyecto introduce en relación con los incentivos fiscales a los donativos realizados por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la valoración de los bienes donados, a efectos de su cómputo como partida deducible, se distingue según se trate de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, en cuyo caso la valoración se realizará por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, o de otra clase de bienes, en cuyo caso se valorarán de acuerdo con las siguientes reglas:

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

Finalmente, al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se dispone que no se someterán al Impuesto sobre Sociedades aquellos incrementos y disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto en la persona del donante con ocasión de las donaciones en bienes que realicen en favor de las entidades contempladas en el Proyecto; previsión que se extiende también a los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones de bienes que finalmente se realicen como consecuencia de las ofertas de donación de obras de arte previstas en el artículo 30 de este mismo texto.

Asimismo, en relación con los donativos el Capítulo IV, bajo la rúbrica de «Actividades y programas prioritarios de mecenazgo», establece la posibilidad de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año establezca una relación de actividades y programas, preferentemente de carácter cultural, de duración determinada, a realizar por las entidades destinatarias del régimen fiscal contemplado en el Proyecto y por las entidades a que se refiere la disposición adicional primera, respecto de las cuales se podrán elevar los porcentajes y límites de deducción hasta un máximo del 20 por 100.

En cuanto a las aportaciones realizadas en el contexto de la actividad empresarial, se regulan en el artículo 30 dedicado al *Convenio de colaboración en actividades de interés general*, el cual se desvincula expresamente del contrato de patrocinio publicitario, por tener éste su propio tratamiento fiscal en su condición de tal contrato publicitario.

Bajo esta denominación se comprende a aquellas ayudas económicas que para la realización de las actividades que efectúan en cumplimiento de alguno de los fines previstos en el artículo 3, uno. 1 reciben tanto las entidades destinatarias del régimen fiscal que en el Proyecto se contempla como las entidades a que se refiere la disposición adicional primera, a cambio de difundir la participación del colaborador en dicha actividad. Se trata, por tanto, de una figura que tiene un objeto más amplio que el contrato de patrocinio publicitario, puesto que su finalidad no es la realización de un contrato de publicidad, sino colaborar en la realización de una determinada actividad de interés general.

Las cantidades así satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible, con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la aplicación de este último límite pueda determinar una base imponible negativa; puntualizándose que, tratándose de empresarios o profesionales sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite del 5 por 100 se computará sobre la porción de la base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

#### **IV. OTRAS FORMAS DE COLABORACION EMPRESARIAL**

Bajo esta denominación se regulan las figuras de la Oferta de donación de obras de arte y los Gastos en actividades asistenciales, culturales, científicas, de investigación y deportivas, aplicables únicamente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

La figura de la *Oferta de donación de obras de arte* permite la deducción del valor de adquisición de las obras de arte adquiridas para ser donadas al Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Universidades Públicas y a aquellos Entes Públicos y Organismos Autónomos que se determinen reglamentariamente.

Para disfrutar de esta deducción deben cumplirse fundamentalmente los siguientes requisitos:

1.º Compromiso de transmitir el bien a la entidad donataria en un período máximo de 5 años a partir de la aceptación definitiva de la oferta.

- 2.º Aceptación de la oferta por la entidad donataria, previo informe de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, a efectos de determinar tanto la calificación del bien como obra de arte como su valoración.
- 3.º La oferta de donación deberá realizarse durante el mes siguiente a la compra del bien.
- 4.º El bien deberá permanecer disponible para su exhibición pública e investigación durante el período de tiempo que transcurra hasta que sea definitivamente transmitido a la entidad donataria.

Una vez aceptada la oferta, ésta se hace irrevocable y el bien no podrá ser cedido a terceros. Asimismo, en caso de liquidación de la entidad la obra de arte será adjudicada a la entidad donataria.

La cantidad total deducible será igual al coste de adquisición de la obra de arte o al valor de tasación fijado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español cuando sea inferior. En este último caso se podrá retirar la oferta de donación realizada.

La deducción no se efectuará íntegramente en el ejercicio en el cual se realizó la oferta de donación, sino por partes iguales durante el período, transcurrido el cual debe finalmente transmitirse la obra de arte a la entidad donataria, con un límite máximo sobre la base imponible que se determinará por el porcentaje que resulte de dividir diez entre el número de años del citado período. Esta deducción es incompatible con la deducción por donativos.

En cuanto a figura de los *gastos en actividades asistenciales, culturales, científicas, de investigación y deportivas*, su característica principal se encuentra, a diferencia de los donativos y de las aportaciones realizadas en virtud del Convenio de colaboración, en que la actividad u organización de acontecimientos públicos es realizada directamente por las propias empresas, de forma que éstas llevan a cabo de forma inmediata actividades de interés general, en lugar de colaborar con otras entidades para su realización. En todo caso, debe advertirse que la concreción de las actividades u organización de acontecimientos públicos que darán derecho a deducción queda condicionada a su posterior desarrollo reglamentario.

El importe a deducir por este concepto no podrá exceder del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la aplicación de este último límite pueda determinar una base imponible negativa.

## V. OTRAS DISPOSICIONES

Hasta ahora hemos examinado el contenido básico del Proyecto, pero, sin embargo, para comprender el verdadero alcance del régimen fiscal que se establece en el mismo, no es posible dejar de hacer una referencia a algunas de las disposiciones adicionales que contiene.

En efecto, entre las disposiciones adicionales se comprenden normas que complementan este régimen. Este es el caso de la disposición adicional primera, que extiende los beneficios fiscales previstos en el Título II para los donativos y el Convenio de colaboración en actividades de interés general que se realicen a alguna o algunas de las entidades siguientes: El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Universidades Públicas, los Organismos Públicos de Investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, el Instituto para la Conservación de la Naturaleza, los Entes Públicos y Organismos Autónomos que reglamentariamente se determinen, la Iglesia Católica y otras Iglesias que tengan suscritos Acuerdos de Cooperación con el Estado Español, así como la Cruz Roja Española, a la cual en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional segunda se extiende el régimen de tributación por el Impuesto sobre Sociedades regulado en el presente Proyecto.

Con este mismo carácter complementario, nos encontramos con la disposición adicional octava, que extiende el régimen previsto para los bienes del Patrimonio Histórico Español a los bienes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas que estén calificados e inscritos de acuerdo con su normativa reguladora.

Por otro lado, existen disposiciones que tienen el carácter de normas de ajuste, como ocurre con las disposiciones adicionales quinta y sexta.

En efecto, la disposición adicional quinta modifica la redacción del artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con la finalidad de coordinar el tratamiento tributario de las entidades sin fines lucrativos, las cuales, en el supuesto de que se apruebe el Proyecto, quedarán, como ya se ha expuesto anteriormente, clasificadas en dos categorías, por un lado aquellas a las que resultará aplicable el régimen fiscal previsto en el presente Proyecto, y, por otro, aquellas a las que continuará siendo de aplicación el régimen previsto en el artículo 5.2 de la citada Ley 61/1978.

Ahora bien, esta disposición adicional no se limita a introducir modificaciones de ajuste, sino que también realiza importantes modificaciones de fondo, entre las que destacan:

- 1.ª La inclusión de las Administraciones Públicas Locales entre las entidades totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, junto al Estado y las Comunidades Autónomas.

- 2.<sup>a</sup> La supresión de la exención establecida en favor de las Entidades de Previsión Social que pasarán a tributar al tipo de gravamen previsto para las Mutuas de Seguros Generales.
- 3.<sup>a</sup> La derogación del apartado tres del número 1 de la letra a) del artículo 25 de la Ley 61/1978, referente a la bonificación en la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos por las Administraciones Públicas Locales que se deriven de las explotaciones económicas de servicios municipales o provinciales de su competencia.

Por su parte la disposición adicional sexta modifica la redacción de la letra c) del apartado 6 del artículo 78 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, reduciendo tanto el porcentaje de deducción al 5 por 100 como el ámbito subjetivo de esta deducción, al referirlo a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente como a las asociaciones declaradas de utilidad pública cuando no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal previsto en el presente Proyecto, reducción del ámbito subjetivo que obedece al hecho de que los incentivos contenidos en este Proyecto resultan aplicables al resto de las entidades que se mencionaban en este precepto y que ahora se omiten.

Por último, ha de destacarse la incorporación de un nuevo supuesto de pago de la deuda tributaria con bienes del Patrimonio Histórico Español referido al Impuesto sobre Sociedades y la modificación de la normativa reguladora de la declaración de utilidad pública de las asociaciones, cuestión esta última de gran importancia, por cuanto que las asociaciones declaradas de utilidad pública son una de las categorías de entidades, junto con las fundaciones, destinatarias de los beneficios fiscales que en este Proyecto se establecen.