

Novenes Jornades de Dret Català a Tossa, 1996

Règim tributari de les aportacions a les fundacions i del mecenatge. Incentius fiscals

Miquel Tarragona Coromina

Notari

I. Aportacions a fundacions

Em correspon exposar el règim fiscal de les aportacions a les fundacions, en relació a l'aportant, que es regula en el Capítol II del Títol II de la [Llei de Fundacions i d'Incentius Fiscals](#) a la participació privada en activitats d'interès general, de 24 de novembre de 1.994 (nota 1), que té aplicació general per a tota Espanya, excepte al País Basc i Navarra, per tractarse d'una qüestió d'Hisenda general (D.F. la,4.). La [Llei 1/1982](#) de 3 de març del Parlament de Catalunya, que regula les Fundacions Catalanes, conté una remissió expressa a la Llei estatal (nota 2).

A) Entitats a les quals s'aplica el mateix règim fiscal

La regulació del règim tributari es refereix a les entitats sense finalitat lucrativa i inclou expressament les fundacions inscrites i les associacions declarades d'utilitat pública, exigint, per a ambdues categories, els mateixos requisits per gaudir dels beneficis fiscals (art. 42).

Per a les fundacions que no compleixin els requisits de l'article 42, és a dir, les no especialment protegides, sempre que rendeixin comptes al Protectorat, la quantia de la deducció de les quantitats donades és només del 10 per cent per les persones físiques (D.Ad 9a).

Per a les fundacions estrangeres inscrites en el Registre de Fundacions d'acord amb l'article 5 de la Llei, el règim fiscal establert en el Títol II, s'entendrà referit exclusivament a l'activitat de la delegació a Espanya (D.Ad. 16a). Les aportacions a la delegació a Espanya seran deduïbles, i entenc que a través d'aquesta delegació és possible que es destinin els diners o els béns a activitats que tinguin lloc en un tercer país.

Tanmateix el règim tributari de les aportacions a les entitats sense finalitats lucratives (Capítol II) s'extén als donatius efectuats i als convenis de col·laboració celebrats amb les entitats a que es refereix la D.Ad. 6a (nota 3)

B) Requisits de la fundació

El destinatari de l'aportació ha de ser una fundació inscrita en el Registre corresponent i que compleixi els requisits de l'article 42, que són resumidament els següents:

a) Perseguir finalitats d'assistència social, cíviqes, educatives, culturals, científiques, esportives, sanitàries, de cooperació pel desenvolupament, defensa del medi ambient, de foment de l'economia social o de la investigació, de promoció del voluntariat social, o qualsevol altra finalitat d'interès general de naturalesa anàloga.

Els destinataris principals de les activitats que realitzi la fundació no poden ser els fundadors, cònjuges o parents fins al quart grau inclòs, excepte que es tracti de serveis d'assistència social com poden ser a la tercera edat, minusvalidesa, reinserció social, assistència a alcohòlics i toxicòmans, entre d'altres, així resulta de la Llei de l'Impost sobre el Valor Afegit, a la qual es remet el número 3 de l'article 42.

b) Destinar a aquestes finalitats, com a mínim el 70 per cent de les rendes netes i altres ingressos, no comptabilitzantse la dotació patrimonial inicial o posterior. La Llei catalana eleva al 80 per cent l'import de les rendes i ingressos que s'han de destinar a la realització de la finalitat fundacional (art. 5.2 Llei Catalana de Fundacions Privades).

c) Si són titulars, directa o indirectament, de participacions majoritàries en societats mercantils, caldrà acreditarho i justificar que la seva titularitat coadjuva el millor compliment de les seves finalitats, i que no vulnera els principis fonamentals d'actuació d'aquestes entitats.

En cap cas la fundació podrà tenir com a activitat principal la realització d'activitats mercantils.

d) Retre comptes anualment a l'òrgan del Protectorat.

e) Aplicar el seu patrimoni en cas de dissolució a la realització de finalitats d'interès general anàlogues a les realitzades per elles.

f) El càrrec de Patró ha de ser gratuït i aquest no ha de tenir interès econòmic en el resultat de l'activitat, per si mateix o a través de persona interposada (nota 4).

C) Element objectiu de l'aportació

No es distingeix entre aportacions a l'acte fundacional o en un moment posterior; ambdós tenen el mateix tractament fiscal i es defineixen com a donacions. Per això les estudiarem conjuntament.

L'aportació ha de tenir caràcter gratuït i la Llei les qualifica com a donatius o donacions. Poden consistir en les següents categories de béns:

1) Béns que formin part del Patrimoni Històric Espanyol, que estiguin inscrits en el Registre General de Béns d'Interès Cultural o inclosos a l'Inventari General del Patrimoni Històric Espanyol a què es refereix la Llei 16/1985, de 25 de juny, i béns culturals declarats o inscrits per les Comunitats Autònomes d'acord amb les seves normes reguladores (D.Ad. 11a).

2) Obres d'art de qualitat garantida; en aquest supòsit les destinatàries han de perseguir, entre les seves finalitats, la realització d'activitats museístiques i el foment i difusió del nostre patrimoni artístic i s'han de comprometre a destinar l'obra a l'exposició pública.

La "suficiència de la qualitat de l'obra d'art" serà valorada per la "Junta de Calificación, Valoración y Exportación" o per l'òrgan competent de la respectiva Comunitat Autònoma (nota 5).

3) Béns que hagin de formar part de l'actiu material de l'entitat donatària i que contribueixin a la realització de les activitats que efectuen en compliment de les finalitats previstes a l'article 42.1,a).

4) Quantitats dineràries. Les donacions de diners podran fer-se igual que els altres béns, tant en l'acte fundacional o amb posterioritat, com a dotació patrimonial o per atendre directament les finalitats fundacionals o el funcionament de l'entitat

Com especialitat es pot esmentar que quant a les associacions s'estableix expressament que gaudeixen de la deducció del 20 per cent en la quota de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques les quantitats satisfetes com a quotes de afiliació a associacions que compleixin els requisits establerts, sempre que no es corresponguin amb una prestació de serveis a favor de l'associat; si les aportacions periòdiques són a favor d'una fundació s'ha de considerar que no són quotes d'afiliació sinó simplement quantitats donades, i també gaudiran del mateix benefici fiscal.

En conseqüència, per exclusió, no compleixen els requisits fiscals i per tant no donarien lloc a cap deducció, les donacions o aportacions de béns que no compleixin les exigències concretes abans esmentades. Però si es tracta de béns d'actiu material, serà difícil que això succeeixi, ja que s'ha d'entendre que aquests béns poden contribuir a la realització de les seves activitats, bé directament o bé aplicant-se a activitats econòmiques que contribueixin a la seva tasca en compliment de la finalitat d'interès general (rendiment dels propis béns o beneficis de la participacions o accions).

La Llei Catalana admet l'aportació de béns i drets de qualsevol mena (art. 3.1. L.C.F.P.) però no sempre gaudiran d'avantatge fiscal. Així per exclusió, no donarien lloc al benefici fiscal les donacions següents:

Cessió gratuïta de drets de crèdit o de béns immaterials o incorporals, especialment drets de propietat intel·lectual o industrial.

Donació de béns materials destinats a ser venuts per la fundació, ja siguin actius que no s'afectin a l'actiu de la fundació o mercaderies pròpies.

D) Valoració dels béns

Als efectes del còmput de les deduccions fiscals s'ha de distingir entre:

Béns que formen part del Patrimoni Històric i obres d'art de qualitat garantida: la valoració l'efectuarà la "Junta de

Calificación, Valoración y Exportación" o la que correspongui de la Comunitat Autònoma.

Béns elaborats o produïts pel propi donant: el seu valor serà el seu cost de producció o fabricació; si l'aportant és una persona física, l'art. 60,2 exigeix que s'acrediti degudament i assenyalada que no pot ser superior al valor de mercat, i el mateix s'haurà d'entendre quan el donant sigui persona jurídica (art. 64,2.a).

Béns específics, que hagin de formar part de l'actiu material de la fundació: es valoraran pel seu valor d'adquisició d'acord amb les regles de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (art.60.2), és a dir, per l'import real pel qual es va fer l'adquisició per l'ara donant a la fundació, més el cost de les inversions i millores i les despeses i tributs de l'adquisició exclosos els interessos satisfets si s'escau i deduït, quan es tracti d'empresaris o professionals l'import de les amortitzacions (art.46 de la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques). Es a dir, si el donant adquireix el bé immediatament abans de la donació la regla fiscal no li és perjudicial, però si es tracta d'un bé que es va adquirir molt abans, el valor sobre el qual s'aplicarà la deducció (20 per cent) és el valor d'adquisició, és a dir, simplificada, sobre el preu pel qual el va comprar o el valor pel qual el va heretar i no pel seu valor actual.

Si el donant és una persona jurídica, l'article 64 aplica uns criteris semblants en establir que si els béns donats s'han adquirit d'un tercer i s'entreguen nous a la fundació, es valoraran pel seu preu d'adquisició, que no podrà excedir del preu mig de mercat, i si són usats (poden ser immobles usats) pel seu valor net comptable, que equival al valor d'adquisició, sumades les inversions i millores i deduïdes les amortitzacions.

E) Naturalesa de la donació

En general per tenir dret a la deducció fiscal és necessari que es tracti de donacions pures i simples segons l'expressió legal; aquest requisit no apareix formulat quan la Llei es refereix a la donació de quantitats a favor de les Fundacions.

L'Entitat donatària ha de fer constar expressament en un certificat que la donació té el caràcter d'irrevocable i s'afegeix que en cas de revocació s'ingressaran les quotes corresponents als beneficis fiscals gaudits amb els interessos de demora que procedeixin (article 66.5). El donant no podrà reservar-se la facultat de disposar d'alguns dels béns donats o d'alguna quantitat amb càrrec a aquests (art. 639 del Codi Civil). Més dubtosa és la reversió per al cas d'incompliment de la finalitat i sembla que la revocació o reducció tindrà lloc per les causes legals.

F) Forma

La donació o aportació gratuïta s'ha de subjectar a les formes exigides per la Llei Civil, i s'ha de tenir una especial consideració amb l'article 633 del Codi Civil que exigeix escriptura pública quan es tracti de donació de cosa immoble, expressant individualment els béns donats i el valor de les carregues que hagi de satisfer el donatari.

En alguns supòsits la Llei demana un conveni o compromís per escrit; així quan l'entitat es compromet a destinar l'obra d'art a l'exposició pública, o el compromís de difondre la participació del col·laborador.

En l'àmbit fiscal i sens perjudici de l'obligació d'emetre la corresponent factura, quan es tracti de subjectes passius obligats a ferho, la justificació dels donatius, per tenir dret a la deducció fiscal, està regulada a l'article 66, que exigeix amb caràcter de prova taxada, que l'entitat donatària emeti una certificació en la qual a més a més del número d'identificació fiscal i de les dades d'identificació personal del donant i de l'entitat donatària, es faci constar el següent:

1. Menció expressa que l'entitat donatària es troba inclosa entre les regulades a la secció la, capítol I del Títol II.
2. Data i import del donatiu quan aquest sigui dinerari.
3. Document públic o altre document autèntic que acrediti l'entrega del bé donat quan no es tracti de donatius en diners.
4. Destí que l'entitat donatària donarà a l'objecte donat, en el compliment de la seva finalitat específica d'acord amb allò que estableix l'article 48 de la Llei.
5. Menció expressa al caràcter irrevocable de la donació.

G) Incentius fiscals

1. Deduccions

a) Persones físiques

L'aportant podrà ser persona física o jurídica, i aquesta distinció es té en consideració per la Llei, perquè ambdues categories personals estan subjectes a diferents impostos: el de la Renda de les Persones Físiques, amb un tipus progressiu, i el de Societats, amb un tipus fix.

Quan el donant sigui una persona física tindrà dret a deduir de la quota de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques el 20 per cent de l'import del donatiu, sempre que es compleixin tots els requisits que ja han quedat esmentats i amb el límit del 30 per cent de la base.

Regeix el límit general del 30 per cent de la base liquidable del subjecte passiu persona física o en cas de tributació conjunta de la unitat familiar de totes les deduccions per inversions (assegurances de vida, vivenda, donacions a aquestes entitats), en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, i en l'Impost de Societats (art. 61 LIRPF).

En l'àmbit de l'activitat de les persones físiques, empresaris o professionals, es planteja el dubte de si els donatius poden ser partida deduïble de l'activitat o estan subjectes al règim ordinari de deduir el 20 per cent de la quota.

b) Persones jurídiques

Per a elles l'import de la donació a favor de les fundacions, sempre que compleixin els requisits esmentats, té la consideració fiscal de partida deduïble de la base imposable de l'Impost sobre Societats, és a dir, es una despesa íntegrament deduïble. Atès que l'Impost sobre Societats té un tipus fix, en general del 35 per cent dels beneficis, es pot considerar que la transcendència econòmica de l'incentiu es concreta en un 35 per cent d'estalvi fiscal per a l'entitat aportant.

La deducció té la limitació que no podrà excedir del 10 per cent de la base imposable (és a dir, simplificadament, dels beneficis de la societat) o de l' 1 per mil del volum de vendes, i en aquest cas no pot donar lloc a una base imposable negativa. Quan es tracti de donacions de béns del Patrimoni Històric o Cultural o d'obres d'art de qualitat garantida, els límits s'amplien al 30 per cent de la base o al 3 per mil del volum de vendes. Aquests límits són compatibles amb els límits establerts en els articles 68 i 70 (art. 63,2.3 i 4).

Activitats i programes prioritariis de mecenatge.

Segons el que preveu l'article 67, la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat, cada any s'estableix una relació d'activitats o programes de duració determinada a desenvolupar per les entitats o institucions de l'article 41 (fundacions inscrites i associacions declarades d'utilitat pública que aconsegueixin els requisits estudiats) i entitats a que es refereix la D.Ad. 6a de la Llei, i eleva en cinc punts els percentatges de deducció i la quantia dels límits de deducció.

2. Incrementos i disminucions de patrimoni

La donació a la fundació, sigui de persona física, empresari professional o no, o persona jurídica, determina que es posi de manifest un increment o disminució en el patrimoni del donant per la diferència entre el valor d'adquisició i el valor de disposició, que en general està subjecte i gravat pels respectius impostos, però quan es tracti de donacions de béns a favor de fundacions i amb tots els requisits esmentats, es declaren expressament no sotmeses als respectius impostos (art. 62 i 65). Si la donació és de diners, mai hi haurà increment patrimonial perquè aquests no pateixen alteració en el seu valor.

II. Col·laboració empresarial (art. 68)

L'article 68 regula els convenis de col·laboració en activitats d'interès general, definintlos com aquells per a les quals les entitats a què es refereix el Capítol I entre les que s'inclouen les fundacions que compleixen els requisits de l'article 42 a canvi d'una ajuda econòmica per a la realització de les activitats fundacionals d'interès general, previstes al article 42.1,a), es comprometen per escrit a difondre la participació del col·laborador en la dita activitat. Conflueix aquí una finalitat altruïsta amb el propi interès publicitari de l'aportant que d'alguna forma espera recuperar la quantitat amb la qual col·labora amb un increment de la seva activitat econòmica pròpia, per l'apreci i estima social que la seva col·laboració altruïsta genera com a conseqüència de la publicitat que se li doni.

El compromís per escrit a difondre la participació del col·laborador té caràcter essencial.

La Llei expressament assenyala que aquests convenis de col·laboració els poden concertar pròpiament només s'exigeix el compromís per escrit de la fundació o de l'entitat beneficiària persones jurídiques i també empresaris persones físiques i professionals, sense distinció, ja determinin els seus rendiments en règim d'estimació directe, o per estimació objectiva (modalitat coeficients o de signes, índex o mòduls). En tots els supòsits tenen el tractament de despesa deduïble.

4. Jurídicament no hi ha donació ni cap mena de negoci exclusivament gratuït, però tampoc ens trobem davant d'un pur negoci oneros o amb contraprestació equivalent o commutativa; sembla que estem davant d'un negoci amb causa mixta que en tot cas es "justa causa". Per això es prohibeix que l'ajuda econòmica que es compromet pugui consistir en l'entrega de percentatges de participació en vendes o beneficis de l'empresa.

La Llei exclou d'aquest règim fiscal i deriva cap al seu propi els contractes de patrocini publicitari els quals sí que tenen una pròpia causa onerosa (nota 6).

Incentiu fiscal

Les quantitats amb les quals es col·labora tenen la consideració de despesa deduïble en la empresa o entitat aportant.

Com a tal, redueix els beneficis o rendiments de l'activitat, i en conseqüència els exclou de tributar.

Límit de l'incentiu

Es fixa en el 5 per cent de la base imposable i si es tracta d'empresaris o professionals persones físiques, aquesta quantia es fixa no sobre tota la renda sinó exclusivament sobre la porció corresponent als rendiments nets derivats de la respectiva activitat empresarial o professional.

Alternativament, el límit pot ser del 0,5 per mil del volum de vendes, sense que en aquest últim supòsit pugui determinar una base imposable negativa.

Aquests límits són compatibles amb els dels articles 63 i 70, els quals es refereixen a donatius efectuats per persones jurídiques (abans tractats) i despeses en activitats d'interès general i de foment i desenvolupament d'algunes arts, que veurem.

En síntesi, podem dir que les aportacions que s'efectuïn gratuïtament com a donatius per a les persones jurídiques (art. 63) i les ajudes econòmiques que es facin per via de conveni de col·laboració amb difusió de la participació (art. 68) tenen idèntic tractament fiscal ja que les primeres són partida deduïble de la base i les segones són despesa deduïble; és diferent el límit de deducció, que en la segones es redueix a la meitat, però els límits són compatibles.

Règim tributari d'altres actuacions de col·laboració empresarial

III. Adquisició d'obres d'art per oferta de donació (art. 69)

Elements personals

a) Oferent de la donació: Persones jurídiques i empresaris i professionals només en règim d'estimació directe.

b) Destinatari de l'oferta: Entitats de l'article 41 que compleixin els requisits de l'article 42, que són l'Estat, les Comunitats Autònomes, les Corporacions Locals, les Universitats Públiques, l'Institut d'Espanya i les Reals Acadèmies Oficials integrades en aquest, les institucions amb finalitats anàlogues a la Real Academia Española de les Comunitats Autònomes amb llengua oficial pròpia, els ens públics i organismes autònoms administratius determinats reglamentàriament, i les entitats a què es refereix el capítol I del Títol II de la Llei, que siguin acceptades per aquestes entitats (art. 69.1).

Requisits del negoci

Es tracta d'obres d'art que han de ser adquirides per ser objecte de donació, i aquesta oferta de donació, s'ha de formalitzar durant el mes següent a la seva compra.

S'ha de comprometre a transmetre el bé en un període màxim de cinc anys a partir de l'acceptació definitiva de

l'oferta.

Règim jurídic de l'oferta de donació de l'obra d'art

L'oferta ha de ser acceptada per l'entitat donatària; l'oferta esdevé irrevocable i l'obra d'art no pot ser cedida a tercers fins que el bé sigui definitivament transmès a l'entitat donatària, i l'obra d'art haurà de quedar en disposició per la seva exhibició pública i investigació en les condicions que determini el conveni entre el donant i l'entitat donatària. Sembla evident, de la regulació legal, que produïda l'oferta de donació i acceptada l'oferta, la propietat del bé roman en el donatari, i que no hi ha entrega de la possessió de l'obra. La Llei estableix, com he dit, que ha de concórrer el compromís de transmetre el bé a la donatària en el període màxim de cinc anys, és a dir, de transmetre-li la propietat en un futur limitat. Es parteix de la consideració de la donació com a acte propi d'atribució patrimonial i no com a negoci jurídic consensual. Els avatars patrimonials de l'oferent de la donació i propietari de l'obra poden donar lloc a situacions no desitjades, atès que la responsabilitat patrimonial del propietari de l'obra, que per hipòtesi es dedica a activitats empresarials o professionals, es projecta també sobre l'obra fins que la donació es consuma i l'extrau del seu patrimoni. Per això sobta la declaració de l'apartat e) de l'article que regula aquesta figura quan indica que en cas de liquidació de l'entitat, la propietat de l'obra d'art serà adjudicada a l'entitat donatària; podem afirmar que això serà així en virtut del conveni subscrit, com a obligació de complir l'oferta acceptada, però en cas de liquidació de l'entitat, si el seu passiu supera l'actiu, difícilment es podria complir l'oferta, i els creditors tindrien preferència sobre el bé que jurídicament pertany al patrimoni de l'oferent de la donació.

Es una donació a termini suspensiu, d'obra d'art, que com a tal té en principi el tractament de cosa moble. Si l'obra d'art té cabuda en el punt 4t de l'article 334 del Codi Civil, considerant-se com a bé immoble, l'oferta de donació i la seva acceptació haurien de constar en escriptura pública i seria convenient la seva inscripció en el Registre de la Propietat (nota 7).

L'obra d'art: S'ha de tractar d'objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció que tinguin valor històric o artístic; hi ha una remissió a la Llei de l'Impost sobre el Valor Afegit (nota 8).

Caldrà informe de la "Junta de Calificación, Valoración y Exportación de bienes del Patrimonio Histórico Español" o òrgan competent de la Comunitat Autònoma per determinar la qualificació del bé com a obra d'art i la seva valoració als efectes fiscals.

S'exclouen les obres efectuades pels associats, fundadors, patrons, gerents i cònjuge o parents fins al quart grau inclusiu; aquesta exclusió només regeix per les ofertes de les donacions, no per les donacions pures i simples d'obres d'art.

Benefici fiscal

El valor d'adquisició de l'obra d'art o el de taxació fixada, si és inferior, té la consideració de partida deduïble de la base imposable, per parts iguals durant el període màxim indicat de cinc anys.

El límit màxim és equivalent al de la donació del bé, que és del 10 per cent de la base imposable.

IV) Despeses en activitats d'interès general i de foment i desenvolupament d'algunes arts

En aquestes activitats regulades per la llei, hi ha col·laboració amb fundacions, a no ser que l'empresari o professional realitzi l'actuació altruïsta personal i directament, contractant les despeses i actuacions necessàries.

Pròpiament aquesta qüestió fiscal no té relació amb les fundacions donat que es tracta d'activitats que realitza directament la societat o l'empresari o professional en règim d'estimació directe, aplicant o gastant quantitats en la realització directa, per sí mateix, d'activitats d'interès general o foment i desenvolupament del cinema, teatre, música, dansa, edició de llibres, vídeos i fonogrames en les condicions que es determinin reglamentàriament (nota 9).

El límit de deducció és el mateix que l'establert per als convenis de col·laboració en activitats interès general, i és compatible amb els de l'article 63 i 68.

Nota 1. Els articles en què no s'indiqui altra cosa, són d'aquesta Llei.

Nota 2. L'article 2.3 de la Llei Catalana de Fundacions Privades estableix el següent: "Podran gaudir dels privilegis processals i dels beneficis fiscals concedits per l'Estat, en el cas que, segons les disposicions del mateix Estat, reuneixin els pressupostos i els requisits necessaris per a gaudir-ne".

Tanmateix, afegeix l'article 7 de la mateixa Llei catalana que "el gaudi dels privilegis i els beneficis establerts en l'apartat 3 de l'article 2 es produeixen en el moment de la inscripció en el Registre de Fundacions, però llurs efectes es retrotrauran a la data de l'atorgament de la carta fundacional o, si s'esqueia, al dia de la defunció del fundador".

Nota 3. La Disposició Addicional Sisena es refereix a les següents entitats: "l'Estat, Comunitats Autònomes, les Corporacions Locals, les Universitats Públiques i els Col·legis Majors adscrits a les mateixes, els organismes públics d'investigació, l'"Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música" i l'"Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza" i organismes anàlegs de les Comunitats Autònomes.

Els ens públics i els organismes autònoms administratius que reglamentàriament es determinin.

L'Església Catòlica i les esglésies, confessions i comunitats religioses que tingui subscrits acords de cooperació amb l'Estat Espanyol.

L'"Instituto de España" i les "Reales Academias Oficiales" integrades en el mateix, les institucions amb finalitats anàlegs a la "Real Academia Española" de les Comunitats Autònomes amb llengua oficial pròpia.

La "Cruz Roja Española".

El "Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalía"

La ONCE.

Nota 4. Aquestes tres últimes exigències, amb exclusió de l'incís final, també es troben a la Llei Catalana, als articles 9.2, 13.2 i 11.5.

Nota 5. La Junta està prevista a l'article 8,e) del R.D 111/1986, de 10 de gener, que desenvolupa parcialment la Llei 16/1985, de 25 de juny, del Patrimoni Històric Espanyol (art. 60.1 i 64).

Nota 6. Els contractes de patrocini publicitari estan regulats a l'article 24 de la Llei General de Publicitat, de 11 de novembre de 1988: "El contracte de patrocini publicitari és aquell pel que el patrocinat, a canvi d'una ajuda econòmica per la realització de la seva activitat esportiva, benèfica, cultural, científica o d'altre índole, es compromet a col·laborar en la publicitat del patrocinador.

El contracte de patrocini publicitari es regira per les normes del contracte de difusió publicitària en tant en quant li siguin aplicables".

Nota 7. Si el negoci que estem estudiant no té naturalesa real si no simplement obligacional, difícilment seria inscripció al Registre de la Propietat, i en cas d'hipotecarse la finca en la que estigués col·locada l'estàtua, relleu, pintura, en tal forma que reveli el propòsit d'unirlo de forma permanent a la finca (art. 334.4 Codi Civil), la hipoteca s'estendria a l'obra d'art (vid. a més art. 111.1 de la Llei Hipotecaria).

Nota 8. L'article 139 de la Llei de l'Impost sobre el Valor Afegit preveu que seran considerats objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, a efectes de l'impost, els següents:

"Un. A efectes d'aquest impost, es consideraran:

1er. Objectes d'art.

Les obres d'art originals definides en l'article 20, apartat u, número 27 d'aquesta Llei.

2n. Antiguitats.

Els béns mobles útils o ornamentals, quedant excloses les obres d'art i els objectes de col·lecció, que tinguin més de cent anys de antiguitat i que les seves característiques originals fonamentals no hagin sigut alterades per modificacions efectuades durant els cent últims anys.

3er. Objectes de col·lecció.

Els que presenten un interès arqueològic, històric, documental, bibliogràfic, etnogràfic, paleontològic, zoològic, botànic, mineralògic, numismàtic o filatèlic i siguin susceptibles de destinarse a formar part d'una col·lecció.

Dos. Allò que es disposa en aquest capítol no serà d'aplicació als lliuraments dels següents béns:

1er. Els adquirits a altres subjectes passius de l'impost, llevat dels supòsits en què aquests lliuraments pels que es fa efectuar l'adquisició no hagin estat subjectes a l'impost o hagin estat exempts del mateix sense dret a deducció o, en el seu cas, hagin tributat també segons les regles establertes en aquest capítol.

2n. Els adquirits a altres empresaris identificats a efectes de l'Impost sobre el valor afegit en els restants Estats membres, llevat els supòsits en que els lliuraments pels que es va fer l'adquisició hagin estat no subjectes o exemptes de l'impost o, en altre cas, hagin tributat amb subjecció a les regles establertes pel règim especial dels objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció en l'Estat membre d'origen, sense dret a deducció o devolució en cap dels esmentats supòsits.

3er. Els importats directament pel transmissent.

4art. Els construïts, renovats o transformats pel propi subjecte passiu o pel seu compte.

5è. Els integrats total o parcialment per or, platí, pedres precioses o perles naturals".

Nota 9. RD 765/1995 de 5 de maig, art. 5 es refereix a aquestes despeses, assenyalant que abans del tancament de l'exercici s'ha de comunicar per escrit a la delegació de l'Agència Estatal d'Administració Tributaria la realització d'aquestes activitats, l'import de la despesa i una memòria que descrigui i justifiqui la contribució a les finalitats de l'article 42.1.a). Tanmateix estableix que els ingressos obtinguts mitjançant aquesta activitat s'integraran en la base imposable.