

La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada

La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada



PRICEWATERHOUSECOOPERS 

© CIDEAL

© Miguel Cruz Amorós y Silvia López Ribas

CIDEAL

Blasco de Garay, 94. 28003 Madrid

☎ (+34) 915 538 488 / (+34) 915 546 402

Fax: (+34) 915 985 180

Correo electrónico: cideal@cideal.org

www.cideal.org

Ilustración portada: Photonica

Diseño: PricewaterhouseCoopers

Edición a cargo de Cyan, Proyectos y Producciones Editoriales, S.A.

Primera edición: 2004

ISBN: 84-87082-26-2

Depósito Legal: M-

Printed in Spain - Impreso en España

Índice

Presentación	9
CAPÍTULO I	
Las entidades sin fines lucrativos	
de la Ley 49/2002	11
1. Forma	11
1.1. Fundaciones	12
1.2. Asociaciones declaradas de utilidad pública	13
1.3. Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGD)	15
1.4. Otras	16
1.5. Recapitulación	28
2 Requisitos	29
2.1. Fines	30
2.2. Actividades	31
2.3. Destino de rentas e ingresos	36
2.4. Destinatarios de las actividades	38
2.5. Miembros de los órganos de Gobierno	39
2.6. Prohibición de reversión	41
2.7. Obligaciones formales	45
3. Régimen tributario: aspectos generales	50
3.1. Normativa tributaria aplicable	50
3.2. Domicilio fiscal	51
3.3. Aplicación del régimen fiscal especial	52
3.4. Entrada en vigor	57
3.5. Habilitaciones normativas	59

4. Impuesto sobre Sociedades	60
4.1. Consideraciones generales	60
4.2. Normativa aplicable	61
4.3. Construcción de la exención	62
4.4. Rentas exentas	65
4.5. Explotaciones económicas exentas	79
4.6. Base Imponible	88
4.7. Tipo de gravamen, cuota íntegra, pagos fraccionados .	99
4.8. Rentas no sujetas a retención	103
4.9. Obligación de declarar	104
4.10. Obligaciones contables	105
4.11. Aplicación del régimen de fusiones	109
5. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	111
5.1. Sujeción de las entidades sin fin de lucro	111
5.2. Realización parcial de operaciones con contraprestación. El autoconsumo	113
5.3. Exenciones	114
5.4. Tipos de gravamen reducidos	135
5.5. El IVA soportado: regla de prorata. El caso especial de las subvenciones	136
5.6. Los Convenios de Colaboración	143
5.7. Obligaciones formales	144
6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)	145
7. Tasas	147
8. Tributación Local	148
8.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	149
8.2. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	149
8.3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)	151
8.4. Otros beneficios fiscales en la tributación local	152
8.5. Aplicación de las exenciones en los tributos locales ..	154
9. Normas específicas de las Comunidades Autónomas	155
9.1. País Vasco	156
9.2. Navarra	156

CAPÍTULO II

Entidades sin fines lucrativos regidas por la Ley del Impuesto sobre Sociedades 157

1. Introducción	157
2. Ámbito subjetivo de aplicación	159
3. Ámbito objetivo de aplicación	160
3.1. Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica . . .	160
3.2. Las derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica	162
3.3. Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica	163
4. Rentas gravadas	165
5. Determinación de la base imponible	165
6. Tipo de gravamen	166
7. Obligaciones formales	166
8. Un caso práctico	167

CAPÍTULO III

Incentivos fiscales al mecenazgo 169

1. Introducción	169
2. Comparación de los incentivos fiscales al mecenazgo regulados en la Ley 49/2002 con los regulados en la Ley 30/1994	170
3. Entidades beneficiarias del mecenazgo	173

4. Régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones	175
4.1. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles	175
4.2. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones	183
4.3. Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	188
4.4. Deducción en el Impuesto sobre Sociedades	190
4.5. Deducción en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes	195
4.6. Cuadro resumen de deducciones	196
4.7. Actividades prioritarias de mecenazgo	199
4.8. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones	205
4.9. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles	209
4.10. Declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas	210
5. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo	215
5.1. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general	215
5.2. Gastos en actividades de interés general	219
5.3. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	224
5.4. Aplicación y control	235
6. Régimen tributario foral del mecenazgo.	
País Vasco y Navarra	240
6.1. Generalidades	240
6.2. Actividad de mecenazgo objeto de incentivo fiscal	241
6.3. Incentivos fiscales a las actividades de mecenazgo	242
7. Incentivos fiscales al mecenazgo en las Comunidades Autónomas con competencias normativas sobre la cuota cedida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	243

Presentación

La publicación y entrada en vigor de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que justifica este libro, cerró una larga etapa de la evolución del ordenamiento tributario español, en el tratamiento de este tipo de entidades, que se había iniciado en 1979, con la entrada en vigor de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Han sido, pues, casi 25 años de inestabilidad legislativa e insatisfacción jurídica y social los que llevan a la Ley 49/2002, cuyo comentario constituye el objeto central de este libro¹.

Hay que aclarar que por razones prácticas hemos tratado de abordar este estudio con una visión omnicomprendensiva del sujeto y del régimen fiscal. Es decir, no hemos querido limitar nuestro análisis a las fundaciones, forma jurídica de más actualidad entre las entidades sin fin de lucro, ni quedarnos en el Impuesto sobre Sociedades como tributo personal de las personas jurídicas, ya que es notorio que tanto el IVA como los tributos locales representan hoy en día una problemática tanto o más acuciante para las mismas, como podremos ver en las páginas correspondientes.

No cabe duda, en efecto, de que si bien el tratamiento fiscal dado por el legislador en España a las entidades sin fin de lucro, como tales ha alcanzado cotas notables de realismo y estímulo, también es cierto que sigue siendo incompleto en materia de impuestos indirectos.

1. Los interesados en aproximarse a las características de la evolución del régimen tributario especial pueden recurrir al capítulo 44 del Manual del Impuesto sobre Sociedades del Instituto de Estudios Fiscales (Madrid 2003), en el que Cruz Amorós analiza los antecedentes del régimen de las entidades no lucrativas y del mecenazgo.

Queremos aclarar también que la obra tiene principalmente una pretensión de apoyo a la gestión fiscal de las entidades sin fin de lucro, por lo que sin renunciar a incorporar a la misma cuantos aspectos doctrinales o jurisprudenciales nos han parecido de interés, hemos intentado, sistematizar y simplificar al máximo la exposición de las siempre áridas cuestiones fiscales, con objeto de que pueda ser de utilidad también a quienes no sean expertos tributarios.

No pensamos que el objeto de este libro haya alcanzado una estabilidad definitiva y no sólo por la frecuencia con que se modifican las normas tributarias. De una parte, resulta evidente que la propia Ley 49/2002 queda incompleta en algunos aspectos relacionados con la operativa de las entidades sin fin de lucro, como el voluntariado y, de otra, existe un consenso general en que algunos aspectos de la regulación de la fiscalidad del patrocinio y el mecenazgo, tanto domésticos como de ámbito supranacional, habrán de ser reconsiderados en el futuro.

En el ámbito internacional, la cuestión de los costes irrecuperables del IVA ha sido abordada en una conferencia celebrada en Bruselas el 29 de enero de 2003² y el Centro Europeo de Fundaciones ha distribuido recientemente un borrador de Modelo de Ley de Beneficios Públicos a las Fundaciones Europeas³, que podría influir en la modificación de las regulaciones actualmente vigentes, tanto civiles y administrativas como tributarias.

Esperamos por ello que este libro pueda adaptarse en el futuro a los cambios jurídicos que produce la vitalidad de los agentes sociales a que afecta y a las respuestas del Derecho a sus necesidades y problemas y no quedar como una foto fija del derecho positivo de un momento determinado, destino habitual de muchos comentarios sobre Derecho positivo tributario.

Finalmente, quisiéramos dar las gracias a los auténticos impulsores de este libro, sin cuyo respaldo, interés, estímulo y, sobre todo, paciencia, no se hubiera escrito: CIDEAL personificado por su director general, Manuel Gómez Galán, y por Francisca Segundo, de la Junta Directiva, y PricewaterhouseCoopers, representado por su presidente, Miguel Fernández de Pinedo, y su director de comunicación, Alfonso López-Tello.

2. Las fundaciones europeas abordan los costes del IVA. Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones, nº 1, noviembre 2003.

3. European Foundation Centre. Discussion Document. Model Law for Public Benefit Foundations in Europe. Bruselas, mayo 2003.

Capítulo I.

Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002

1. Forma

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002) no define el concepto de entidad sin fin de lucro, a pesar de la declaración de su Exposición de Motivos, de que uno de los pilares básicos de la Ley es el concepto de entidad sin fines lucrativos.

En su lugar se limita a enumerar las entidades que se consideran sin fines lucrativos a efectos de la Ley, en consideración a la función social, actividades y características tenidas en cuenta por el legislador. El apartado 1 del artículo 1 así lo plantea cuando dice que *“Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características”*, aunque luego, como decimos, no se da tal definición, sino que obliga a construir la misma integrando los requisitos que establece el artículo 3. En definitiva, se trata de “entidades que cumpliendo los requisitos establecidos por la Ley 49/2002, persiguen fines de interés general y destinan a su realización sus rentas o ingresos”.

El artículo 2 contiene una primera relación de las entidades consideradas sin fines lucrativos (en adelante, ESFL) a efectos de la Ley 49/2002. Luego, diferentes disposiciones de la Ley conceden el régimen fiscal especial a otras entidades individualizadamente, a las que, en virtud de ello, hay que considerar, igualmente, entidades sin fines lucrativos¹. A unas y otras

1. La diferencia entre unas y otras consiste, principalmente, en los requisitos que se les exigen para disfrutar del régimen fiscal especial, ya que mientras a las del artículo 2 se les exige, en principio, el cumplimiento de los previstos en el artículo 3, para las restantes el grado de exigencia es variable.

nos referiremos brevemente a continuación, si bien nos ocuparemos más pormenorizadamente de aquéllas cuyas características responden con mayor exactitud a lo que se entiende en nuestros días como tercer sector, en cuanto asunción por la sociedad civil de la realización de actividades de interés general.

1.1. Fundaciones

La regulación de las fundaciones como institución jurídica en el Estado de las Autonomías, ha adquirido cierta complejidad por la convivencia de las normas reguladoras de las Fundaciones de competencia estatal con las reguladoras de las Fundaciones autonómicas.

Como el objeto de este libro no es el estudio del régimen sustantivo de las diversas formas jurídicas de las entidades sin fin de lucro, prescindimos aquí de cualquier intento de análisis de tan compleja realidad jurídica, para limitarnos a extraer de la regulación de las Fundaciones de competencia estatal las notas que nos parecen relevantes en relación con el régimen fiscal especial que luego examinaremos.

El Derecho de Fundación para fines de interés general está reconocido en el artículo 34 de la Constitución² y su regulación fue objeto, en primer lugar, de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (en adelante, Ley 30/1994) y, ahora, de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante, Ley 50/2002), que ha revisado el anterior marco legal, conservando, sin embargo, numerosos preceptos y soluciones de la Ley 30/1994, dados los efectos positivos constatados en su aplicación.

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley 50/2002, son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares (artículo 3.2). Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción

2. Véase Cabra de Luna, Miguel Ángel: "El derecho de fundación en la Constitución", CIRIEC-ESPAÑA nº Extraordinario 47/2003, y García-Andrade Gómez, Jorge: "Algunas acotaciones al concepto formal de fundación en la Constitución Española", *Revista de Administración Pública*, nº 155, mayo-agosto 2001.

de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones (artículo 4.1).

La situación de las fundaciones extranjeras con actividades en España es objeto del artículo 7 de la Ley, que les exige:

- Acreditación de que han sido válidamente constituidas con arreglo a su Ley personal.
- Establecimiento permanente en España.
- Inscripción en el Registro de Fundaciones competente.

Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello, llevarán necesariamente un libro diario, un libro de inventarios y cuentas anuales que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales cuando concurren las circunstancias que establece la Ley. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, indicándose en la memoria los elementos patrimoniales afectos a las actividades mercantiles (artículo 25).

1.2. Asociaciones declaradas de utilidad pública

Junto con las fundaciones, el otro gran grupo de entidades sin fines lucrativos, beneficiario del régimen fiscal especial, es el constituido por las asociaciones declaradas de utilidad pública.

El desarrollo general del artículo 22 de la Constitución, que reconoce el derecho fundamental de asociación, se realiza por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación (en adelante, Ley 1/2002), que contiene el régimen de las asociaciones sin fin de lucro que no son objeto de una regulación especial, como los partidos políticos, sindicatos, comunidades de bienes, cooperativas, etc.

Las asociaciones se constituyen mediante acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular (artículo 5).

Las asociaciones deberán inscribirse en el correspondiente Registro a los solos efectos de publicidad y de limitación de responsabilidad de los promotores (artículo 7).

Las asociaciones pueden realizar actividades económicas (artículo 13) y deberán llevar una contabilidad que permita obtener una imagen fiel de su patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como de las actividades realizadas (artículo 14).

Al igual que ocurría con las fundaciones, la Ley prevé el acceso al Registro, de las asociaciones extranjeras que desarrollen actividades en España de forma estable o duradera, que deberán establecer una delegación en territorio español (artículo 25) y acreditar que están válidamente constituidas con arreglo a su ley personal y la Ley Orgánica 1/2002 (artículo 28.3).

Las asociaciones que persigan objetivos de interés general pueden ser objeto de medidas de fomento por parte de las Administraciones públicas, según prevé el Capítulo VI de la Ley y obtener la declaración de utilidad pública si reúnen determinados requisitos, lo que les da acceso al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. Muy brevemente, dichos requisitos serían los siguientes:

- Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general.
- Que su actividad no esté restringida, exclusivamente, a beneficiar a sus asociados.
- Que las retribuciones de los miembros de los órganos de representación no sean con cargo a fondos y subvenciones públicas.
- Que cuenten con los medios y la organización adecuados para garantizar el cumplimiento de sus fines.
- Que se encuentren en funcionamiento ininterrumpido, cumpliendo todos los requisitos legales, durante los dos años anteriores a la presentación de la solicitud (artículo 32).

El procedimiento de declaración de utilidad pública requerirá informe favorable en todo caso del Ministerio de Hacienda y se resolverá mediante Orden Ministerial, sin perjuicio de las competencias de las Comunidades Autónomas para realizar sus propias declaraciones de utilidad pública (arts. 35 y 36), a efectos de los beneficios establecidos en sus respectivos ordenamientos jurídicos.

El Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, que deroga el Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, ha venido a regular los procedimientos de declaración de utilidad pública de las asociaciones en desarrollo de la Ley 1/2002. La solicitud de declaración de utilidad pública se dirigirá al organismo público encargado del Registro de Asociaciones donde se

encuentre inscrita la entidad. A la solicitud deberán acompañarse los documentos siguientes:

- Memoria de las actividades desarrolladas ininterrumpidamente durante los dos años precedentes.
- Cuentas anuales de los dos últimos ejercicios cerrados.
- Certificaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social en las que conste que se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones.
- Copia compulsada, en su caso, del alta, en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Certificación del acuerdo de solicitar la declaración de utilidad pública.

Será competente para resolver la solicitud de declaración de utilidad pública el Ministro del Interior. La Orden Ministerial pondrá fin a la vía administrativa y contra ella podrá interponerse recurso contencioso-administrativo y, en su caso, recurso potestativo de reposición. Transcurrido un plazo de seis meses desde la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para la instrucción del procedimiento, sin que se haya notificado resolución expresa, se podrá entender desestimada (silencio negativo) la solicitud de declaración de utilidad pública³.

Hay que tener en cuenta finalmente que podrán ser declaradas de utilidad pública las asociaciones deportivas y las regidas por leyes especiales que reúnan los requisitos citados más arriba (Disposición adicional primera).

1.3. Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGD)

La tercera categoría de entidades sin fin de lucro que menciona la Ley 49/2002, son las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo.

Se trata de *“...entidades de Derecho Privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas*

3. Véase también el Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones, cuyo Capítulo II, Sección 5ª, se dedica a la inscripción de la declaración y revocación de la condición de utilidad pública.

con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo” (artículo 32 de la Ley 32/1998).

La mención expresa de las ONGD por la Ley 49/2002, debe interpretarse como un reconocimiento expreso al desarrollo experimentado por las mismas y a la extensión de su campo de actuación y de su presencia social⁴.

Sin embargo, aunque pudiera pensarse inicialmente que la mención expresa de las ONGD, suponía atribuirles por sí mismas la condición de entidades sin fin de lucro a efectos fiscales, cumpliendo los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002, lo cierto es que la condición contenida en la letra c) del artículo 2, de que “...*tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores*”, congela la situación preexistente a la entrada en vigor de la nueva Ley, ya que deberán configurarse como fundaciones o asociaciones y en este último supuesto obtener la declaración de utilidad pública, para poder acceder al régimen fiscal especial.

Se mantiene así plenamente vigente en nuestro criterio el artículo 35 de la Ley 23/1998, salvando las referencias a la Ley 30/1994 que deben entenderse realizadas a los preceptos correspondientes de la Ley 49/2002⁵. Según su apartado 1: “*El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos regulado en el Capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre (hoy Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre), resultará aplicable a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo inscritas en los Registros a que se refiere el artículo 33 de la presente Ley, siempre que revistan la forma jurídica y cumplan con los requisitos exigidos en el mismo*”.

1.4. Otras

Si bien las fundaciones y asociaciones son las formas jurídicas principales a través de las cuales se instrumenta la participación privada en actividades de interés general, el legislador, como ya hiciera en la Ley 30/1994, incluye o asimila al concepto de entidades sin fines lucrativos, a una larga serie de entidades en atención a su naturaleza, fines o a ambos conjuntamente.

4. Véase Exposición de Motivos del Real Decreto 1910/1999, de 17 de diciembre.

5. Ver Disposición Adicional Decimoséptima.

A continuación haremos una breve referencia a cada una de ellas:

1.4.1. Federaciones deportivas

Las Federaciones deportivas españolas son entidades privadas, sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica propia, cuyo ámbito de actuación se extiende al conjunto del territorio del Estado. Están integradas por Federaciones deportivas de ámbito autonómico, clubes deportivos, deportistas, técnicos, jueces y árbitros, ligas profesionales, si las hubiese, y otros colectivos interesados que promueven, practican o contribuyen al desarrollo del deporte. Además de sus propias atribuciones, ejercen por delegación, funciones públicas de carácter administrativo.

Su estructura interna y funcionamiento se regulan a través de sus Estatutos, que deberán publicarse en el Boletín Oficial del Estado, debiendo regirse por principios democráticos y representativos.

Las Federaciones deportivas de ámbito autonómico integradas en las Federaciones españolas correspondientes, ostentarán la representación de éstas en la respectiva Comunidad Autónoma.

Las Federaciones deportivas se encuentran bajo la tutela y coordinación del Consejo Superior de Deportes y deberán inscribirse en el Registro de Asociaciones Deportivas.

Sus recursos serán, entre otros: subvenciones concedidas por entidades públicas, donaciones, herencias, los frutos de su patrimonio, préstamos o créditos que obtengan y los beneficios que produzcan las actividades y competiciones deportivas que organicen, así como los derivados de contratos que realicen, debiendo aplicar éstos al desarrollo de su objeto social.

En caso de disolución de una Federación deportiva española, su patrimonio neto, si lo hubiera, se aplicará a la realización de actividades análogas determinándose por el Consejo Superior de Deportes su destino concreto.

Se regulan por:

- Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (arts. 30-40).
- Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas.

1.4.2. *Comités Olímpicos*

Son los organismos encargados de velar por la difusión y observancia, dentro de sus respectivos países, del contenido ético y los principios filosóficos del Olimpismo, con plena capacidad de obrar, patrimonio propio y duración ilimitada.

El *Comité Olímpico Español* es una asociación sin fines de lucro, dotada de personalidad jurídica cuyo objeto consiste en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de los ideales olímpicos. En atención a este objeto, el Comité Olímpico Español es declarado de utilidad pública. Se regirá por sus propios Estatutos y Reglamentos, de acuerdo con los principios y normas del Comité Olímpico Internacional.

El *Comité Paralímpico Español* tiene la misma naturaleza y ejerce funciones análogas respecto de los deportistas con discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales.

Se regirán por:

- Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (arts. 48-49).
- Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modifica determinados apartados de la Ley 10/1990.
- Sus Estatutos, aprobados el 22 de noviembre de 2001 y el 26 de mayo de 1997, respectivamente.
- Carta Olímpica, de 3 de septiembre de 1997.

1.4.3. *Cruz Roja Española*

El ordenamiento jurídico español la configura como una institución humanitaria de carácter voluntario y de interés público, que desarrolla su actividad como auxiliar y colaboradora de las Administraciones públicas, bajo la protección del Estado español ejercida a través del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Se ajustará a lo previsto en los convenios internacionales sobre la materia en los que España sea parte, a la legislación que le sea aplicable y a sus propias normas internas.

Tiene personalidad jurídica propia y plena capacidad jurídica y patrimonial para el cumplimiento de sus fines.

La aprobación de sus Estatutos corresponde a la Asamblea General de Cruz Roja Española por mayoría absoluta de sus miembros.

Los bienes, derechos, cuotas y recursos de cualquier clase constituyen un patrimonio único, afecto a los fines de la Institución.

Se registrá por:

- Real Decreto 415/1996, de 1 de marzo, sobre ordenación.
- Estatutos de la Cruz Roja, aprobados el 28 de junio de 1997.
- Reglamento General Orgánico de Cruz Roja, aprobado el 29 de julio de 1998.

1.4.4. Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE)

Corporación de Derecho Público, de carácter social, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, que desarrolla su actividad en todo el territorio español, bajo el protectorado del Estado.

Para el adecuado cumplimiento de sus fines mantendrá la personalidad jurídica y beneficios de carácter procesal, tributario y postal que el ordenamiento jurídico le reconoce, en cuanto institución sin ánimo de lucro que ordenará su actuación a la consecución de la autonomía personal y plena integración de los deficientes visuales en la sociedad y colaborará con el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y las restantes Administraciones públicas, así como con las entidades privadas, en la ejecución de las políticas de integración social de las personas con minusvalía, a través de la articulación de los mecanismos de solidaridad y cooperación que se establezcan mediante Convenio.

Para el cumplimiento de sus fines contará, entre otros, con su patrimonio, los beneficios de la explotación en exclusiva de la concesión estatal de la venta del cupón prociegos, las donaciones, herencias de particulares, subvenciones, etc.

El protectorado del Estado sobre la ONCE corresponde al Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, que velará por la coordinación de los servicios que presta y la política social general desarrollada por el propio Ministerio.

Normativa por la que se regula:

- Real Decreto 358/1991, de 15 de marzo, de reordenación de la ONCE.
- Orden Ministerial, de 23 de marzo de 2000, por la que se aprueban sus Estatutos.

La Fundación ONCE para la Cooperación e Integración Social de Personas con Discapacidad es una entidad de naturaleza fundacional sin ánimo de lucro, de carácter benéfico-asistencial, de duración indefinida, que persigue fines sociales y que fue constituida por la Organización Nacional de Ciegos Españoles por razones de solidaridad social con las personas discapacitadas, de conformidad con la Escritura Fundacional y los Estatutos que le rigen.

La Fundación ONCE dedica su actuación a la mejora de las condiciones de vida de las personas con discapacidad en ámbitos en los que el logro de una efectiva igualdad de oportunidades puede hacer que la integración de este colectivo en la sociedad sea una realidad.

Está regulada por sus Estatutos, aprobados el 19 de diciembre de 2002 (última modificación) por su Patronato.

1.4.5. Obra Pía de los Santos Lugares

Institución pública autónoma con personalidad jurídica, plena capacidad de obrar y patrimonio propio, que tiene como objeto la gestión y conservación de la iglesia-museo de San Francisco el Grande, de las misiones en Marruecos, del hospicio español de Constantinopla y de los establecimientos españoles en Tierra Santa.

El protectorado se ejerce por el Ministerio de Asuntos Exteriores.

Se rige por:

- Ley de 3 de junio de 1940, por la que se constituye la Obra Pía de los Santos Lugares.
- Orden de 30 de abril de 1953, sobre composición del Patronato y de la Comisión Permanente.

1.4.6. Iglesia Católica

El Estado español reconoce a la Iglesia Católica el derecho de ejercer su misión apostólica y le garantiza el libre y público ejercicio de las actividades que le son propias y en especial las de culto, jurisdicción y magisterio.

La Iglesia podrá organizarse libremente, ya que puede crear, modificar o suprimir diócesis, parroquias y otras circunscripciones territoriales, que

gozarán de personalidad jurídica civil en cuanto la tengan canónica y ésta sea notificada a los órganos competentes del Estado.

Las órdenes, congregaciones religiosas y otros institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas adquirirán la personalidad jurídica civil mediante la inscripción en el correspondiente Registro del Estado.

Las instituciones o entidades de carácter benéfico o asistencia de la Iglesia o dependientes de ella se registrarán por sus normas estatutarias y gozarán de los mismos derechos y beneficios que los entes clasificados como de beneficencia privada.

En relación con la Iglesia Católica deben tenerse en cuenta las siguientes disposiciones básicas:

- Instrumento de ratificación de España al Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español, de 28 de julio de 1976, que tiene naturaleza de Tratado Internacional.
- Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos jurídicos, firmado el 3 de enero de 1979.
- Instrumento de Ratificación del Acuerdo español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado el 3 de enero de 1979.
- Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa.

1.4.7. Otras Iglesias, confesiones y comunidades religiosas

El Estado, por imperativo constitucional, viene obligado, en la medida en que las creencias religiosas de la sociedad española lo demanden, al mantenimiento de relaciones de cooperación con las diferentes Confesiones religiosas.

El Estado tiene la posibilidad de adoptar Acuerdos o Convenios, con aquellas Confesiones religiosas que hayan alcanzado un cierto arraigo, tanto por su número de creyentes como por su credo, en la sociedad española y se hallen debidamente inscritas en el Registro de Entidades Religiosas.

Se regularán por:

- Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa, y
- Los acuerdos propios de cada confesión:

- *Acuerdo de cooperación del Estado español con la Federación de entidades religiosas evangélicas de España (aprobado por la Ley 24/1992, de 10 de noviembre).*

Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FERE-DE): formada por aquellas Iglesias que, figurando inscritas en el Registro de Entidades Religiosas (RER), formen parte o se incorporen posteriormente a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, mientras su pertenencia a la misma figure inscrita en el mencionado Registro.

- *Acuerdo de cooperación del Estado español con la Federación de Comunidades Israelitas de España (Ley 25/1992, de 10 de noviembre).*

Federación de Comunidades Israelitas de España (FCI): acoge a las Comunidades de confesión judía que estén integradas en la Federación e inscritas en el RER.

- *Acuerdo de cooperación del Estado español con la Comisión Islámica de España (Ley 26/1992, de 10 de noviembre).*

Comisión Islámica de España: órgano representativo del Islam ante el Estado español para la negociación, firma y seguimiento de los acuerdos adoptados. Está constituida por la Federación Española de Entidades Religiosas Islámicas y la Unión de Comunidades Islámicas de España.

Los derechos y obligaciones que se deriven del Acuerdo serán de aplicación a las Comunidades Islámicas inscritas en el RER.

1.4.8. Asociaciones y entidades religiosas

Conforme a la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, las Iglesias, Confesiones y Comunidades Religiosas tienen derecho a crear y fomentar asociaciones, fundaciones e instituciones para la realización de sus fines, atendiendo a las disposiciones del ordenamiento jurídico general.

Las asociaciones y otras entidades y fundaciones religiosas podrán adquirir personalidad jurídica civil, mediante la inscripción en el correspondiente Registro en virtud de documento auténtico en el que conste su

erección, fines, datos de identificación, órganos representativos, régimen de funcionamiento y facultades de dichos órganos.

Las asociaciones constituidas para fines exclusivamente religiosos por las iglesias, confesiones y comunidades religiosas se registrarán por lo dispuesto en los tratados internacionales y en las leyes específicas, sin perjuicio de la aplicación supletoria de las disposiciones de la Ley Orgánica reguladora del Derecho de Asociación.

1.4.9. Fundaciones de entidades religiosas

Según María del Mar Martín⁶, la Ley Orgánica 7/1980, de Libertad Religiosa, regula el derecho a crear fundaciones religiosas de las confesiones religiosas o de miembros de éstas, siempre que se integren dentro de la estructura confesional. Este derecho es una manifestación del derecho de libertad religiosa.

Para Pedreira Menéndez⁷, de los Acuerdos suscritos con la Iglesia Católica se deduce la existencia de dos clases de fundaciones: aquéllas que persiguen fines eminentemente religiosos, a las que les será aplicable el artículo 6.2, de la Ley Orgánica 7/1980, y el R.D. 589/1984, y aquéllas otras cuyos fines son de interés general para la sociedad (asistencia social, docencia...), a las que se aplicará la normativa general sobre fundaciones.

Las primeras se amparan en el artículo 16 de la Constitución y las segundas en el 34.

Para el mismo autor, las fundaciones de la Iglesia Católica se caracterizan por estar erigidas canónicamente por la autoridad competente de la Iglesia, tener fines eminentemente religiosos y estar inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, sección de fundaciones religiosas.

Las demás iglesias, confesiones y comunidades religiosas también pueden crear fundaciones, pero se las equipara a las entidades sin ánimo de lucro y benéfico privadas a todos los efectos, rigiéndose por la normativa general y deberán inscribirse en el correspondiente Registro del Estado.

6. *Las fundaciones religiosas en el Derecho español. Especial referencia al Derecho autonómico*, Universidad de Almería, Servicio de Publicaciones, Almería 1995.

7. *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Editorial Lex Nova, Valladolid 1999.

A estos efectos hay que tener en cuenta por tanto:

- Acuerdo firmado con la Iglesia Católica, de 3 de enero de 1979, sobre asuntos jurídicos.
- Acuerdos y Convenios de cooperación ya citados, suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas.
- Artículo 6.2, de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa.
- Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, sobre adquisición de personalidad jurídica civil por las fundaciones erigidas canónicamente.
- Disposición adicional segunda, de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

1.4.10. Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo

Instituto de España

Constituido por el conjunto de los Académicos numerarios pertenecientes a las Reales Academias Oficiales establecidas en Madrid: Española; de la Historia; de Bellas Artes de San Fernando; de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales; de Ciencias Morales y Políticas; Nacional de Medicina; de Jurisprudencia y Legislación y Nacional de Farmacia.

Su objetivo es mantener y estrechar la fraternidad espiritual de las indicadas ocho Reales Academias españolas, auxiliándose y complementándose entre sí para la mayor eficacia de sus tareas y actividades, ejerciendo la superior representación académica nacional en España y en extranjero.

Sus funciones son las que le sean encomendadas por el Estado, las que le atribuyen las Reales Academias y las que acuerda por su propia iniciativa.

Depende administrativamente del Ministerio de Educación y Ciencia a través de la Secretaría de Estado de Universidades e Investigación.

Regulado por:

- Decreto de 8 de diciembre de 1937.
- Decreto de 1 de enero de 1938.
- Decreto 18 de abril de 1947.
- Decreto 558/1963, de 14 de marzo.
- Decreto 1333/1963, de 30 de mayo.

Reales Academias

- Real Academia (R.A.) Española: sus Estatutos fueron aprobados mediante R.D. 1109/1993, de 9 de julio, modificado por R.D. 1857/1995, de 17 de noviembre.
- R.A. de la Historia: los estatutos por los que se rige esta Corporación fueron aprobados el 2 de diciembre de 1962.
- R.A. de Bellas Artes de San Fernando: por Real Decreto de 10 de julio de 1987, se aprobó la Reforma parcial de los Estatutos de la Academia. Asimismo se produce otra Reforma parcial de los Estatutos mediante Real Decreto de 25 de octubre de 1996.
- R.A. de Ciencias Exactas, Físicas y Naturales: por Real Decreto de 19 de enero de 1979, se aprobaron nuevos Estatutos.
- R.A. de Ciencias Morales y Políticas: el Decreto de 29 de enero de 1970 aprobó los estatutos vigentes.
- R.A. Nacional de Medicina: el R.D. 1653/1998, de 24 de julio, aprueba sus Estatutos.
- R.A. de Jurisprudencia y Legislación: los estatutos que reorganizaron la Real Academia de Jurisprudencia se aprobaron por Decreto de 27 de junio de 1947, y fueron objeto de modificación parcial por Decreto 1333/1963, de 30 de mayo. Actualmente están en proceso de elaboración unos nuevos Estatutos.
- R.A. Nacional de Farmacia: el Decreto 896/1989, del 14 de julio, refrenda los nuevos Estatutos.

Encontramos *Academias Asociadas* en las siguientes Comunidades Autónomas:

Andalucía:

- Sevilla: R.A. de Medicina de Sevilla; R.A. de Bellas Artes de Santa Isabel de Hungría; R.A. de Legislación y Jurisprudencia; R.A. de Ciencias Veterinarias; R.A. de Buenas Letras.
- Cádiz: R.A. Hispanoamericana de Cádiz, R.A. de Medicina y Cirugía.
- Granada: R.A. de Jurisprudencia y Legislación de Granada; R.A. de Medicina y Cirugía; Academia de Ciencias Veterinarias de Andalucía Oriental.
- Córdoba: R.A. de Córdoba de Ciencias, Bellas Letras y Nobles Artes.

Aragón:

- Zaragoza: R.A. de Medicina de Zaragoza; R.A. de Nobles y Bellas Artes de San Luis de Zaragoza; Academia Aragonesa de Jurisprudencia y Legislación; R.A. de Ciencias Exactas, Físicas, Químicas y Naturales.

Asturias:

- Oviedo: R.A. de Medicina de Asturias y León.

Baleares:

- Palma de Mallorca: R.A. de Medicina y Cirugía de Palma de Mallorca.

Canarias:

- Santa Cruz de Tenerife: R.A. de Medicina de Distrito de Santa Cruz de Tenerife.

Castilla-La Mancha:

- Toledo: R.A. de Bellas Artes y Ciencias Históricas de Toledo.

Castilla-León:

- Salamanca: R.A. de Medicina de Salamanca.
- Valladolid: R.A. de Medicina y Cirugía de Valladolid; R.A. de Bellas Artes de la Purísima Concepción.
- Burgos: Academia Burguense de Historia y Bellas Artes.

Cataluña:

- Barcelona: R.A. de Buenas Letras de Barcelona; R.A. de Belles Arts de Sant Jordi.

Extremadura:

- Cáceres: R.A. de Extremadura de las Letras y las Artes.

Galicia:

- Coruña: R.A. Gallega de Bellas Artes de Nuestra Señora del Rosario; R.A. de Medicina.

Madrid:

- Madrid: R.A. de Ciencias Veterinarias; R.A. Matritense de Heráldica y Genealogía.

Murcia.

- Murcia: R.A. de Medicina y Cirugía de Murcia; Academia de Alfonso X el Sabio.

Valencia:

- Valencia: R.A. de Bellas Artes de San Carlos; R.A. Academia de Cultura Valenciana; R.A. de Medicina de Valencia.

1.4.11. Instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española

Encontramos las siguientes:

- *Institut d' Estudis Catalans*. Se creó en 1907, con el objeto de estudiar científicamente todos los elementos de la cultura catalana. Está regulado por el Real Decreto 3118/1976, de 26 de noviembre, sobre reconocimiento y Estatutos, modificados el 2 de abril de 2001, por el Pleno del Institut.
- Real Academia de la Lengua Vasca –*Euskaltzaindia*–: creada en 1919, para avanzar en el camino de la estandarización de la lengua vasca, así como para investigar y sintetizar las leyes gramaticales del euskera y dar normas para la escritura. Está regulada por:
 - Artículo 6º, apartado 4 del Estatuto de Gernika, aprobado como Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre.
 - Real Decreto 573/1976, de 26 de febrero, sobre reconocimiento y Estatutos.
 - Real Decreto 272/2000, de 25 de febrero, que modifica sus Estatutos.
 - El Gobierno de Navarra reconoció a la Real Academia de la Lengua Vasca como institución oficial en la Ley Foral 18/1986, de 15 de diciembre.
- Real Academia Galega: fundada en 1905, realizó la estandarización oficial de la lengua. Está regulada por el Real Decreto 271/2000, de 25 de febrero, por el que se aprueban sus Estatutos.
- Academia Valenciana de la Lengua. Está regulada por la Ley 7/1998, de 16 de septiembre, de creación de la Academia y el Decreto 158/2002, de 17 de septiembre, que aprueba el Reglamento de la Academia.
- Academia de Llingua Asturiana. Creada en 1980, está regulada por el Decreto del Consejo Regional de Asturias 33/1980 y los Estatutos aprobados, por Decreto 9/1981, de 6 de abril, modificado el 12 de abril de 1995.

1.4.12. Entidades Benéficas de Construcción

Como señala Pedreira Menéndez⁸, pueden ser asociaciones o fundaciones legalmente constituidas cuyos asociados y administradores carezcan de

8. Obra citada, págs. 43 y 44.

ánimo de lucro⁹, de conformidad con el Decreto 2114/1968, de 24 de julio.

Su patrimonio debe estar adscrito a la construcción de viviendas protegidas o de protección oficial.

El capital de estas entidades puede integrarse por donativos, legados, cuotas de suscripción, subvenciones y otro tipo de ingresos.

Las cantidades que obtengan por el alquiler y venta de inmuebles, deberán ser reinvertidas en la construcción de nuevas viviendas protegidas.

Se regularán básicamente por:

- Ley de 19 de abril de 1939 de viviendas protegidas.
- Decreto de 8 de septiembre de 1939, que aprueba el Reglamento de Viviendas Protegidas.
- Decreto 2114/1968, de 24 de julio que aprueba el Reglamento de Viviendas Protegidas.
- Real Decreto 2960/1976, de Viviendas de Protección Oficial.

1.5. Recapitulación

Como puede apreciarse, la mayoría de estas entidades desarrollan, directa o indirectamente, actividades relacionadas con alguno de los fines de interés general mencionados en el número 1º del artículo 3 de la Ley 49/2002, o sea, deportivos, de asistencia e inclusión social, culturales, etc. Los fines religiosos no se recogen expresamente en el artículo 3 de la Ley 49/2002, a diferencia de lo que ocurre en el artículo 20.12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, pero el legislador interpreta claramente que son análogos a los fines de interés general.

Hay que anotar, por último, que a pesar de las apelaciones a la iniciativa privada, tercer sector, sociedad civil, etc., que caracterizan esta regulación,

9. La contestación de 4/12/2003 de la DGT a la consulta 2066-03, admite que no es necesario que el requisito de gratuidad de cargos, representantes o miembros de los órganos de gobierno, venga expresamente establecido en los Estatutos de la entidad, si se acredita su cumplimiento efectivo.

es patente el componente de oficialidad, público o intervencionista que sobrevuela la relación de entidades sin fines lucrativos que acabamos de analizar. Protectorados, declaraciones de utilidad pública, registros administrativos de variada naturaleza, personalidades jurídicas de derecho público, etc., son elementos que garantizan que el “*tercer sector*” beneficiado del régimen fiscal especial, se mantiene, en su búsqueda de interés general, en las pautas que señala el Sector Público, sin perjuicio, además de la comprobación en sí del cumplimiento de los requisitos puramente tributarios, que realiza la Administración tributaria.

2. Requisitos

Establecido por agregación el concepto de entidad sin fines lucrativos, o sea, que tipo de entidades jurídicas pueden acceder a los beneficios de la Ley 49/2002, ésta regula, en su artículo 3, los requisitos adicionales para poder disfrutar del régimen fiscal especial.

Según la Exposición de Motivos de la Ley, se trata de asegurar con ellos “...*que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general*”.

La Ley 49/2002 ha seguido la línea de la Ley 30/1994, con algunos cambios significativos producto de la experiencia acumulada, de la evolución en la consideración de “*tercer sector*” o, sencillamente, del reenfoque de algunos de los postulados más cerrados de la Ley 30/1994, particularmente los que afectaban a fundaciones-empresa o fundaciones de cartera, muy reforzadas con la nueva Ley.

A continuación nos ocupamos de los mismos, distinguiendo entre los requisitos que se exigen a las entidades sin fines lucrativos como tales y los requisitos generales de aplicación del régimen fiscal especial que estudiamos separadamente.

Conviene recordar también en este momento que no todas las entidades sin fines lucrativos han de cumplir la totalidad de los requisitos que enumera el artículo 3. Existen numerosas excepciones por razón de la naturaleza de las entidades, que comentaremos oportunamente y que afectan principalmente a las entidades que hemos considerado asimiladas y reconducido al epígrafe 1.4. anterior.

2.1. Fines

Las entidades sin fin de lucro han de perseguir fines de interés general. La Ley 49/2002 no define que deba entenderse por fines de interés general, recurriendo al sistema de lista para integrar tal concepto, que abarca los siguientes:

- Defensa de los derechos humanos y de las víctimas del terrorismo y actos violentos.
- Asistencia e inclusión social.
- Cívicos.
- Educativos.
- Culturales.
- Científicos.
- Deportivos.
- Sanitarios.
- Laborales.
- Fortalecimiento institucional.
- Cooperación para el desarrollo.
- Promoción del voluntariado.
- Promoción de la acción social.
- Defensa del medio ambiente.
- Promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales.
- Promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos.
- Fomento de la tolerancia.
- Fomento de la economía social.
- Desarrollo de la sociedad de la información.
- Investigación científica y desarrollo tecnológico.

La lista sin embargo no es cerrada sino meramente ejemplificadora o demostrativa del alcance del concepto de interés general. En consecuencia, cualquier otro fin desarrollado por alguna de las entidades sin fin de lucro catalogadas, que pueda calificarse de interés general, permitirá el disfrute del régimen fiscal especial¹⁰, lo cual requiere acotar lo que deba entenderse por fines de interés general –concepto jurídico indeterminado–,

10. La Disposición adicional novena de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, ha incluido los fines orientados a la Gestión Forestal Sostenible entre los de interés general que se relacionan en el apartado 1º del artículo 3.

tarea no fácil que los comentaristas han soslayado normalmente. No obstante, Tomás y Valiente¹¹ ha señalado que *“Es lo general, lo común a muchos, lo que interesa a un amplio grupo de ciudadanos o en hipótesis a todos ellos, lo que se justifica por la Constitución como ámbito de los fines propios de las fundaciones; no lo público, que hace referencia a la esfera de los poderes del Estado”*, consideración con la que estamos de acuerdo, ya que “el carácter común, general y esencial de los fines perseguidos”, serían para nosotros las notas determinantes del concepto de interés general¹².

En este sentido, echamos de menos en la enumeración anterior algunos fines no estrictamente públicos y si de interés general, como el fomento del empleo o la vivienda, que, indudablemente, deben entrar en el ámbito de este número 1º por interpretación del concepto de interés general. La lista es exactamente coincidente con la enumeración de los fines exigibles a las fundaciones, de acuerdo con la Ley 50/2002, lo que pone de relieve el papel sustancial que éstas ocupan en la configuración del “tercer sector”, ya que a pesar de la separación normativa operada, el régimen fiscal especial sigue tomando como referencia la figura de la fundación para orientar su construcción.

2.2. Actividades

Las actividades naturales de las entidades sin fin de lucro deben ser, de acuerdo con lo que acabamos de explicar, la realización de los fines de interés general que constituyan su objeto o finalidad estatutaria. El problema es que para conseguir esa finalidad específica pueden desarrollar actividades de muy variada naturaleza, no siempre exigidas por el cumplimiento de su objeto o finalidad específica. El caso más delicado es el de las explotaciones económicas que luego analizaremos con más detalle, ya que puede interpretarse que el régimen fiscal especial es un instrumento de competencia frente a las mismas actividades económicas desarrolladas por empresarios ordinarios. Por esta razón, el debate entre fines y actividades suele acabar en el Derecho positivo comparado en un sistema de exención parcial o de tributación reducida para las actividades económicas de las entidades sin fin de lucro no coincidentes con su objeto o finalidad estatutaria, lo que da satisfacción a las reclamaciones

11. Francisco Tomás y Valiente, “Estudio Previo”, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, VV.AA, Colección Solidaridad.FUNDACIÓN ONCE 1995.

12. Véase la interpretación escalonada que realiza Cabra de Luna (obra citada) en relación con la determinación del concepto “*interés general*”.

empresariales sin desconocer totalmente el destino para fines de interés general de los excedentes empresariales de las ESFL.

Ésta es la línea adoptada por el legislador español, porque, aunque aparentemente parece querer excluir las explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad estatutaria de las entidades sin fin de lucro (*“Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria”*), inmediatamente precisa que *“se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad...”*.

Por tanto, puede decirse que las entidades sin fin de lucro en el ámbito de la Ley 49/2002, podrán realizar las siguientes actividades:

- Actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria que podrán ser a su vez explotaciones económicas (un hospital, un museo, un taller formativo, un colegio, un laboratorio, etc.) o no.
- Explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, por ejemplo, la explotación de una finca agrícola o de un garaje, cuyo volumen de negocio no supere el 40% de los ingresos totales de la entidad.

Como luego veremos, esto no quiere decir que las explotaciones económicas coincidentes con el objeto o finalidad estatutaria de la entidad estén necesariamente exentas, ya que deben figurar en la lista cerrada que contiene el artículo 7 de la Ley.

Entendemos que el legislador no admite que, fuera de las anteriores, puedan desarrollar las entidades actividades ajenas a su objeto o finalidad específica y que si se constata su realización perderían el derecho a disfrutar del régimen fiscal especial, aparte de las consecuencias que ello pudiera tener en su régimen sustantivo.

2.2.1. Explotaciones económicas

De acuerdo con el párrafo 2º, del número 3º, del artículo 3 de la Ley 49/2002, *“... se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes*

y *servicios*”. Se trata de la definición fiscal de explotación económica vigente en nuestro sistema fiscal desde la Reforma Tributaria de 1977, por lo que no requiere de mayores aclaraciones, ya que su aplicación no ha suscitado especiales dificultades, ni en el ámbito del Impuesto sobre la Renta ni en el del Impuesto sobre Sociedades.

El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a los efectos de la Ley 49/2002, explotación económica.

Evidentemente, esta disposición no supone la exención de cualquier actividad inmobiliaria que puedan realizar las entidades sin fin de lucro. Lo que aclara el precepto a nuestro juicio (inciso final del número 3º del artículo 3 de la Ley 49/2002) es que el mero arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, recibido en concepto de dotación patrimonial, donación o aportación, cualquiera que sea la forma en que se realice, no puede considerarse explotación económica, sino rendimiento del capital inmobiliario. Cualquier otra actividad inmobiliaria que pudiera realizar una entidad que reúna los requisitos de la definición antes transcrita, se considerará, sin duda, explotación económica a los efectos de la Ley.

2.2.2. Clasificación de las explotaciones económicas

Podemos clasificar las explotaciones económicas de las entidades sin fin de lucro, de acuerdo con la Ley 49/2002, de la siguiente manera:

- Explotaciones económicas coincidentes con su objeto o finalidad específica.
- Explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad específica. Para que estas actividades sean compatibles con el régimen fiscal especial es necesario que su desarrollo no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia.

2.2.3. Explotaciones económicas coincidentes con el objeto o finalidad específica de las entidades sin fin de lucro

En la interpretación de este requisito hay que tener muy en cuenta la jurisprudencia derivada de la Ley 30/1994 que, como se sabe, concedía exención a las actividades que constituyesen el objeto o finalidad específica de las entidades sin fin de lucro, siempre que la exención se reconociese por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que no dejó de suscitar controversias con los contribuyentes por los estrictos criterios aplicados por la Agencia en su aplicación práctica.

En el caso concreto de la identidad entre fines y actividades —había otros requisitos para la exención—, la Audiencia Nacional estableció en Sentencia de 15 de febrero de 2001 la siguiente doctrina

“...el legislador contempla dos supuestos en los que la exención del Impuesto sobre Sociedades puede ser aplicada. En el primero, la exención se predica de los resultados obtenidos por una entidad en el ejercicio de su actividad social, y por los rendimientos obtenidos por las adquisiciones y transmisiones, cuando se hayan aplicado al cumplimiento de su fin social. En este caso, ‘actividad desarrollada’ coincide con ‘finalidad social’. En el segundo supuesto, la fuente de los rendimientos obtenidos no deriva de la ‘actividad social’ que sirve para cumplir el ‘fin social’, sino de ‘explotaciones económicas’ que, si bien las desarrolla la entidad, no constituyen actividades de su fin social, sino una fuente más de obtención de rendimientos, ajena a la actividad principal y aunque se apliquen al cumplimiento de los fines contemplados en los Estatutos de la entidad. En este caso, para que los ‘rendimientos obtenidos’ por la entidad a través de esas ‘explotaciones económicas’ puedan acogerse a la ‘exención’, es necesario que se de una ‘coincidencia’ de la ‘explotación económica’ con el ‘objeto o finalidad específica’ de la entidad que solicita la ‘exención’”.

En esta misma línea, si bien para una entidad concreta, el Tribunal Supremo (TS) afirma en su Sentencia de 28 de septiembre de 2002 que

“La Sentencia recurrida... (que declaraba la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de un local)... hace un análisis que compartimos plenamente... sin que el hecho de que los recursos... se obtengan mediante la venta de cupones para sorteos desvirtúe lo que estamos confirmando... En otras palabras, la justificación de la concesión que históricamente se ha mantenido, de la explotación del ‘cupón pro-ciegos’ como fuente de recursos financieros de la entidad, no reside sino en la necesidad de dotarle de los medios económicos suficientes para el cumplimiento de los relevantes fines de indudable interés público que ha asumido desde su creación y asume en la actualidad”.

Aparentemente, esta doctrina es la que se incorpora a la Ley 49/2002, que no usa la palabra identidad, sino la palabra “ajenas” (artículo 3.3º) para la delimitación negativa o las frases “desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica” (artículo 7.pfo. 1º) o “encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos”, para la delimitación positiva.

La idea básica sería, pues, la coincidencia o convergencia o, incluso, la instrumentalidad de las explotaciones económicas con los fines de interés general y no la identidad entre unos y otros. Por ejemplo, una entidad con fines culturales podría explotar un colegio en régimen de exención, como actividad coincidente o convergente o una entidad de defensa del medio ambiente podría explotar una finca agrícola con criterios ecologistas o medioambientales, disfrutando igualmente de la exención.

2.2.4. Normas reguladoras de defensa de la competencia

Con la Ley 30/1994 la apreciación de distorsiones en la competencia por la actividad económica de las entidades sin fin de lucro era facultad discrecional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo cual planteó los mismos conflictos que la apreciación del requisito de identidad entre actividades y fines. La Ley 49/2002 remite la cuestión a las normas reguladoras de la defensa de la competencia, criterio mucho más coherente y seguro jurídicamente.

La competencia, como principio rector de toda economía de mercado, representa un elemento consustancial al modelo de organización económica de nuestra sociedad y constituye la forma más importante en que se manifiesta el ejercicio de la libertad de empresa. De acuerdo con las exigencias de la economía general y de la planificación, ha de concebirse como un mandato a los poderes públicos la defensa de la competencia, que entronca con el artículo 38 de la Constitución.

Entre las normas reguladoras de defensa de la competencia citaremos las siguientes:

- Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia: Arts. 7 y 17.
- Ley 3/1991, de 3 de enero, de Competencia Desleal.
- Ley 52/1999, de 28 de diciembre, que reforma la Ley 16/1989.
- La Ley 1/2002, de 21 de febrero, de coordinación de las competencias del Estado y las Comunidades Autónomas, a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional (T.C.) de 11 de noviembre de 1999.
- Real Decreto 157/1992, de 21 de febrero, de Defensa de la Competencia. Desarrolla la Ley 16/1989 en materia de exenciones por categorías, autorización singular y Registro de Defensa de la Competencia.
- R.D. 295/1998, de 27 de febrero, sobre Competencia. Aplicación en España de las reglas europeas de competencia.

2.3. Destino de rentas e ingresos

El destino a la realización de los fines de interés general de los recursos de las entidades sin fin de lucro constituye, junto con aquéllos, la base sustancial del régimen fiscal especial que disfrutaban estas entidades.

La Ley 49/2002 mantiene el régimen de la Ley 30/1994 prácticamente sin variaciones y en plena armonía con la legislación sustantiva de fundaciones¹³, exigiendo en el artículo 3.2º) que al menos el 70% de las rentas e ingresos de las entidades se destinen a la realización de los fines perseguidos por las mismas. Se trata, por tanto, de un porcentaje mínimo, por lo que nada impide la utilización del 100% de las rentas o ingresos al servicio de los fines de las entidades. Las rentas o ingresos que no se destinen a los fines directamente, deben aplicarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas de las entidades sin fin de lucro.

2.3.1. Rentas o ingresos computables

No todas las rentas o ingresos de las entidades sin fin de lucro tienen que destinarse directamente al cumplimiento de los fines, ya que la Ley enumera específicamente los siguientes:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas: estas rentas se determinarán conforme a la normativa contable, deduciendo de los ingresos brutos los gastos en los que se haya incurrido para su obtención y el Impuesto sobre Sociedades que resulte de aplicación.
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad: el problema que plantea esta rúbrica es el tratamiento de las rentas negativas que pudieran resultar de estas transmisiones, es decir, si minoran o no las rentas positivas obtenidas y, por lo tanto, las rentas destinables. La literalidad de la Ley es contraria a la compensación, aunque nos plantea dudas el caso de los bienes y derechos que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, que deberían mantener su integridad, por lo que en este ámbito podría defenderse la compensación de rentas positivas y negativas. Por lo demás, las rentas se determinarán por diferencia entre el valor neto contable de los bienes y derechos y su valor de transmisión.

13. Ver artículo 27 de la Ley 50/2002.

c) Los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto: de los ingresos brutos podrán deducirse los gastos realizados para su obtención, que podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto contribuyan a la obtención de los ingresos. En definitiva, por la parte proporcional de los gastos generales y de administración de las entidades, que pueda imputarse a la obtención de los ingresos que se consideren.

A estos efectos, no serán gastos deducibles los efectuados para dar cumplimiento a los fines estatutarios o al objeto de las entidades sin fines lucrativos, aunque esta previsión es plenamente aplicable a todas las categorías de rentas o ingresos considerados y no sólo a los comprendidos en esta letra c).

2.3.2. Rentas o ingresos no computables

En el cálculo de estas rentas e ingresos destinables, no se incluirán:

- Las rentas derivadas de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la transmisión se reinvierta en bienes o derechos en los que concurra dicha circunstancia. Obsérvese que lo que debe reinvertirse es el importe total de la transmisión y no el de la renta, que es el destinable a la realización de los fines.

Dado que la norma habla de derechos, la reinversión no tiene que ser necesariamente en la compra de un bien inmueble, sino que podría ir destinada a pagar un derecho de traspaso, como medio de acceder a un arrendamiento o a pagar la contraprestación por la constitución de un derecho de usufructo o un derecho de superficie.

- Las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial, sea con ocasión de la constitución de la entidad o en un momento posterior, por lo que resulta aconsejable que esta afectación quede claramente expresada en el negocio jurídico de aportación o donación para evitar problemas en la aplicación del régimen fiscal especial.

A las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial hay que entender asimilados los bienes y derechos adquiridos a título gratuito y directamente vinculados al cumplimiento de los fines de las entidades por una declaración expresa del aportante o donante.

2.3.3. Plazo para cumplimiento de este requisito

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Al poderse destinar rentas e ingresos desde el comienzo del ejercicio de su obtención, el plazo real es de cinco años y cabe el destino anticipado e, incluso, financiado a las actividades de las entidades sin fin de lucro, lo que da gran flexibilidad al cumplimiento del requisito, mejorando las condiciones de la Ley 30/1994 (tres años).

El hecho de que el plazo de prescripción tributaria sea de cuatro años, obliga, por el contrario, a tener a disposición de la Administración tributaria los medios de prueba documentales precisos, que permitan el seguimiento del cumplimiento de las obligaciones de las entidades en materia de destino de rentas e ingresos¹⁴, más allá de la prescripción de los periodos impositivos concretos, como ya ocurre con otros aspectos del cumplimiento del Impuesto sobre Sociedades, como la compensación de pérdidas. Por otra parte, parece que el ejercicio en que se hayan obtenido las rentas e ingresos no prescribirá hasta que lo haga el último de los ejercicios en que aquellos pueden ser aplicados, dado lo dispuesto en el artículo 14, apartado 3, segundo párrafo, inciso inicial, de la Ley 49/2002, que comentamos más adelante.

2.4. Destinatarios de las actividades

El número 4º) del artículo 3 de la Ley 49/2002 contiene una delimitación negativa del concepto de destinatario de las actividades de las entidades sin fin de lucro, al prohibir que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de Gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado de los anteriores sean los destinatarios principales de las actividades o se beneficien de condiciones especiales.

Nada impide, por tanto, que las personas citadas se beneficien de las actividades o servicios de las entidades sin fin de lucro, siempre que haya

14. La Memoria de las Cuentas Anuales deberá indicar los compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales y, en general, cualquier circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal (Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. Apartado 17 de las normas sobre la Memoria).

otros destinatarios principales y no lo hagan en condiciones especiales. La Ley 49/2002 no aclara nada, sin embargo, acerca de la naturaleza y características de esos destinatarios principales que tendrán que ser a nuestro juicio, *“las colectividades genéricas de personas”* de que habla la Ley de Fundaciones en su artículo 3.2, entendiendo que dicho concepto abarca *“los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares”*.

Este requisito no se exige a las siguientes entidades:

- Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio o de la Ley autonómica que sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Tampoco respecto de las siguientes actividades:

- Las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- Las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, números 8º y 13º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que es la misma excepción que concede el apartado tres del artículo 20 citado, en relación con los requisitos exigidos a las entidades o establecimientos de carácter social para disfrutar de exención por el IVA. No hay que olvidar, sin embargo, que los requisitos de ambos conceptos no coinciden totalmente, como se analiza más adelante, por lo que puede aparecer alguna incoherencia en la aplicación cruzada de ambas disposiciones.

2.5. Miembros de los órganos de Gobierno

Estos cargos deben ser de desempeño gratuito y no podrán participar de ninguna forma en los resultados económicos de la entidad, ni directamente ni a través de persona interpuesta, según se desprende de la literalidad del número 5º) del artículo 3 de la Ley 49/2002. No obstante:

- Podrán ser reembolsados de los gastos debidamente justificados, originados por el desempeño de su cargo, con el límite de las cantidades

establecidas por la normativa del IRPF como dietas exceptuadas de gravamen¹⁵.

- Podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que conlleve el desempeño de su cargo, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Esta excepción debe justificarse cuidadosamente para evitar cualquier tipo de problemas en la aplicación del régimen fiscal especial.

La Ley menciona, exclusivamente, como cargos afectados, a los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de Gobierno, por lo que, evidentemente, esta prohibición no afectará a ningún otro cargo o miembro del equipo de dirección o gestión de la entidad, salvo que pueda calificarse de representante estatutario.

Los miembros de los órganos de Gobierno de las ESFL tampoco podrán percibir retribuciones a título personal por representar a la entidad en las sociedades mercantiles en que ésta participe, debiendo ingresar las retribuciones correspondientes a la condición de administrador en la caja de la entidad a que representen¹⁶. Por ello, la retribución estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no existirá obligación de practicar retención a cuenta, según el último párrafo del citado número 5º). Ahora bien, al quedar la retribución sujeta, aunque exenta también, al tratarse de un rendimiento del capital mobiliario, del Impuesto sobre Sociedades, como ingreso de la entidad, debería haberse establecido su no sujeción en el IRPF, ya que de esta manera la misma retribución queda doblemente sujeta y exenta al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto sobre Sociedades, pudiendo originarse confusiones y malentendidos en el cumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias¹⁷.

15. Véase el artículo 8º del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (BOE de 9 de febrero).

16. No obstante, el artículo 5 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante RESFL) impone al pagador de estos rendimientos la obligación de acreditar que las retribuciones de los administradores han sido recibidas por la ESFL, para justificar la no retención, lo que en la práctica determinará el ingreso directo de las retribuciones de los administradores a las entidades.

17. Las entidades sin fines lucrativos constituidas antes de la entrada en vigor de la Ley 49/2002, que opten por aplicar el régimen fiscal especial, disponían, conforme a la Disposición Transitoria Segunda de la misma, del plazo de un año desde dicha entrada en vigor para dar cumplimiento al requisito relativo a los administradores nombrados en sociedades participadas.

De la exigencia de este requisito están exceptuadas:

- Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, por su especial naturaleza y características.
- Las asociaciones declaradas de utilidad pública, ya que conforme a su legislación específica los miembros de los órganos de representación pueden ser retribuidos, siempre que no sea con cargo a fondos y subvenciones públicas.

Por el contrario, éste es el único requisito exigible, para disfrutar del régimen especial, a la Obra Pía de los Santos Lugares, las fundaciones de entidades religiosas y las entidades benéficas de construcción.

La Cruz Roja y la ONCE deberán cumplir exclusivamente la exigencia relativa a las retribuciones de los representantes en entidades participadas.

Puede decirse, por tanto, que junto con la consecución de fines de interés general, requisito que hay que presumir que concurre en estas entidades, el legislador ha considerado las restricciones relativas a la gratuidad de los cargos de los órganos de Gobierno como el otro requisito esencial exigible a las entidades sin fines lucrativos susceptibles de acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

2.6. Prohibición de reversión

De manera parecida a la Ley 30/1994, el número 6º del artículo 3 de la Ley 49/2002, prevé que en caso de disolución, el patrimonio de las entidades sin fin de lucro se destinará, bien a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25 de la misma Ley, bien a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, lo que se viene entendiendo como prohibición de reversión del patrimonio de la entidad para poder disfrutar del régimen fiscal especial.

Hay que ser conscientes, sin embargo, de que la consideración como donativos, donaciones y aportaciones deducibles de la constitución de derechos de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación, a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo (artículo 17 Ley 49/2002), abre una vía de reversibilidad que puede dejar sin efecto en muchos casos la voluntad legislativa que expresa este número

6º del artículo 3, porque parece evidente que aunque el artículo 17 hable de donativos, donaciones o aportaciones irrevocables, la constitución de un usufructo a favor de una determinada entidad no supondrá una donación o aportación irrevocable, ya que lo que preexistía en el patrimonio del donante o aportante eran los bienes, derechos o valores sobre los que se constituye el derecho de usufructo y no el propio derecho de usufructo, de forma que, a su extinción, los bienes, derechos o valores volverán al ámbito dominical del donante o aportante o de sus herederos.

Por tanto, se mantiene la prohibición de reversión a los aportantes de los bienes y derechos de las entidades sin fin de lucro que pretendan disfrutar del régimen fiscal especial, sin perjuicio de los casos de revocación de las donaciones contemplados en el Código Civil cuyos efectos fiscales están regulados en el artículo 17, apartado 2, de la Ley 49/2002, norma objeto de comentario en el epígrafe correspondiente, y de los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica reguladora del Derecho de Asociación, en caso de separación voluntaria de los asociados.

La Ley 49/2002 exige además que el negocio fundacional o los estatutos de las entidades prevean expresamente esta situación, con lo que nos encontramos, por tanto, ante un requisito que opera *“a priori”* y no en el momento de la disolución. Ello permite al legislador afirmar expresamente que *“en ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios”*. Hay que asegurarse, pues, de que el negocio fundacional o los estatutos incluyan esta prevención, bien de forma genérica bien designando expresamente alguna entidad o entidades como beneficiarias.

De forma coherente con lo expuesto, hay que entender que el *“régimen jurídico”* de que habla la norma es el derivado de la suma de la normativa vigente y el régimen estatutario de las entidades, de manera que si la normativa estatal o autonómica permitiera la reversión, pero los estatutos de la entidad previeran el destino del patrimonio, en caso de disolución, a las entidades que señala la norma, estaríamos dentro del ámbito de aplicación de la Ley.

Este planteamiento supone un cambio importante respecto a la Ley 30/1994 que exigía, sin más, la aplicación del patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines generales análogos a los realizados

por las entidades sin fin de lucro. Por ello, la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 49/2002, concede un plazo de dos años para que las entidades sin fin de lucro constituidas antes de su entrada en vigor adopten sus estatutos a lo establecido en el número 6º de su artículo 3.

Aunque no tiene demasiada trascendencia práctica, conviene analizar con detalle el ámbito subjetivo de los destinatarios del patrimonio en caso de liquidación. La Ley distingue entre:

- Entidades beneficiarias del mecenazgo¹⁸.
- Entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.

Si a continuación examinamos la relación de entidades beneficiarias del mecenazgo que contiene el artículo 16 de la Ley 49/2002, vemos que se mencionan las siguientes entidades públicas:

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos Autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- El Instituto Cervantes, el Institut Ramón Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

Aparentemente, pues, la práctica totalidad de las entidades públicas susceptibles de beneficiarse de la norma que comentamos, estarían comprendidas en la referencia a las entidades beneficiarias del mecenazgo del artículo 16 de la Ley y sólo quedaría por aclarar si los fines perseguidos por las Entidades públicas empresariales y los restantes organismos públicos, distintos de los organismos autónomos, pueden calificarse de interés general a estos efectos (por ejemplo el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial, el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, el Consejo Económico y Social, etc.), lo que habrá que determinar caso por caso. Por el contrario, entendemos que las sociedades mercantiles de mayoría de capital público quedan fuera del ámbito de aplicación de esta norma.

18. La Disposición Adicional Decimoprimeras de la Ley 49/2002 incluye también entre los potenciales destinatarios a la Obra Social de las Cajas de Ahorro.

El legislador ha previsto, probablemente de forma innecesaria, que este transvase patrimonial, en caso de liquidación, se realice en un marco de neutralidad fiscal, ya que establece la aplicación a las entidades disueltas de lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 83 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que atribuye la naturaleza de fusión a la operación por la que una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social, lo que excluye la integración en la base imponible de las rentas potencialmente derivadas de la transmisión.

Por su parte, el artículo 40.4 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) entiende que la disolución y liquidación de fundaciones da lugar a un supuesto de sucesión, de forma que

“...las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones...”, así como las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda, continuándose el procedimiento de recaudación *“...con los destinatarios de sus bienes y derechos”* (artículo 177.2. Pto. 2º).

Los beneficiarios de los patrimonios de las fundaciones disueltas y liquidadas deberán, por tanto, cerciorarse minuciosamente, antes de aceptar los bienes y derechos de las mismas, de las potenciales responsabilidades tributarias en que hayan incurrido con anterioridad, para evitar su propia responsabilidad.

La Ley General Tributaria habla sólo de fundaciones, en lugar de entidades sin fin de lucro, por lo que la potencial responsabilidad de las entidades beneficiarias del patrimonio de entidades de naturaleza diferente, habrá de dirimirse con arreglo a las reglas tributarias generales sobre sucesión o responsabilidad que no parecen haber pensado en tal supuesto, lo cual produciría un tratamiento desigual para las fundaciones difícil de justificar.

Tampoco ha pensado la Ley General Tributaria en el potencial carácter público de las entidades beneficiarias del mecenazgo, aparentemente incompatible con la adquisición de responsabilidad por infracciones tributarias de la mayoría de los entes públicos.

2.7. Obligaciones formales

La nueva Ley regula una serie de obligaciones formales y contables que actúan como requisitos para el disfrute del régimen especial. De ellas, la más novedosa es la que supone la elaboración de una memoria económica que contenga una serie de informaciones relacionadas con las actividades de las entidades sin fin de lucro y el cumplimiento de los requisitos necesarios para el disfrute del régimen especial.

2.7.1. *Inscripción en el registro correspondiente (artículo 3.7º)*

En realidad, éste no es un requisito específico del régimen fiscal especial, ya que no se ha creado un registro particular de entidades sin fin de lucro con derecho al disfrute del mismo. Habrá que remitirse, por tanto, a la normativa de las distintas formas de entidades sin fin de lucro para saber cuál es el registro correspondiente, ya que ni siquiera cada forma de entidad debe registrarse en un registro único, sino que pueden convivir varios, incluso dentro de la misma Administración¹⁹.

Determinadas entidades, susceptibles de acogerse al régimen especial, carecen además, por su naturaleza especial, de Registro especial para su inscripción.

2.7.2. *Obligaciones contables (artículo 3.8º)*

Con las obligaciones contables ocurre como con la obligación anterior. Deben cumplirse en los términos establecidos por las normas por las que se rigen las entidades o, en su defecto, por el Código de Comercio y sus disposiciones complementarias. Cuando las entidades sin fines lucrativos obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas, el artículo 11 de la Ley 49/2002, que se comenta en el lugar oportuno, se remite a las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

Hay que recordar que el derogado artículo 44 de la Ley 30/1994 preveía que cuando las entidades beneficiarias del régimen especial realizasen

19. La Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 50/2002, de Fundaciones prevé, por ejemplo, que "...en tanto no entre en funcionamiento el Registro de Fundaciones a que se refiere el artículo 36, subsistirán los Registros de Fundaciones actualmente existentes". El Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, ha aprobado el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de Asociaciones.

alguna explotación económica, debían llevar siempre la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias y aunque la nueva normativa no ha incorporado expresamente este mandato parece que no se puede llegar a otra conclusión lógica conjugando las normas mercantiles, las fiscales y las del régimen especial. Por otra parte, el apartado 9 del artículo 25 de la Ley 50/2002, de Fundaciones, establece esta solución para las fundaciones que realicen actividades económicas.

El Real Decreto 776/1998, de 30 de abril por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades (BOE 14 de mayo de 1998), constituye una norma contable potencialmente aplicable con carácter general a las entidades sin fines lucrativos, si bien su obligatoriedad dependerá de las normas por las que se rigen²⁰. Se trata de un marco operativo contable único que contiene todos los elementos necesarios para el registro contable de las operaciones que puedan realizar las entidades sin fin de lucro, incluidas las que se deriven de las actividades de carácter mercantil que pudieran realizar conjuntamente con las propias de la naturaleza de la entidad.

Sin embargo, la Disposición Final Tercera de la Ley 50/2002, de Fundaciones, prevé la actualización de las normas de adaptación en el plazo de un año a contar desde su entrada en vigor, por lo que habrá que estar, en definitiva, a la nueva adaptación para terminar de concretar las obligaciones contables de las entidades sin fin de lucro.

Las entidades sin fin de lucro podrán acogerse al régimen simplificado de la contabilidad regulado recientemente por el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, cuando al cierre del ejercicio cumplan al menos dos de los siguientes requisitos:

- Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros.
- Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea inferior a 150.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

20. Según su artículo 3, las normas de adaptación serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública.

No obstante, el beneficio de la simplificación sólo alcanza a la llevanza del libro diario simplificado pero no a los modelos de cuentas anuales simplificados, que quedan a la espera de que el Ministro de Economía ejerza la facultad que le concede la Disposición final primera de este Real Decreto para aprobar los modelos de cuentas anuales simplificados para las distintas adaptaciones sectoriales y normas específicas de determinados sujetos contables.

Teniendo en cuenta, además, que los límites cuantitativos expuestos son notoriamente inferiores a los que establece el Real Decreto 296/2004 para los demás sujetos contables, las entidades sin fin de lucro quedan injustificadamente en peor posición de cara a la simplificación contable que las entidades que, por la naturaleza de sus actividades y sus obligaciones de información con los accionistas están naturalmente llamadas a un cumplimiento más exhaustivo de las obligaciones contables.

2.7.3. Obligaciones de rendición de cuentas (artículo 3.9º)

Se ajustarán igualmente a las previsiones establecidas en la legislación específica de cada tipo de entidades.

A falta de previsión específica, las cuentas deberán rendirse antes de que transcurran seis meses desde el cierre del ejercicio y ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

2.7.4. Elaboración anual de una Memoria Económica (artículo 3.10º)

El contenido de esta Memoria, su plazo de presentación y la determinación del órgano ante el que deberá presentarse, queda remitido al desarrollo reglamentario de la Ley, que ha efectuado el artículo 3 del RESFL. No obstante, la propia Ley determina la información que deberá incluirse en dicha memoria, cuando se refiere a los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y proyectos y al porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

El Reglamento, no obstante, en un notorio exceso normativo, no objetado por el Consejo de Estado, exige la siguiente información a las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen fiscal especial:

- Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de

- los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.
- Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.
 - Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.2º de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.
 - Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.
 - Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.
 - Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.
 - Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.
 - Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.
 - Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

De los supuestos anteriores, resulta claro que sólo los incluidos en las letras b) y e) pueden considerarse amparados por la Ley. Los demás son aportación del Reglamento, la mayoría de ellos, además, difíciles de justificar desde una perspectiva de racionalidad en el establecimiento de las obligaciones tributarias formales, ya que o se trata de información fiscal que se hace llegar a la Administración a través de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta (letras a), c), d) y f)), o se trata de documentación general de las entidades fácilmente disponible en el momento de la comprobación de la situación tributaria. Se impone, pues, por vía fiscal,

la obligación contable de elaboración de la Memoria, independientemente de que estén las entidades obligadas a su realización.

Como el apartado 3 del artículo 3, permite que las entidades que, en virtud de su normativa contable, estén obligadas a la elaboración anual de la Memoria, puedan cumplir esta obligación mediante la inclusión en la misma de la información citada y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, integran entre las cuentas anuales una Memoria cuyo contenido engloba parcialmente la información sobre actividades, ingresos, y gastos e inversiones financieras, que exige la Ley 49/2002, lo más aconsejable sería seguir la metodología de las normas de adaptación para la elaboración de la Memoria Económica, completándola con el resto de la información que no esté prevista en aquéllas. Esto no quiere decir que la tarea sea fácil, ya que como ha puesto de manifiesto en el cuadro siguiente Gallego Díez²¹ las diferencias de información entre la memoria fiscal y la memoria contable, versión normal o abreviada, resultan profundas y significativas.

INCLUSIÓN DE LA INFORMACIÓN DE LA MEMORIA FISCAL EN LA MEMORIA CONTABLE

INFORMACIÓN	NORMAL	ABREVIADO
Identificación: rentas exentas y no exentas	No	No
Separación de ingresos, gastos e inversiones por proyectos	No	No
Gastos en cada proyecto por categorías	No	No
Forma de cálculo del destino de rentas e ingresos	Apartado 20. Aplicación de los elementos patrimoniales a fines propios	Apartado 13. Aplicación de los elementos patrimoniales a fines propios
Retribuciones obtenidas por el patrón	Apartado 21. Otra información	Apartado 14. Otra información
Porcentaje de participación en sociedades mercantiles	Apartado 9. Inversiones Financieras	No
Convenios de colaboración empresarial	Apartado 19. Ingresos y gastos Punto 4. Ingresos actividad	Apartado 12. Ingresos y gastos Punto 2. Ingresos actividad
Actividades prioritarias de mecenazgo	Apartado 19. Ingresos y gastos. Punto 2. Ayudas monetarias	Apartado 12. Ingresos y gastos Punto 1. Ayudas monetarias
Destino patrimonio disolución	No	No

21. Enriqueta Gallego Díez, "La normativa contable y su incidencia en el régimen fiscal especial". Presentación en las II Jornadas sobre Fiscalidad de Fundaciones e Incentivos al Mecenazgo. Fundación Universitaria San Pablo-CEU. Madrid 2003.

La Memoria Económica debe presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad. Si las entidades estuviesen adscritas a la Dependencia Regional de Inspección o a la Oficina Nacional de Inspección, se presentará en estas últimas.

El plazo de presentación es de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio, o sea, normalmente, hasta el 31 de julio del año siguiente.

Quedan exoneradas de la obligación de presentación —no de la de su elaboración— de la Memoria Económica, las entidades que no participen en sociedades mercantiles, si su volumen total de ingresos del periodo impositivo no supera los 20.000 euros.

3. Régimen tributario: aspectos generales

La Ley 49/2002 desarrolla un régimen tributario especial, que será objeto de análisis pormenorizado en los siguientes capítulos de este libro. No obstante, contiene también una serie de mandatos que pueden considerarse la parte general de este régimen especial y a los que nos referimos a continuación.

3.1. Normativa tributaria aplicable

El artículo 1 de la Ley contiene dos normas de aplicación de las normas tributarias, complementarias del régimen especial.

El apartado 2 del artículo 1 establece la aplicación supletoria de las normas tributarias generales respecto del régimen especial, lo que entendemos en relación, no sólo con el denominado ordenamiento tributario general (Ley General Tributaria, etc.) sino también con respecto a las normas tributarias reguladoras de los diferentes tributos.

Por su parte, el apartado 3 del mismo artículo, que constituye una novedad de esta Ley, incorpora una mención expresa a los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y a lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española, que, si prescindimos de los que afectan a la Iglesia Católica, carecen prácticamente de relevancia por

el momento a efectos del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos. Más importancia práctica pudiera haber tenido la autonomía normativa del País Vasco y Navarra en el régimen especial, pero, en líneas generales, hay que decir que el régimen fiscal especial resulta homogéneo en todo el territorio del Estado²².

No se hace referencia en la Ley al alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, en función de lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, que, como veremos más adelante, no dejan de tener trascendencia, particularmente en materia de patrocinio y mecenazgo, sobre cuestiones propias de la Ley 49/2002.

3.2. Domicilio fiscal

El artículo 4 de la Ley 49/2002 se refiere al domicilio fiscal de las entidades sin fines lucrativos, limitándose a adaptar a sus peculiaridades el artículo 8 del TRIS lo que merece una doble crítica ya que:

- Sistemáticamente, este precepto, tal como está configurado, debería formar parte del Capítulo II de la Ley, que se refiere específicamente al Impuesto sobre Sociedades.
- Se trata de una norma incompleta ya que no contiene previsión alguna respecto de entidades sin fin de lucro no residentes, a cuyo domicilio fiscal se refiere el artículo 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRIRNR), aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Recordemos que la Ley 49/2002 admite expresamente que operen en territorio español entidades sin fin de lucro no residentes mediante establecimiento permanente (artículo 2.d).

Por tanto, cuando se habla de domicilio fiscal de las entidades sin fines lucrativos hay que distinguir el caso de las entidades residentes y el de las no residentes.

22. Ver en relación con la Ley 49/2002, la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de Vizcaya y la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de Guipúzcoa ya que en el momento de escribir estos comentarios no se ha producido la adaptación a la reforma efectuada por la Ley 49/2002 de las Normas Forales de Álava y Navarra.

El domicilio fiscal de las entidades residentes será su domicilio estatutario, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de la entidad. En otro caso, dicho domicilio será el lugar en que se realice dicha gestión y dirección y, en su defecto, se considerará como tal el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

El artículo 142 del TRIS y el artículo 52 del Reglamento del mismo Impuesto completan la normativa reguladora de las obligaciones de los sujetos pasivos con relación al domicilio fiscal.

Las entidades no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en España:

- Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquél en el que radique el mayor valor del inmovilizado.
- Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

En cuanto a representantes y responsables el TRIRNR, contiene normas prolijas en sus arts. 10 y 9, respectivamente, que deben tenerse en cuenta a estos efectos y el artículo 22.2 remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades en materia de cumplimiento de obligaciones formales de los establecimientos permanentes, lo que supone la aplicación a los mismos del artículo 52 del Reglamento antes citado.

3.3. Aplicación del régimen fiscal especial

A la aplicación del régimen especial de las entidades sin fin de lucro se dedica el artículo 14 de la Ley 49/2002, que figura como último precepto del Capítulo II del Título II de la Ley, dedicado al Impuesto sobre Sociedades, lo que nos obliga a hacer la misma crítica sistemática que hacíamos más arriba, respecto del artículo 4, pero ahora en sentido contrario, ya que el artículo 14 debería haber figurado en el Capítulo I del Título II y no en el Capítulo II, por estar referido, como su propio texto expresa, al régimen fiscal especial en su conjunto y no al Impuesto sobre Sociedades.

Dicho esto, la Exposición de Motivos de la Ley establece con claridad que la aplicación del régimen fiscal especial depende de la voluntad de las entidades, que se canalizará mediante la comunicación a la Administración tributaria de la correspondiente opción.

Por tanto, a diferencia del régimen de la Ley 30/1994, que requería que se solicitase su reconocimiento a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Ley 49/2002 considera el régimen especial como voluntario, de manera que podrán autoaplicársele las entidades que consideren que reúnen los requisitos de la Ley y opten por su aplicación.

La opción se ejercerá en la forma y plazo que se establezcan reglamentariamente y tiene carácter indefinido mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

El artículo 1 del RESFL ha aclarado que la opción por la aplicación del régimen fiscal especial se comunica a la Administración tributaria a través de la correspondiente declaración censal (Modelo 036). Según los casos, la declaración censal será de Alta o simplemente de Modificación y hay que tener en cuenta que opera también a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, a pesar de que se trate de un tributo local.

A efectos de la aplicación temporal del régimen fiscal especial hay que distinguir entre los tributos periódicos y los instantáneos:

- **Tributos periódicos:** El régimen fiscal especial se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal y a los sucesivos, mientras no se renuncie expresamente. La renuncia producirá efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a la presentación de la correspondiente declaración censal, que deberá efectuarse, al menos, con un mes de antelación al inicio de aquél.
El tributo periódico característico es el Impuesto sobre Sociedades.
- **Tributos instantáneos:** El régimen fiscal especial se aplicará a los hechos imposables producidos durante los periodos impositivos en que sea de aplicación, aunque se produzcan con anterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal, lo que puede generar derecho a la devolución de cantidades ya ingresadas (artículo 95.8 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).
La renuncia, lógicamente, surtirá sus efectos para los hechos imposables producidos a partir de la fecha de inicio del periodo impositivo respecto del cual deba surtir efecto.

El tributo instantáneo característico de las entidades sin fin de lucro sería el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las entidades a que se refiere el apartado 1 de la Disposición Adicional Novena de la Ley 49/2002 (la Iglesia Católica en sentido estricto y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español), no tienen que efectuar comunicación específica para la aplicación del régimen fiscal especial, de acuerdo con la Disposición Adicional Única del Reglamento.

La tardanza en la aprobación del Reglamento posibilitó la finalización, antes de su entrada en vigor, de periodos impositivos iniciados a partir del 25 de diciembre de 2002 (fecha de entrada en vigor de la Ley 49/2002), sin que las entidades sin fines de lucro afectadas hubieran podido acogerse al régimen especial de acuerdo con sus prescripciones. Por ello, su Disposición Transitoria Única permite el ejercicio de la opción, para dichos periodos impositivos, en el plazo de tres meses a partir de la entrada en vigor del Reglamento (24 de octubre de 2003).

En relación con la aplicación del régimen fiscal especial, dos cuestiones merecen una atención especial.

3.3.1. Consultas vinculantes

La Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 49/2002 prevé que durante los seis meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, podrían formularse consultas vinculantes sobre su aplicación, que cumpliesen los siguientes requisitos:

1. Plantearse exclusivamente por las federaciones y asociaciones de las entidades sin fin de lucro, por las federaciones deportivas españolas y por las conferencias, comisiones y secretarías que representen a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas.
2. Las consultas debían referirse a cuestiones que afectasen a sus miembros o asociados. No se requería que se tratase de cuestiones que revitiesen generalidad, por lo que entendemos que cabían consultas-repertorio, que incorporaran la problemática individual de los miembros o asociados.
3. La presentación de las consultas se rigió por lo dispuesto en el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen

aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

Hasta el 25 de junio de 2003 cabía, por tanto, la presentación de este tipo de consultas, cuya contestación tiene los efectos que señala el artículo 14 del RD 404/1997, citado, o sea que los órganos de la Administración tributaria están obligados a aplicar los criterios expresados en la contestación, en tanto que no se modifique la legislación aplicable o aparezca jurisprudencia aplicable al caso, que desvirtúe la contestación.

Las consultas que no cumpliesen las especificaciones anteriores podrían formularse por el procedimiento ordinario previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, que excluye el efecto vinculante de la contestación. No obstante, con la entrada en vigor el 1 de julio de 2004 de la nueva Ley General Tributaria la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes con carácter general en las condiciones establecidas en su artículo 89.

3.3.2. Cumplimiento e incumplimiento de los requisitos

El apartado 2 del artículo 14 señala que la aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho más arriba examinados, que deberán ser probados —o a nuestro juicio simplemente acreditados— por las entidades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal especial.

A continuación, el párrafo 1º del apartado 3 del artículo 14 señala que el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, junto con los intereses de demora que procedan.

Desde luego, este precepto está inspirado en el apartado 3 del artículo 137 del TRIS, pero no resuelve la totalidad de las situaciones que pueden generarse en torno al incumplimiento de los requisitos del artículo 3. El artículo 137.3 es una norma muy específica, referida a un caso muy concreto (pérdida, con posterioridad a la aplicación de un beneficio fiscal, del derecho a disfrutar del mismo) y que determina con precisión el plazo de subsanación del incumplimiento. El artículo 14.3 carece de estas características

y requeriría de un desarrollo reglamentario que aclare su forma de aplicación, ya que, a nuestro juicio, hay que distinguir:

- El incumplimiento de los requisitos en un determinado periodo impositivo, que afecta, exclusivamente, al disfrute del régimen fiscal especial en ese periodo impositivo o a partir de ese momento.

En este caso, el cumplimiento de las obligaciones tributarias debe hacerse de acuerdo con el régimen tributario general o especial que corresponda, sin que procedan, en principio, recargos o intereses de demora.

- Incumplimiento de los requisitos con efectos no sólo para el periodo impositivo en curso o hechos imponibles futuros, sino también para periodos impositivos o hechos imponibles ya declarados o autoliquidados.

Es en este caso –efectos del incumplimiento hacia atrás– cuando parece de aplicación el artículo 14.3, párrafo 1º: ingreso de las cuotas dejadas de pagar y de los intereses de demora que procedan, lo que supone una limitación, en estos supuestos, de la aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria²³. La norma no establece un plazo de ingreso concreto por lo que entendemos que, salvo desarrollos reglamentarios, deberá efectuarse de forma inmediata al incumplimiento de los requisitos si se quieren evitar los recargos del artículo 61.3 de la LGT o a la aplicación de sanciones tributarias.

- Incumplimiento de la forma de ingresar señalada en a) y b), con regularización espontánea posterior sin requerimiento administrativo previo.

En este supuesto entendemos de aplicación plenamente el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria: pago de recargos con o sin intereses de demora, según los casos.

- Regularización de la situación tributaria de la entidad, como consecuencia del incumplimiento de los requisitos, por parte de la Administración tributaria.

Este tipo de regularización comporta, como es sabido, la exigencia de cuotas, intereses de demora y de las sanciones que procedan como consecuencia de las infracciones cometidas. Por tanto, tampoco queda abarcada por la literalidad del primer párrafo del artículo 14.3, debiendo tenerse en cuenta en caso de incumplimiento ya que representa un encarecimiento de las consecuencias del mismo.

23. Véase a estos efectos el artículo 27 de la nueva Ley General Tributaria que regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

El párrafo segundo del artículo 14.3 contiene reglas especiales para dos supuestos particulares de incumplimiento de requisitos:

- Incumplimiento del requisito del número 2º del artículo 3: destinar a la realización de los fines de la entidad el 70% al menos de sus rentas o ingresos.

Las cuotas diferenciales a ingresar serán las correspondientes al ejercicio o ejercicios en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente. La Ley no aclara si deberán ingresarse las cuotas totales o sólo las proporcionales al volumen de resultados o ingresos no aplicados correctamente, solución lógica y coherente con la aplicada en el sistema tributario a otros supuestos de disfrute de beneficios fiscales. No obstante, como con iguales criterios interpretativos puede sostenerse lo contrario, o sea, la desaparición de la consideración, a efectos de la Ley 49/2002, de la entidad como entidad sin fin de lucro, sería de gran importancia la correspondiente aclaración interpretativa sobre la aplicación de esta norma.

- Incumplimiento del requisito establecido en el número 6º del artículo 3: destino del patrimonio en caso de disolución.

En este caso, las cuotas diferenciales a ingresar serán las correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, o sea, todas las cuotas pendientes de prescripción. La exigencia en este segundo supuesto, de intereses de demora nos parece un supuesto sancionador más que compensador de retraso ya que, *strictu sensu*, no existiría tal demora o dejar de ingresar en los periodos devengados y no prescritos. Respecto al ejercicio de incumplimiento hay que remitirse a las consideraciones anteriores sobre el párrafo primero del apartado 5 del artículo 14.

El artículo 14 termina puntualizando respecto de ambos supuestos que todo lo estatuido en él es “...*sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan*”, lo que, por las razones también expuestas más arriba, nos parece que sólo puede referirse al supuesto de que sea la Administración la que deba regularizar la situación tributaria de la entidad incumplidora por no haberlo hecho ésta.

3.4. Entrada en vigor

La Disposición Final Tercera de la Ley 49/2002 establece que su entrada en vigor se producirá al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, lo que sitúa, en principio, en el 25 de diciembre de 2002 la entrada en vigor de la Ley.

No obstante, el párrafo segundo de la misma Disposición establece que las disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas, surtirán efectos sólo para los periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley, lo cual lleva a una curiosa diferenciación, ya que mientras que con respecto al Impuesto sobre Sociedades, el periodo impositivo viene decidido por el contribuyente, respecto de los dos tributos locales entendemos que el periodo impositivo será el determinado por su normativa reguladora, normalmente el año natural, entrando la Ley en vigor para estos dos tributos el 1º de enero de 2003.

Con respecto a los demás impuestos afectados por la Ley: IRPF, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la fecha de entrada en vigor de la Ley será, en principio, la citada de 25 de diciembre de 2002. No obstante, el caso de las ESFL contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, merece una consideración especial por el paralelismo aplicable a su tributación en relación con el Impuesto sobre Sociedades, que obligaría a concluir que, en estos casos, la entrada en vigor de la Ley sería también a partir del primer periodo impositivo que se inicie después de 25 de diciembre de 2002. Somos conscientes, sin embargo, de que la literalidad de la norma puede llevar perfectamente a la conclusión contraria.

La entrada en vigor de la Ley 49/2002 contrasta con la que tuvo su predecesora, la Ley 30/1994, cuya Disposición Final Segunda dispuso que se produciría al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, si bien las disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades surtirían efectos para los ejercicios que se cerrasen a partir de la expresada fecha. Suponemos que dada la novedad y lo esperado de aquel régimen, el legislador consideró oportuno anticipar al máximo su aplicación al primer periodo impositivo posible lo que tal vez no haya parecido necesario u oportuno al legislador actual.

Finalmente, la entrada en vigor de la Ley se traduce en la derogación de las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, del Título II y las Disposiciones Adicionales cuarta a séptima, novena a duodécima y decimoquinta y decimosexta de la Ley 30/1994, fórmula derogatoria que hay que relacionar con la de la Ley 50/2002, de Fundaciones, que deroga el Título I y las Disposiciones Adicionales primera, segunda, tercera, octava, decimotercera, decimocuarta, decimoséptima y

decimoctava de la Ley 30/1994. Es importante tener en cuenta que según la Disposición Adicional decimoséptima de la Ley 49/2002, las remisiones normativas existentes en el ordenamiento al Título II de la Ley 30/1994, se entenderán hechas a los preceptos de esta Ley.

Como es lógico el tránsito de un régimen fiscal especial a otro no es instantáneo ni en el tiempo ni en las soluciones, por lo que el legislador tiene que abordar la regulación de un régimen transitorio que resuelva estos desajustes. Tres Disposiciones transitorias se dedican a esta tarea:

- Régimen transitorio de las exenciones concedidas al amparo de la Ley 30/1994 (DT 1ª). Mantienen su vigencia durante un periodo de dos años a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley. Entendemos, no obstante, que esta vigencia decae cuando las actividades se encuentren igualmente exentas de acuerdo con la nueva Ley, lo que, por otra parte, será el caso más frecuente.
- Régimen transitorio de la situación de los administradores nombrados en entidades participadas (DT 2ª). Las entidades dispondrán del plazo de un año para dar efectividad al cumplimiento del requisito de que los administradores que les representen en entidades participadas, ingresen sus retribuciones en la entidad. Hay que anotar que la Disposición Transitoria Segunda se remite equivocadamente al último párrafo del número 5º del artículo 3º incorporado en la tramitación parlamentaria, cuando en realidad quiere referirse al penúltimo.
- Régimen transitorio de adaptación de los estatutos (DT 3ª). Como la Ley 30/1994, la Ley 49/2002, concede un plazo de dos años, desde su entrada en vigor, para adaptar los estatutos de las entidades sin fin de lucro a lo exigido en materia de destino del patrimonio en caso de disolución, por el número 6º de su artículo 3, lo que confirma, en nuestro criterio, que el *régimen jurídico* de que habla este precepto puede identificarse con los estatutos de las entidades. Cualquier otra adaptación de los estatutos requerida por la nueva normativa debería efectuarse, por lo tanto, inmediatamente, si tiene carácter sustantivo para el disfrute del régimen especial.

3.5. Habilitaciones normativas

De acuerdo con las habilitaciones constitucionales en vigor:

- La Ley de Presupuestos Generales de Estado podrá modificar el tipo de gravamen de las entidades sin fin de lucro y los porcentajes de

deducción y límites cuantitativos previstos en la Ley para su aplicación.

- El Gobierno está autorizado a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la Ley, autorización de la que ya ha hecho uso promulgando el RESFL.

4. Impuesto sobre Sociedades

4.1. Consideraciones generales

Este epígrafe trata los principales aspectos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) que afectan a las entidades sin fines lucrativos, tanto los que son específicos de las mismas, regulados en el Título II de la Ley 49/2002, como aquellos de aplicación general recogidos en la norma propia del Impuesto, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La tributación de las ESFL en el Impuesto sobre Sociedades constituye, de acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, uno de los tres pilares básicos sobre los que se apoya su régimen fiscal que, encuentra su justificación, en la función social y el interés general de las actividades que estas entidades desarrollan. Los otros dos “pilares” a que se refiere la Ley 49/2002 son el concepto de ESFL que contiene la Ley y su fiscalidad en materia de tributos locales y son tratados en otros epígrafes de esta obra.

Antes de desarrollar la tributación de las ESFL en el IS, hay que recordar que este impuesto grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas constituyendo su hecho imponible la obtención de renta —cualquiera que sea su fuente u origen— por el sujeto pasivo. En consecuencia, las ESFL, en tanto que personas jurídicas que realizan el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades serán sujetos pasivos del mismo. Su tributación, sin embargo, se ve atenuada por la calificación de entidades parcialmente exentas que les concede el apartado 2 del artículo 9 del TRIS, remitiendo los términos de la exención a lo establecido en el Título II de la Ley 49/2002.

Dentro del Título citado, el Capítulo II²⁴ regula las particularidades de la exención relativas al Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la siguiente estructura:

24. El artículo 14, relativo a la aplicación del régimen fiscal especial de las ESFL, aunque está dentro del Capítulo II ha sido tratado independientemente en el epígrafe 3.3 anterior.

- Normativa aplicable (artículo 5).
- Rentas exentas (artículo 6).
- Explotaciones económicas exentas (artículo 7).
- Reglas específicas para la determinación de la base imponible de las explotaciones económicas no exentas (artículo 8).
- Normas de valoración (artículo 9).
- Tipo de gravamen aplicable a las rentas no exentas (artículo 10).
- Obligaciones contables (artículo 11)
- Rentas no sujetas a retención ni ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades (artículo 12).
- Obligaciones de declarar (artículo 13).

En el desarrollo de este epígrafe, y con el objeto de ilustrar el engarce entre la magnitud renta en sentido contable con esa misma magnitud en su vertiente fiscal, junto con los comentarios a la norma fiscal se incluyen algunas referencias, que no pretenden ser exhaustivas, a la normativa contable aplicable a las ESFL, en concreto, al Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades (en adelante, PGCESFL).

4.2. Normativa aplicable

El artículo 5 de la Ley 49/2002 señala que las ESFL aplicarán las normas del Impuesto sobre Sociedades en todo lo no previsto en ella en materia de este Impuesto.

La aplicación subsidiaria del TRIS significa que, tanto para las rentas exentas como para aquellas rentas no exentas, serán de aplicación, además de las reglas específicas que contiene la Ley 49/2002, las normas del régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Entre los preceptos del TRIS y de su desarrollo reglamentario que afectarán a las ESFL destacan, por su aplicación generalizada, los relativos a la formación de la base imponible y a las deducciones a practicar en la cuota del Impuesto.

De igual forma, son susceptibles de ser aplicados por las ESFL, los siguientes regímenes especiales regulados en el Título VII del TRIS:

- Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores regulado en el Capítulo VIII.

- Régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión regulados en el Capítulo XII (con la excepción del tipo de gravamen a que se refiere el artículo 114).
- Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero regulado en el Capítulo XIII.

Para las ESFL que cumplen los requisitos de la Ley 49/2002 el régimen fiscal especial que ésta contiene es opcional, por lo que si no se opta por él o si, habiendo optado se renuncia posteriormente al mismo, el régimen fiscal que resultará aplicable, con carácter obligatorio, será el de las entidades parcialmente exentas regulado en el Capítulo XV del Título VII del TRIS, que se estudia más adelante.

En cuanto a la normativa contable cabe, asimismo, recordar la remisión que efectúan las normas de adaptación del PGCESFL a las normas y criterios de valoración contenidos en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (en adelante, PGC), para todo lo no modificado expresamente en dicha adaptación sectorial respecto de las operaciones mercantiles que realicen las ESFL. Esta disposición resulta de gran importancia ya que la base imponible de las explotaciones económicas no exentas se calculará aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades sobre el resultado contable del ejercicio determinado de acuerdo con la normativa mercantil.

Por otra parte, el hecho de que los principios contables recogidos en el Código de Comercio y en el PGC, sean aplicables en la elaboración de la información económica de las ESFL significa que aquellos se entienden indiferentes a la naturaleza empresarial o no lucrativa de la entidad "...ya que si bien puede haber distintos significados de ciertas magnitudes su cuantificación y representación debe ser la misma"²⁵.

4.3. Construcción de la exención

Para configurar la exención en el IS de las ESFL existen²⁶ dos alternativas posibles. Una, consistente en gravar los recursos obtenidos por la ESFL sin considerar como gasto deducible su aplicación a los fines propios, que es la adoptada, con ciertos matices, por las diferentes leyes

25. Ortega, E., "La Información económica en las entidades sin fines lucrativos", en *Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones*, VV. AA, Dykinson 1999.

26. Véase Gota Losada, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*. Tomo III. Banco Exterior de España. Madrid, 1989. Página 586.

reguladoras²⁷ de la tributación de estas entidades en España, y, la otra, que consiste, por el contrario, en permitir la deducción como gasto de las cantidades aplicadas a sus fines propios, lo que implicaría la exención total de estas entidades en cuanto cumplieran sus fines y su tributación si destinaran los recursos obtenidos a finalidades distintas e impropias.

La Ley 49/2002, si bien conceptualmente responde al modelo referido en primer lugar, se acerca, en cuanto a sus resultados, en gran medida al segundo ya que, muchas de las ESFL acogidas a dicha norma, van a ver exentas todas sus rentas y el resto tributará, exclusivamente, por las que procedan de explotaciones económicas que la citada norma no considere exceptuadas de gravamen.

En cuanto a la construcción técnica de la exención en el Impuesto sobre Sociedades regulada en el Capítulo II del Título II de la Ley 49/2002, efectuamos dos precisiones previas que entendemos fundamentales para interpretar con acierto su ámbito de aplicación.

La primera cuestión es que, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley 49/2002, están exentas de tributación las “rentas”, esto es, la diferencia entre los ingresos obtenidos en el periodo impositivo y los gastos en los que se ha incurrido en el mismo para su obtención, lo que por otra parte no podía ser de otra forma toda vez que el objeto del Impuesto lo constituye la renta y no los ingresos. Esto implica, como se verá más adelante, que aquellos gastos exclusivamente relacionados con ingresos generadores de rentas exentas no podrán ser deducidos de los ingresos vinculados a la formación de rentas no exentas de tributación²⁸ lo que supone, sencillamente, la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos aplicable tanto en la norma mercantil –artículo 38 del Código de Comercio y principios contables recogidos en la primera parte del Plan General de Contabilidad–, como en la fiscal –artículo 19.1 del TRIS– y al que habrá que recurrir para resolver las cuestiones que pudieran surgir sobre el carácter o importe deducible de algunos de estos últimos. Los mismos razonamientos sirven para no considerar deducibles en la base imponible de las explotaciones gravadas, las cantidades aplicadas a la realización de los fines específicos de la entidad, bien en actividades que no constituyan explotaciones económicas, bien en éstas mismas cuando están exceptuadas de gravamen.

27. Ley 61/1978, Ley 30/1994 y Ley 49/2002.

28. Véase el artículo 8.2.a) de la Ley 49/2002

Un segundo aspecto a considerar es que, aunque la base imponible del Impuesto es descrita de forma sintética en el artículo 10 del TRIS (“...*el importe de la renta en el periodo impositivo...*”) lo que resulta lógico toda vez que su determinación parte de un concepto unitario cual es el resultado contable, la exención de la renta en las ESFL no es plena sino parcial, lo que exige la fragmentación de aquella en categorías según su fuente de procedencia, ya que permitirá diferenciar las que van a estar exentas de aquellas sujetas a tributación. Esto se lleva a cabo en los artículos 6, 7 y 8 de la Ley 49/2002. Así, el artículo 6 enumera cinco grupos de rentas exentas, una de las cuales, la procedente de determinadas explotaciones económicas se concreta en el artículo 7. El artículo 8, por su parte, delimita las rentas que estarán sujetas a tributación señalando que serán exclusivamente las derivadas de explotaciones económicas no exentas, esto es, de aquellas no enumeradas en el artículo 7. La determinación de la base imponible de las rentas no exentas nos lleva al concepto sintético de la misma, “...*el importe de la renta en el periodo impositivo...*”, por aplicación del régimen general del IS. Si, mediante la aplicación de esta técnica de delimitación de la exención hubiese alguna renta no recogida expresamente entre las categorías exentas²⁹ que tampoco constituyera el resultado de una explotación económica entendemos que habría que considerarla exenta puesto que el artículo 8 es categórico en su mandato “*en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo*³⁰ *se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas*”. Este literal denota que el legislador quiere someter a tributación en las ESFL, exclusivamente, rentas que procedan de explotaciones económicas acotándolas de forma negativa mediante la enumeración de las exentas en el artículo 7, por lo que cabe considerar que el artículo 6 tiene un carácter meramente didáctico, enumerador de rentas distintas de las derivadas de explotaciones económicas que son objeto de exención.

Desde el punto de vista contable el resultado obtenido por la ESFL en el ejercicio aparece reflejado en la cuenta 129 “Excedente del ejercicio” y

29. Así, por ejemplo, la condonación, asunción o pago de deudas (pasivos) de la ESFL será un ingreso propio de la misma (siempre que no se produzca en el ámbito de una explotación económica no exenta) que no está expresamente entre los enumerados en el artículo 6 de la Ley 49/2002. Sus reglas de contabilización e imputación figuran recogidas en la norma de valoración 21ª del PGCESFL, relativa a las subvenciones, donaciones y legados, por lo que puede asimilarse a una donación. A esta misma conclusión se llega por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12, letras a) y c), del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

30. El subrayado es nuestro.

representa el excedente positivo o negativo del último ejercicio cerrado por la entidad así como los beneficios o pérdidas derivados del ejercicio de actividades mercantiles. No obstante, la descomposición de la cuenta de resultados, incluso la abreviada, contiene los diversos resultados parciales que integran dicho excedente (de explotación, financiero y resultados extraordinarios) y, de igual forma, en la memoria deberá consignarse los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que corresponden a actividades mercantiles así como el resultado de cada una de estas actividades, por lo que la obligación fijada por el artículo 11 de la Ley 49/2002 sobre llevanza de la contabilidad de las ESFL de tal forma que permita identificar los ingresos y los gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas, encuentra paralelismo en la propia normativa mercantil y permitirá el cálculo de la base imponible a partir del resultado contable.

4.4. Rentas exentas

El artículo 6 de la Ley 49/2002 enumera las rentas obtenidas por una ESFL que gozarán de exención, clasificándolas en los siguientes cinco grupos:

1º) Rentas derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad

Esta letra contiene tres tipos de ingresos que generarán rentas exentas siempre que se destinen a financiar los fines de la entidad:

- Donativos y donaciones:

Son aquellos recibidos para el cumplimiento de los fines de la entidad, distintos de los percibidos en concepto de dotación patrimonial y que, aunque la norma no lo precise, serán de carácter dinerario ya que los no dinerarios, esto es, aquellos que consistan en bienes y derechos, parecen estar recogidos en el tercer grupo de rentas exentas.

Desde el punto de vista contable estos ingresos figurarán reflejados en las cuentas “Donaciones y legados afectos a la actividad propia

de la entidad imputados al resultado del ejercicio” (726) y “Promoción para captación de recursos” (722) que recogen las donaciones y legados afectos a la actividad propia de la institución recibidos gratuitamente, sin ningún tipo de contraprestación, que sean imputables al resultado del ejercicio así como los ingresos derivados de campañas realizadas por la institución para la captación de recursos, distintas del patrocinio. Estos ingresos constituyen ingresos típicos de las ESFL³¹.

Estas donaciones, por otra parte, tampoco están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.2 de la Ley 29/1987, reguladora de este Impuesto, se remite el gravamen de “...*los incrementos de patrimonio lucrativos obtenidos por personas jurídicas...*”³² a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la que están sujetos de acuerdo con lo establecido en sus artículos 10.3, con carácter general, y 15.3 para las adquisiciones lucrativas en especie.

- Aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior. Las aportaciones³³ destinadas a la dotación patrimonial, tanto si son efectuadas como aportación inicial en la constitución de la ESFL como si su aportación tiene lugar como consecuencia de sucesivas ampliaciones de la dotación, estarán recogidas en las cuentas “Dotación Fundacional” o “Fondo Social”. La naturaleza de estas aportaciones, al igual que las aportaciones o ampliaciones de capital en las entidades mercantiles, es la de fondos propios de la ESFL por lo que

31. En realidad, el subgrupo 72 recoge los ingresos propios de una ESFL que representan la principal fuente de financiación. El apartado II de la Introducción de las Normas de Adaptación del PGCESFL abunda en esta materia señalando que dicho subgrupo se desarrolla en cuentas con el objeto de diferenciar el origen de los ingresos que obtienen las distintas entidades por su actividad propia, es decir, los derivados de su actividad sin fin de lucro, tales como las diferentes cuotas que se pueden exigir como contraprestación de las entregas de bienes, así como de los servicios prestados por la entidad y cualquier otro ingreso que sin contraprestación efectiva pudiera obtener la misma.

32. La terminología utilizada por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de incrementos de patrimonio está en consonancia con la delimitación de la base imponible por categorías de rentas propia de la Ley 61/1978. Actualmente, dado el carácter sintético de la definición de base imponible del IS, no utiliza tal categoría como puede verse en el artículo 15 del TRIS.

33. La Dirección General de Tributos en contestación a las consultas número 1857-99 y 0742-00 ya había señalado que si bien los incentivos fiscales contemplados en los artículos 59 y 63 de la Ley 30/1994 estaban referidos a entidades ya constituidas e inscritas en los Registros correspondientes, podían ser también de aplicación a las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial.

no constituyen renta y, en consecuencia, no son susceptibles de integrarse en la base imponible del Impuesto.

- Ayudas económicas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial y contratos de patrocinio publicitario suscritos por la entidad.

El convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general está regulado en el artículo 25 de la Ley 49/2002, dentro del régimen fiscal de otras formas de mecenazgo y es definido como aquel por el cual las ESFL *“...a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades”*.

Por su parte, el contrato de patrocinio publicitario se define en el artículo 24 de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad como *“aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”*.

Como puede observarse, desde la perspectiva de la ESFL, ambas figuras³⁴ tienen un objetivo, en cierto grado, coincidente ya que, en las dos, a cambio de la entrega de una cantidad para realizar sus fines, la entidad se compromete a publicitar la participación del colaborador o patrocinador, por lo que a efectos del Impuesto sobre Sociedades de aquellas los ingresos que proporcionan reciben el mismo trato fiscal, generando rentas exentas.

Desde el punto de vista contable las cantidades percibidas por patrocinios y colaboraciones empresariales para contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad aparecerán registrados, de acuerdo con el PGCESFL, en la cuenta 723 denominada “Ingresos de Patrocinadores y Colaboraciones”.

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta

34. El tratamiento fiscal que tienen los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario en la fiscalidad del colaborador o patrocinador, respectivamente, se puede consultar en el epígrafe 22.1 de este libro.

La exención se aplica respecto de las cuotas satisfechas a una ESFL en la medida que su pago no otorgue el derecho a percibir prestación alguna a cambio o, si lo concede, que tal prestación se realice en el ejercicio de la actividad propia de la entidad o de una explotación económica exenta en los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Si las cuotas generan derecho a percibir prestaciones en el marco de una explotación económica no exenta constituirán ingresos de la misma y, por lo tanto, se tomarán en consideración para determinar su base imponible.

Este criterio ya había sido sostenido por la Dirección General de Tributos en varias contestaciones a consultas durante la vigencia de la Ley 30/1994. Así, ante lo planteado por una entidad acogida al régimen especial de las entidades parcialmente exentas del Capítulo XV del Título VIII de la LIS³⁵ el Centro Directivo señaló que "...las aportaciones y cuotas soportadas por los asociados estarán sujetas y no exentas siempre que dichas cuotas retribuyan los servicios prestados a los asociados o la utilización de los bienes por los mismos, por cuanto que, en tal caso, constituyen rendimientos de una explotación económica"³⁶. De igual forma, en contestación a otra consulta, el mismo Centro Directivo señala que "para que las cuotas o aportaciones que recibe la asociación den derecho a la deducción es necesario que las cantidades que se aportan tengan la naturaleza de donaciones, debiendo concurrir en las mismas dos notas esenciales: su carácter voluntario y el ánimo de liberalidad"³⁷.

La normativa contable distingue, asimismo, estos dos tipos de cuotas. Por una parte, las recogidas en la cuenta 721, "Cuotas de afiliados", son de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas de personas afiliadas o asociadas a la entidad. Estas cuotas se verían plenamente afectadas por la exención pues, por contraposición a las cuotas de usuarios que veremos a continuación, hay que entender que no generan derecho a la percepción de prestaciones. En segundo lugar, encontramos las registradas en la cuenta 720 "Cuotas de usuarios" que son definidas como las cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad, entre las que se citan, a título indicativo, las cuotas por participaciones en congresos, cursos o seminarios y las percibidas por entregas de bienes, prestaciones sociales y asistenciales. Estas últimas cuotas tendrán la consideración, a efectos fiscales, de

35. Actualmente Capítulo XV del Título VII del TRIS.

36. Contestación a consulta número 585-99.

37. Contestación a consulta número 1737-97.

ingresos generadores de rentas exentas cuando se obtengan en el ejercicio de la actividad propia de la entidad —que no consista en una explotación económica— o bien en el ejercicio de una de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002. Si su percepción tiene lugar en el desarrollo de una explotación económica no exenta se integrarán en la base imponible al constituir los ingresos de aquella.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar explotaciones económicas no exentas

El apartado 1 del artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones³⁸, entiende por subvención, a los efectos de esa ley, toda disposición dineraria realizada por la Administración General del Estado, las entidades que integran la Administración local o la Administración de las Comunidades Autónomas, a favor de personas públicas o privadas y que cumpla los siguientes requisitos:

- Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o la promoción de una finalidad pública.

Desde el punto de vista tributario, están exentas las subvenciones vinculadas a la realización de las actividades que constituyen la finalidad de la entidad o de las explotaciones económicas exentas. No están exentas, por el contrario, tal y como aclara la ley, las subvenciones vinculadas a financiar explotaciones económicas no exentas. En realidad, esta precisión no

38. El concepto de subvención figuraba con anterioridad en el artículo 81 del Real Decreto Legislativo 1091/1988 de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, como “toda disposición gratuita de fondos públicos realizados por el Estado o sus Organismos Autónomos a favor de personas o entidades públicas y privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público”.

resulta necesaria ya que las subvenciones vinculadas a la realización de una explotación económica constituyen siempre ingresos de la misma y, en la medida que su renta no está exenta, estarán integradas en la base imponible del Impuesto.

Las subvenciones pueden percibirse para financiar la estructura fija de la entidad —subvenciones de capital— o para financiar la realización de las actividades propias de la misma —ejecución, por ejemplo, de proyectos de cooperación internacional al desarrollo—.

La normativa contable registra las primeras en el momento de su concesión en las cuentas del subgrupo 13 “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, en particular, en la cuenta 130 “Subvenciones oficiales de capital”, cuando son concedidas por las Administraciones Públicas para el establecimiento o estructura fija de la entidad, afecta tanto a la actividad propia como a la actividad mercantil, o en la cuenta 132 “Otras subvenciones, donaciones o legados”, cuando son concedidas, en principio, por entidades o particulares también para financiar la estructura fija de la entidad. Ambas subvenciones se imputarán como ingreso del ejercicio a través de las cuentas 725 “Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio” o 775 “Subvenciones, donaciones y legados traspasados al resultado del ejercicio” en función de que la subvención esté afecta a la actividad propia o a la mercantil, respectivamente, siguiendo lo establecido en la norma de valoración vigésimo primera del PGCESFL. Ante la ausencia de una norma fiscal específica para imputar las subvenciones a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ésta se realizará por aplicación del criterio de imputación contenido en la norma mercantil citada³⁹.

Por su parte, las subvenciones concedidas por Administraciones públicas, entidades o particulares destinadas a las actividades mercantiles para, por lo general, asegurar una rentabilidad mínima o compensar un “déficit” de explotación estarán contabilizadas en las cuentas del subgrupo 74: “Subvenciones a la explotación”, 740: “Subvenciones oficiales a la explotación” y 741: “Otras subvenciones a la explotación”, según procedan de

39. Resumidamente, las subvenciones corrientes se imputan como ingreso en el ejercicio en el que se producen los hechos que motivaron su concesión —generalmente, en el mismo ejercicio en el que se concede—, y las de capital se imputan parcialmente a la cuenta de resultados en función del tipo de activo que financien. Así, si el activo es amortizable se computará como ingreso anual la cantidad sufrida como depreciación y si el activo no es amortizable se imputará al resultado contable del ejercicio en el que se transmita o se pierda el bien.

las Administraciones públicas o de entidades o particulares, respectivamente, constituyendo ingresos del ejercicio. Al igual que las subvenciones de capital, formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades cuando la explotación económica a la que se refieran no esté exenta.

Los ingresos que integran este primer grupo de rentas exentas están recogidos contablemente, en su gran mayoría, en el subgrupo 72 del PGCESFL y constituyen los ingresos propios de la entidad que, normalmente, representarán su principal fuente de financiación.

2º) Rentas “procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres”

La primera cuestión que suscita esta exención es la identificación de las rentas derivadas del patrimonio mobiliario e inmobiliario que, de acuerdo con el mandato contenido en el artículo 6 de la Ley 49/2002, no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La normativa reguladora de este Impuesto no contiene una definición de tales rentas ni referencias a ellas debido a que, como ya se ha señalado en reiteradas ocasiones, la formación de la base imponible parte de una magnitud única que es el resultado contable determinado de acuerdo con la normativa mercantil. No obstante, la revisión de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las rentas derivadas del patrimonio mobiliario e inmobiliario así como de la normativa contable, podrán facilitar la identificación de las diversas rentas que se entienden procedentes del patrimonio de la entidad, de las que los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres, citadas en la norma constituyen, posiblemente, las de percepción más frecuente por las ESFL, pero no una enumeración exhaustiva de las mismas. El patrimonio de una ESFL, de acuerdo con lo señalado para las fundaciones en el artículo 19 de su norma sustantiva, la Ley 50/2002, está integrado por “todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica” de los que es titular la entidad. La norma fiscal se refiere a los bienes y derechos de naturaleza mobiliaria e inmobiliaria que integran dicho patrimonio.

En cuanto a la identificación concreta de las rentas derivadas del cada uno de los elementos patrimoniales podemos recordar que, dentro del capítulo dedicado en el TRIRPF a la determinación y definición de la renta gravable, el artículo 19 define los rendimientos de capital como “la

totalidad de las utilidades o contraprestación cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo". Continúa este artículo señalando que son rendimientos del capital los provenientes de bienes inmuebles, del capital mobiliario y de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente reiterando que siempre que no se encuentren afectos a sus actividades económicas.

A los solos efectos de profundizar e identificar algunas rentas exentas adicionales a las enumeradas por el artículo 6.2º, se puede recurrir a la normativa del IRPF. Así, el número 1 del artículo 23 del TRIRPF considera como rendimientos del capital mobiliario:

- Los que proceden de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe ya sean percibidos en dinero o en especie, incluyendo a los dividendos, primas de asistencia a juntas, participaciones en beneficios, rendimientos procedentes de cualquier clase de activos —excepto la entrega de acciones liberadas— que faculden para la participación en beneficios.
- Los que se deriven de la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.
- Cualquier otra utilidad distinta de las mencionadas que proceda de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe y la distribución de la prima de emisión de acciones en el exceso sobre el valor de adquisición de las acciones afectadas.

El apartado 2 del mismo artículo añade a los anteriores los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios cualquiera que sea su denominación, dinerarios o en especie, así como los rendimientos derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje de cualquier clase de activo representativo de la captación y utilización de capitales ajenos, en particular, los derivados de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra y las cesiones de crédito.

Por último, el apartado 3 del artículo 23 citado se refiere a los rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y el apartado 4 señala otros rendimientos del capital mobiliario entre

ellos, los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor, los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente, los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, por el contrario, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

En cuanto a los rendimientos procedentes del capital inmobiliario, el artículo 20 del TRIRPF considera tales a los procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos y a los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza. Hay que recordar en este punto que la ley 49/2002 establece en el último inciso del artículo 3.3º que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a sus efectos, explotación económica, lo que significa, como ya se ha dicho en el epígrafe 2.2.1 anterior, que el mero arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, recibido en concepto de dotación patrimonial, no puede considerarse explotación económica sino rendimiento del capital inmobiliario, sin que esto afecte, a la consideración como tal explotación cualquier otra actividad inmobiliaria realizada por la entidad en cuanto reúna los requisitos para ello.

En cuanto a los cánones o regalías son definidos en el artículo 13.1.f. 3º del TRIRNR como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o concesión de uso de derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas; las patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre programas informáticos; informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen; equipos industriales, comerciales o científicos y cualquier derecho similar a los anteriores. También, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Real Decreto Legislativo 1/1996 que aprueba el Texto Refundido de la Ley

de Propiedad Intelectual, la Ley 11/1986 de Patentes y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

Respecto a la percepción de dividendos y participaciones en beneficios de otras entidades residentes en territorio español, en la medida en que no se integran en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no se genera derecho a la aplicación de las diversas medidas que el TRIS contiene para eliminar la doble imposición de dividendos. En el caso de participaciones significativas sobre entidades residentes la exención no supone un tratamiento distinto del regulado, con carácter general, en el artículo 30 del TRIS, al contrario de lo que acontece si las participaciones representan menos del 5% de los fondos propios de la entidad participada o el periodo de tenencia es inferior a un año. Respecto a los dividendos procedentes de participaciones sobre entidades no residentes en territorio español, si las rentas pudieran considerarse exentas por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 21 del TRIS, la exención de la Ley 49/2002 no supondría ningún tratamiento especial, lo que sí ocurre –por el contrario– si sólo pudieran acogerse a la eliminación de la doble imposición por aplicación de la regulación contenida en los artículos 31 y 32 del TRIS.

De igual forma, estarán exentas las partidas positivas que reflejan la recuperación de la pérdida de valor experimentada por los elementos patrimoniales, esto es los excesos y aplicaciones de provisiones, fundamentalmente relativas a elementos patrimoniales mobiliarios, ya que no habrá sido gasto fiscalmente deducible su dotación en el momento en que se manifestó tal pérdida de valor.

Desde el punto de vista contable algunas de las rentas señaladas, sin ánimo de que la enumeración sea exhaustiva, se corresponden con las registradas en las cuentas del PGCESFL del subgrupo 75: “Otros ingresos de Gestión”, como la cuenta 752: “Ingresos por Arrendamientos” o la 753: “Ingresos de Propiedad industrial e intelectual cedida en explotación”⁴⁰, o en el subgrupo 76: “Ingresos Financieros”, como la 760: “Ingresos de

40. La cuenta 621 “Arrendamientos y Cánones” considera a los últimos como las cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial mientras que la cuenta de ingresos, que recogerá las rentas exentas a que se refiere la Ley 49/2002 se denomina “Ingresos de propiedad industrial e intelectual cedida en explotación” definidos como “las cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial”.

participaciones en capital” o la 761: “Ingresos de valores de renta fija”, o del subgrupo 79: “Excesos y aplicaciones de provisiones”.

La segunda cuestión que plantea la exención a que nos referimos es su no extensión a las rentas de elementos patrimoniales que estén afectos a una explotación económica no exenta desarrollada por la ESFL ya que, en este caso, tales rentas no se calificarán, a efectos fiscales, como procedentes del patrimonio de la entidad sino que estarán integradas entre los rendimientos obtenidos en el desarrollo de tal explotación. De igual forma, los gastos que generen, en tanto que relativos a la explotación económica, serán deducibles de acuerdo con las reglas generales de determinación de la base imponible. Por otra parte, ni la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades, ni tampoco la relativa a las ESFL, definen lo que debe entenderse por elementos patrimoniales afectos a explotaciones económicas por lo que, por más que sea un concepto sobreentendido, puede recurrirse a la regla general que al respecto contiene el artículo 27 del TRIRPF, que considera como tales aquellos que sean necesarios para la obtención de sus rendimientos. A pesar de la ausencia señalada, tanto la Ley 50/2002 como la Ley 49/2002 reconocen, por una parte, su existencia (artículo 25.9 de la primera) y los separan de entre los generadores de rentas exentas ya que el artículo 8.2.b) de la segunda proporciona una regla para la deducibilidad de las cantidades destinadas a la amortización de los elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas.

3º) Rentas “...derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad”

El número 3º del artículo 6 establece la exención de las rentas —positivas y negativas— generadas en tres tipos de operaciones:

- Las obtenidas en transmisiones de bienes o derechos realizadas a título oneroso —compraventas—.
- Las que afloren en las transmisiones y adquisiciones lucrativas —donaciones—.
- Las que se manifiesten en la disolución y liquidación de la ESFL.

1. Respecto de las primeras rentas, hay que recordar que en las transmisiones onerosas, la más característica de las cuales es la compraventa, se genera una minusvalía o plusvalía por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable del elemento patrimonial

transferido. A efectos contables la renta positiva aparecerá recogida en la correspondiente cuenta del subgrupo 77 “Beneficios procedentes del Inmovilizado e ingresos excepcionales”, en función del tipo de inmovilizado enajenado: inmaterial, material, de bienes del Patrimonio Histórico, participaciones en entidades, etc., y la renta negativa, en las correlativas cuentas del subgrupo 67 “Pérdidas procedentes del Inmovilizado y Gastos Excepcionales”. La diferencia existente entre el cálculo de la renta generada desde el punto de vista contable y el fiscal radica en la aplicación en este último caso del mecanismo regulado en el artículo 15.10 del TRIS para no gravar, en el caso de transmisiones de bienes inmuebles, la parte de tal renta que representa una plusvalía monetaria. No obstante, dado que la renta derivada de estas transmisiones está exenta tal diferencia no resulta de interés. De igual forma, la obtención de minusvalías en este tipo de transmisiones no podrá minorar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a explotaciones económicas no exentas. Por supuesto, hay que entender, que en este apartado no se incluye la transmisión onerosa de bienes afectos a explotaciones económicas no exentas. Sí se encuentran entre las operaciones contempladas en este grupo las transmisiones por permuta o las adquisiciones de valores como contraprestación a una aportación no dineraria.

2. El segundo grupo de operaciones citadas, las rentas derivadas de transmisiones y adquisiciones lucrativas de bienes y derechos, tienen diferente tratamiento en la normativa contable y en la fiscal. Así, la transmisión lucrativa de un bien o derecho, con independencia de que tenga naturaleza monetaria o no, origina una minoración en el resultado contable de la entidad transmitente por el importe donado, en el primer caso, y por el valor neto contable del bien transmitido, en el segundo, mientras que, a efectos fiscales, dicha minoración no tiene carácter de gasto deducible en la base imponible por aplicación del artículo 14.1.e) del TRIS y, sin perjuicio, en el caso de bienes y derechos no dinerarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.2.a) y 15.3 del mismo texto, de que pueda originarse una renta positiva o negativa por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable del bien o derecho transmitido. Cuando esta renta sea positiva, también será de aplicación la corrección monetaria a que se refiere el artículo 15.10, anteriormente citado.

Por su parte, una adquisición lucrativa produce en la ESFL beneficiaria, a efectos fiscales y en virtud de los preceptos citados, una renta positiva por el valor normal de mercado del elemento

patrimonial adquirido, que coincide con el valor utilizado por la normativa contable para estas adquisiciones: el valor venal⁴¹ del bien o derecho. Vemos, pues, que ambas normativas coinciden en la valoración de la renta obtenida como consecuencia de una adquisición lucrativa si bien, la imputación temporal de dicha renta difiere ya que fiscalmente se integra en la base imponible del periodo impositivo en el que se realiza la adquisición mientras que, contablemente, se imputa a resultados en proporción a la depreciación que experimenta el bien o, si el bien recibido no es depreciable, cuando se transmita o se produzca su baja en inventario.

Las rentas de este segundo grupo son, asimismo, declaradas exentas por el artículo 6.3º de la Ley 49/2002. Y hay que entender que lo son, igualmente, tanto las positivas como las negativas lo que indica que estas últimas, como ya hemos señalado anteriormente, no podrán minorar cualesquiera otras rentas positivas que se integren en la base imponible de las explotaciones económicas no exentas. De igual forma, entendemos que no estarían exentas las donaciones recibidas o efectuadas en el marco de una explotación económica no exenta por más que las primeras generen beneficios fiscales en el donante⁴².

3. Por último, el número 3º del artículo 6 se refiere a la exención de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad. Cuando una ESFL se disuelve, el artículo 3.6º de la Ley 49/2002 ordena que sus bienes y derechos se destinen a entidades beneficiarias del mecenazgo así como a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persiga fines de interés general, a las que la Disposición adicional undécima de la Ley 49/2002 ha añadido otra posible destinataria: la obra social de la Cajas de Ahorros.

En el régimen general del Impuesto sobre Sociedades estas dos operaciones darían lugar, por aplicación de lo dispuesto en los apartados 2.c) y 3 del artículo 15 del TRIS, a una renta en la entidad transmitente (ESFL que se disuelve o liquida) por importe de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los bienes transmitidos. Esta renta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 49/2002, estará exenta.

41. El apartado 4 de la norma de valoración 2ª del Plan General de Contabilidad entiende por valor venal de un bien “*el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien*”.

42. Véase comentario a las contestaciones de la Dirección General de Tributos números 1203-03 y 1514-03 en el epígrafe 21.1 de este libro.

Por su parte, la entidad que adquiere los bienes procedentes de la disuelta los valorará, por aplicación del régimen general del IS, por su valor de mercado. Entendemos que en este caso no procedería la aplicación de una norma similar a la contenida en el artículo 9 de la Ley 49/2002, que obliga a recibir los bienes procedentes de la disolución de una ESFL al mismo valor que tenían en la transmitente, ya que es propia de un régimen de diferimiento y no de exención. Si esto no fuera así, la exención concedida en el apartado objeto de comentario se vería anulada por una posible tributación posterior de las rentas en la entidad receptora. Por otra parte, en nuestra opinión, en la exención que nos ocupa no tendría cabida, al menos conceptualmente, la de las rentas de los bienes y derechos transmitidos afectos a una explotación económica. No obstante, la ausencia de reglas de afectación y desafectación de bienes procedentes de una explotación económica no exenta y el hecho de que no se esté, necesariamente, traspasando tal explotación en funcionamiento ni exigiendo que la ESFL receptora vaya a continuar con la explotación no exenta a la que estaban afectos los bienes complica en la práctica la aplicación de esta excepción a la exención.

4º) *Rentas “obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas”* a que se refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002

Estas rentas son tratadas con detalle en el epígrafe siguiente.

5º) *Rentas “que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo”*

En realidad, la redacción de este número no añade nada nuevo respecto de lo señalado en los números anteriores e, incluso, podría considerarse redundante. En efecto, esta exención no se refiere a un tipo de renta considerada según su fuente de procedencia, al contrario de las exenciones contenidas en los números 1 a 4 del artículo 6, sino a una forma de atribución u obtención “fiscal” por la ESFL de cualquiera de aquellas rentas, aspecto éste que no suele utilizarse en la delimitación de una exención en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que grava, o exceptúa de tal gravamen, rentas y no formas o procedimientos propios de la técnica tributaria para su imputación al sujeto pasivo. Habrá que entender, por lo tanto, que lo que el legislador ha pretendido aclarar con este número es que las rentas señaladas en los números anteriores a él están exentas en

la ESFL aunque se reciban, a efectos fiscales, mediante el mecanismo de atribución de rentas⁴³ o por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional⁴⁴.

Ejemplo de lo anterior sería una ESFL que tuviera la condición de heredera respecto de una herencia yacente —entidad en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del TRIS—. Las rentas correspondientes a esta última serán atribuidas a los herederos, entre ellos a la ESFL. Tales rentas estarían exentas siempre y cuando fueran de alguna de las categorías contempladas en los números 1 a 4 del artículo 6 de la Ley 49/2002, como aclara lo dispuesto en el apartado 5 del citado artículo 6.

4.5. Explotaciones económicas exentas

El artículo 3. 3º de la Ley 49/2002 considera que las ESFL desarrollan una explotación económica *“cuando realizan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*. Esta definición se completa señalando que, a efectos de esa Ley, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye una explotación económica, lo que implica que las rentas derivadas de tal arrendamiento estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.2º de la Ley 49/2002, en los términos ya comentados.

Respecto a las fundaciones, el artículo 24 de la Ley 50/2002, establece que podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia. Las actividades económicas de las fundaciones, siguiendo con el mismo precepto, podrán ser realizadas también a través de su participación en sociedades. Este precepto excluye aparentemente la legalidad de la realización en nombre propio de una explotación económica no relacionada con los fines de la fundación con el objeto de obtener fondos para financiar la realización de estos últimos, lo que constituiría un régimen más restrictivo que el establecido por la Ley 49/2002. No cabe duda, sin embargo, de la legalidad de las explotaciones desarrolladas por entidades

43. Entidades en régimen de atribución de rentas. Artículo 6 del TRIS.

44. Artículo 107 del TRIS.

participadas por las fundaciones produciéndose el traspaso de los fondos para financiar la actividad de ésta mediante la distribución de dividendos, exentos del IS en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.2º de la Ley 49/2002.

Entrando en el análisis del artículo 7, la Ley contiene una lista cerrada de explotaciones económicas, cuyas rentas estarán exentas *ex lege* cuando sean desarrolladas por la ESFL “*en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*”.

A continuación, se transcribe el texto del artículo 7 citado para facilitar la exposición que sigue a continuación.

“Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.*
- b) Asistencia a la tercera edad.*
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.*
- d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.*
- e) Asistencia a minorías étnicas.*
- f) Asistencia a refugiados y asilados.*
- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.*
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- i) Acción social comunitaria y familiar.*
- j) Asistencia a ex reclusos.*
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*
- m) Cooperación para el desarrollo.*
- n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.*

2º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares

- o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.*
- 3º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.*
 - 4º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*
 - 5º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.*
 - 6º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.*
 - 7º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.*
 - 8º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.*
 - 9º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.*
 - 10º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.*
 - 11º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter*

meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad.

12º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.”

El contenido del artículo 7 citado permite clasificar las explotaciones económicas, a efectos de su tributación, en los siguientes cuatro grupos:

1. Explotaciones económicas comprendidas en los números 1º a 7º y en el número 10º. El objeto o finalidad de estas explotaciones económicas está estrechamente relacionado con algunos de los fines de interés general a que se refiere el número 1º del artículo 3 de la Ley 49/2002 de la forma que se muestra en el cuadro que figura a continuación:

Explotaciones económicas del artículo 7	Fines del artículo 3.1º
Enumeradas en el número 1º ⁴⁵	Asistencia social, inclusión social, promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión social por razones físicas, económicas o culturales y cooperación para el desarrollo
Enumeradas en el número 2º	Sanitarios
Enumeradas en el número 3º	Científicos, investigación científica y desarrollo tecnológico
Enumeradas en los números 4º y 5º	Culturales
Enumeradas en el número 6º	Defensa del medio ambiente
Enumeradas en el número 7º	Educación
Enumeradas en el número 10º	Deportivos

Sin embargo, algunos de los fines de interés general enumerados en el artículo 3.1º citado no tienen correspondencia en el artículo 7 en una explotación económica específica a través de la que puedan ser realizados, tal vez porque no exista ninguna que les sea propia o suficientemente diferenciada. Estos fines son los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos; cívicos; laborales; de fortalecimiento institucional; de promoción del voluntariado; de promoción de la acción social; de promoción de los valores constitucionales; de defensa de los principios democráticos;

45. Estos fines coinciden, esencialmente, con los del artículo 20. Uno. 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de fomento de la tolerancia; de fomento de la economía social y de desarrollo de la sociedad de la información.

Pueden existir, por otra parte, fines de interés general distintos de los enumerados en el artículo 3.1º, ya que tal enumeración es de carácter abierto, como señala el propio artículo en su comienzo “*que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros...*” listando, a continuación, los fines tantas veces citados. Hay que suponer que la lista legal de explotaciones económicas exentas responderá a las necesidades y configuración del sector no lucrativo en cada momento, lo que tal vez conlleve futuras modificaciones orientadas a dar cabida a explotaciones económicas que se realicen en cumplimiento tanto de fines de interés general adicionales a los ya citados como de aquellos que, actualmente, no tienen explotaciones económicas propias.

2. Explotaciones económicas comprendidas en los números 8º y 9º. Entendemos que estas explotaciones no se refieren a un fin de interés general único o específico sino que, por su naturaleza, pueden contribuir al cumplimiento de todos los fines de interés general contenidos en el artículo 3.1º, incluso, de los que no están citados expresamente en dicho artículo, aunque en algunos casos esta contribución pueda ser complementaria o indirecta.

Así, será frecuente que las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios; la elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia, sean realizadas por ESFL con objeto o finalidad específica muy diversa. Por ejemplo, las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo pueden organizar seminarios o elaborar publicaciones destinados a sensibilizar a la población sobre la problemática del subdesarrollo y, de igual forma, una ESFL cuya finalidad específica sea la defensa de los derechos humanos o de las víctimas del terrorismo y actos violentos puede dar cumplimiento a tales fines mediante la realización de explotaciones económicas cuyo objeto sea cualesquiera de las actividades arriba citadas.

3. Explotaciones económicas señaladas en el número 11º. Son consideradas de “carácter meramente auxiliar o complementario” tanto de las explotaciones económicas exentas como de las actividades realizadas —distintas de explotaciones económicas— en cumplimiento de los fines de la entidad. Pierden la naturaleza auxiliar o

complementaria por razones cuantitativas, cuando el importe neto de la cifra de negocios⁴⁶ del ejercicio correspondiente al conjunto de todas ellas supere el 20% de los ingresos totales de la ESFL.

4. Explotaciones económicas consideradas en el número 12º como de “escasa relevancia” que son definidas, nuevamente con un criterio cuantitativo, como aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supera, en conjunto, 20.000 euros.

De acuerdo con todo lo anterior, las explotaciones económicas realizadas por una ESFL cuyas rentas estarán sujetas a tributación pueden clasificarse de la siguiente forma⁴⁷:

A) En las ESFL que desarrollen explotaciones económicas consideradas exentas por el artículo 7 de la Ley 49/2002 porque se realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y estén listadas en los números 1º a 10º de dicho artículo, estarán sujetas a tributación:

a) Las rentas procedentes de las explotaciones económicas que no coincidan con su objeto o finalidad específica cuyo importe neto de la cifra de negocios supere 20.000 euros. Aquellas que no superen este importe aunque no coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad estarían exentas por considerarse de “escasa relevancia”. Por ejemplo, fabricación y venta de camisetas u organización de fiestas para recaudar fondos llevados a cabo por una ONGD⁴⁸.

b) Las rentas procedentes de explotaciones económicas auxiliares o complementarias de las explotaciones económicas exentas o de otras actividades que realice en cumplimiento de su finalidad,

46. En el número 10º de la cuarta parte de las Normas de adaptación del PGESFL, relativa a la elaboración de las cuentas anuales, se establece que el importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios, correspondientes a las actividades ordinarias de carácter mercantil de la entidad, el importe de las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas.

47. Seguimos el criterio de clasificación utilizado en López Ribas, S. “El sector no lucrativo en el Impuesto sobre Sociedades”. Revista práctica mensual *Fiscal Mes a Mes* nº 86, julio 2003. Ediciones Francis Lefebvre; y en López Ribas, S., “Aspectos fiscales de la filantropía internacional” en VV.AA. *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo*. ONCE. En prensa.

48. En este caso, se considerarían exentas las rentas procedentes de una explotación agraria, obtenidas y destinadas por una fundación a la financiación del orfanato que regentaba, y que fueron, durante la vigencia de la Ley 30/1994, consideradas sujetas a tributación por entenderse que esa explotación no se realizaba en cumplimiento de los fines específicos de la entidad (Resolución de 28 de abril de 1998 del Tribunal Económico Administrativo Central).

cuando el importe neto de la cifra de negocios de conjunto de todas ellas sea superior al 20% de los ingresos totales de la entidad.

B) En las ESFL que desarrollen explotaciones económicas en cumplimiento de su objeto o finalidad que no estén incluidas entre las enumeradas en el artículo 7 de la Ley 49/2002 deberán tributar:

a) Las rentas procedentes de explotaciones económicas desarrolladas en cumplimiento o no de su finalidad específica cuyo importe neto de la cifra de negocios en su conjunto supere 20.000 euros. Las rentas procedentes de estas mismas explotaciones que no superen la cuantía señalada estarán exentas por considerarse de “escasa relevancia” y no porque sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.

b) Las rentas procedentes de explotaciones económicas de naturaleza auxiliar o complementaria de aquellas actividades que realice en cumplimiento de sus fines estatutarios —que no tengan la naturaleza de explotaciones económicas— cuando el importe neto de la cifra de negocios de todas ellas sea superior al 20% de los ingresos totales de la entidad. Si no superan ese porcentaje estarán exentas por complementariedad de actividades realizadas en cumplimiento de su finalidad específica.

El primer párrafo del artículo 7 condiciona la exención de las explotaciones económicas que enumera a que sean realizadas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad. Sin embargo, esto sólo puede predicarse de las explotaciones económicas a que se refieren los 10 primeros números de dicho artículo pero no de las referidas en los números 11 y 12, denominadas de “carácter meramente auxiliar o complementario” y “de escasa relevancia”, respectivamente y ello por las siguientes razones. En primer lugar, la propia denominación de las explotaciones como auxiliares o complementarias denota su diferencia y subordinación respecto de las que constituyen la finalidad específica de la ESFL sirviendo para completar o perfeccionar estas últimas. El propio artículo 7 contiene algún ejemplo de actividades complementarias o auxiliares de las principales como, por ejemplo, las de alimentación, alojamiento o transporte respecto de las de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social —artículo 7.1^o— y las de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria —artículo 7.2^o—. A esta distinción de fondo se puede añadir la fundada en la ausencia de límites cuantitativos para considerar exentas las rentas de las explotaciones económicas realizadas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la ESFL,

frente a los límites cuantitativos sobre los que, precisamente, descansa la exención de las explotaciones económicas consideradas complementarias y de escasa relevancia. En consecuencia, se puede concluir que, a pesar de que todas las explotaciones estén enumeradas bajo el requisito citado, en el caso de las ESFL a que se refiere la letra A) anterior las de los números 11 y 12 del artículo 7 no tienen que coincidir con el objeto o finalidad de la entidad.

Adicionalmente, el carácter auxiliar o complementario de las explotaciones a que se refiere el citado número 11 se pierde al superar el límite cuantitativo fijado por la Ley lo que no acontece para las actividades auxiliares o complementarias de las explotaciones a que se refieren los números 1, 2 y 7 (prestación de servicios sociales, sanitarios y educativos⁴⁹, respectivamente) para las que el legislador parece aplicar el principio "*accessorium sequitur principale*" dejándolas, en consecuencia, exentas.

Por su parte, la tributación expuesta para las entidades referidas en la letra B) se explica, en primer lugar, por el carácter abierto de la relación de fines de interés general que contiene el artículo 3.1º de la Ley 49/2002, al que ya nos hemos referido anteriormente, y, en segundo lugar, porque las explotaciones económicas a través de las cuales pueden desarrollarse algunos de ellos no están recogidas entre las listadas en el artículo 7. En consecuencia, habrá explotaciones económicas que, aun siendo realizadas por una ESFL en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, estarán sometidas a tributación, en cuyo caso aquellas cuya cifra de negocios no supere 20.000 euros podrán acogerse a la exención por escasa relevancia. También podrán acogerse a esta exención las explotaciones económicas no asimilables con el objeto o finalidad específica de esta ESFL. De igual forma, las explotaciones económicas que sean complementarias de actividades realizadas en cumplimiento de la finalidad específica de la entidad podrán estar exentas por este motivo respetando el límite cuantitativo citado. Como vemos, a estas entidades sólo les resultan aplicables los números 11 y 12 del artículo 7.

Por supuesto, pueden existir ESFL que participen de las características de las entidades señaladas en los grupos A) y B) por tener un objeto social

49. Para las explotaciones económicas de servicios educativos hay que entender, aunque no lo indique expresamente la norma, que las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizados por los centros docentes y colegios mayores serán con carácter complementario o auxiliar a su actividad y no sin que exista vinculación alguna entre ambas.

diversificado comprensivo de explotaciones económicas contempladas en el artículo 7 y otras que no lo estén.

Los límites fijados para la exención de las rentas procedentes de explotaciones económicas de escasa relevancia o de carácter meramente auxiliar o complementario no tienen la consideración de mínimo exento ya que, una vez superados, las rentas de tales explotaciones económicas deberán tributar por su totalidad. Asimismo, entendemos que si una explotación económica auxiliar o complementaria de la principal, excede del límite fijado por la norma para estar exenta (20% de los ingresos totales de la entidad), pero se encuentra por debajo del límite señalado para la exención en las consideradas de escasa relevancia (20.000 euros), podría considerarse exenta bajo este epígrafe.

Como ya se ha expuesto en el lugar oportuno, existe otra previsión legal restrictiva en relación con las explotaciones económicas contemplada en el artículo 3.3º de la Ley 49/2002 que exige, para que una entidad pueda ser considerada ESFL, que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, entendiéndose cumplido tal requisito cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas al objeto o finalidad estatutaria, no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad y su desarrollo no vulnera las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

El límite anterior puede afectar a las ESFL a que nos referíamos anteriormente en las letras A) y B), por lo que si tenemos en cuenta que el literal del precepto parcialmente citado en el párrafo anterior se refiere *al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria* y el ámbito de delimitación de las correspondientes exenciones que hemos establecido, para el cálculo del porcentaje del 40% habría que excluir de la base del cómputo las siguientes actividades:

- a) Las realizadas en cumplimiento de su finalidad estatutaria que no estuvieran exentas por no estar entre las comprendidas en el artículo 7.
- b) Las que no coinciden con su finalidad estatutaria pero estuvieran exentas por ser de escasa relevancia.
- c) Las que no coinciden con su finalidad estatutaria pero están exentas por ser complementarias de la actividad principal o de una explotación económica exenta.

- d) Las que coinciden con su finalidad estatutaria y están exentas por ser de escasa relevancia.

Las actividades señaladas en las cuatro letras anteriores se excluirían, en su caso, para el cómputo del límite citado en las ESFL comprendidas en la letra B), mientras que para las referidas en la letra A) se excluirán, exclusivamente, las señaladas en las letras b) y c).

A pesar de que las diversas clasificaciones que genera el artículo 7 de la Ley 49/2002, puede generar la impresión de una excesiva casuística en la delimitación de las explotaciones económicas exentas, entendemos que la nueva regulación produce una gran simplificación frente a la técnica de exención rogada utilizada por la Ley 30/1994 para las explotaciones económicas que no consistían en las actividades de asistencia social en los términos y límites del artículo 20.Uno.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁰, que dotó de una notable complejidad su interpretación y aplicación⁵¹.

4.6. Base Imponible

4.6.1. Generalidades

El apartado 1 del artículo 8 de la Ley 49/2002 establece que *“en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo⁵² se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas”*.

El apartado 2 del mismo artículo contiene las tres normas específicas que la Ley 49/2002 dedica a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las ESFL y que versan sobre la no deducibilidad de los siguientes tres conceptos:

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.
- Las cantidades destinadas a la amortización de los elementos patrimoniales no afectos a explotaciones económicas sometidas a gravamen,

50. La exención de estas actividades, coincidentes básicamente con las listadas, actualmente, en el número 1º del artículo 7 de la Ley 49/2002, estaba supeditada, además, a que hubiesen obtenido el disfrute de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

51. Véase Cruz Amorós, M. “Régimen de las entidades no lucrativas”, en AA.VV. *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 2003.

52. El subrayado es nuestro.

- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

A cada uno de ellos nos referiremos más adelante con detalle.

Del contenido del artículo 8 se pueden extraer dos consideraciones de carácter general en relación con la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

- La primera de ellas es que estará formada, exclusivamente, por las rentas procedentes de explotaciones económicas no exentas, debiendo delimitarse estas por exclusión de las enumeradas en el artículo 7, lo que justifica la condición a la que se sujeta la exención de algunas de las rentas especificadas en el artículo 6 en el sentido que no se obtengan en el marco de una explotación económica⁵³.
- La segunda es que para su determinación, como también se ha señalado, se aplicarán las normas del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, que constituyen el núcleo normativo fundamental para calcular esa magnitud, así como las normas de los regímenes especiales de este Impuesto que procedan⁵⁴ y los tres preceptos específicos que contiene el artículo 8 de la Ley 49/2002.

El resultado obtenido por una ESFL tiene un significado distinto al logrado por una empresa mercantil ya que no puede ser objeto de distribución por lo que su signo positivo significa la obtención de más fondos de los utilizados en el ejercicio, denotando, así, capacidad de financiación de actividades en el futuro, mientras que un signo negativo supone que ha aplicado al cumplimiento de sus fines fondos procedentes de ejercicios anteriores. Esto no se contradice, sin embargo, con que el resultado de las actividades de igual naturaleza que desarrollen ambos tipos de entidades —el relativo al ejercicio de explotaciones económicas— se calcule aplicando la misma norma tributaria, más bien, al contrario, tiene pleno sentido que no haya criterios fiscales diferentes para cuantificar la base imponible de una explotación económica con independencia de que ésta sea desarrollada por una entidad empresarial o por una ESFL y, con independencia también, de que una y otra soporten, finalmente, diferente carga impositiva. La cuantificación de esa magnitud debe seguir el mismo marco conceptual en ambos casos ya que ambas representan lo mismo: el

53. Por ejemplo, las subvenciones (artículo 6.1º.c) o las cuotas de los asociados (artículo 6.2º).

54. En particular, el relativo a las empresas de reducida dimensión.

beneficio obtenido por la entidad, en sentido fiscal. Cuestión distinta sería que la fiscalidad de la ESFL en el Impuesto sobre Sociedades se hubiese configurado en los términos concebidos para la Obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro por el artículo 24 del TRIS que da la consideración de fiscalmente deducibles a las cantidades que aquella destina de sus resultados a la financiación de las obras benéfico-sociales.

La formación de la base imponible de las explotaciones económicas gravadas se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del TRIS, cuyo apartado primero indica que se integrará por “...*el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores*” y en su apartado tercero señala que se determinará “...*corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*”.

En términos prácticos, esto significa que el cálculo de la base imponible del ejercicio partirá del resultado contable de la ESFL, en el que se incluirá el relativo a la explotación económica realizada por la ESFL, determinado de acuerdo con la normativa mercantil aplicable, practicándose, a continuación, los ajustes fiscales establecidos en el régimen especial de la Ley 49/2002 (artículos 6 y 7), en el régimen general del Impuesto (artículos 11 a 25 del TRIS) y en los artículos 108 a 113 del TRIS relativos a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión⁵⁵, para terminar deduciendo las bases imponibles negativas de periodos anteriores. Como regla general, aquellas partidas contables para las que no exista una norma fiscal de corrección se imputarán a la base imponible en los mismos términos que la normativa mercantil las incorpore al resultado del ejercicio de la entidad.

Los ajustes extracontables o fiscales pueden ser de dos tipos:

- **Positivos:** representan las cantidades que se suman al resultado contable para determinar la base imponible. Constituyen gastos contables que no son fiscalmente deducibles e ingresos fiscales que no tienen esa calificación a efectos contables.

55. Los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión se aplican en las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a seis millones de euros.

- **Negativos:** son cantidades que minoran el resultado contable para determinar la base imponible. Se trata de gastos fiscales que no son gastos contables y de ingresos contables que no son ingresos a efectos fiscales.

Estos ajustes darán lugar a diferencias temporales y permanentes entre el resultado contable y la base imponible, que son definidas de la siguiente forma en el PGCESFL:

- **Permanentes:** son las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en periodos subsiguientes. En particular serán diferencias permanentes las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades.
- **Temporales:** son las que existen entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por lo tanto, revierten en periodos subsiguientes.

De acuerdo con lo anterior, el esquema básico de liquidación del Impuesto sobre Sociedades será el siguiente:

<p>Resultado contable +/- Correcciones al resultado contable + Aumentos - Disminuciones - Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores = Base imponible x Tipo de gravamen = Cuota íntegra - Deducciones = Cuota del ejercicio - Retenciones e ingresos a cuenta - Pagos fraccionados = Cuota diferencial -+ Incremento por pérdida beneficios fiscales periodos anteriores - + Intereses de demora = Líquido a ingresar o devolver</p>

Entre las correcciones más frecuentes a practicar en el resultado contable de una ESFL podemos destacar dos grupos.

- El primero de ellos es el relativo a la aplicación del “Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos. (Ley 49/2002)” que figura en el

Modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades bajo esa rúbrica y que recogerá el importe de las rentas exentas por aplicación de la citada Ley y respecto de las que el modelo de declaración no contempla desglose alguno, separando, exclusivamente, el importe total de las positivas y el de las negativas. Este ajuste deberán practicarlo todas las ESFL respecto de las rentas exentas que obtengan.

- En el segundo grupo se encuentran los ajustes que la entidad deberá practicar si realiza explotaciones económicas no exentas, que son los establecidos en el régimen general del Impuesto, entre los que destacan por su frecuencia los ajustes relativos a las amortizaciones, a las provisiones por insolvencias y a los gastos fiscalmente no deducibles, entre ellos, el propio Impuesto sobre Sociedades contabilizado, junto con los señalados, con carácter específico para las ESFL, en el artículo 8 de la Ley 49/2002 y que comentamos a continuación.

4.6.2. Amortizaciones

Las cantidades destinadas a las amortizaciones de bienes afectos a la explotación económica serán deducibles en la medida que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 11 del TRIS así como en los artículos 1 a 5, ambos inclusive, del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Las amortizaciones, para ser fiscalmente deducibles, deben corresponderse con la depreciación efectiva que experimentan los elementos patrimoniales por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se va a considerar que la depreciación es efectiva, a efectos fiscales, cuando sea el resultado de aplicar uno de los siguientes métodos:

- El método de coeficientes de amortización lineal establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- El método de porcentaje constante.
- El método de números dígitos.
- Cuando se ajuste a un plan de amortización formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración.
- Cuando la ESFL justifique su importe.

En este punto, hay que referirse al precepto de la letra b) del artículo 8 de la Ley 49/2002, que prohíbe la deducción de las cantidades destinadas a la amortización de los elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen, añadiendo que, cuando los elementos patrimoniales estén afectos parcialmente a la realización de actividades

exentas, no será deducible la amortización de la parte del elemento patrimonial que se encuentre afecta a la realización de dicha actividad, lo que, *a sensu contrario*, significa que, la amortización de los elementos parcialmente afectos a explotaciones económicas no exentas será deducible en la determinación de la base imponible, en la parte que corresponda a la proporción afecta del activo.

EJEMPLO:

Una ONGD de la Ley 49/2002 dispone de un local de 150 metros cuadrados en el que realiza su actividad específica, una explotación económica exenta en el Impuesto sobre Sociedades por ser de escasa relevancia y una explotación económica consistente en una tienda de comercio justo en la que comercializa productos procedentes de aquellos países en los que ejecuta proyectos de cooperación. Esta última explotación no puede considerarse exenta porque no figura entre las enumeradas en el artículo 7 de la Ley 49/2002 y no cumple los límites para ser considerada como complementaria, auxiliar o de escasa relevancia. A esta última actividad dedica la mitad del espacio del local. El precio de adquisición del local fue de 200.000 euros.

De igual forma, tiene dos ordenadores adquiridos por 1.000 euros unidad, dedicando uno de ellos íntegramente a su actividad específica y el otro, por igual, a las dos explotaciones económicas que desarrolla.

La amortización contable de todos sus activos se practica utilizando los coeficientes máximos de amortización lineal aprobados por tablas.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece un coeficiente lineal máximo para los equipos para tratamiento de la información del 25% anual y para los edificios administrativos y comerciales del 2% anual. Esto significa que las amortizaciones que habrá practicado contablemente la ONGD ascenderán a:

Ordenadores: 500 euros (25% s/2.000)
Local: 4.000 euros (2% s/ 200.000)

De estas amortizaciones, tendrán el carácter de fiscalmente deducibles en la base imponible correspondiente a la tienda de comercio justo de la ONGD las relativas a los bienes afectos. Así, respecto de los ordenadores se admite una amortización de 125 euros y de 2.000 euros respecto del local.

Si, debido al importe neto de la cifra de negocios de la explotación económica⁵⁶, procediera la aplicación de los incentivos regulados por el TRIS para las empresas de reducida dimensión, la ESFL podrá aplicar dos modalidades de libertad de amortización (consideración como gasto fiscalmente

56. Véase el artículo 108 del TRIS. Importe neto de cifra de negocios, en el ejercicio anterior, inferior a 6 millones de euros.

deducible del precio de adquisición del bien en un sólo ejercicio) y otros dos de amortización acelerada (amortización fiscal calculada por aplicación de unos coeficientes multiplicadores sobre la depreciación efectivamente habida). Comentamos, brevemente, estos incentivos por su posible aplicación a las explotaciones económicas no exentas de un importante número de ESFL.

Respecto de la libertad de amortización, el artículo 109 del TRIS permite amortizar libremente los elementos de inmovilizado material nuevos, de forma condicionada al incremento de la plantilla media total de la ESFL y a su mantenimiento durante tiempo determinado y con un importe anual máximo de 90.151,82 euros multiplicado por el referido incremento de plantilla. Por su parte, el artículo 110 del TRIS establece que podrán amortizarse libremente las inversiones en inmovilizado material nuevo de escaso valor, esto es, aquellas cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, hasta el límite global de 12.020,24 euros por periodo impositivo.

En cuanto a las amortizaciones aceleradas, el artículo 111 del TRIS establece la posibilidad de amortizar los elementos del inmovilizado material nuevo en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas y los del inmovilizado inmaterial multiplicando por 1,5 la amortización fiscalmente deducible. En segundo lugar, el artículo 113 permite deducir la amortización que resulte de triplicar el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, cuando se trate de elementos del inmovilizado material afectos a la explotación económica, en los que se haya materializado la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, también afectos a explotaciones económicas no exentas.

Por último, cabe añadir la particularidad que presenta la deducción de la dotación por insolvencias en el ámbito de los incentivos a las empresas de reducida dimensión. Así, el artículo 112 del TRIS permite la deducibilidad de una dotación para la cobertura del riesgo derivado de posibles insolvencias, de hasta el 1% del importe de los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo, sin que, a su vez, el saldo final de la provisión pueda superar dicho límite. Hay que recordar que la provisión regulada en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 12.2 TRIS, limita la deducibilidad de las posibles insolvencias de deudores a que concurra alguna de las siguientes circunstancias: que en el momento del devengo del impuesto haya transcurrido un plazo de seis

meses desde el vencimiento de la obligación; que el deudor esté declarado en situación de concurso⁵⁷; que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes o que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro. La deducibilidad de la dotación anual en las empresas de reducida dimensión, vemos, pues, que tiene carácter global y no precisa que concurra ninguna de las causas citadas.

EJEMPLO:

El importe neto de la cifra de negocios de la explotación económica no exenta que desarrolla una ONGD de la Ley 49/2002 es inferior a 6.000.000 euros anuales. El 1 de enero del año 2004 adquirió mobiliario nuevo de oficina por importe de 3.000 euros siendo el precio de cada uno de los elementos adquiridos (sillas y mesas) inferior a 600 euros. En esa misma fecha adquirió un local nuevo para su sede por importe total de 130.000 euros y en el año 2004 ha incrementado la plantilla media total en 1,5 trabajadores. Al final del ejercicio, el 31 de diciembre de 2004, la cifra de deudores asciende a 20.000 euros. El resultado contable determinado de acuerdo con la normativa mercantil asciende a 500.000 euros y entre los gastos contabilizados figura la amortización del mobiliario y del local en función de los coeficientes lineales máximos aprobados en tablas, sin que haya dotado provisión por insolvencias al no incurrir ninguno de los deudores en los casos fijados en el artículo 12.2 del TRIS.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

• Resultado contable	500.000
• Ajustes extrancontables:	(130.300)
- Amortización mobiliario (2.700)	
Coeficiente máximo: 10%	
Amortización contable: 300 euros	
Amortización art. 110 TRIS: 3.000	
- Amortización local (127.400)	
Coeficiente máximo: 2%	
Amortización contable: 2.600 euros	
Amortización art. 109 TRIS: 130.000	
Máximo 90.151, 82 x1,5: 135.227	
- Provisión insolvencias (200)	
Art. 112 TRIS 1% s/20.000	
• Base imponible	369.700
• Cuota íntegra	36.970

57. Entrará en vigor el día 1 de septiembre de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

4.6.3. Gastos fiscalmente no deducibles

El artículo 8.2.a) de la Ley 49/2002, establece que no serán deducibles “*los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas*”, lo que no podía ser de otra forma, toda vez que lo que se considera exento es la renta, magnitud determinada por diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos realizados. Es lógica consecuencia de tal exención que los gastos que contribuyeron a determinar la cuantía de la renta exenta no sean deducibles de los ingresos de las actividades no exentas dado que, no contribuyeron a que éstos se obtuvieran. Lo contrario sería una vulneración del principio de correlación de ingresos y gastos, tantas veces aludido⁵⁸.

Además, respecto de los gastos de la ESFL que afecten a actividades y explotaciones económicas exentas y no exentas —en terminología de la norma, que sean “*parcialmente imputables a las rentas no exentas*”— el segundo párrafo del artículo 8.2.a) dispone que serán deducibles en “*el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad*”. En realidad, este precepto no es sino un criterio de reparto o prorrateo de los gastos comunes a todas las actividades que realice la ESFL que, en la medida que se correspondan con la obtención de rentas sujetas a gravamen, serían deducibles de sus ingresos por aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos. La fijación de un criterio objetivo de reparto como el señalado en esta letra puede originar un ajuste a practicar en el resultado contable en la medida que el criterio de distribución de los gastos comunes seguido a efectos contables difiera del fiscal. No cabe duda, por otra parte, que el fijado por la norma constituye uno de los criterios de reparto de gastos comunes económicamente razonable y que una norma de esta naturaleza ofrece certeza a la ESFL en la determinación de la base imponible ya que no será objeto de discusión por la Inspección de los Tributos la aplicación de tal criterio legal.

58. Esta prohibición ya existía en el artículo 51.1.a) de la Ley 30/1994 y respecto de ella Giménez-Reyna y Zurdo comentaron que con arreglo al principio que denominan de correspondencia entre ingresos y gastos “... *uno y otro componente de renta han de seguir el mismo tratamiento, de tal suerte que si los primeros quedan desfiscalizados, los segundos, carentes de contrapartida, pierden toda significación a efectos tributarios; en nuestro caso, si la Ley establece la exención de los ingresos derivados de una determinada fuente, no puede aceptarse la deducibilidad de los gastos incurridos en dicha fuente, so pena de llevar la exención más allá de sus estrictos términos*”. Véase AA.VV. *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Fundación ONCE. Madrid 1995. Pág. 463.

Obviamente, tampoco serán deducibles los gastos que tengan ese carácter (no deducibles) según la normativa general del Impuesto sobre Sociedades.

4.6.4. Aplicación de excedentes

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.2.c) de la Ley 49/2002, no serán deducibles *“las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas”*.

El concepto citado no es novedoso ya que figuraba entre las partidas no deducibles enumeradas en el artículo 351 b) del Reglamento⁵⁹ del Impuesto sobre Sociedades de 1982, enumerado como: *“los excedentes procedentes de las operaciones económicas destinados al sostenimiento de las actividades exentas”* de donde pasó posteriormente a las partidas, igualmente no deducibles, del artículo 51 de la Ley 30/1994 con el siguiente tenor literal: *“las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, los excedentes que procedentes de operaciones económicas, se destinen al sostenimiento de actividades exentas”*.

La interpretación de este precepto no resulta completamente clara si bien, de su contenido en relación con el de la letra a) del mismo apartado y artículo (no deducibilidad de los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas), se desprende la pretensión del legislador de que no se confundan ingresos y gastos de actividades exentas con las mismas magnitudes correspondientes a actividades no exentas, así como el carácter no deducible (¿de dónde?) de los gastos de las actividades exentas. En nuestra opinión, su existencia puede justificarse como una especificación de la norma, de tradición legislativa, pero que con independencia del significado que pudiera haber tenido en otros contextos normativos, con la actual normativa mercantil y tributaria no añade mucho a lo ya dispuesto en el artículo 8.2.a). En el contexto legislativo vigente no resulta claro, por otra parte, cuál es la magnitud de la que no serían deducibles las cantidades señaladas ni tampoco el origen o procedencia de las mismas.

Así, si consideramos que las cantidades referidas en la norma son las detraídas del resultado, después de impuestos, de la explotación económica no exenta (cual si fuera una distribución de beneficios) y que la

59. Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento del IS.

magnitud de la que se detraen es, precisamente, dicha renta, resulta claro, como señalan acertadamente Giménez-Reyna y Zurdo⁶⁰ al comentar el mandato homólogo de la Ley 30/1994, que “*las disposiciones posteriores de la renta obtenida no podían enervar el gravamen ya generado*”, lo que implica que nunca podrían ser gasto deducible de la renta generada por la explotación económica no exenta, ni alterar lo ya tributado. Lo contrario, entre otras consecuencias, llevaría a una espiral en la determinación del impuesto de absurda resolución. Sin considerar la norma comentada, la aplicación de la normativa mercantil —principio contable de correlación de ingresos y gastos— así como del artículo 10.3 del TRIS (determinación de la base imponible a partir del resultado contable practicando los ajustes fiscales pertinentes) y del artículo 8.2.a) de la Ley 49/2002 (no deducibilidad de los gastos de las actividades exentas) llevarían a la misma solución.

Está claro, no obstante, que, desde el punto de vista de la técnica tributaria, esta norma persigue que se puedan gravar, efectivamente, los resultados de las explotaciones económicas no exentas ya que, si la aplicación de tales resultados a la consecución de los fines propios de la entidad hubiera tenido la consideración de gasto deducible de la base imponible de las citadas explotaciones, ésta hubiese podido reducirse, en la práctica, a cero dado el carácter obligatorio de la aplicación, al menos, del 70% de las rentas totales de la entidad a la realización de sus fines.

Como ya hemos dicho en otro sitio⁶¹, la redacción de esta letra, en el marco de la Ley 30/1994, podría entenderse que contribuía a dar coherencia al tratamiento fiscal de las donaciones dispuesto en las Leyes 43/1995 y 30/1994, porque habría servido para negar la deducción en base imponible de la donación cuando era realizada por una entidad de la Ley 30/1994 a otra del mismo tipo en cumplimiento de su actividad o finalidad específica. No hay que olvidar que las rentas e ingresos de las ESFL, incluidas las derivadas de explotaciones económicas no exentas, por mandato legal, debían destinarse a la realización de sus fines o al incremento de su dotación patrimonial. Pues bien, la donación de una ESFL a otra ESFL puede realizarse en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la primera, careciendo de sentido que tal donación fuera deducible en la base imponible y no lo fuera la aplicación de cantidades a

60. *Op. cit.*, pág. 464.

61. Seguimos lo expuesto en López Ribas, S., “El sector no lucrativo en el Impuesto sobre Sociedades”. Revista práctica mensual *Fiscal Mes a Mes*, nº 86, julio 2003.

idénticos fines cuando eran desarrollados por la propia entidad. Así, piénsese en el caso de una ESFL cuya finalidad u objeto específico sea de naturaleza educativa y asistencial y que entre las actividades que realiza figure la concesión de becas a estudiantes de bajo nivel adquisitivo, así como donaciones a otras ESFL para ser destinadas a la concesión de las mismas becas, financiando esta actividad con los excedentes obtenidos en una explotación económica no exenta. Si, ya sea concediendo la beca directamente o trasladando fondos a otra ESFL para que ésta la conceda, se están aplicando rentas a fines, no se puede entender que en el primer caso tal aplicación no tenga carácter deducible y en el segundo sí. No parece ser ésta, sin embargo, la interpretación dada a este precepto por la doctrina administrativa ya que la Dirección General de Tributos en contestación a consulta de 28 de julio de 2000 (1422-00) señaló que las donaciones efectuadas por una ESFL a otras fundaciones y asociaciones eran deducibles de la base imponible de la donante si la entidad a la que se efectúan los donativos reúne los requisitos establecidos para que le resulte de aplicación la Ley 30/1994.

Desde el punto de vista contable, la aplicación de tales “excedentes” tendrá reflejo, aunque no exclusivamente, en algunas de las cuentas del subgrupo 65:⁶² “Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión”, en particular, en las cuentas: 650: “Ayudas monetarias individuales”, que recoge el importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente a personas físicas en cumplimiento de los fines propios de la entidad; la 651: “Ayudas monetarias a entidades”, que recoge el importe de las mismas prestaciones de carácter monetario pero concedidas a entidades y la 652: “Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros”, que recoge las prestaciones monetarias a que se refieren las cuentas anteriores cuando se realizan a través de entidades o centros ajenos a la entidad.

4.7. Tipo de gravamen, cuota íntegra, pagos fraccionados

El artículo 10 de la Ley 49/2002 fija el tipo de gravamen aplicable a la base imponible derivada de explotaciones económicas no exentas en el 10%, tipo que también se recoge en el número 4 del artículo 28 del TRIS.

62. El apartado II de la Introducción de las Normas de Adaptación del PGCESFL señala respecto de este subgrupo que, “debido a las peculiaridades de los gastos de estas entidades, se ha reservado para determinados gastos propios de las mismas [...] en concreto se incluyen las cuentas necesarias para registrar las ayudas monetarias prestadas por estas entidades, al guardar estos conceptos una gran correlación con los fines propios de las mismas; cuando la ayuda consista en entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las ayudas monetarias se registrarán en las correspondientes cuentas de gastos por naturaleza del bien o servicio prestado”.

Por otra parte, la disposición final primera de la Ley 49/2002 contiene una habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificarle.

La cuota íntegra obtenida podrá minorarse, cuando proceda, en las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRIS, de entre las que serán más frecuentes:

- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- Deducción por gastos de formación profesional.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

No resulta de aplicación, sin embargo, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios obtenidos en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, inmaterial y de valores representativos de la participación en el capital de toda clase de entidades, regulada en el artículo 42 del TRIS. Mediante este artículo la tributación de las plusvalías citadas, a condición de reinversión, se sitúa en un 15% por aplicación de una deducción en la cuota del Impuesto del 20% de la plusvalía obtenida, en el caso de entidades sometidas al tipo general del Impuesto, y del 10%, 5% y 25% en el de entidades que tributen al 25%, 20% y 40%, respectivamente. Puesto que tal plusvalía tributaría en la ESFL, en el marco de una explotación económica no exenta, al 10%, sin que sea exigible su reinversión, el régimen propio resulta más favorable que la deducción del artículo 42 y, por otra parte, el legislador tampoco ha contemplado la aplicación de este incentivo a las ESFL, que habría requerido una deducción, adaptada, de esa naturaleza.

Por supuesto, la aplicación de estas deducciones sólo tiene cabida en el marco de una explotación económica no exenta respecto de las inversiones, actividades o gastos vinculados a ella. En este sentido, la Audiencia Nacional se ha pronunciado en Sentencia de 18 de enero de 2001, en la que se cuestionaba la procedencia o no de la aplicación de las deducciones por inversión en activos fijos nuevos y creación de empleo por una ESFL que contenía la Ley 61/1978 por las ESFL, señalando que:

“la aplicación a las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades de las normas que dentro del régimen general regulan las deducciones por inversiones en activos fijos nuevos y creación de empleo parte del presupuesto de que tales inversiones se hallen realizadas respecto de las actividades sometidas a gravamen [...] lo cual por otro lado es lógica consecuencia del ámbito de la exención que abarcará a los rendimientos obtenidos [...] por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, de ahí que no sean deducibles las inversiones conectadas con dicho contenido y, en ningún caso, se deducirán los gastos de la organización propia del cumplimiento de sus fines...”

De acuerdo con lo anterior, no cabrá la aplicación de ninguna de las deducciones o exenciones para evitar la doble imposición que regula el TRIS en los artículos 21, 22, 30, 31 y 32 cuando las rentas respecto de las que se aplican estén exentas. Si, por el contrario, alguna de esas rentas apareciera obtenida en el marco de una explotación económica no exenta (cánones, intereses, dividendos, etc.), podrá aplicarse la deducción o la exención que proceda para eliminar tal doble imposición.

Cuando la explotación económica no exenta no tenga cuota íntegra suficiente para absorber las deducciones a que tenga derecho la ESFL, éstas se podrán practicar en el número de periodos impositivos inmediatos y sucesivos que para cada una de ellas establece su régimen respectivo.

Para terminar con las particularidades en materia de deducciones, hay que plantearse la procedencia de la aplicación por una ESFL de la deducción por donaciones regulada en el artículo 20 de la Ley 49/2002, ya que éste resulta, en principio, de aplicación a cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y siempre que, por supuesto, se cumplan todos los requisitos establecidos para ello en la Ley 49/2002. Pues bien, aunque la literalidad de la norma citada no lo prohíbe, una interpretación finalista de la misma podría llevar a la conclusión contraria pues, en otro caso, se estaría vulnerando la finalidad buscada con la no deducibilidad de los excedentes aplicados a fines, esta vez, a través de una deducción en la cuota, que, entre otras anomalías, produciría la particularidad de gravar una renta a un tipo del 10% y deducirla, cuando sea aportada a otra ESFL, al 35%. No obstante, de acuerdo con el criterio de la Dirección General de Tributos que entendía deducibles en la base imponible las donaciones efectuadas por ESFL a otras ESFL bajo la vigencia de la Ley 30/1994 (véase en el epígrafe anterior lo comentado en relación con la aplicación de excedentes), habría que entender que éstas pueden disfrutar de la deducción del artículo 20 citado, ya que la diferencia existente

entre éste y la normativa anterior es la articulación del incentivo fiscal a través de una deducción en la cuota del IS en lugar de mediante una deducción en la base imponible.

En otro orden de cosas, las ESFL están obligadas a efectuar pagos fraccionados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45 del TRIS, en relación con las explotaciones económicas gravadas. Su cálculo no presenta particularidad alguna, por lo que podrán aplicar cualquiera de las dos modalidades previstas en dicha norma, ya sea la regulada en el apartado 2, que toma como base de cálculo la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los meses de abril, octubre y diciembre, minorada en las deducciones, bonificaciones y pagos fraccionados, ya sea la establecida en el apartado 3, que toma la parte de la base imponible del periodo de los tres, nueve y once primeros meses de cada año natural determinada de acuerdo con las normas del TRIS. Sobre cualquiera de las dos bases de cálculo citadas se aplicará el porcentaje que fije la Ley de Presupuestos que, para los periodos impositivos que se inicien durante el año 2004⁶³, será del 18% en la modalidad de pago a que se refiere el artículo 45.2 y, para la base determinada por la modalidad regulada en el apartado 3 del mismo artículo, será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen de la ESFL redondeado por defecto, esto es, el 7%. En este último caso, del resultado así obtenido se deducirán las bonificaciones, retenciones y pagos fraccionados correspondientes al periodo impositivo.

Los pagos fraccionados, junto con las retenciones e ingresos a cuenta se restan de la cuota del ejercicio para obtener la cantidad⁶⁴ que debe ingresar la ESFL. Ahora bien, en la medida en que la suma de los tres conceptos citados supere la cuota íntegra del Impuesto minorada en las deducciones por doble imposición, bonificaciones y deducciones incentivadoras de actividades, reguladas en los capítulos II, III, y IV del Título VI del TRIS, respectivamente, la Administración devolverá de oficio a la ESFL dicho exceso.

63. Artículo 59 de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004.

64. En caso de que la ESFL deba proceder a la devolución de alguna exención, deducción o incentivo fiscal aplicado por haber incumplido los requisitos establecidos para gozar del mismo, deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de tales requisitos la cantidad deducida, además de los intereses de demora que correspondan, todo ello de acuerdo con el artículo 137 del TRIS. Esto significa que la cantidad a ingresar por la ESFL se incrementaría en el importe citado.

4.8. Rentas no sujetas a retención

El artículo 12 de la Ley 49/2002 establece que las rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades por aplicación del régimen fiscal de dicha ley no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.

La retención y el ingreso a cuenta (este último respecto de las rentas satisfechas en especie) tienen la consideración de pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del perceptor de las rentas sobre las que se practican, que se devengará, generalmente, el 31 de diciembre. La retención, y por ende el ingreso a cuenta, se podría definir como “*el cobro en la fuente de las rentas gravadas*”⁶⁵, por lo que, una vez que la renta no va a ser objeto de gravamen, resulta plenamente correcto que se exima de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre la misma, ya que carece de sentido dicho ingreso a cuenta respecto de una obligación tributaria que no va a nacer.

Por supuesto, las rentas obtenidas en el marco de una explotación económica no exenta continuarán sujetas a retención. Estas rentas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades aparecen enumeradas en el artículo 56 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y, a continuación, el artículo 57 establece las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta que, evidentemente, también serán de aplicación.

La Ley 49/2002 remite a su desarrollo reglamentario la determinación del procedimiento de acreditación de las ESFL a efectos de la exclusión de la retención, lo que ha realizado el artículo 4 del RESFL que establece que se efectuará mediante un certificado en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el Título II la Ley 49/2002 y que no ha renunciado al mismo. Este certificado se emitirá en cada periodo impositivo y en él constará, asimismo, su periodo de vigencia que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del periodo impositivo del solicitante.

El órgano competente para expedir el certificado será la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración

65. Tomado de una cita de Fuentes Quintana reproducida en Quintas, J., *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1984, pág. 886.

Tributaria del domicilio fiscal de la entidad; la Dependencia Regional de Inspección o la Oficina Nacional de Inspección (hay que entender que la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas o la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas, respectivamente), si están adscritas a las mismas.

4.9. Obligación de declarar

El artículo 13 de la Ley 49/2002 obliga a las ESFL que opten por aplicar el régimen fiscal especial a presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de las rentas que obtengan, con independencia de que puedan estar exentas. Esta obligación, no obstante, no resulta novedosa ya que la Ley 30/1994, en su artículo 57, ordenaba, de igual forma, a las entidades acogidas a ella la declaración de rentas exentas y no exentas.

La razón de la obligación de declarar en los términos señalados podría fundamentarse en la conveniencia de que la Administración tributaria conozca todas las rentas obtenidas por la ESFL para poder llevar a cabo una adecuada gestión tributaria de tales entidades y, en particular, de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Inspección de los Tributos, ya que la aplicación del régimen fiscal especial está condicionada⁶⁶ al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho fijados para poder acogerse al mismo, que habrán de ser probados por la ESFL, a requerimiento de los órganos de gestión o de inspección de la AEAT. Ello, con independencia de que tal obligación, no resulta disonante con la información que las ESFL deben rendir ante el órgano público encargado del registro correspondiente.

Por otra parte, la obligación de declarar rentas exentas y no exentas sería consecuencia del mecanismo de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades en el que, partiendo del resultado contable de la entidad, se realizan los ajustes extracontables pertinentes para llegar a la magnitud fiscal citada.

Respecto al lugar, forma y plazo para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, así como para el ingreso de la deuda tributaria, se aplicará lo establecido, con carácter general, en los artículos 136 y 137 del TRIS para todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

66. Apartado 2 del artículo 14 de la Ley 49/2002.

Así, el artículo 136 señala que la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo que se declara, en el lugar y forma que determine el Ministro de Hacienda. Esto es, si el periodo impositivo coincide con el año natural el plazo de declaración del Impuesto será del 1 al 25 de julio del año siguiente. En caso de que al inicio del plazo citado no se hubiese determinado la forma de presentar la declaración por ese periodo impositivo el sujeto pasivo podrá optar por presentar la declaración cumpliendo con los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del periodo impositivo anterior o esperar y presentarla dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine dicha forma de presentación.

La forma de presentación a que hace referencia el párrafo anterior se regula en Órdenes Ministeriales por las que se aprueban los modelos oficiales. Así, el Modelo 200 es de uso obligatorio para las ESFL cuyo volumen de operaciones supere 6.010.121, 04 euros y el modelo 201, simplificado, podrá ser utilizado por todas las ESFL que no alcancen la cifra anterior.

Las declaraciones pueden presentarse directamente en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria que corresponda al domicilio fiscal de la ESFL, a través de las entidades colaboradoras autorizadas (bancos o cajas de ahorro) o por vía telemática, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden Ministerial a la que antes nos hemos referido, debiendo ingresar la deuda correspondiente en el momento de su presentación (artículo 137 TRIS).

4.10. Obligaciones contables

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 49/2002, cuando una ESFL obtenga rentas derivadas de explotaciones económicas que no estén exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrá las obligaciones contables previstas en el Texto Refundido de la Ley de dicho Impuesto. Este artículo añade que la contabilidad se llevará de forma tal que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

Para cumplir la primera parte del mandato que contiene el artículo 11 hay que acudir al artículo 133 del TRIS que regula las obligaciones contables de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades estableciendo que llevarán *“su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen”*.

Respecto a las obligaciones contables que se fijen en las normas propias de cada entidad hay que tener en cuenta que el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos se aplica, según establece el artículo 2 de la Ley 49/2002 a fundaciones, asociaciones, organizaciones no gubernamentales de desarrollo en la medida que adopten alguna de las formas jurídicas anteriores, delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y federaciones y asociaciones de las entidades anteriores, además de a las entidades singulares citadas en las disposiciones adicionales quinta a décima de la Ley 49/2002 (Cruz Roja Española, Organización Nacional de Ciegos de España...) por lo que habrá que estar a lo que, a tal efecto, dispongan sus normas reguladoras.

En este sentido, respecto de las fundaciones, el artículo 26 de la Ley 50/2002, bajo la rúbrica *“Contabilidad, auditoria y plan de actuación”*⁶⁷, regula las obligaciones contables de estas entidades, si bien, a nuestros efectos interesa, en particular, su apartado 9 que establece que

“cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las Fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la Fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante”.

Vemos, en consecuencia, que tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades como la Ley de Fundaciones remiten a lo dispuesto en el Código de Comercio en relación con las obligaciones contables que conlleva la realización de actividades económicas, con independencia de que las rentas derivadas de las mismas estén exentas o no de tributación.

En cuanto a las asociaciones declaradas de utilidad pública el artículo 34 de la Ley 1/2002 regula sus obligaciones diciendo que

“deberán rendir las cuentas anuales del ejercicio anterior en el plazo de los seis meses siguientes a su finalización, y presentar una memoria descriptiva de las actividades realizadas durante el mismo ante el organismo encargado de verificar su constitución y de efectuar su inscripción en el Registro correspondiente, en el que quedarán depositadas. Dichas cuentas anuales deben expresar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera, así como el

67. Véanse epígrafes 2.7.2, 2.7.3 y 2.7.4 anteriores.

origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos. Reglamentariamente se determinará en qué circunstancias se deberán someter a auditoría las cuentas anuales”.

De acuerdo con la disposición adicional tercera del Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones, aprobado por Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, el régimen contable de las asociaciones será el que sigue:

- “1. Serán de aplicación obligatoria a las asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre que procedan, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobadas por el artículo 1 del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril.*
- 2. Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza de la contabilidad que podrá ser aplicado por las asociaciones que al cierre del ejercicio cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:*
- a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.*
 - b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de cifra de negocios de su actividad mercantil sea inferior a 150.000 euros.*
 - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.”*

El régimen contable al que se refiere el apartado 2 anterior ha sido desarrollado por el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero y ha sido comentado en el epígrafe 2.7.2 anterior.

De acuerdo con todo lo anterior, vemos que, también en el caso de las asociaciones de utilidad pública, las normas del TRIS y su propia normativa coinciden en la llevanza de contabilidad de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio.

De igual forma, para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública tiene carácter obligatorio el PGCESFL, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Real Decreto 776/1998, por el que se aprueba dicho Plan de Contabilidad.

La disposición adicional tercera del citado Real Decreto establece que las normas de adaptación del PGC a las ESFL no serán de aplicación a las Federaciones deportivas Españolas y Federaciones Territoriales de ámbito autonómico integradas en ellas, ni a los Clubes y Asociaciones Deportivas

declarados de utilidad pública, que se regirán por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994 para el caso de las Federaciones deportivas, y por la Orden del mismo Ministerio de 23 de junio de 1995 en el caso de Clubes y Asociaciones Deportivas, sin perjuicio de que en las cuentas anuales se incluya la información que por el carácter de utilidad pública se requiere en el PGESFL (inclusión en la memoria de las cuentas anuales de información relativa a la actividad de la entidad; bases de presentación de la liquidación del presupuesto; información de la liquidación del presupuesto; aplicación de elementos patrimoniales a fines propios; excedente del ejercicio; ingresos y gastos; cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación; información sobre autorizaciones otorgadas por la Autoridad Administrativa correspondiente que sean necesarias para realizar determinadas actuaciones y cualquier otra información que sea significativa). Entendemos que, no obstante, en la medida en que estas instituciones realicen actividades de carácter mercantil deberán estar a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Por lo que respecta al segundo mandato del artículo 11, la llevanza de la contabilidad identificando los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas, hay que señalar que no resulta novedosa, al menos para las ESFL que siguen en la formulación de sus estados contables lo dispuesto en el PGESFL, ya que la Norma 7ª.b) de elaboración de las cuentas anuales, relativa al contenido de la memoria, señala que en su formulación las entidades que realicen conjuntamente actividades no mercantiles y actividades de carácter mercantil, deberán diferenciar dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles, determinando el resultado de explotación que corresponde a cada una de estas actividades, para lo que se creará un apartado específico denominado “Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil”.

En consecuencia y, como resumen de lo señalado, en la medida en que una ESFL acogida a la Ley 49/2002 realice actividades mercantiles, entendemos que debe llevar su contabilidad de acuerdo con lo establecido en la normativa mercantil, esto es, en el Código de Comercio ya que ésta es la aplicable con carácter general a todos los empresarios, siendo también a la que se remite, con idéntico carácter, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para los sujetos pasivos de ese Impuesto y, de forma específica, el artículo 11 de la Ley 49/2002, en este caso con la especialidad de que dicha contabilidad permita identificar los ingresos y los gastos que corresponden a las explotaciones económicas no exentas.

Por otra parte, y al margen del mandato expreso de las normas citadas y de la obligatoriedad de llevanza de contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio para todas o algunas de las ESFL acogidas a la Ley 49/2002, entendemos que el desarrollo de cualquier sistema de información contable está al servicio de mostrar la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como de las actividades que realice lo que, posiblemente, lleve a un seguimiento generalizado, total o parcial, de las normas que contiene el PGCESFL o de otras particulares que no pueden diferir significativamente de aquellas ya que, como cualquier sistema normalizado, facilita la materialización de los objetivos citados pues, como en él se señala, constituye un marco operativo contable único que contiene todos los elementos necesarios para el registro contable de las operaciones que puedan realizar las ESFL, incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil que pudieran realizar conjuntamente con la propia de la entidad.

4.11. Aplicación del régimen de fusiones

El artículo 83.6 del TRIS establece que el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores es aplicable a las operaciones en las que intervengan sujetos pasivos del IS que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en dicho artículo 83 del TRIS anteriormente, disposición adicional primera de la Ley 43/1995. Mediante este régimen se dota de neutralidad fiscal a las operaciones de reestructuración empresarial, difiriendo la tributación de las plusvalías que afloran en los bienes y derechos de la entidad transmitente en la realización de la operación, al momento en que tales bienes o derechos salgan del patrimonio de la adquirente, para lo cual el no gravamen de las primeras va acompañado de la valoración de los bienes y derechos recibidos por el mismo importe que tenían en la transmitente.

Con base en la Disposición citada, como así lo avala la doctrina administrativa⁶⁸ emitida al respecto, se entendió aplicable el régimen

68. En contestación a pregunta número 1447, de fecha uno de junio de 2000, la AEAT señaló que la renta generada como consecuencia de la transmisión del patrimonio de una fundación a otra no tenía la consideración de resultados obtenidos en el ejercicio de actividades constitutivas de su objeto social por lo que no podía gozar de exención en el Impuesto sobre Sociedades pero que, puesto que en la operación de fusión intervenían dos sujetos pasivos del IS, la renta generada no tendría que integrarse en la base imponible de la transmitente siempre y cuando se aplicase el régimen especial de fusiones. Por su parte, la Dirección General del Tributos, en contestación a la consulta número 1188-01, señala que ningún precepto impide que una Fundación, en cuanto sujeto pasivo del Impuesto,

especial de las operaciones referidas cuando intervenía en ellas una ESFL.

Ahora bien, el precepto del artículo 83.6 no es el único que ampara dicha aplicación ya que el artículo 3.6º de la Ley 49/2002 puede interpretarse como una aplicación *ex lege* del régimen citado.

Así, este apartado establece que en la disolución de una ESFL será aplicable *“lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”*⁶⁹. El párrafo aludido es el relativo a las denominadas fusiones impropias por las que *“una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social”*. El precepto de la Ley 49/2002 citado hay que relacionarlo con lo dispuesto en el artículo 9 de la misma Ley para los bienes y derechos integrantes del patrimonio de una ESFL que se transmitan a otra por aplicación de lo previsto en el artículo 3.6º que *“...se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta”*. Esta última norma se inspira en lo dispuesto en el artículo 85.1 del TRIS relativa a la valoración fiscal de los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones a las que resulta de aplicación el régimen especial de las fusiones. Vemos, en consecuencia, que lo dispuesto en los artículos 3.6º y 9 de la Ley 49/2002 constituye los preceptos característicos del régimen de neutralidad fiscal a que nos hemos referido.

No obstante, las normas transcritas, tendrán, en la práctica, aplicación, exclusivamente, cuando lo que se transmita, como consecuencia de la disolución, sea una explotación económica no exenta realizada por la ESFL o, en su caso, elementos patrimoniales afectos a las misma, ya que el resto de los bienes y derechos traspasados estaría exento en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.3⁷⁰ de la Ley 49/2002. En ese caso,

pueda participar en una operación de las reguladas en el artículo 97 (fusión, escisión, canje de valores, aportaciones no dinerarias especiales) y disfrutar del régimen fiscal especial siempre que se cumplan las condiciones necesarias.

69. Actualmente, artículo 83.1.c) del TRIS.

70. Véase epígrafe 4.4 anterior.

las plusvalías que aflorasen en la ESFL que se disuelve no tributarían y los bienes entregados se valorarían en la ESFL receptora al mismo valor que tenían en la primera, por lo que la plusvalía aflorará, y será objeto de gravamen, en su caso, cuando esta segunda los transmita.

5. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

La Ley 49/2002 no contiene disposiciones relativas a la tributación de las entidades sin fin de lucro. Ello no quiere decir, sin embargo, que no hubiera sido conveniente el establecimiento de un régimen especial de adaptación de la normativa del IVA a las peculiaridades de estas entidades, ya que este Impuesto está configurado y orientado en clave de actividades económicas, empresariales o profesionales. El argumento que ha impedido, aparentemente, esta adaptación —largamente solicitada por otra parte— es el de que el IVA es un impuesto armonizado, cuya transposición al ordenamiento positivo interno debe atenerse fielmente al contenido de las Directivas Comunitarias, que sólo dedican normas fragmentarias a las entidades y actividades no lucrativas, ya incorporadas a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Nuestra opinión, sin embargo, es que nada impide al legislador interno realizar esa adaptación, mientras no desborde los límites de la normativa comunitaria incurriendo en infracción de sus obligaciones de armonización.

De hecho, existen normas de adaptación de la aplicación del IVA a una de las entidades sin fin de lucro por excelencia, la Iglesia Católica, ya que la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 y las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 30 de mayo de 1988 y 15 de marzo de 1989, aclararon el alcance de la aplicación del IVA a las entidades eclesíásticas miembros de la Iglesia Católica.

Ante el silencio de la Ley 49/2002 no tenemos más remedio, sin embargo, que atenernos en nuestra exposición, a las disposiciones de la Ley 37/1992 y a los criterios administrativos para su aplicación.

5.1. Sujeción de las entidades sin fin de lucro

En principio, las entidades sin fin de lucro son sujetos pasivos potenciales del IVA, dada la amplia formulación del concepto de empresario o profesional que contiene el artículo 5 de la Ley, en particular las letras a) y c) de su apartado uno.

Según la letra a) se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado 2 del propio artículo 5.

Según la letra c) se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios, que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes, en clara contradicción con las previsiones del número 3º, del artículo 3 de la Ley 49/2002, comentado más arriba.

Por el contrario, el concepto de actividades empresariales o profesionales de la Ley del IVA, es plenamente consistente con el concepto de explotaciones económicas, que proporciona la Ley 49/2002, ya que el apartado 2 del artículo 5 de la Ley del IVA señala que son *“actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas...”*.

La consistencia de conceptos no supone, sin embargo, la consistencia de régimen tributario, de forma que la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las explotaciones económicas en virtud de la Ley 49/2002, no tiene por qué suponer, como luego veremos, la exención de las mismas actividades en el IVA. El artículo 4, apartado 3, de la Ley del IVA, puntualiza, además, que *“la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación particular”*, norma especialmente aplicable a la naturaleza de las entidades sin fin de lucro.

La excepción a la regla está contenida en el párrafo 2º de la letra a), del apartado 1, del artículo 5, que ya hemos comentado inicialmente. Según este precepto *“...no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito...”*, lo que dejaría fuera del IVA a las entidades sin fin de lucro que realicen todas sus actividades a título gratuito, que

de esta forma quedan en una posición similar a las de cualquier consumidor que soporta el IVA por repercusión.

El problema se plantea, claro está, cuando estas entidades sin fin de lucro, con actividades, en general, gratuitas, realizan ocasionalmente entregas de bienes o prestaciones de servicios con contraprestación, inician una actividad onerosa habitual pero residual o compatibilizan regularmente entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitas y onerosas, exentas o no. Toda la complejidad del IVA aparece en este momento, en forma de instituciones como el autoconsumo o la prorrata, que dificultan la operativa fiscal de las entidades sin fin de lucro y pueden producir efectos fiscales poco compatibles con la equidad y la simplicidad que deben presidir la aplicación de los tributos.

Por eso, hubiera sido muy útil el establecimiento en el IVA de una franquicia para las actividades onerosas de las entidades sin fin de lucro, similar a la que establece el artículo 7 de la Ley 49/2002, en su número 12º, o sea, 20.000 euros, que hubiera evitado muchos de estos efectos indeseables.

5.2. Realización parcial de operaciones con contraprestación. El autoconsumo

El hecho imponible del IVA está constituido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (artículo 4.Uno Ley 37/1992).

El hecho imponible se produce, y esta precisión es importante para algunas entidades sin fin de lucro, incluso cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

El problema aparece porque el artículo 9 asimila a las entregas de bienes a título oneroso, al denominado autoconsumo de bienes, o sea, la transmisión a título gratuito de bienes del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo y el artículo 12 asimila a las prestaciones onerosas de servicios, a los autoconsumos de servicios, o sea, las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo.

De esta forma, si una entidad realizase actividades onerosas gravadas por el IVA y actividades a título gratuito de carácter social, podría ocurrir que

estas últimas debieran tributar de no mediar una exención o no sujeción específicas para esas operaciones que permitieran la aplicación del régimen de sectores diferenciados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1º, letra a) de la Ley 37/1992⁷¹.

Pensemos, por ejemplo, en una entidad sin fin de lucro que sirve comidas a indigentes y explota un restaurante para financiarse parcialmente o en una entidad sin fin de lucro que explota unas fincas agropecuarias y dona parte de su producción a establecimientos de beneficencia.

A efectos del IVA, hubiera sido, pues, muy conveniente la consideración, en todo caso, de las actividades de interés general de las entidades sin fin de lucro, como actividades diferenciadas de las actividades empresariales o profesionales, en el sentido del citado artículo 9.

La única ventaja del autoconsumo puede consistir, como señalan algunos autores, en la recuperación de un IVA soportado por repercusión que, en otro caso, se soporta definitivamente. Pero para calibrar el alcance de esta potencial ventaja habría que considerar el tipo a que se repercute y el tipo a que se soporta el IVA, así como el valor añadido generado por la entidad y los criterios de valoración de las bases imponibles de venta y compra. En el ejemplo anterior del restaurante, sometido al tipo del 7%, la relación con el tipo general del 16%, podría generar, incluso, la devolución de parte del IVA soportado.

En cualquier caso, la complejidad de esta figura resulta poco compatible con las capacidades administrativas y contables de la generalidad de las entidades sin fin de lucro.

5.3. Exenciones

Se trata de exenciones limitadas, que no otorgan derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para realizar las operaciones exentas, por lo que aquéllas se convierten en

71. Véase en este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de septiembre de 2003 que resuelve la aplicación del régimen de deducciones en sectores financieros a una fundación que realiza una actividad principal de carácter altruista, como la extracción de sangre y posterior suministro a hospitales, exenta del IVA y otra retribuida de suministro de medicamentos y reactivos a las farmacias hospitalarias, sujeta y no exenta del Impuesto.

un coste sólo recuperable a través del precio de venta de los bienes y los servicios, lo que provoca una ruptura parcial de la neutralidad que debe garantizar el IVA. De aquí la excepcionalidad y la restricción con que se utilizan las exenciones en el IVA.

5.3.1. Las exenciones del artículo 20 de la Ley del IVA

En lo que aquí nos interesa, las exenciones incluidas por el legislador en la Ley del IVA, se encuentran recogidas en el artículo 20. Hasta 27 supuestos de exención, generalmente de carácter socio-cultural y de efecto limitado, con las consecuencias ya explicadas.

Las principales exenciones que resultan de aplicación a las entidades sin ánimo de lucro, son las siguientes:

- *Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria (artículo 20.Uno.2º).*
- *Servicios prestados a sus miembros por determinadas entidades (artículo 20.Uno.6º).*
- *Prestaciones de servicios de asistencia social (artículo 20.Uno.8º).*
- *Servicios de educación y enseñanza (artículo 20.Uno.9º).*
- *Cesiones de personal realizadas en cumplimiento de sus fines por entidades religiosas (artículo 20.Uno.11º).*
- *Prestaciones de servicios realizadas a sus miembros por organismos o entidades*
- *Servicios relacionados con la práctica del deporte (artículo 20.Uno.13º).*
- *Prestaciones de servicios de carácter cultural prestados por Entidades de derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social (artículo 20. Uno. 14º).*

A continuación analizaremos en detalle cada una de estas exenciones.

- a) Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria (artículo 20. Uno.2º)

De acuerdo con el artículo 20.Uno.2º de la Ley del IVA están exentas del impuesto las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

En el supuesto de que el servicio no estuviese exento tributaría al tipo reducido del 7%.

Se considerarán directamente relacionadas con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

- La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados (sólo estará exenta la entrega cuando los medicamentos se administran a un paciente ingresado en el centro sanitario, como parte del servicio exento).
- Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.
- Los servicios veterinarios.
- Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades citadas anteriormente.

Un punto crucial a considerar es el referido al concepto de precios autorizados o comunicados. A los efectos del IVA se entiende por precios autorizados o comunicados aquellos cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración (artículo 4 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. En adelante, RIVA).

Con esta exención comienzan las coincidencias entre la formulación de las exenciones en la Ley 37/1992, a efectos del IVA y la formulación de exenciones a efectos del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 49/2002, de las que ya hemos hablado y que al final de este epígrafe estableceremos más precisamente.

b) Servicios prestados a sus miembros por determinadas entidades
(artículo 20.Uno.6º)

Se trata de los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas que no sean sociedades mercantiles, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto.

En consecuencia, podría ser de aplicación a las federaciones y asociaciones de cualquier tipo de entidades sin fines lucrativos o a uniones o agrupaciones de las mismas para fines de interés general.

Se entiende que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta, cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto no excede del 10% del total de las realizadas.

El disfrute de la exención está sometido a las siguientes condiciones:

- *Que los servicios prestados se utilicen directa y exclusivamente y sean necesarios para las actividades exentas o no sujetas.*
- Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.
- Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención en la forma que se determine reglamentariamente y que luego analizamos separadamente.

C) Prestaciones de servicios de asistencia social (artículo 20.Uno.8º)

El artículo 20.Uno.8º de la Ley establece la exención de las prestaciones de asistencia social, que después se expresan, efectuadas por Entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social.

Los servicios de asistencia social a los que se refiere el artículo 20.Uno.8º son:

- Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, las de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas a favor de personas menores de veinticinco años de edad.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

- Acción social comunitaria y familiar: A este respecto ha señalado la Dirección General de Tributos (DGT) que el concepto de “*acción social comunitaria y familiar*” supone la intervención desde los Servicios Sociales, es decir, servicios que actúen en el campo de las necesidades sociales, en una comunidad concreta y orientada a las familias que la integran, teniendo su actuación una doble vertiente:
 1. Informar y asesorar sobre los recursos y medios de que dispone la sociedad para atender a las necesidades sociales de una forma integral.
 2. Impulsar asociaciones y organizaciones sociales con el fin de animar y promover el desarrollo de la comunidad.

El objetivo que persiguen dichas actuaciones es la prevención de la marginación social y la inserción social en procesos de inadaptación.

Estos servicios pueden prestarse a través de actividades específicas, tales como la ayuda a domicilio y otros tipos de protección social, como son: centros de día, miniresidencias, viviendas tuteladas, etc., para aquellas personas que precisen de modelos alternativos por carecer de un medio familiar adecuado (DGT 21.11.86).

- Asistencia a ex-reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios a los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

d) Servicios de educación y enseñanza (artículo 20.Uno.9º)

El capítulo relativo a los servicios de enseñanza exentos abarca numerosas actividades a las que se va añadiendo un conjunto de servicios cada vez más amplio (recuérdese que en la anterior Ley, por ejemplo, los servicios de guardería no se encontraban exentos), dándose en la actual Ley cabida a todo tipo de enseñanza y dirigida a cualquier edad.

Así, el artículo 20.Uno.9º establece la exención de las siguientes operaciones o actividades realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades:

- La educación de la infancia y la juventud.
- La guarda y custodia de niños.
- La enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados.
- La enseñanza de idiomas.
- La formación y el reciclaje profesional.

A este respecto, cabe señalar que el artículo 7 del RIVA establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes Públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

Las dudas que surgieron sobre la forma de aplicación de la exención como consecuencia de las transferencias de competencias en materia de educación a las Comunidades Autónomas, dado que variaba su regulación sobre el requisito del reconocimiento o autorización del centro educativo, fueron resueltas por la Resolución de la DGT de 4 de marzo de 1993 en el sentido de que el requisito del previo reconocimiento o autorización del centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo, cuando dicho centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.

En aquellas otras Comunidades cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse atendiendo a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el centro en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos de IVA, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.

Además, hay que mencionar que la citada exención se extiende a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios mencionados anteriormente, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

Por ejemplo, hay centros docentes que ceden a otras entidades la prestación de ciertos servicios, como los de alimentación, transporte, venta de

libros, etc., facturando únicamente a los alumnos en concepto de servicios de enseñanza, mientras que la otra sociedad o entidad factura los servicios cedidos. Pues bien, en este caso únicamente gozarán de la exención los servicios de enseñanza facturados por el centro docente, dado que los restantes servicios no son prestados por el citado centro.

Por el contrario, estarán sujetos y no exentos:

- Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes, excluidos los prestados por Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.
- Los de alojamiento y alimentación prestados por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.
- Los servicios prestados por las escuelas de conductores de vehículos para la obtención de los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B, así como para la obtención de los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.
- Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

e) Cesiones de personal realizadas en cumplimiento de sus fines por entidades religiosas (artículo 20.Uno.11º)

El artículo 20.Uno.11º establece que se considerarán exentas las cesiones de personal realizadas en cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:

- Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.
- Las de asistencia social comprendidas en el número 8º, citado anteriormente.
- Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

Sin embargo, la Resolución de la DGT de 9 de septiembre de 1986 señaló que esta exención no comprende los servicios de alimentación y alojamiento a determinadas personas o colectivos.

La exigencia de que la cesión de personal se realice por la entidad “*en cumplimiento de sus fines*”, suscita la vieja preocupación de que se intente condicionar el disfrute de la exención a la inclusión específica de los fines asistenciales o de enseñanza en los estatutos de la institución, interpretación

estricta que aparentemente se alejaría de los fines del legislador al establecer este beneficio.

- f) Prestaciones de servicios realizadas a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidas sin finalidad lucrativa (artículo 20.Uno.12º)

En el artículo 20.Uno.12º se recoge la exención correspondiente a las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entienden incluidos en este apartado los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere. Expresamente se han excluido, sin embargo, de la exención los servicios de visado obligatorio de los trabajos, documentos y honorarios profesionales, prestados por los Colegios Profesionales, de acuerdo con la Resolución de la DGT de 4 de septiembre de 1986.

Como hemos dicho más arriba en relación con la exención de los servicios prestados a sus miembros por determinadas entidades (artículo 20.Uno.6º), la aplicación de esta exención requiere de reconocimiento previo mediante un procedimiento especial que luego analizaremos.

El Tribunal Supremo ha tenido que definir el concepto de lo “cívico”, para posibilitar la aplicación de esta exención a Círculos y Casinos, de tan general implantación en muchas ciudades españolas. Así, en su Sentencia de 21 de mayo de 2002, establece que “...*actividades cívicas son aquellas que tienen por objeto promover la relación, amistad y conocimiento entre sí de los vecinos y habitantes de una ciudad, de una región o de un país, con el propósito de lograr el progreso cultural, la integración social, e incluso la sana diversión y esparcimiento...*”. “...*Actividades como conferencias, recitales poéticos, obras de teatro realizadas por los propios asociados, conciertos, música polifónica, exposiciones de pintura y escultura, biblioteca y lectura de periódicos y revistas, juegos florales y actividades más sencillas y prosaicas, como las tertulias, juegos de naipes y*

otras manifestaciones recreativas”, formarían parte de esta definición de lo cívico⁷².

g) Servicios relacionados con la práctica del deporte (artículo 20. Uno.13º)

Están exentos del IVA, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.Uno.13º de la Ley, los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- Entidades de derecho público.
- Federaciones deportivas.
- Comité Olímpico Español.
- Comité Paralímpico Español.
- Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, la exención se refiere estrictamente a los servicios prestados por las entidades mencionadas anteriormente a quien practique el deporte, habiendo desaparecido las limitaciones que existían anteriormente en función de la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas, como consecuencia de la Sentencia de 7 de mayo de 1998, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En el caso de prestación por Entidad de derecho público no se requiere ningún requisito adicional para que la exención surta plenos efectos. Sin embargo, tratándose de entidades privadas, han de tener el carácter social y solicitar el reconocimiento de dicha condición a la Delegación o Administración de la AEAT en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal, por el procedimiento que luego analizaremos.

72. Sobre esta cuestión, puede verse también el completo comentario de Blázquez Lidoy a la Sentencia del TS de 15 de julio de 2002, en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 240, de marzo 2003.

- h) Prestaciones de servicios de carácter cultural prestados por Entidades de derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social (artículo 20.Uno.14º)

En el número 14º de este artículo 20, apartado Uno, se establece la exención de diversos servicios prestados por Entidades de derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social.

Las prestaciones de servicios a las que se extiende la exención son:

- Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Cuando los servicios anteriores no estuviesen exentos, se les aplicará el tipo reducido del 7%.

5.3.2. Exenciones a la importación y exportación

Aparte de las exenciones anteriores, catalogables como exenciones que afectan a las operaciones interiores de las entidades sin fin de lucro, hay que recordar asimismo la existencia en el IVA de algunas exenciones a la importación, relacionadas potencialmente con las actividades de este tipo de entidades.

Nos referimos a las reguladas en los artículos 40 a 42, 44 a 46 y 54 de la Ley del IVA, o sea:

- Importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas, destinados a la investigación.
- Importación de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos.
- Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos.
- Importación de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos.

- Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía.
- Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes.
- Importaciones de objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta e importados por museos, galerías y otros establecimientos autorizados.

En el ámbito de las exportaciones cabe citar la exención establecida en el artículo 21.4º de la Ley del IVA para las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad, en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas y previo reconocimiento del derecho a la exención.

5.3.3. Comparación entre las exenciones recogidas en el artículo 7 de la Ley 49/2002, de 24 de diciembre y las establecidas en el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre

En cualquier somera comparación, resulta evidente la relación existente entre una parte, al menos, de las exenciones del artículo 20 de la Ley 37/1992 y el repertorio de explotaciones económicas exentas del artículo 7 de la Ley 49/2002. Por ello, nos ha parecido conveniente elaborar los cuadros que se insertan a continuación para confirmar esta influencia y constatar la incongruencia de la no adaptación del IVA al régimen de las entidades sin fin de lucro, cuando resulta patente su vocación original de considerar las peculiaridades de este tipo de entidades.

CUADRO I

COMPARACIÓN VALORATIVA DE LAS EXENCIONES RECOGIDAS EN EL ARTÍCULO 7 DE LA LEY 49/2002, DE 24 DE DICIEMBRE, CON EL ARTÍCULO 20 DE LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE

CONCEPTO	LEY 49/2002. ARTÍCULO 7	LEY 37/1992. ARTÍCULO 20
1. Prestación de servicios de asistencia social	<p>Coinciden exactamente los apartados b, e, f, h, i, j, k, l y m.</p> <p>Introduce la asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos (letra c) y la inclusión social de las personas a que se refiere este apartado (letra n).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Apartado 1º. 	<p>Determina quién debe efectuar esa prestación de servicios.</p> <p>Define qué se considera protección de la infancia y la juventud.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Apartado 1.8º.

CONCEPTO	LEY 49/2002. ARTÍCULO 7	LEY 37/1992. ARTÍCULO 20
2. Prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria	Coincide conceptualmente con la Ley 37/1992, aunque es menos preciso. • Apartado 2º	Es más exhaustiva ya que: Menciona los entes que pueden realizar estos servicios. Es más amplia al redactar las prestaciones directamente relacionadas con las exentas. Establece a qué operaciones no se extiende la exención. • Apartado 1.2º
3. Prestación de servicios culturales	Expresa mención a los bienes declarados de interés cultural. • Apartado 4º Coincidencia en lo relativo a museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación. • Apartado 4º Similitud en las redacciones relativas a representaciones musicales, teatrales... • Apartado 5º Mayor detalle en la descripción dada a exposiciones, conferencias... • Apartado 8º Parques y espacios naturales protegidos. • Apartado 6º	Mayor precisión en la determinación de los servicios. • Apartado 1.14.a) y b) Similitud en lo referente a parques y espacios naturales protegidos. • Apartado 1.14.b)
4. Educación de la infancia y de la juventud	Incluye la educación infantil hasta los tres años, la educación compensatoria y la educación permanente siempre que estén exentas del IVA. Asimismo comprende las explotaciones económicas complementarias de alimentación, alojamiento y transporte. • Apartado 7º	Siempre que presten este servicio entidades de derecho público o privadas autorizadas. Estarán exentas las prestaciones de servicios y entregas de bienes, efectuadas por estas mismas empresas. Detalla operaciones que no comprende dicha exención. • Apartado 1.9º
5. Prestación de servicios de carácter deportivo	Exceptúa los servicios prestados a deportistas profesionales y los relacionados con espectáculos deportivos. • Apartado 10º	Enumera las personas o entes que deben prestarlos. No se extiende a espectáculos deportivos. • Apartado 1.13

CONCEPTO	LEY 49/2002. ARTÍCULO 7	LEY 37/1992. ARTÍCULO 20
<p>Además de estas conexiones entre ambas leyes, la Ley 49/2002, regula otras exenciones sin clara correlación en el IVA, relativas a:</p>	<p>Investigación científica y desarrollo tecnológico.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Apartado 3º <p>Elaboración, edición publicación y venta de libros... material audiovisual y multimedia.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Apartado 9º <p>Las explotaciones económicas que tengan carácter auxiliar de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Apartado 11º <p>Las explotaciones económicas de escasa relevancia.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Apartado 12º 	<p>Tipo reducido del 4%.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Artículo 91.Dos.1.2º <p>Según los casos.</p>

ANEXO CUADRO I

1. PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ASISTENCIA SOCIAL

<p>LEY 49/2002 ARTÍCULO 7</p>	<p>LEY 37/1992 ARTÍCULO 20. APARTADO UNO</p>
<p>1º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Protección de la infancia y de la juventud. b) Asistencia a la tercera edad. c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos. d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo. e) Asistencia a minorías étnicas. f) Asistencia a refugiados y asilados. g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes. h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas. i) Acción social comunitaria y familiar. j) Asistencia a ex reclusos. k) Reinserción social y prevención de la delincuencia. l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos. m) Cooperación para el desarrollo. n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores. 	<p>8º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad. b) Asistencia a la tercera edad. c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía. d) Asistencia a minorías étnicas. e) Asistencia a refugiados y asilados. f) Asistencia a transeúntes. g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas. h) Acción social comunitaria y familiar. i) Asistencia a ex reclusos. j) Reinserción social y prevención de la delincuencia. k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos. l) Cooperación para el desarrollo. <p>La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.</p>

2. PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE HOSPITALIZACIÓN O ASISTENCIA SANITARIA

<p>LEY 49/2002 ARTÍCULO 7</p>	<p>LEY 37/1992 ARTÍCULO 20. APARTADO UNO</p>
<p>2º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.</p>	<p>2º Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.</p> <p>Se considerarán directamente relacionadas con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.</p> <p>La exención no se extiende a las operaciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número. b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes. c) Los servicios veterinarios. d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número.

3. PRESTACIÓN DE SERVICIOS CULTURALES

<p>LEY 49/2002 ARTÍCULO 7</p>	<p>LEY 37/1992 ARTÍCULO 20. APARTADO UNO</p>
<p>4º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.</p> <p>5º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.</p> <p>6º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.</p> <p>8º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.</p>	<p>Número 14:</p> <p>a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.</p> <p>b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.</p> <p>c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.</p> <p>d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.</p>

4. EDUCACIÓN DE LA INFANCIA Y DE LA JUVENTUD

<p>LEY 49/2002 ARTÍCULO 7</p>	<p>LEY 37/1992 ARTÍCULO 20. APARTADO UNO</p>
<p>7º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.</p>	<p>9º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades. La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios. La exención no comprenderá las siguientes operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes. b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes. c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo. d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

5. PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CARÁCTER DEPORTIVO

<p>LEY 49/2002 ARTÍCULO 7</p>	<p>LEY 37/1992 ARTÍCULO 20. APARTADO UNO</p>
<p>10º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.</p>	<p>13. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean realizados por las siguientes personas o entidades: a) Entidades de derecho público. b) Federaciones deportivas. c) Comité Olímpico Español. d) Comité Paralímpico Español. e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social. La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.</p>

La comparación de ambos cuadros es bastante ilustrativa de las analogías y diferencias entre una y otra regulación, así como de la conveniencia de tener en cuenta la doctrina administrativa y la jurisprudencia surgidas en torno a la interpretación del artículo 20 de la Ley del IVA, cuando surjan dudas o incertidumbres en torno a la literalidad del artículo 7 de la Ley 49/2002.

5.3.4. Reconocimiento de las exenciones en el IVA

A diferencia del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos que es disfrutable por opción del contribuyente, mientras no se renuncie a su aplicación, siempre que se acrediten los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, en el IVA prima todavía el concepto de solicitud, de forma que las entidades deberán solicitar, según los casos, el reconocimiento de su condición o de la procedencia de aplicar determinadas exenciones, para poder disfrutar de los beneficios fiscales, aunque reúnan los requisitos que fundamentan la aplicación de las exenciones. Veamos con detalle en que consiste el régimen de reconocimiento.

5.3.4.1. Reconocimiento del carácter social de determinadas entidades o establecimientos

Como hemos visto, determinadas exenciones del IVA relacionan el disfrute del beneficio fiscal con la realización de las operaciones por entidades o establecimientos de carácter social. De aquí que el apartado tres del

artículo 20 de la Ley del IVA se dedique a determinar que debe entenderse por entidades o establecimientos de carácter social.

En el Cuadro 2 comparamos los requisitos de este precepto con los requisitos que establece el artículo 3 de la Ley 49/2002 en relación con las entidades sin fines lucrativos, pudiéndose concluir que no son exactamente coincidentes y que pueden producirse algunas distorsiones injustificadas en la aplicación de uno y otro régimen fiscal.

Recientemente, por ejemplo, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de septiembre de 2002, ha confirmado la interpretación administrativa de que el requisito del número 1º del apartado tres del artículo 20 de la LIVA debe interpretarse en el sentido de que la carencia de finalidad lucrativa se exige respecto de la entidad globalmente considerada y no respecto de una o algunas de sus actividades de carácter social.

De aquí que se haya solicitado la armonización de ambas disposiciones para evitar estos desajustes absurdos. Tampoco hay mayor justificación para mantener en un caso un régimen de solicitud y en otro un régimen de opción, cuando es patente que la legislación del IVA se ha quedado desactualizada respecto a la consideración por parte del legislador nacional de las entidades sin fin de lucro.

No habiéndose conseguido la homogeneidad de requisitos y procedimientos, las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal (artículo 6 RIVA).

El reconocimiento del carácter social surtirá efectos exclusivamente respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud y su eficacia quedará, como es lógico, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos.

5.3.4.2. Reconocimiento de las exenciones por servicios prestados a sus miembros por determinadas entidades (artículo 20.Uno, números 6º y 12º)

El reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de estas exenciones, se efectuará, igualmente, por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya

circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud del interesado, y surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud, condicionado a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, fundamentan la exención (artículo 5 RIVA).

5.3.4.3. Reconocimiento de las exenciones de las importaciones

Las autorizaciones administrativas que condicionan las exenciones de las importaciones de bienes estudiadas más arriba se solicitarán de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador y surtirán efectos respecto de las importaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo o, en su caso, de la fecha que se indique en el mismo, a diferencia de los casos anteriores en que la fecha de solicitud es determinante del efecto del reconocimiento.

La autorización se entenderá revocada en el momento en que se modifiquen las circunstancias que motivaron su concesión o cuando se produzca un cambio en la normativa que varíe las condiciones que motivaron su otorgamiento (artículo 17 del RIVA).

Precisamente al hilo de esta última referencia reglamentaria hay que comentar que se ha discutido mucho acerca de la posibilidad de las entidades de renunciar a las exenciones del IVA previamente solicitadas y concedidas, dado el silencio existente sobre esta cuestión en la normativa legal y reglamentaria del Impuesto. A nivel interpretativo, la Administración ha mantenido la imposibilidad de la renuncia mientras se mantengan las condiciones que permiten la aplicación de la exención, pero el TEAC desde su Resolución de 8 de junio de 1995 ha admitido la renuncia a los derechos reconocidos cuando la misma no contrarie el interés o el orden público, ni perjudique a terceros, lo que no deja de suscitar nuevos problemas interpretativos sobre el alcance que deba darse a ese perjuicio de terceros que pueden ser los repercutidos o la propia Hacienda Pública. En nuestro criterio, no tiene sentido lógico ni jurídico la prohibición de la renuncia, tanto más cuando la exención no se aplica “*ex lege*” sino a solicitud del interesado y previa concesión administrativa. No debería haber, por tanto, ningún inconveniente para renunciar lo que no se tiene de pleno derecho, ya que siempre queda, además, el camino del incumplimiento voluntario de las condiciones para el disfrute de la exención. En este sentido, el sistema de la Ley 49/2002 es mucho más congruente y hacia él debería evolucionar la normativa del IVA.

5.3.4.4. Reconocimiento de las exenciones a la exportación

Corresponderá al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el reconocimiento oficial de los organismos que ejerzan las actividades humanitarias, caritativas o educativas, a solicitud de los mismos y previo informe del Departamento Ministerial respectivo, en el que acredite que dichos organismos actúan sin fin de lucro. La exportación de los bienes fuera de la Comunidad deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición, quedando obligado el organismo a remitir al proveedor copia del documento de salida en el plazo de los quince días siguientes a la fecha de su realización.

El transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación (artículo 9.1.4º del RIVA).

CUADRO 2

REQUISITOS ENTIDADES O ESTABLECIMIENTOS DE CARÁCTER SOCIAL (artículo 20.3. Ley 37/1992, del IVA)	REQUISITOS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (artículo 3 Ley 49/2002, de régimen fiscal de las ESFL y de los IFM)
Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.	Perseguir fines de interés general y destinar a dichos fines sus rentas o ingresos.
Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.	Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno serán gratuitos y no podrán participar en los resultados económicos de la entidad ni por sí mismos ni a través de persona o entidad interpuesta. Podrán percibir retribuciones por servicios distintos de los que implica el desempeño de sus funciones.
Los socios comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Excepto 20.Uno.8 y 13.	Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, no podrán ser los destinatarios principales de las actividades que realicen las entidades ni beneficiarse de condiciones especiales. Excepto 20.Uno.8 y 13 Ley 37/1992, del IVA.

5.4. Tipos de gravamen reducidos

Las entidades sin fin de lucro no disfrutan como tales de tipos reducidos o especiales en el IVA. Determinadas operaciones, sin embargo, relacionadas con actividades de interés general sí disfrutan de estas reducciones de impuesto. Al respecto cabe identificar las siguientes en el artículo 91 de la Ley del IVA.

Se aplicará el tipo del 7%, entre otras operaciones, a los siguientes bienes y servicios:

- Los aparatos y complementos que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente, a suplir deficiencias físicas del hombre o de los animales.
- Los productos sanitarios, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.
- La entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14 de la Ley del IVA, cuando no estén exentas del Impuesto.
- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13 de la Ley del IVA.
- Las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 8 de la Ley del IVA, cuando no resulten exentas de acuerdo con dichas normas.
- La asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del IVA.
- Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.
- Las exposiciones y ferias de carácter comercial.
- Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Por otra parte, se aplicará el tipo del 4%, entre otras operaciones, a los siguientes bienes y servicios:

- Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con ellos mediante precio único.
- Los medicamentos.
- Los coches de minusválidos y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.
- Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación.
- Las prótesis, órtesis e implantes internos para personas con minusvalía.
- Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por los promotores de las mismas.
- Los servicios de reparación de los coches y sillas de ruedas para minusválidos y los servicios de adaptación de los vehículos para su transporte en silla de ruedas.

5.5. El IVA soportado: regla de prorata. El caso especial de las subvenciones

Los sujetos pasivos del IVA tienen derecho, en principio, a la deducción de las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición de bienes o servicios utilizados en la realización de sus operaciones. No obstante, cuando el sujeto pasivo efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones que no habiliten para el ejercicio del citado derecho, sólo será deducible la parte de IVA soportado relacionado con la realización de las operaciones que dan derecho a deducción.

Como ya hemos comentado, las operaciones exentas del artículo 20, son operaciones que no originan derecho a deducción, lo que lleva a distinguir a estos efectos dos tipos de entidades sin fin de lucro:

- Aquéllas que realizan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios no sujetas o exentas, que soportarán IVA sin posibilidad de deducción.
- Aquéllas que realizan, simultáneamente, entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas o exentas, que quedan sometidas a la aplicación de la regla de prorata (artículo 102 y ss. de la Ley del IVA).

Asimismo, será de aplicación la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3 de la Ley del IVA, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

5.5.1. La regla de prorrata

Hay dos clases de prorrata: la prorrata especial y la prorrata general.

La *prorrata especial* será aplicable:

- Cuando los sujetos pasivos opten por ella expresamente.
- Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la prorrata general exceda en un 20% del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

En los demás casos de realización simultánea de operaciones que originen derecho a deducción y otras que no den este derecho, se aplicará *la regla de prorrata general* que supone determinar el IVA soportado deducible según el siguiente porcentaje:

$$\frac{\text{Importe total anual de operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe total anual de todas las operaciones}} \times 100$$

La prorrata se redondea siempre en la unidad superior. Por el contrario, la prorrata especial opera de la siguiente manera:

- Las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.
- Las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.
- En cuanto a las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, se aplicarán las reglas de la prorrata general.

Las entidades sin fin de lucro habrán de optar, pues, entre la prorrata general y la especial que parece, no obstante, más adecuada a sus peculiares

características y a la conveniencia de diferenciar claramente sus operaciones sujetas, exentas y no sujetas al IVA. No obstante, debería analizarse siempre previamente cuál de los dos procedimientos produce un montante mayor de cuotas soportadas deducibles para la entidad y obrar en consecuencia.

5.5.2. Sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional

Hay que tener en cuenta que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

En principio, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, según el artículo 9.1º.a) de la LIVA, aquellos en que las actividades económicas realizadas sean distintas⁷³ y sus porcentajes de deducción difieran en más de 50 puntos porcentuales.

En consecuencia nos enfrentáramos a dos sectores diferenciados:

- Un sector diferenciado estará constituido por la actividad principal y las accesorias a la misma y otras actividades económicas cuyos porcentajes no difieran en más de 50 puntos porcentuales del de la principal.
- El otro estaría constituido por todas las actividades económicas cuyos porcentajes de deducción difieran en más de 50 puntos porcentuales del de la principal.

Determinadas actividades y operaciones se consideran a su vez como sectores diferenciados de actividad a estos efectos. Es el caso del régimen especial simplificado de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia entre otras.

Cada sector diferenciado aplicará independientemente el régimen de deducciones que le corresponda, incluida la regla de prorrata especial y cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad,

73. Ver el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, modificado por el Real Decreto 330/2003, de 14 de marzo, ya que se exige que las actividades económicas realizadas tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

serán de aplicación las reglas de la prorrata general para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones.

5.5.3. El caso especial de las subvenciones

Las entidades sin fin de lucro son receptoras natas de subvenciones de todo tipo de entes públicos: estatales, CC.AA., Unión Europea, etc., circunstancia que puede complicar su posición tributaria ante el IVA de forma variable en función de la naturaleza de las subvenciones percibidas, del régimen de deducción del IVA soportado que les corresponda y de la forma de ejecución de los programas o proyectos a que vayan ligadas las subvenciones percibidas.

Si bien inicialmente la Ley 37/1992 se limitó a incluir en la base imponible del IVA las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto, posteriormente la Ley 66/1997, de 30 de diciembre modificó los artículos 102 y 104 de la LIVA estableciendo, como ya hemos indicado, la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que no integren la base imponible y que se destinen a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

De conformidad, pues, con la normativa española, la regla de prorrata resultará de aplicación a:

- Los contribuyentes que durante el año natural hayan efectuado operaciones que generan derecho a la deducción de las cuotas soportadas y, a la vez, operaciones que no generan este derecho, perciban o no subvenciones que se destinen a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.
- Los contribuyentes que durante el año natural hayan efectuado exclusivamente operaciones que generan derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios y, a la vez, hayan percibido subvenciones que se destinen a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo y que no deban integrarse en la base imponible.

El efecto de esta regulación es una reducción del derecho a deducción de los sujetos pasivos que perciban subvenciones que no se integren en la base imponible y que se destinen a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo ya que las referidas subvenciones se

integrarán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital que podrán incluirse en el denominador de la prorrata o imputarse por quintas partes en el ejercicio en que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.

Por razones no siempre fáciles de discernir se han ido excluyendo de la aplicación de estas reglas una serie de subvenciones: las percibidas por los centros especiales de empleo, las financiadas con cargo al FEOGA, las financiadas con cargo al Instituto Financiero de Orientación de la Pesca y las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, precisamente uno de los fines de interés general que se consideran protegibles por la Ley 49/2002. Hubiera sido, pues, razonable, que las subvenciones percibidas por las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación el régimen fiscal especial de esta última Ley, hubiesen sido igualmente excluidas de la aplicación de la regla de prorrata, evitando así un coste fiscal adicional en la realización de sus actividades.

Conviene tener en cuenta que la Comisión Europea ha decidido proceder contra el Estado español ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, por entender que en la modificación de los artículos 102 y 104 de la LIVA, en lo que se refiere a subvenciones, se ha producido un exceso de transposición de las Directivas comunitarias en la materia, que afectaría a los artículos 17.5 y 19.1 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Aunque el alcance final para las entidades sin fin de lucro de una posible anulación de los artículos 102 y 104 de la LIVA está por determinar⁷⁴, los contribuyentes afectados por su modificación, tendrían que proceder a la impugnación de sus autoliquidaciones para evitar la prescripción de sus potenciales derechos de devolución en el caso de que, finalmente, el Tribunal condene al Estado español en esta cuestión.

74. Aparentemente, la presunta infracción de la normativa comunitaria afectaría solamente a aquellos contribuyentes que efectúen exclusivamente operaciones que dan derecho a deducción, por lo que no les sería de aplicación la regla de prorrata.

La última cuestión que interesa considerar en el planteamiento de las entidades sin fin de lucro frente al IVA, cuando perciban subvenciones, es la derivada de la forma de ejecución de los programas o proyectos a cuya financiación han de destinarse los fondos recibidos, ya que la contratación con terceros de la realización parcial o total de dichos programas o proyectos puede generar un IVA irrecuperable en función de la situación tributaria de la entidad sin fin de lucro o, en otros casos, la pérdida de la exención que hubiera disfrutado ésta en caso de ejecutar directamente los programas o proyectos asumidos.

5.5.4. Un ejemplo

Sea una entidad privada sin fin de lucro dedicada a la conservación y promoción del medio ambiente y a la realización de actividades de investigación y desarrollo en ese ámbito, mediante programas propios o en colaboración. Concede becas y ayudas a la formación, patrocina actividades en el ámbito de protección y mejora medio ambiental, mantiene un centro de documentación y archivo con relación a su ámbito de actividad y un museo medio-ambiental.

Ingresos:	
1. Subvenciones anuales de los fundadores	200
2. Subvenciones públicas para I+D	200
3. Por servicios de documentación y archivo	50
4. Por entradas al museo y exposiciones especiales en el mismo	100
5. Por organización de jornadas y seminarios	50
6. De venta de publicaciones	25
7. Por contratos de I+D con empresas	500

La entidad soporta IVA en general en sus adquisiciones de bienes y servicios. Para sus actividades de I+D realiza contratos de colaboración con Universidades que le repercuten el IVA al facturar sus servicios.

La entidad ha solicitado y obtenido el reconocimiento como establecimiento cultural privado de carácter social, a efectos de disfrutar las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.14º de la LIVA. En consecuencia, queda exenta del IVA por las prestaciones de servicios de documentación y archivo, las visitas al museo y a las exposiciones.

A efectos del IVA, la situación de partida sería, pues, la siguiente:

A	Servicios de documentación y archivo	Actividad exenta sin derecho a deducción
B	Museo y exposiciones	Actividad exenta sin derecho a deducción
C	Organización de jornadas y seminarios	Actividad sujeta al tipo del 16%
D	Venta de publicaciones	Tipo reducido del 4%
E	Contratos de I+D con empresas	Actividad sujeta al 16%

La entidad no ha solicitado ningún régimen especial a efectos del cálculo de IVA deducible.

En consecuencia, tendremos, en principio, dos sectores diferenciados de la actividad empresarial de esta entidad sin fin de lucro:

- Sector diferenciado principal: C+D+E
- Sector diferenciado secundario: A+B

Tan sólo en el caso de que A, cuyo volumen de operaciones no excede del 15% de la actividad principal, pudiera considerarse actividad accesoria de dicha actividad principal, en la medida en que contribuyera a su realización, se incluiría dentro del sector diferenciado principal. No obstante, a los efectos de este supuesto descartamos tal posibilidad.

Por tanto, en el sector diferenciado principal habría derecho a la deducción plena del IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios utilizados en el mismo, ya que, como hemos dicho, las subvenciones destinadas a financiar actividades de I+D no se computan en el denominador de la prorrata. En consecuencia, tampoco sería de aplicación lo previsto en el párrafo 2º, del apartado Uno, del artículo 102 de la LIVA, por resultar innecesaria la aplicación de la regla de prorrata.

En el sector diferenciado secundario, totalmente exento, las operaciones efectuadas no originan derecho a deducir.

Respecto de las adquisiciones de bienes o servicios utilizados en común en ambos sectores diferenciados, serán de aplicación las reglas de la prorrata general, o sea:

1. En el numerador, el importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de C+D+E.
2. En el denominador, el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en A+B+C+D+E, sin computar ningún tipo de subvenciones.

En cuanto a los bienes o servicios no afectos exclusivamente a las actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA, parece predominar el criterio, de acuerdo con el artículo 95 de la LIVA, de negar la deducibilidad de las cuotas soportadas o satisfechas en su adquisición. En cuanto a los bienes de inversión que se empleen en parte en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, las cuotas soportadas podrán deducirse en la medida en que los bienes se integren en el patrimonio empresarial o profesional, se registren en contabilidad y se acredite suficientemente su grado de utilización (artículo 95.Tres y 95. Dos.3º y 4º).

5.6. Los Convenios de Colaboración

La figura de los Convenios de Colaboración empresarial en actividades de interés general, creación de la Ley 30/1994, en virtud de los cuales las entidades beneficiarias del mecenazgo se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación económica del colaborador en dichas actividades, plantearon problemas desde el primer momento en relación con el IVA, ya que la Administración entendió inicialmente que se prestaba un servicio de publicidad por parte de las entidades beneficiarias a cambio de una contraprestación, lo que determinaba su sujeción al IVA sin exención.

Mediante la Resolución de 9 de marzo de 1999⁷⁵, la Dirección General de Tributos cambió de criterio y acordó la no sujeción al IVA de los Convenios de Colaboración, sin que esta doctrina haya tenido acogida en la Ley 49/2002, cuyo artículo 25 hereda la regulación de los Convenios de Colaboración empresarial.

No obstante, el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 25 citado señala que la difusión de la participación del colaborador “*no constituye una prestación de servicios*”, precisión a la que no cabe atribuir otra finalidad que la de excluir cualquier polémica sobre la sujeción al IVA de estos Convenios, ya que en la medida en que su contenido se descalifica expresamente como prestación de servicios, no cabe la producción del hecho imponible de este Impuesto.

De esta forma y por una vía indirecta se mantiene el tratamiento que a efectos del IVA disfrutaban ya los Convenios de Colaboración.

75. BOE de 23 de marzo de 1999.

5.7. Obligaciones formales

En principio, las entidades sin fin de lucro, sujetos pasivos del IVA, están sometidas a las obligaciones formales del Impuesto, sin especialidades reseñables. En consecuencia su contabilidad deberá permitir determinar con precisión:

- El importe del IVA repercutido.
- El importe del IVA soportado.
- Las operaciones realizadas en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

5.7.1. Libros registros

El artículo 62 del RIVA establece los Libros Registros específicos a efectos del IVA, que serán:

- El Libro Registro de facturas expedidas.
- El Libro Registro de facturas recibidas.
- El Libro Registro de Bienes de Inversión.
- El Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Los artículos 63 y siguientes establecen a continuación la forma de llevanza de estos Libros.

Hay que tener en cuenta, no obstante, que podrán ser utilizados a estos efectos, siempre que se ajusten a los requisitos establecidos, otros Libros o registros que deban llevar los sujetos pasivos en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables.

5.7.2. Declaraciones-liquidaciones

Las entidades sin fin de lucro deben tener en cuenta que la obligación de declaración-liquidación no alcanza a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones exentas comprendidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto (artículo 71.1.Pfo.3º, del RIVA), ni tampoco la obligación de formular la declaración-resumen anual.

5.7.3. Obligación de expedir y entregar facturas

Está regulada por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en desarrollo de la Disposición Adicional Séptima de la Ley 10/1985, de 26

de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y el número 3º, del apartado Uno, del artículo 164 de la LIVA.

En su virtud, los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de la misma, incluso en los supuestos de autoconsumo.

Entre las excepciones reglamentariamente establecidas a esta obligación, anotamos por su relación con las entidades sin fin de lucro, la que afecta a las operaciones exentas en virtud del artículo 20 de la Ley del IVA. (Debe facturarse, sin embargo, en los supuestos de los números 2, 3, 4, 5, 15, 20, 21, 22, 24, 25 y 27 del apartado Uno de dicho artículo.)

5.7.4. Declaración anual de operaciones

Regulada por el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, afecta a las entidades sin fin de lucro que desarrollen actividades empresariales o profesionales, cuyas operaciones con otras personas o entidades, superen la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural.

En la declaración anual de operaciones se incluirán tanto las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios sujetas y no exentas del IVA, como las no sujetas o exentas realizadas en el marco de las actividades empresariales o profesionales del obligado tributario. Por tanto, quedan excluidas del deber de declaración las operaciones realizadas al margen de las actividades empresariales o profesionales y, en particular, según la letra c) del artículo 3.2 del Real Decreto 2027/1995, las operaciones gratuitas no sujetas o exentas del IVA y según la letra f), las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la LIVA, que correspondan al sector de actividad cuyas entregas de bienes y prestaciones de servicios estén exentos del Impuesto.

6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

La Disposición Adicional Tercera de la Ley 49/2002 da nueva redacción a la letra A) del artículo 45.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRITP), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de

septiembre, otorgando exención subjetiva de este Impuesto a los siguientes organismos y entidades:

- El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.
- Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley. A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.
- Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- La Obra Pía de los Santos Lugares.

Se produce, pues, aparte de la superación de las indefiniciones del texto anterior, una adaptación substancial entre el ámbito de las exenciones subjetivas de este Impuesto y el ámbito subjetivo de la Ley 49/2002, ya que con excepción de las fundaciones de entidades religiosas y las entidades benéficas de construcción, todas las demás entidades con opción total o parcial al régimen previsto en los artículos 5 al 15 de esta última Ley, aparecen en la relación de exenciones subjetivas del artículo 45.1 del TRITP. No obstante, entendemos que las fundaciones de entidades religiosas que opten por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de la Ley 49/2002, tendrían derecho a la exención subjetiva establecida en el ITP y AJD, por la vía de la letra d) del artículo 45.1.A) del TRITP. Las entidades benéficas de construcción podrán acceder, en su caso, a las exenciones establecidas en el propio artículo 45 en relación con las viviendas de Protección Oficial.

En cuanto a la acreditación del derecho a la exención, el Reglamento del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, contenía

normas específicas en sus artículos 89 y 90 que han sido modificadas por el RESFL, que simplifica el procedimiento de acreditación de las condiciones que dan lugar a la exención, ya que no será necesario incoar un expediente específico ante la Dirección General de Tributos como ocurría anteriormente.

Así, las entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002 deberán acompañar, para la acreditación del derecho a la exención, a la autoliquidación del Impuesto, copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible, para acreditar el derecho de exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta de la entidad, a que se refiere el artículo 4 del RESFL.

Las entidades religiosas, por su parte, siguen el régimen anterior, salvo que se trate de entidades incluidas en el apartado 1 de la Disposición Adicional Novena de la Ley 49/2002 (Iglesia en sentido estricto), que acompañarán a la autoliquidación del Impuesto, para acreditar su derecho a la exención, copia del certificado especial previsto en el apartado 1 de la Disposición Adicional Única del RESFL.

El resto de entidades a que se refiere el artículo 45.1.A), deberán acreditar su personalidad y acompañar, en su caso, a la autoliquidación la documentación complementaria necesaria que acredite el derecho a la exención, como, por ejemplo, el destino o afectación de los bienes.

7. Tasas

El artículo 35 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social regula una nueva Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo.

La citada Tasa, efectiva a partir de 1 de abril de 2003, es un tributo de carácter objetivo y ámbito estatal que grava a los sujetos que promuevan el ejercicio de la potestad jurisdiccional. Sin embargo, no todos ellos serán gravados efectivamente por la Tasa, ya que la Ley establece un régimen de exenciones que, en lo que aquí nos interesa, incluye a:

- Las entidades sin ánimo de lucro sometidas al régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.
- Las entidades parcial o totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.

El tributo se exige por el procedimiento de autoliquidación, mediante el impreso aprobado por la Orden HAC/661/2003, de 24 de marzo, que habrá de acompañarse a los diferentes documentos procesales.

Cuando de la declaración-liquidación no resulte cantidad a ingresar por estar exento el sujeto pasivo, se presentarán directamente los ejemplares para la Administración tributaria y para la Administración de Justicia ante el órgano judicial correspondiente, junto al escrito procesal que dé lugar a la realización del hecho imponible y sin perjuicio de la posibilidad de su presentación por vía telemática (Artículos 2º.3 y 4º de la Orden HAC/661/2003).

A nuestro juicio, y pese a la precisión del último párrafo del artículo 1º de la Orden citada, las entidades no residentes, independientemente de que hayan sido constituidas en la Unión Europea o no, deberían poder acogerse a la exención si acreditan los requisitos para poder disfrutar de la exención parcial en el Impuesto sobre Sociedades o del régimen especial de la Ley 49/2002.

8. Tributación Local

En materia de tributación local, la Ley 49/2002 sigue una línea de continuidad con la Ley 30/1994, con la novedad sustancial, como dice su Exposición de Motivos..., de introducir una exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, *“cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos, así como en las donaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo”*.

Sin embargo, la Ley 49/2002 no ha realizado en materia de tributos locales la tarea de sistematización y ordenación que acabamos de observar en relación con el ITP y AJD, ya que aparte de los beneficios a que se refiere su artículo 15, subsisten exenciones especiales en la Ley de Haciendas Locales cuya justificación y racionalidad técnico-fiscal resulta a veces difícil de establecer. De aquí que el apartado 5, del artículo 15, señale que *“lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”*⁷⁶.

76. En la actualidad, Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Hay que tener en cuenta, por ello, que además de por las normas estatales, los tributos locales se rigen por las Ordenanzas fiscales locales, a las que habrá que estar en muchos casos a efectos del procedimiento de gestión correspondiente.

8.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

Estarán exentos del IBI los bienes de que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

La exención, por lo tanto, requiere de los siguientes elementos:

- **Subjetivo:** Debe tratarse de las entidades sin fin de lucro definidas o asimiladas por la Ley 49/2002, a efectos del disfrute del régimen fiscal especial que la misma regula.
- **Titularidad:** Las entidades deben ser titulares de los bienes inmuebles en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, por lo que hay que remitirse al artículo 61 del TRHL para concretar que esa titularidad puede ser en virtud de:
 - Concesión administrativa.
 - Derecho real de superficie.
 - Derecho real de usufructo.
 - En general, derecho de propiedad.
- **Bienes:** Se exceptúan los bienes inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. La no afectación debe ser efectiva y real por lo que entendemos que la afectación contable o documental no excluirá, en su caso, la comprobación administrativa de la realidad de la utilización o no de los bienes inmuebles en explotaciones económicas no exentas.

La Ley 49/2002, ha eliminado la restricción existente con anterioridad para el disfrute de la exención respecto de los bienes inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación. Por lo tanto, el beneficio fiscal incluye estos bienes inmuebles además de los no utilizados en explotaciones económicas gravadas.

8.2. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

La exención del Impuesto sobre Actividades Económicas de las entidades sin fines lucrativos prevista en el apartado 2, del artículo 15, de la Ley 49/2002 se condiciona a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Presentación de la declaración de alta en la matrícula del Impuesto. Se exige también la presentación de la declaración de baja en caso de cese de la actividad, pero no entendemos que relación se pretende dar a esta obligación con el disfrute de la exención.
- La explotación económica debe estar comprendida en la lista de explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002.

Conviene recordar que, en general, las explotaciones económicas incluidas en el artículo 7 deben ser desarrolladas además en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, para poder acogerse a la exención.

Por lo tanto, la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas afectará, en principio, exclusivamente a las explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades desarrolladas por las entidades sin fin de lucro, ya comentadas en otra parte de este libro.

No obstante, el Impuesto sobre Actividades Económicas ha sufrido importantes modificaciones a partir del 1 de enero de 2003⁷⁷, que pueden afectar a las entidades sin fin de lucro y que resumimos a continuación:

1. Nuevos supuestos de exención, a partir de 1 de enero de 2003:

- Dos primeros periodos impositivos en caso de inicio de la actividad.
- Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades con cifra neta de negocios inferior a 1 millón de euros. Para la determinación de esta cifra se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas del sujeto pasivo.

Consecuentemente, un gran número de entidades sin fin de lucro, quedarán exentas del IAE a partir del 1 de enero de 2003 por cifra de negocios y hay que tener en cuenta que la cifra del millón de euros se refiere a cifra de negocios de actividades económicas, por lo que no computan a efectos de la exención los restantes ingresos de las entidades.

2. Nuevos supuestos de bonificaciones facultativas para los Ayuntamientos de hasta el 50% de la cuota, a partir de 1 de enero de 2004, que pueden afectar a las entidades sin fin de lucro, por:

77. Véase la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

- Incremento de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido.
- Utilización o producción de energías renovables.
- Realización de actividades industriales fuera de núcleos poblados.
- Establecimiento de planes de transporte para los trabajadores con la finalidad de reducir el consumo de energía y la contaminación y emplear medios de transporte más eficientes.
- Inicio de actividad empresarial en los cinco años siguientes al segundo periodo impositivo de exención inicial.
- Pérdidas o beneficios inferiores a la cifra que determine la ordenanza.

8.3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Como hemos indicado, la principal novedad de la Ley 49/2002 en materia de tributos locales es la exención para las entidades sin fines lucrativos que resulten obligadas legalmente a satisfacer dicho Impuesto con ocasión de la realización de su hecho imponible.

En principio, se trata, pues, de una exención subjetiva asociada a la posición de la entidad como obligado tributario lo que significa que la asunción contractual o negocial de la obligación tributaria no daría derecho a la exención.

A pesar de este enfoque subjetivo, en el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso, se introduce un condicionante objetivo, ya que se exige que los terrenos cumplan los requisitos establecidos para disfrutar de la exención del IBI más arriba comentada, lo que significa que no han de estar afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Se incorporan así, como dice LOVELLE⁷⁸, al derecho positivo, los criterios del Tribunal Supremo establecidos en las Sentencias de 16 de junio y 23 de septiembre de 2000, que atribuían un carácter mixto a la exención.

Por último, debe tenerse en cuenta que el artículo 23, apartado 2, de la Ley 49/2002, completa las medidas fiscales relacionadas con el IIVTNU, estableciendo la exención, asimismo, para los incrementos que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley a favor de las entidades beneficiarias del

78. Remigio Lovelle Rolando, "Imposición Local: IBI e IAE", Jornadas sobre Tributación de las Fundaciones, Madrid, 27 de junio de 2002.

mecenazgo, entre las que se incluyen las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002.

Esta norma parece, desde luego, redundante, ya que si en las transmisiones a título lucrativo, es sujeto pasivo del IIVTNU, la persona que adquiere el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate (artículo 106.1.a) del TRHL), el artículo 15 de la Ley 49/2002 genera por sí mismo la exención.

Lo que sí parece claro, bien atendiendo al artículo 15, bien al artículo 23, es que en las transmisiones a título lucrativo la exención es puramente subjetiva.

8.4. Otros beneficios fiscales en la tributación local

Como decíamos al principio, en materia de tributación local conviven, en torno a las entidades sin fin de lucro, junto con el artículo 15 que estamos examinando y las exenciones en él establecidas, una serie de beneficios provenientes de la primitiva redacción de la Ley de Haciendas Locales, que pasamos a examinar, no sin la advertencia de que muchos de ellos se superponen a los derivados de la Ley 49/2002 o son claramente ineficaces por inadaptados a la realidad actual de las entidades sin fin de lucro.

8.4.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En el artículo 62 del TRHL encontramos las siguientes exenciones:

- Iglesia Católica y asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas.
- Cruz Roja Española.
- Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada.

La superposición con la Ley 49/2002, es evidente en los casos a) y b) y parcial en el supuesto c).

8.4.2. Impuesto sobre Actividades Económicas

El artículo del TRHL a considerar es el artículo 82 que incluye entre las exenciones del Impuesto las siguientes:

- Los establecimientos de enseñanza en todos sus grados, financiados por Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública.
- Los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuviesen en régimen de concierto educativo.
- Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que realicen para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos.
- Cruz Roja Española.

Otra vez puede apreciarse la superposición cuando menos parcial entre la Ley 49/2002 y el TRHL. En el caso de la Cruz Roja Española la situación es especialmente confusa ya que de acuerdo con la Ley 49/2002, tendría una exención limitada tanto en el IBI como en el IAE, mientras que de acuerdo con el TRHL disfrutaría de una exención subjetiva aparentemente ilimitada. Quitando este caso, el resto de las exenciones citadas en el IAE pierden, además, interés práctico en función de la exención cuantitativa general establecida para las personas jurídicas a partir de 1º de enero de 2003.

8.4.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

El artículo 93 del TRHL incluye entre las exenciones de este Impuesto las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos y enfermos.

La reforma de la LRHL ha supuesto una ampliación de la exención, ya que anteriormente quedaba limitada a los vehículos de la Cruz Roja Española.

Para las entidades sin fin de lucro este supuesto sí constituye un plus añadido respecto a la Ley 49/2002.

8.4.4. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos

En este caso, el artículo 105 del TRHL incluye dos exenciones de interés para las entidades sin fines lucrativos:

- Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes, calificativo totalmente absorbido hoy en día por los fines de interés general a que se refiere la Ley 49/2002.
- La Cruz Roja Española.

Por tanto, otra vez superposición, redundancia e ineficacia práctica del TRHL.

8.5. Aplicación de las exenciones en los tributos locales

El artículo 15 de la Ley 49/2002 establece para las exenciones en los tributos locales, el mismo procedimiento ya comentado en relación con la aplicación del régimen fiscal especial del Capítulo II de la misma, o sea, la comunicación a los Ayuntamientos del ejercicio de la opción a que se refiere el apartado 1 del artículo 14.

Entendemos, pues, que la coordinación entre los artículos 14 y 15 es absoluta y que una vez ejercitada la opción por el régimen fiscal especial, basta la mera comunicación a los ayuntamientos de dicha opción, para que éstos tengan que conceder las exenciones previstas en el artículo 15, previa comprobación únicamente de los requisitos establecidos para que los terrenos puedan beneficiarse de la exención en el IBI (no afectación a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades).

De acuerdo con el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, que desarrolló la Ley 30/1994, bastaría acreditar en relación con la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que el inmueble está afecto a las actividades exentas y que no se utiliza en el desarrollo de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, aunque como la prueba de los hechos negativos es de imposible aportación, debería bastar a estos efectos la certificación por parte de los órganos competentes de la entidad sin fin de lucro. Otros informes o documentación carecen actualmente de sentido.

La interpretación anterior se confirma por el artículo 2 del Reglamento de la Ley 49/2002 que se limita a precisar que:

- La comunicación relativa a la exención del IBI y del IIVTNU deberá dirigirse al Ayuntamiento competente por razón de la situación del inmueble y también la renuncia al régimen especial.
- En cuanto al IAE, la comunicación y la renuncia se entenderán realizadas con la presentación de la declaración censal correspondiente al régimen fiscal especial.

Las exenciones así concedidas quedarán condicionadas como la aplicación del propio régimen fiscal especial al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad en el momento de la comprobación de su situación tributaria.

Opción, comunicación, concesión, comprobación y, en su caso, regularización son, en consecuencia, las fases que integran el procedimiento de

gestión de las exenciones correspondientes a las entidades sin fines lucrativos en los tributos locales.

No obstante, por lo que se refiere a los beneficios distintos de los tipificados en el artículo 15 de la Ley 49/2002 y que hemos enumerado en el epígrafe anterior, el procedimiento de aplicación es distinto ya que en el TRHL, prima el principio de solicitud en lugar del de comunicación, por lo que, en general, las exenciones tendrán carácter rogado y se concederán, previo análisis de su procedencia, a instancia de parte.

En todo caso, las exenciones subjetivas podrán disfrutarse previa solicitud en que se acredite la personalidad del solicitante y su derecho a la exención.

9. Normas específicas de las Comunidades Autónomas

Las competencias normativas atribuidas por nuestro ordenamiento jurídico a las Comunidades Autónomas, han permitido que junto al régimen especial, primero de la Ley 30/1994 y ahora de la Ley 49/2002, convivan disposiciones específicas emanadas de los órganos legislativos de aquéllas.

A tal efecto, hay que distinguir entre Comunidades Autónomas de régimen foral y Comunidades Autónomas de régimen común, dado que sus regímenes competenciales son muy distintos en cuanto a fundamento y alcance.

En concreto, las Comunidades de régimen común ven limitadas sus competencias legislativas, en lo que aquí nos interesa y hemos examinado, a la cuota íntegra en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las han ejercitado para incentivar el mecenazgo en su ámbito territorial, bonificando principalmente los donativos a fundaciones de ámbito territorial o los destinados al mantenimiento del Patrimonio cultural o histórico propio. Por ello, nos remitimos en este ámbito al capítulo sobre mecenazgo de este libro, para ocuparnos aquí exclusivamente de los regímenes tributarios forales de las entidades sin fin de lucro.

En líneas generales, hay que afirmar que estos regímenes derivados del concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra, son convergentes sustancialmente con la regulación establecida por la Ley 30/1994 y la

Ley 49/2002, con algunas especialidades. Las normas vigentes se resumen en las siguientes:

9.1. País Vasco

Las principales Normas Forales a tener en cuenta son las siguientes:

- Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Guipúzcoa.
- Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Vizcaya.
- Norma Foral 13/1996, de 24 de abril de Álava.

9.2. Navarra

La normativa básica reguladora está constituida por:

- Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y las actividades de patrocinio.
- Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de Cooperación al desarrollo.

Así, las normas citadas que han entrado en vigor con posterioridad a la Ley 49/2002 contienen la misma regulación en el Impuesto sobre Sociedades de las ESFL que la establecida por esta última con las siguientes particularidades:

- Las rentas derivadas de explotaciones económicas no estarán exentas cuando, además de ser desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, provengan de las contenidas en una lista cerrada, tal y como establece el artículo 7 de la Ley 49/2002, sino que son aquellas que *“procedan de las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica”*, sin referencia alguna a casos tasados.
- El límite fijado para que una explotación económica pueda ser considerada auxiliar o complementaria es el 25% del volumen de operaciones de total de la entidad y para ser considerada de escasa relevancia es de 30.000 euros.

Capítulo II

Entidades sin fines lucrativos regidas por la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹

1. Introducción

A partir de la entrada en vigor de la Ley 30/1994, el régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las entidades sin fin de lucro se bifurcó en dos sistemas: el especial, regulado en leyes especiales, que hemos examinado en el capítulo anterior y el de exención parcial, aplicable a las entidades que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen especial, regulado en el Capítulo XV del Título VII del TRIS.

Cronológicamente, el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro establecido por la reforma tributaria de 1978, ha seguido los siguientes pasos:

- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, vigentes entre 1 de enero de 1979 y 31 de diciembre de 1995, junto con el Reglamento de 15 de octubre de 1982.
- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, aplicable a los ejercicios cerrados a partir del 25 de noviembre de 1994, por las entidades que cumplieren los requisitos establecidos en ella.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vigente para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero

1. La falta de regulación unitaria del régimen fiscal de este tipo de entidades en otros impuestos, impide un análisis similar al que hemos efectuado en el Capítulo I respecto de las entidades con derecho al régimen fiscal especial. No obstante, remitimos al lector a los comentarios en materia de IVA y Tributos Locales de los epígrafes 5 y 8, respectivamente, del Capítulo I en cuanto pudieran ser de aplicación a las entidades sin fin de lucro parcialmente exentas.

de 1996, con su Reglamento, de 14 de abril de 1997 como régimen subsidiario de la anterior y general del resto de ESFL.

- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, entrada en vigor el 25 de diciembre de 2002 y aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en sustitución de la Ley 30/1994.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigor el 12 de marzo de 2004 y que, dada su naturaleza legislativa, respeta íntegramente el régimen fiscal preexistente de las ESFL, con los cambios de numeración imprescindibles en una refundición.

De acuerdo con estas normas, las entidades sin fin de lucro parcialmente exentas por no tener derecho al régimen fiscal privilegiado han estado sometidas a las siguientes disposiciones:

- Periodos impositivos iniciados antes de 31 de diciembre de 1995: Ley 61/1978 y disposiciones complementarias, con las modificaciones efectuadas en su artículo 5 por la Ley 30/1994.
- Periodos impositivos iniciados después de 31 de diciembre de 1995: Ley 43/1995 y disposiciones complementarias.
- Periodos impositivos iniciados después de 25 de diciembre de 2002: Ley 43/1995, con las modificaciones efectuadas por la Ley 49/2002, y, a partir de 12 de marzo de 2004, TRIS.

1. El régimen de la Ley 61/1978 se caracterizó por los siguientes elementos:

- Exención parcial: Se sometían a tributación los rendimientos provenientes de explotaciones económicas; del patrimonio, cuando su uso fuese cedido y los incrementos patrimoniales a título oneroso.
- Tributación mínima: Estaban gravados en todo caso los rendimientos sometidos a retención.
- Tipo de gravamen: 15% (1979); 18% (1983); 20% (1987); 25% a partir de 1990.

2. La Ley 30/1994 introdujo algunas modificaciones en este esquema:

- La referencia al gravamen de los rendimientos derivados del patrimonio pierde el condicionante de que su uso se halle cedido.
- Exención de los incrementos de patrimonio a título oneroso puestos de manifiesto en la transmisión de bienes no afectos a la obtención

de rentas gravadas, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.

- Cierre de cualquier opción por el régimen general del Impuesto de Sociedades al suprimirse la exigencia de que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y de que se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.

3. La Ley 43/1995 dedicó el Capítulo XV, del Título VIII, al régimen de las entidades parcialmente exentas, eliminando definitivamente la tributación mínima de los rendimientos sometidos a retención.

4. Finalmente, la Ley 49/2002 modifica la Ley 43/1995, realizando una serie de adaptaciones en el régimen de las entidades parcialmente exentas, para darle coherencia con las disposiciones de la misma.

En consecuencia, dedicaremos este Capítulo al estudio del Capítulo XV, del Título VII, del TRIS y las disposiciones relacionadas con él.

Previamente hay que volver a recordar que el régimen de las entidades parcialmente exentas, tal como resulta de las últimas reformas, se aplica automáticamente cuando concurren los requisitos que examinaremos a continuación, sin opción al régimen general del Impuesto de Sociedades por los sujetos pasivos, según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos².

2. Ámbito subjetivo de aplicación

Viene definido por el artículo 9, apartado 3 del TRIS, según el cual estarán parcialmente exentas del Impuesto en los términos previstos en el Capítulo XV del Título VII de esta Ley “...*Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior*”, precepto que hay que interpretar conforme a la redacción del artículo 133 vigente hasta 31 de diciembre de 2001 y entender que nos estamos refiriendo a las entidades sin fines lucrativos que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002³.

2. Véanse consultas de 17 de marzo de 1999 y 1 de abril de 2002, entre otras.

3. El resto de sujetos pasivos que comparten el régimen de exención parcial con las entidades o instituciones sin ánimo de lucro, son los siguientes:

- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos.

Si bien con anterioridad a la aparición del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se admitía que el régimen de las entidades parcialmente exentas podía ser aplicable a los establecimientos permanentes de entidades no residentes sin ánimo de lucro⁴, la cuestión no es tan clara una vez entrado en vigor dicho tributo. No obstante, la interpretación lógica y sistemática de la Ley 49/2002, la Ley del Impuesto sobre Sociedades y de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes debe llevar a la conclusión de que los contribuyentes de este Impuesto, entidades sin fin de lucro, que operen en territorio español mediante establecimiento permanente y que no tengan derecho al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, podrán aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas de la LIS. Igualmente, la Disposición Derogatoria Única de la desaparecida Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas tributarias, respaldaba esta interpretación al declarar la vigencia del Título VIII de la LIS “...incluso en lo referente a personas o entidades no residentes en territorio español”.

3. Ámbito objetivo de aplicación

Viene delimitado por el artículo 121 del TRIS, según la redacción dada por la Ley 49/2002. De acuerdo con él, estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades:

3.1. Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica

Contra lo que pudiera pensarse inicialmente, esta formulación no lleva a la exención de los rendimientos de las actividades económicas coincidente con el objeto o finalidad específica de las entidades, ya que el apartado 2 del artículo señala claramente que la exención no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas y así lo viene reiterando, además, la doctrina administrativa.

La Consulta 0353-99 de la DGT, de 17 de marzo de 1999, señala lo siguiente: “...en consecuencia, todos los rendimientos obtenidos por su

-
- Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
 - Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
 - La entidad de Derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.
4. Véase, por ejemplo, la contestación de 21/01/97 de la DGT a la consulta 0065-97.

objeto social principal, así como los obtenidos por la realización de actividades complementarias estarán sujetos y no exentos del IS. Respondiendo a las cuestiones concretas planteadas puede señalarse lo siguiente: Tanto los rendimientos obtenidos de la organización y realización de cursos, seminarios y conferencias como los derivados de la elaboración de libros y otras publicaciones son susceptibles de ser considerados como rendimientos derivados del ejercicio de una explotación económica...”.

La Consulta 0585-99, de 21 de abril de 1999, señala respecto de una asociación sin ánimo de lucro que actúa como agencia de colocación que “... las aportaciones y cuotas soportados por los asociados estarán sujetas y no exentas siempre que dichas cuotas retribuyan los servicios prestados a los asociados... por cuanto que, en tal caso, constituyen rendimientos de una explotación económica...”⁵.

En un caso de constitución de una entidad sin fin de lucro para la prestación de enseñanza no reglada, la consulta 1917-99, de 21 de octubre de 1999, entendió que “*son susceptibles de ser considerados rendimientos de una explotación económica los derivados de la realización de servicios de enseñanza prestados a terceros cuando medie contraprestación...*”.

Como vemos, el criterio administrativo identifica la existencia de contraprestación con la aparición de explotación económica y, en consecuencia, con la exclusión de la exención, lo cual parece excesivo, ya que la contraprestación no es el único elemento del concepto de explotación económica contenido en el apartado 3, del propio artículo 121, que habla de ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos y de la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. La contraprestación, en efecto, puede ser elemento determinante del hecho imponible del IVA, pero no debería contaminar la aplicación del régimen de entidades parcialmente exentas. Pero la consulta 0708-00, de 28 de marzo de 2000, afirma, sin embargo, con toda contundencia: “*Por lo que se refiere a las actividades que constituyen su objeto y finalidad específica, en cuanto que las mismas se realicen de forma gratuita al no obtenerse ningún tipo de contraprestación por parte de los usuarios o beneficiarios, no constituirán explotaciones económicas*”.

Parece claro, pues, para la Administración que el disfrute de la exención requiere no sólo que las actividades coincidan con el objeto o finalidad

5. En igual sentido, la consulta 0696-00, de 24 de marzo.

específica de la entidad, sino también que como consecuencia de su desarrollo, no se obtenga ningún tipo de contraprestación, sea directa e inmediata o indirecta. A su vez, el objeto o finalidad específica, deberá coincidir, según lo dicho más arriba respecto al ámbito subjetivo, con los fines de interés general a que se refiere el artículo 3 de la Ley 49/2002.

Esta forma de interpretar deja en la incertidumbre la aplicación de la exención a conceptos clásicos de la financiación de las entidades sin fin de lucro, desde los donativos a las cuotas de asociados, colaboradores o benefactores, pasando por las subvenciones, respecto de los cuales puede haber en muchas ocasiones la duda de si representan contraprestación de la actividad de las entidades.

Sin perder de vista lo anterior, se ha señalado⁶ que dentro de los rendimientos que procedan de la realización del objeto o finalidad pueden incluirse las siguientes rentas:

- Cuotas de los asociados o aportaciones del fundador que no retribuyan servicios prestados a los mismos.
- Subvenciones destinadas a financiar la actividad.

Y, naturalmente, las rentas derivadas de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad como herencias, legados o donativos en general.

3.2. Las derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica

El supuesto de exención es claro pero hereda las mismas incertidumbres del supuesto anterior respecto a la naturaleza del objeto o finalidad específica de las entidades, de forma que la exención no operará si se traduce en actividades que puedan considerarse explotaciones económicas.

Tampoco cuando las adquisiciones o transmisiones a título lucrativo tengan lugar en el marco de actividades distintas de las que se realicen en cumplimiento del objeto o finalidad específica.

6. Ucelay Sanz, Ignacio, *Impuesto sobre Sociedades 2002*, capítulos 41 y 42, CEF 2002.

Finalmente, después de todo lo dicho, parece igualmente claro que cuando las adquisiciones a título lucrativo se correspondan con el derecho del donante a percibir cualquier tipo de prestación, tampoco habrá derecho a la exención.

3.3. Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica

En principio, son tres los requisitos para poder disfrutar de la exención:

- Que se trate de bienes previamente afectos a la realización del objeto o finalidad específica, con la problemática ya expuesta.
- Reinversión total del producto obtenido.
- Reinversión en elementos patrimoniales relacionados con dicho objeto o finalidad específica.

Anotamos que la Ley no habla específicamente, a efectos de reinversión, de bienes ni de afección, lo que parece proporcionar una mayor flexibilidad a la reinversión que al supuesto de partida, o sea, cabría la reinversión en activo material, inmaterial o financiero simplemente relacionado con el objeto o finalidad específica.

Por su parte, la reinversión en sí, tiene sus propios condicionantes establecidos en la letra c), del apartado 1, del artículo 121:

- Las nuevas inversiones deben realizarse en un plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.
- El incumplimiento de este requisito, da lugar a la obligación de ingresar la cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, con los intereses de demora, en el periodo impositivo en que venció el plazo.
- Las nuevas inversiones deben mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil, conforme al método de amortización que se aplique, fuese inferior.

EJEMPLO:

Una asociación sin fin de lucro recibe el 1 de enero de 2004 la donación de un inmueble al que decide trasladar su sede social, porque reúne mejores condiciones que el que utiliza en la actualidad. Se decide vender este último por 200.000 euros, que se reinvertirían en un equipo móvil de asistencia sanitaria de urgencia, que se había adquirido con un préstamo de esa cuantía de la Caja de Ahorros el 1 de julio de 2003.

Finalmente, el local antiguo se consigue vender el 1 de abril de 2004 por 250.000 euros, por lo que se compran 20 ordenadores personales para la nueva sede social por 50.000 euros, para justificar la reinversión total del producto obtenido.

SOLUCIÓN:

Hay que entender que la asociación tiene derecho a la exención de la potencial renta obtenida en la transmisión onerosa de su antigua sede social, ya que ha reinvertido el total producto obtenido en elementos patrimoniales relacionados con su actividad, en los plazos establecidos en la letra c), del apartado, 1 del artículo 121. El hecho de que el equipo móvil esté ya adquirido en el momento de la venta del local no obsta al disfrute de la exención, ni tampoco que la adquisición se financiara con un préstamo. Tampoco es necesario proceder a la amortización anticipada del préstamo si no le interesa a la entidad. Únicamente debe velarse por el mantenimiento de las nuevas inversiones en el patrimonio de la entidad durante el periodo de su vida útil, aunque cabe una nueva reinversión para no perder la exención.

El incumplimiento dará lugar, en este caso, a la integración en la base imponible del periodo impositivo en que se produzca la transmisión, de la renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva inversión. No aclara el artículo 121 en qué términos debe realizarse ésta, siendo la interpretación más lógica la que aceptaría los establecidos para la primera inversión, siguiendo el criterio del derogado artículo 21 de la Ley 43/1995 y, en lo que proceda, lo previsto en los artículos 31 a 36 del RIS que lo desarrollaron.

En definitiva, pues, las rentas exentas o excluidas de tributación giran en torno al objeto o finalidad específica de las entidades sin fin de lucro, lo que hemos visto que excluye, según los criterios administrativos, cualquier ingreso o renta que puedan considerarse contraprestación de terceros por las actividades de la entidad o resultado de una explotación económica, lo que acota extraordinariamente el ámbito objetivo de los beneficios fiscales.

4. Rentas gravadas

En coherencia con todo lo anterior, el apartado 2 del artículo 121, señala taxativamente que la exención no alcanzará a:

- Los rendimientos de explotaciones económicas.
- Las rentas derivadas del patrimonio.
- Las demás rentas obtenidas en cualquier clase de transmisiones.

Este último inciso no es muy afortunado ya que, para ser totalmente coherente con el resto del artículo, debería haber dicho más o menos lo siguiente: rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, distintas de las comprendidas en el apartado 1, e incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad, que es lo que resulta de la interpretación *a sensu contrario* de dicho apartado 1.

5. Determinación de la base imponible

El artículo 122 se dedica a esta cuestión, habiéndose simplificado notablemente su redacción por la Ley 49/2002 que se remite prácticamente en bloque a las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, contenidas en el Título IV de la LIS.

Se mantienen únicamente dos normas especiales sobre gastos no deducibles, en el apartado 2 del artículo 122 que atribuye tal condición a:

1. Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
2. Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas, o sea, las que constituyan su objeto social o finalidad específica. De esta manera, se niega a las entidades parcialmente exentas, lo mismo que a las que pueden acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002, la aplicación del artículo 26 de esta última, que admite la deducibilidad sin límites de los gastos realizados para fines de interés general.

El cierre es lógico para evitar que ambos regímenes desemboquen en una exención prácticamente total de las entidades sin fin de lucro, pero incongruente

con la existencia de ese artículo 26 que excepciona claramente lo dispuesto en el artículo 14 del TRIS.

6. Tipo de gravamen

El tipo de gravamen de las entidades sin fin de lucro parcialmente exentas está fijado en el artículo 28 del TRIS, en el 25%. La cuota íntegra será el resultado de aplicar este tipo de gravamen a la base imponible.

7. Obligaciones formales

A las obligaciones formales del Impuesto se refieren los artículos 130 y siguientes del TRIS.

En cuanto a las obligaciones contables, el artículo 133.1 hace remisión a las normas mercantiles, estableciendo que *“...los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido por las normas por las que se rigen”*.

En cuanto a la aplicación de este precepto a las entidades sin fin de lucro, la Consulta 0696-00, de 24 de marzo, de la DGT señalaba lo siguiente, que podemos considerar como criterio administrativo sobre las obligaciones contables de las entidades parcialmente exentas: *“...No se encuentra, en definitiva, ninguna exoneración a la obligación de llevanza de contabilidad en virtud de la naturaleza del sujeto pasivo. Como consecuencia de lo anterior, todos los sujetos pasivos del IS deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas en la forma establecida con carácter general por la legislación mercantil para los empresarios”*.

La Ley 49/2002 ha añadido un nuevo párrafo al apartado 1 del artículo 133, en el que se establece expresamente la obligación para las entidades a que se refiere el Título VII, Capítulo XV, de llevar su contabilidad de forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas, obligación independiente, naturalmente, de las características de sus obligaciones contables.

Por lo que se refiere a la obligación de declarar, el artículo 136.3 del TRIS, redactado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, señala que los sujetos pasivos a que se refiere el Capítulo XV del Título VII de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Se modifica, por tanto, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, la situación anterior en que la obligación de declarar sólo afectaba a las rentas no exentas, con la excepción, además, de aquellos casos en que dichas rentas estuvieran sujetas a la obligación de retener y fueran las únicas obtenidas, en los que desaparecía la obligación.

Sin tiempo, prácticamente, para que la nueva norma alcanzase aplicación práctica, la Ley 26/2003, de 17 de julio, por la que se modifican la Ley del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, volvió a modificar, con efectos para 2002, el artículo 136.3, excluyendo de la obligación de presentar declaración a las entidades parcialmente exentas que reúnan los siguientes requisitos:

- Que sus ingresos totales no superen los 100.000 euros anuales.
- Que todas sus rentas no exentas estén sometidas a retención.
- Que los ingresos correspondientes a sus rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.

De esta forma, quedan realmente exentas de la obligación a declarar las entidades más pequeñas, si bien es necesario que sus ingresos sometidos a retención no superen los 2.000 euros anuales. Inexplicablemente, sin embargo, no se ha establecido una regla similar para las entidades de la Ley 49/2002, lo que puede aconsejar en ciertos casos no acogerse al régimen fiscal especial de esta última Ley.

8. Un caso práctico

Una asociación sin fin de lucro, que no ha sido declarada de utilidad pública, cuyo objeto es la cooperación al desarrollo, tiene los siguientes ingresos:

- Subvenciones estatales.
- Subvenciones de Comunidades Autónomas.
- Donativos de colaboradores.
- Dividendos por la participación del 100% en una SA.
- Intereses de cuentas corrientes.
- Alquiler de inmuebles.
- Explota, además, una tienda en Madrid y otra en Barcelona, donde se comercializan productos de los proyectos en que participa en países en vía de desarrollo.

- Edita y distribuye libros y otras publicaciones sobre temas relacionados con su objeto social.
- Asimismo realiza seminarios técnicos sobre cooperación al desarrollo.

Todas las rentas e ingresos se destinan a los proyectos de cooperación al desarrollo en que interviene y a satisfacer los gastos operativos de la entidad.

Teniendo en cuenta lo expuesto en los números anteriores de este Capítulo:

- Le sería de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas del Capítulo XV del Título VII del TRIS.
- Las subvenciones recibidas y los donativos de los colaboradores son rentas exentas.
- Las actividades de las tiendas, edición de libros y seminarios constituyen explotaciones económicas gravadas.
- Dividendos e intereses son rentas gravadas. La entidad tiene derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna del artículo 30 del TRIS.
- Las rentas del alquiler de inmuebles son rentas del patrimonio igualmente gravadas.
- Los gastos operativos de la entidad son imputables parcialmente a las rentas e ingresos no exentos, aparte de los gastos imputables exclusivamente a los mismos, en la proporción que representen los ingresos no exentos sobre los ingresos totales de la entidad. Entendemos que la proporción se obtiene relacionando los ingresos brutos por cualquier concepto, ya se trate de rentas aisladas o de explotaciones económicas.
- El tipo de gravamen será del 25%.

Capítulo III

Incentivos fiscales al mecenazgo

1. Introducción

La Ley 49/2002 no sólo regula el régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos sino que, de igual modo, tal y como establece el apartado 1 de su artículo 1, tiene por objeto regular los incentivos fiscales que se conceden al mecenazgo, entendiendo por éste “la participación privada en la realización de actividades de interés general”.

Esta norma no es, sin embargo, la única que regula esta materia ya que los beneficios fiscales que contiene se circunscriben al ámbito estatal, con excepción de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra que aplican sus regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico, respectivamente, tal y como señala el apartado 3 del artículo 1 citado, existiendo, además, normas en el ámbito autonómico dictadas al amparo de las competencias legislativas asumidas en relación con el tramo autonómico de la cuota del IRPF por las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. Este capítulo revisa los incentivos fiscales al mecenazgo en los tres ámbitos citados.

La Ley 49/2002 dedica al mecenazgo los tres Capítulos de su Título III bajo la rúbrica “*Incentivos fiscales al mecenazgo*”. El Capítulo I enumera en su único artículo, el 16, las entidades beneficiarias del mecenazgo a las que hay que añadir las señaladas en varias disposiciones adicionales de la Ley. El Capítulo II, artículos 17 a 24, contiene el régimen fiscal aplicable a las donaciones y aportaciones, para lo cual enumera las que tienen esa consideración, fija la base de la deducción para cada una de ellas y los distintos porcentajes de deducción aplicables en función, por una parte, del impuesto al que esté sometido el donante (Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas¹ –IRPF–, Impuesto sobre Sociedades –IS– o Impuesto sobre la Renta de los No Residentes² –IRNR–) y, por otra, de su destino a actividades generales o a actividades prioritarias de mecenazgo. Por su parte, el Capítulo III, artículos 25 a 27, contiene los incentivos fiscales aplicables a “*otras formas de mecenazgo*”, entendiéndose por tales los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, los gastos en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Para todos ellos, la norma establece el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación, así como las deducciones o bonificaciones a que da derecho cada uno de ellos en los distintos impuestos a que están sometidos los colaboradores.

Los artículos del RESFL que afectan al procedimiento para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo son el artículo 6, que regula la obligación de las entidades acogidas a la Ley 49/2002 de expedir certificación acreditativa de los donativos, donaciones y aportaciones recibidas, así como de elaborar una declaración informativa de las donaciones recibidas y los artículos 7 a 12, ambos inclusive, que regulan el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. De igual forma, la disposición final segunda de este Real Decreto da nueva redacción al apartado 2 del artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que, a partir de ahora regula, la declaración informativa de donaciones recibidas para las entidades beneficiarias de donativos del artículo 69.3.b) del TRIRPF.

2. Comparación de los incentivos fiscales al mecenazgo regulados en la Ley 49/2002 con los regulados en la Ley 30/1994

La necesidad de un nuevo régimen fiscal para el mecenazgo radica, de acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, en que los incentivos fiscales destinados a estimular la participación privada en las actividades de interés general que contenía la Ley 30/1994 habían sido de

1. Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRIRPF).
2. La Ley 30/1994 no contenía referencia alguna a la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo a los contribuyentes no residentes que operasen en territorio español con o sin establecimiento permanente debido a que, en la fecha de su entrada en vigor, tanto la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades vigente, como la Ley 18/1991, del 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las

eficacia limitada. Por ello, continúa la Exposición de Motivos citada, era necesaria *“... una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general”* otorgando a la nueva ley una finalidad *“...eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública”*.

Para ver cómo se ha concretado en el articulado de la Ley 49/2002 lo expresado en su Exposición de Motivos habrá que comparar los incentivos de la norma derogada con los que contiene la nueva ley y entender que los regulados en la Ley 30/1994 que no han sido eficaces serán los que ya no se incluyen en la Ley 49/2002 y que, por el contrario, los que se mantienen e incrementan habrán probado ser eficaces pero insuficientes. En el primer caso, se encuentra, exclusivamente, la adquisición de obras de arte para oferta en donación, único incentivo suprimido, y en el segundo están el resto de los incentivos que contiene la nueva Ley que, con excepción del regulado en el artículo 27, proceden de la Ley 30/1994 y han sido incrementados por la Ley 49/2002. Por su parte, el contenido del artículo 27 versa sobre actividades e incentivos ya regulados en la forma ahora recogida en ese artículo en cada una de las leyes que han regulado los acontecimientos especiales que han tenido lugar en España desde 1992. Más difícil resulta, sin embargo, distinguir aquellos incentivos *“... nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general”* ya que la Ley no incorpora ninguno que no contuviera ya el ordenamiento jurídico tributario, si bien es cierto que cabría entender que la novedad elogiada en la citada Exposición de Motivos no se refiere al incentivo fiscal sino a las actividades a las que se aplica. Volveremos sobre esta cuestión en el epígrafe 22.2.

Por último, el Consejo Económico y Social en el dictamen emitido en abril de 2002 sobre el Anteproyecto de esta Ley valoró positivamente el incremento

Personas Físicas, regulaban la tributación de los ahora contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes como sujetos pasivos por obligación real de contribuir. Hay que recordar que la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes entró en vigor el 1 de enero de 1999.

de los incentivos fiscales a la iniciativa privada dirigida a la consecución de fines de interés general si bien encuentra que “...las mejoras introducidas no tienen el mismo alcance para las distintas fórmulas de contribución al interés general...” y entiende que si bien se reduce la fiscalidad de las ESFL se produce “... sólo un moderado incremento de los incentivos fiscales al mecenazgo”.

Puede decirse, como resumen, que la nueva norma no resulta sustancialmente diferente de la derogada en lo que al tipo de incentivos fiscales al mecenazgo se refiere, si bien, incorpora en su regulación, por una parte, mejoras técnicas que eran necesarias para adaptar la regulación fiscal del mecenazgo a la evolución experimentada por el sistema tributario desde 1995 y, por otra, doctrina administrativa derivada de la aplicación de la Ley 30/1994. A la vez, incorpora inequívocamente, al ámbito del mecenazgo a la donación de derechos y amplía notablemente el incentivo fiscal concedido a la realización de actividades de interés general por entidades distintas de las ESFL.

En el siguiente cuadro comparativo figuran los incentivos fiscales al mecenazgo regulados en la Ley 30/1994 y en la Ley 49/2002 junto con, de forma muy sucinta, sus diferencias más notables.

INCENTIVO FISCAL	LEY 30/1994	LEY 49/2002
Donaciones efectuadas por personas físicas	<ul style="list-style-type: none"> • Artículos 59, 60, 61 • Donación de bienes y dinero • Porcentaje de deducción en la cuota: 20% 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículos 17, 18 y 19 • Donación de dinero, bienes y derechos • Porcentaje de deducción en la cuota: 25%
Donaciones efectuadas por personas jurídicas	<ul style="list-style-type: none"> • Artículos 63 y 64 • Donación de bienes y dinero • Gasto deducible en la base imponible • Límite 10% Base Imponible previa o el 1% de la cifra de ventas 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículos 17,18 y 20 • Donación de dinero, bienes y derechos • Deducción en la cuota del 35% • Base deducción < 10% Base Imponible • Traslado de la deducción no practicada o del exceso de base de deducción a los diez años siguientes
Donaciones efectuadas por no residentes	<ul style="list-style-type: none"> • Artículos 63 y 64 • Seguía la norma del IS o del IRPF según obtuviese rentas en España con o sin establecimiento permanente, respectivamente 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículos 17 y 21 • Sigue la norma del IS o del IRPF según obtuviese rentas en España con o sin establecimiento permanente, respectivamente con particularidades propias para los últimos • Notable mejora técnica

INCENTIVO FISCAL	LEY 30/1994	LEY 49/2002
Actividades prioritarias de mecenazgo	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 67 • Se fijaban anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado • Incentivo: incremento de los porcentajes de deducción y límites en 5 puntos porcentuales 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 22 • Se fijan anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado • Incentivo: incremento de los porcentajes de deducción y límites en 5 puntos porcentuales
Rentas derivadas de la donación	<ul style="list-style-type: none"> • Artículos 62 y 65 • Exentas 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 23 • Exentas
Convenios de colaboración empresarial	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 68 • Gasto deducible • Límite: 5% de la Base Imponible o el 0,5% de la cifra de ventas 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 25 • Gasto deducible • Sin límite
Gastos en actividades de interés general	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 70 • Gasto deducible • Límite: 5% de la Base Imponible o el 0,5% de la cifra de ventas 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 26 • Gasto deducible • Sin límite
Adquisición de obras de arte para oferta de donación	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 69 	Suprimido
Beneficios fiscales para la celebración de los acontecimientos de excepcional de excepcional interés público	<ul style="list-style-type: none"> • Aprobados en leyes específicas o de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 27. establece el régimen general • Mismos beneficios que hasta ahora establecían las leyes especiales

3. Entidades beneficiarias del mecenazgo

Las entidades beneficiarias de mecenazgo, esto es, aquellas que generan derecho a la aplicación de beneficios fiscales a sus donantes y patrocinadores, están enumeradas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 así como en sus disposiciones adicionales quinta a décima, ambas inclusive, y decimoctava.

1. Entidades enumeradas en el artículo 16:

- ESFL a las que sea de aplicación el régimen fiscal de la Ley 49/2002, esto es, las relacionadas en el artículo 2 de esta norma que cumplan

los requisitos señalados en el artículo 3. Las entidades citadas en el artículo 2 son las siguientes:

- Fundaciones.
- Asociaciones declaradas de utilidad pública.
- Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGD) a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- Delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones
- Federaciones deportivas españolas, las territoriales integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

Los requisitos que deben satisfacer según el artículo 3 han sido desarrollados en los epígrafes 2.1 a 2.7, ambos inclusive, del primer Capítulo de este libro a los que nos remitimos.

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos Autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y demás instituciones con fines análogos de las comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

2. Entidades enumeradas en las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002:

- Cruz Roja Española y Organización Nacional de Ciegos Españoles (disposición adicional quinta).
- Obra Pía de los Santos Lugares (disposición adicional sexta).
- Los consorcios Casa de América, Casa Asia e “Institut Europeu de la Mediterrània” y el Museo Nacional de Arte de Cataluña³ (disposición adicional séptima).
- Las fundaciones de entidades religiosas, si están inscritas en el Registro de Entidades Religiosas y cumplen el requisito 5º del artículo 3 de

3. Introducido en la disposición adicional séptima de la Ley 49/2002 por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (artículo 6).

- la Ley 49/2002 –gratuidad de los órganos de gobierno– (disposición adicional octava).
- La Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (apartado 1 de la disposición adicional novena).
 - Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede; las entidades comprendidas en el artículo 11.5 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; las comprendidas en el artículo 11.5 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España y a las comprendidas en el artículo 11.4 del Acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 (apartado 2 de la disposición adicional novena).
 - El Instituto de España, Reales Academias integradas en él e instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia de fines análogos a los de la Real Academia Española (disposición adicional décima).
 - El Museo Nacional del Prado (disposición adicional decimoctava, añadida por Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo del Prado).

El repertorio transcrito de entidades beneficiarias de mecenazgo no ha variado con la nueva Ley si bien se ha corregido la dispersión normativa que anteriormente padecía su enumeración, por lo que la novedad, nada despreciable por otra parte, es más de forma que de fondo. En particular, la agrupación de los organismos y entes públicos realizada en la letra b) del citado artículo resultaba imprescindible toda vez que la promulgación de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado había modificado la clasificación de los organismos públicos.

4. Régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones

4.1. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles

El *apartado 1 del artículo 17 de la Ley 49/2002* establece que darán derecho a practicar las deducciones previstas en el Título III los siguientes donativos, donaciones y aportaciones:

- a) *“Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.*
- b) *Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.*
- c) *Constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.*
- d) *Donativos o donaciones 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 a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*
- e) *Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.”*

Los donativos, donaciones y aportaciones anteriores deberán:

- Realizarse a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo.
- Ser *“irrevocables, puros y simples”*. En este sentido, el Código Civil⁴ define la donación como *“un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta”*. En cuanto a las dos primeras cualidades que debe reunir la donación para generar derecho a deducción, Castán⁵ señala que *“las donaciones inter vivos son, como todo contrato, irrevocables, en el sentido de que no pueden quedar sin efecto por la sola voluntad del donante”* añadiendo que una donación es simple si no *“reconoce otra causa que la liberalidad del donante”*⁶. Respecto de la tercera cualidad, Puig Peña⁷ considera que la donación pura es *“aquella en que la liberalidad del donante no se halla desvalorizada por la realización de un acontecimiento ni por el cumplimiento de una carga”*.

Por otra parte, Castán señala que *“...no se opone a esa irrevocabilidad que pueda la donación, ya perfecta, quedar ineficaz por virtud de causas especiales que pueden depender [...] de la disposición de la ley”*⁸, en referencia

4. Artículo 618.

5. Castán, J. (1969), *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, pág. 225.

6. *Op. cit.*, pág. 211.

7. Puig Peña, F. (1946), *Tratado de Derecho Civil Español*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, pág. 176.

8. Castán, J. (1969), *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, pág. 225.

a las causas tasadas de revocación de las donaciones que contiene el Código Civil⁹. Precisamente, a esas causas se refiere el apartado 2 del artículo 17 de la Ley 49/2002 al establecer que *“en el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el periodo impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan”*. Así, la norma fiscal transcrita regula los efectos fiscales del incumplimiento posterior de una de las cualidades exigidas a la donación para dar derecho a un beneficio fiscal, su irrevocabilidad. El donante que por haber efectuado una donación disfrutó de una deducción en la cuota de su impuesto sobre la renta deberá proceder al ingreso de su importe, junto con los intereses de demora correspondientes, en el periodo impositivo en que se produzca la revocación de la donación.

La misma regla se aplica cuando un asociado incurre en *“los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.”* Este artículo regula el derecho a la separación voluntaria de la asociación que tienen los asociados y respecto del que los Estatutos pueden establecer que el socio recupere su participación patrimonial inicial, así como otras aportaciones realizadas en ciertas condiciones.

Las donaciones pueden ser en dinero o en especie y, en este último caso, en bienes o derechos. No exige la norma, sin embargo, al contrario de lo que hacía la Ley 30/1994, que las donaciones en dinero sean *“...para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a)”*¹⁰ (este artículo enumeraba los fines de interés general ahora recogidos en el artículo 3.1^o), ni, en el caso de donación de bienes, que contribuyeran *“...a la realización de los fines de interés general perseguidos por la entidad”*¹¹, por lo que entendemos que pueden destinarse, entre otras cosas, a la realización de explotaciones económicas no exentas. Esto implicaría que la donación tendría derecho a incentivos fiscales y que, sin embargo, lo donado se

9. Los supuestos contemplados en el Código Civil están regulados en el Capítulo IV del Título II de su libro tercero: la revocación de la donación entre vivos por persona sin hijos ni descendientes por el mero hecho de superveniencia o supervivencia de un hijo (artículo 644), la revocación por incumplimiento de condiciones cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condiciones que aquél le hubiera impuesto (artículo 647) y por ingratitud del donatario (artículo 648).

10. Artículo 63.1 c) de la Ley 30/1994.

11. Artículo 63.1 b) de la Ley 30/1994.

incluiría en la base imponible de la explotación realizada por la ESFL. De igual forma, al no exigirse que los bienes recibidos deban formar parte del activo de la entidad donataria, como también sucedía en la normativa anterior, entendemos que pueden donarse bienes con derecho a deducción que sean destinados por la ESFL a su venta¹² o donación posterior. En este sentido, la Dirección General de Tributos en contestación a las consultas 1203-03 y 1514-03, de 5 de septiembre y 2 de octubre de 2003, respectivamente, refleja los cambios citados en la primera parte del párrafo anterior, al considerar que la donación de inmuebles a una ESFL a la que resulta de aplicación la Ley 30/1994, primero, y la Ley 49/2002, después, no generaba derecho a incentivos fiscales en el donante bajo la vigencia de la primera norma, ya que iban a ser arrendados para actividades de restaurante y bar —en la consulta 1203/03— o se iban a explotar en régimen de alquiler —en la consulta 1514/03— y, por lo tanto, en ambos casos no resultaban destinados directamente al desarrollo de los fines específicos o actividad fundacional de la ESFL, mientras que sí los genera bajo la aplicación de la Ley 49/2002, ya que ésta los concede a las donaciones de cualquier bien o derecho sin exigir que contribuyan a la realización de las actividades que la ESFL efectúe en cumplimiento de sus fines. Las disposiciones concretas en las que el Centro Directivo citado fundamenta su criterio son los artículos 48, 63 y 65 de la Ley 30/1994 y los artículos 17, 20 y 23 de la Ley 49/2002. No se pronuncia de forma tan concluyente, sin embargo, sobre la tributación de estas donaciones en la ESFL beneficiaria, debido tal vez a que esta cuestión se plantea por el consultante sólo colateralmente, si bien del breve esbozo que al respecto realiza en la segunda consulta citada, pudiera concluirse que el nuevo texto legal entiende que tales donaciones tributan al ser percibidas en el marco de una explotación económica no exenta permitiendo, así, un tratamiento fiscal dispar respecto de los bienes y derechos donados en el donante y en el donatario.

No obstante, dado que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 49/2002 están exentos “los donativos y donaciones recibidos para colaborar con los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior...” parece más lógico entender que, cuando concurra esa circunstancia, o sea, donación o aportación en concepto de

12. En las contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas números 0052-98 y 0053-98 se señala la improcedencia de la deducción en el caso citado bajo la Ley 30/1994.

dotación patrimonial, se aplicará la exención, independientemente de que los bienes o derechos donados queden afectos o no, a continuación, a explotaciones económicas o a otras actividades de la entidad.

Una de las novedades en materia de mecenazgo que destaca la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 es *“la concesión de incentivos fiscales a la donación de derechos y a la constitución, sin contraprestación, de derechos reales de usufructo sobre bienes, derechos y valores”*. La donación de derechos no aparecía recogida en la primera redacción del artículo 63.1.b) de la Ley 30/1994 que se refería a *“las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria...”*. La redacción de esta letra fue modificada por el artículo 16.4 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en vigor a partir del 1 de enero de 2000, suprimiéndose la palabra *“material”* que calificaba al activo donado. Como consecuencia del cambio señalado en este precepto legal, la Dirección General de Tributos señaló en contestación a consulta de 24 de febrero de 2000¹³ que la donación del usufructo temporal¹⁴ de un inmueble

13. Por su interés en la materia, reproducimos algunos párrafos de la consulta. La entidad consultante pretendía ceder de forma gratuita el usufructo temporal de un inmueble de su propiedad a una ESFL de las reguladas en el Título II de la Ley 30/1994 que sería empleado por ésta en actividades fundacionales, deseando conocer el tratamiento fiscal de tal cesión. La Dirección General de Tributos contesta que *“...el artículo 63 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 1999, no incluye los bienes integrantes del inmovilizado inmaterial de la entidad donataria entre los supuestos enumerados de gastos fiscalmente deducibles para la entidad donante. En cuanto a la posible inexistencia de una verdadera transmisión patrimonial, cabe señalar que la norma tributaria, al hablar de transmisión, lo hace en un sentido amplio, sin que se exija transmisión de pleno dominio, sino sólo la traslación de un bien o derecho de contenido económico de una persona a otra. En este sentido, la constitución de un usufructo genera una pérdida del valor del inmueble, como consecuencia del desdoblamiento del pleno dominio en usufructo y nuda propiedad; pérdida de carácter temporal, que será recuperada cuando se consolide el pleno dominio por extinción del usufructo. Esta pérdida y posterior recuperación de valor demuestran que ha existido una transmisión de un elemento patrimonial intangible constituido por un derecho susceptible de valoración económica. En consecuencia, dado que el usufructo temporal constituye un derecho real de uso o disfrute y, por tanto, un activo inmaterial para la entidad donataria, no sería aplicable el artículo 63 de la Ley 30/1994 [...]. No obstante, la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en el apartado cuatro de su artículo 16, modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 63 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, admitiendo la deducibilidad en la determinación de la base imponible de la entidad donante en el caso de ‘donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a)’. Ello implica que, a partir de la entrada en vigor de la Ley 55/1999 (1 de enero de 2000), ya no se distingue entre activos materiales e*

podía acogerse al incentivo regulado en el artículo 63.1.b) ya que constituye un derecho real de uso o disfrute y, por tanto, un activo inmaterial no distinguiendo ya, a estos efectos, la Ley entre activos materiales e inmateriales.

Sin embargo, el mismo Centro Directivo un mes más tarde, el 31 de marzo de 2000, en contestación a consulta número 0749-00 y respecto a *“la donación de uso de un local”* señalaba que *“la cesión de uso de locales, ya sea gratuitamente o a precio inferior al de mercado, no resulta deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del donante, aun cuando la entidad perceptora se encuentre incluida en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, y ello porque el artículo 63 de dicha Ley establece, como requisito para la deducibilidad, que se trate de donaciones de bienes y que esas donaciones sean puras y simples, circunstancias que no concurren en la cesión de uso de determinados locales”*.

Evidentemente, los criterios expresados en estas dos consultas suponían una cierta contradicción, lo que puede deberse a que la redacción del precepto legal que interpretan resulta confusa al referirse a bienes, sin mencionar expresamente los derechos, que deban formar parte del activo, respecto del que, por otra parte, había desaparecido el calificativo de material, lo que llevaría a considerar que incluía las donaciones de toda clase de activos: financieros, materiales e inmateriales. Hay que pensar que estos últimos no son sino elementos patrimoniales intangibles constituidos —de acuerdo con el Plan General de Contabilidad— por derechos susceptibles de valoración económica. Tal vez la diferencia en el enfoque de las contestaciones radique en la colocación del énfasis en la ausencia del término “derecho” o en la ausencia de calificativo alguno al tipo de “activo”, salvo su permanencia, lo que apartaba de estas donaciones las existencias.

En cualquier caso, la duda ha sido despejada en la redacción de la letra a) del artículo 17 de la Ley 49/2002 y la donación de derechos otorga al donante los mismos incentivos fiscales que la donación de bienes o dinero. No obstante, si relacionamos el precepto citado con la letra c) del mismo

inmateriales, por lo que la donación del usufructo temporal del inmueble a que hace referencia la consulta planteada podrá acogerse al régimen fiscal regulado en la Ley 30/1994, respetando los límites y condiciones establecidos en los artículos 63.2 y 64.2 del citado texto legal.”

14. El artículo 515 del Código Civil establece que “no podrá constituirse el usufructo a favor de un pueblo o Corporación o Sociedad por más de treinta años...”.

artículo (*constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación*), surge una nueva incertidumbre en relación con el alcance concreto de ambos. Así, la diferencia entre la donación de derechos a que se refiere la letra a) y la constitución de usufructo referida en la letra c) puede radicar en que, en el primer caso, se trata de la transmisión lucrativa de derechos constituidos previamente a favor del donante —incluidos los derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre inmuebles— y en el segundo caso, de la constitución *ex novo* a favor del donatario de uno de esos derechos reales, concretamente, el de usufructo. De acuerdo con esta interpretación, la constitución de la cesión de uso y habitación o el establecimiento de una servidumbre sobre bienes del donante no se encontrarían dentro de la citada letra c) y no generarían derecho a deducción. Una segunda interpretación de estos preceptos, que nos parece más lógica, consistiría en entender que la constitución de un derecho real no es sino el título necesario para su creación y que su donación estaría siempre, en consecuencia, comprendida en la letra a) citada, habiendo destacado el legislador la constitución del usufructo, tal vez, por su frecuencia, importancia en el ámbito de las donaciones a las fundaciones, dada la prohibición de reversión del patrimonio fundacional o, simplemente, por la discrepancia de la doctrina administrativa expuesta más arriba.

La constitución del usufructo a que se refiere la, reiteradamente citada, letra c) debe realizarse sin contraprestación, requisito que también se especifica respecto de las cuotas de afiliación referidas en la letra b), que no podrán corresponderse con el derecho a percibir prestaciones de la asociación. No se expresa, sin embargo, una exigencia de ese género para las donaciones contempladas en las otras tres letras de artículo 17.1, respecto de las cuales, el legislador parece tener claro que, por su naturaleza, no existe riesgo de desvirtuación del *animus donandi* que caracteriza a una donación¹⁵.

Hay que referirse, asimismo, a la condonación, asunción o pago de deudas a favor de una ESFL contempladas en el PGCESFL dentro de la norma de valoración 21^a relativa a subvenciones, donaciones y legados. Entendemos que estas operaciones, de acuerdo con el artículo 17, estarán entre las susceptibles de generar derecho a incentivos fiscales en el

15. Por todos, Castán, J (1969), *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Instituto Editorial Reus, Madrid, pág. 195, considera que los tres elementos esenciales de la donación son el empobrecimiento del donante, el enriquecimiento del donatario y el *animus donandi* o intención de hacer una liberalidad.

donante, en concreto, en aquél que condona, asume o paga la deuda a favor de la ESFL¹⁶.

Por último, de forma continuista con la normativa anterior, la Ley 49/2002, no ha incluido entre las actividades con derecho a deducción la prestación gratuita de servicios¹⁷, entre las que se incluyen las actividades de voluntariado¹⁸. Estas últimas constituyen una de las formas de participación de la sociedad en actividades de interés general, de mayor auge en nuestro país y que ha experimentado un gran crecimiento en los últimos años, de acuerdo con datos facilitados por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales¹⁹. No obstante, la opción negativa de la Ley 49/2002 en relación con el voluntariado puede entenderse derivada de lo establecido en el artículo 14 de la Ley 6/1996, de 15 de enero, del Voluntariado, que bajo la rúbrica “Incentivos al voluntariado” señala que estos serán establecidos por el Ministerio o Ministerios competentes y que adoptarán la forma “...de bonificaciones o reducciones en el uso de medios de transporte público estatal, así como en la entrada a museos gestionados por la Administración general del Estado, y cualesquiera otros beneficios que puedan establecerse como medida de fomento, reconocimiento y valoración social de la acción voluntaria”. Si bien no parece que el artículo citado impida el establecimiento de incentivos fiscales para las actividades citadas, sí parece que se inclina hacia la concesión de beneficios en el uso de determinados servicios públicos, esto es en el ámbito del gasto público, tal vez debido a que el perfil medio del voluntario haga aconsejable este tipo de incentivos.

16. Véase el artículo 12, letras a) y c) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

17. Durante la vigencia de la Ley 30/1994 se formularon varias consultas a la Dirección General de Tributos sobre la procedencia de aplicar a la prestación gratuita de servicios los incentivos fiscales aplicables a las donaciones, obteniendo siempre respuesta negativa. Véase las contestaciones a consultas números 0436-97 y 1809-99.

18. El PGCESFL recoge las compensaciones por los gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores en la cuenta 653 a cuyos efectos, señala, “se entiende por voluntario el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie”.

19. El personal voluntario en ESFL pasa de 286.000 en el año 1992 a 1.073.636 en el año 2000. Plan del Voluntariado 2001-2004. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Para estudios recientes que evidencian la importancia de la aportación del voluntariado (en particular, a las ONG de acción social) puede consultarse el elaborado por la Fundación Tomillo (2000), *Empleo y trabajo voluntario en las ONG de Acción Social*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, y el estudio de Salamon, Lester M. (2001), *La Sociedad Civil Global*. Las dimensiones del Sector no lucrativo. Proyecto de estudio comparativo del sector no lucrativo de la Universidad Johns Hopkins. Fundación BBVA.

4.2. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones

El apartado 1, del artículo 18 de la Ley, establece las siguientes bases de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones:

“a) En los donativos dinerarios, su importe”

Esta regla de valoración no requiere mayores comentarios, con la única excepción, tal vez, de la donación en moneda extranjera, en cuyo caso la fijación de la base de deducción en euros se realizaría en función del tipo de cambio aplicable en la fecha de la donación.

“b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuvieran en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto del Patrimonio”

Esta letra se refiere a las donaciones de bienes o derechos que forman parte del patrimonio del donante y contiene dos reglas alternativas para la determinación de la base en función de la actividad económica del donante.

Así, cuando éste deba llevar registros contables y el bien o derecho donado proceda del patrimonio empresarial del donante, tanto si se trata de una persona física como jurídica, la base de la donación será el valor contable de dicho bien en el momento en el que se realice la donación. Deberá llevar contabilidad²⁰, de acuerdo con lo estipulado por el Código de Comercio, todo comerciante o empresario, ya sea persona física o jurídica. Por valor contable se entiende el precio de adquisición o coste de producción del bien o derecho minorado en las correcciones de valor, provisiones y amortizaciones, contabilizadas.

Cuando no proceda la aplicación del valor contable o, en defecto de contabilidad, la determinación de la base de la deducción que corresponde al bien o derecho donado se realizará de acuerdo con las reglas de valoración que contiene el Impuesto sobre el Patrimonio. A modo de ejemplo, de acuerdo con la norma reguladora de este Impuesto²¹, los bienes inmuebles de naturaleza rústica o urbana tienen el mayor valor de los tres

20. Normal o simplificada.

21. Artículo 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

“c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo, el 2% al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo”

Nos encontramos ante una deducción que, por su naturaleza, se aplica en varios periodos impositivos: los de duración del usufructo. La base de la deducción de cada periodo impositivo será el 2% del valor catastral del inmueble en ese periodo, prorrateándose esta cantidad “anual” entre el número de días del periodo impositivo cuando en el primer y el último periodo impositivo de la vida del usufructo la constitución o extinción del mismo, respectivamente, hagan que su duración haya sido inferior al periodo impositivo completo. De igual forma, la necesidad de prorratear el valor determinado según la regla citada surgirá cuando el periodo impositivo de la entidad donante sea inferior a doce meses por incurrir en alguna de las causas señaladas en el apartado 2 del artículo 26 del TRIS.

EJEMPLO:

Una sociedad anónima es titular de un local sobre el que establece el uno de julio de 2003 un derecho de usufructo a favor de una ONGD por un periodo de 5 años para que sea utilizado para montar una tienda vinculada a sus proyectos de comercio justo. El valor catastral del local asciende a 100.000 euros.

Cálculo de la base de la deducción por donaciones:

En el año 2003: $2\% \times 100.000 \times (184/365) = 1008,22$ euros.

En los periodos impositivos 2004, 2005, 2006 y 2007: $2\% \times 100.000 = 2.000$ euros.

En el año 2008: $2\% \times 100.000 \times (180/365) = 986,3$ euros.

“d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo”

Esta regla específica para el usufructo sobre valores fija la base de la deducción en el importe de los dividendos o intereses percibidos por la ESFL en cada periodo impositivo. Por otra parte, hay que recordar que tales

dividendos e intereses no estarán sujetos a retención²² al estar exentos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de la ESFL, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 de la Ley 49/2002, por lo que, aunque ésta se practicara incorrectamente, la base de la deducción incluirá el importe de tal retención ya que la ESFL la recuperará en la liquidación correspondiente de su Impuesto sobre Sociedades o como consecuencia de una solicitud de ingresos indebidos. Respecto a esto último, el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de diciembre, sobre procedimiento para realizar la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, señala que el retenedor podrá solicitar la devolución de las cantidades indebidamente retenidas e ingresadas en el Tesoro. Cuando sea declarada excesiva, se realizará la devolución a favor de la persona o entidad que la haya soportado, a menos que ésta, tratándose de una retención a cuenta, hubiese deducido su importe en una declaración-liquidación posterior.

En este punto hay que recordar que, aunque la deducción para evitar la doble imposición interna en la percepción de dividendos la practica el usufructuario (contestación de la Dirección General de Tributos a consulta número 0591-01 de 20 de marzo de 2001), en este caso no existiría derecho a la misma por incumplirse el presupuesto de hecho exigido, cual es la integración de renta en la base imponible, sin lo que no puede generarse doble imposición alguna. Cuando el usufructo se ha constituido sobre valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español caben dos posibilidades. La primera es que los dividendos percibidos por el usufructuario estuvieran en el ámbito de aplicación del artículo 21 del TRIS lo que supondría que su no integración en la base imponible se realizaría por aplicación tanto de la norma especial como la general y, la segunda, que sólo pudieran acogerse a las deducciones para evitar la doble imposición internacional regulada en los artículos 31 y 32 del TRIS, deducciones que tampoco podrían practicarse por no integrarse renta en la base imponible de la ESFL.

“e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”

22. Artículo 12 de la Ley 49/2002 establece que las rentas exentas en virtud de esa ley no estarán sometidas a retención.

De acuerdo con lo anterior, para los derechos reales de usufructo distintos de los señalados en las letras c) y d) anteriores, la base de la deducción se calculará aplicando el tipo de interés legal del dinero sobre el valor que aquellos tengan por aplicación de lo establecido en el artículo 10 del TRITP. Este artículo establece que el valor del usufructo temporal será el 2% del valor total del bien usufructuado por cada periodo de un año de duración del usufructo, sin que pueda exceder del 70% del valor de bien²³.

Por su parte, el tipo de interés legal del dinero, de acuerdo con el artículo 1º de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del interés legal del dinero, en la redacción dada por la disposición adicional 6ª de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, se determina por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, si bien, el Gobierno, atendiendo a la evolución de los tipos de interés de la Deuda Pública, podrá revisarlo (véase su cuantía actual en el ejemplo que se inserta a continuación).

EJEMPLO:

Una sociedad anónima es titular de un autobús nuevo sobre el que establece el uno de enero de 2004 un derecho de usufructo por un periodo de 3 años a favor de una fundación dedicada a la asistencia a personas con discapacidad que será utilizado para desplazarlas desde sus lugares de residencia al centro especial donde desarrollan su trabajo. El valor del vehículo es de 50.000 euros.

Cálculo de la base de la deducción por donaciones:

1) Valor del usufructo en el momento de su constitución determinado según el artículo 10.2.a) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: el valor del usufructo temporal es un 2% del valor del bien por cada periodo de un año, sin exceder del 70%.

$$2\% \times 3 \times 50.000 = 3.000 \text{ euros}$$

2) Interés legal del dinero: 3, 75% (disposición adicional sexta de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2004).

3) Base de la deducción del año 2004: $3.000 \times 3,75\% = 112,5$ euros
Base de la deducción en los años 2005 y 2006: 3000 euros x interés legal del dinero vigente para cada uno de esos años.

23. El artículo citado señala que *"el usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado, se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria"*.

“f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra”.

En este caso, como ya sucedía en la Ley 30/1994, la valoración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, así como de las obras de arte de calidad garantizada y de los bienes culturales que no estén integrados en él, debe realizarla la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. Este mismo mandato se establece en el artículo 74 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, de Patrimonio Histórico Español, existiendo un procedimiento específico regulado en el Capítulo II del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero de desarrollo parcial de la citada ley.

Cuando se trate de bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas la valoración la realizará el órgano de la Comunidad Autónoma que sea competente según las respectivas normas reguladoras, al igual que cuando la donataria del bien sea una Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Ley 49/2002.

Por último, el apartado 2 del artículo 18 establece un límite cuantitativo para las diferentes bases de deducción comentadas al señalar que *“el valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión”*, regla que podrá afectar, en mayor medida, a las donaciones de bienes y derechos, distintos del dinero, integrados en el patrimonio, ya sea empresarial o personal, del donante. El valor normal de mercado en la legislación tributaria es el que habría sido acordado, en condiciones normales de mercado, entre partes independientes²⁴, concepto que, a pesar de su aparente simplicidad enunciativa, no siempre está exento de complejidad y discrepancia.

24. Artículo 15.2 del TRIS y 44 del TRIRPF.

4.3. Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 19 de la Ley 49/2002 establece en su apartado 1 que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán deducir de la cuota íntegra el 25% de la base de deducción de los donativos, donaciones o aportaciones determinadas de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 18. El porcentaje de deducción se ha incrementado en cinco puntos porcentuales respecto del 20% establecido en la Ley 30/1994. Por otra parte, y con vocación claramente recopiladora, el apartado 3 del artículo 69 del TRIRPF, dedicado a las deducciones por donativos, recoge en su letra a) la aplicación de las deducciones por donaciones previstas en la Ley 49/2002.

En tal sentido, la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta nº 1235-03 aplicando la Ley 49/2002, ha considerado que la donación de una colección de rosales que suman unas 300 variedades —muchos de ellos únicos en el mundo— reunidos por el donante a lo largo de los años, al Ayuntamiento de Alcalá de Henares, para ser situada en la Huerta del Obispo del Palacio Arzobispal de dicha ciudad, posibilitándose la realización de visitas abiertas al lugar, da derecho al donante a la aplicación de una deducción del 25% del valor que dichos rosales tengan en contabilidad o de acuerdo con las normas del Impuesto de Patrimonio ya que el beneficiario de los mismos en una entidad local y constituye una donación de bienes irrevocable, pura y simple.

La base de la deducción está sujeta al límite fijado en el apartado 2 del artículo 19 que indica que “... se computará a efectos del límite previsto en el artículo 56, apartado 1²⁵, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, lo que significa que el importe donado con derecho a deducción no podrá superar el 10% de la base liquidable del contribuyente.

En ese mismo límite se incluyen también las bases de las siguientes deducciones reguladas en los apartados 3.b) y 5 del artículo 69 del TRIRPF:

- La base de la deducción de las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado

25. Este apartado establece que “La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 55 de esta Ley, no podrá exceder del 10% de la base liquidable del contribuyente”. Actualmente, los artículos 55 y 56 de la LIRPF son los 69 y 70 del TRIRPF.

- correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, distintas de las entidades beneficiarias del mecenazgo de la Ley 49/2002, que generan una deducción del 10% de la cantidad donada.
- La base de las deducciones reguladas en el apartado 5 del artículo 69, en el que se concede una deducción del 15% de las inversiones o gastos realizadas en la:
 - Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en él y dentro del patrimonio del titular durante un periodo mínimo de cuatro años²⁶.
 - Conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes propiedad del contribuyente declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las comunidades autónomas siempre que se cumplan los requisitos exigidos en dicha normativa, en particular, los relativos a los deberes de visita y exposición pública de los mismos.
 - Rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en entornos objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España.

EJEMPLO:

Un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, soltero y sin descendientes, tiene unos rendimientos netos del trabajo de 50.000 euros anuales procedentes de su trabajo como empleado de una empresa multinacional. Durante el año 2004 ha aportado 1.000 euros a su Plan de Pensiones; ha donado 800 euros a una ONGD que satisface los requisitos de la Ley 49/2002 para ser considerada como entidad beneficiaria del mecenazgo y 200 euros a una asociación declarada de utilidad pública que atiende a población en riesgo de marginalidad en la que los cargos de gobierno son retribuidos; y ha invertido 1.500 euros en la rehabilitación de un edificio de su propiedad situado en el casco histórico de su ciudad de residencia que está en el entorno protegido de la ciudad.

26. La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

Liquidación del IRPF

- Rendimientos netos del trabajo personal: 50.000 euros
- Mínimo personal: (3.400) euros
- Base imponible: 46.600 euros
- Reducción por rendimientos del trabajo: (2.400) euros
- Reducción por aportaciones a Planes de Pensiones: (1.000) euros
- Base liquidable: 43.200 euros
- Cuota íntegra1: 12.750 euros
- Deducciones apartados 3 y 5 del artículo 69 TRIRPF: (432)
 - Donación a la ONGD: 25% s/ 800 = 200
 - Donación a la asociación: 10% s/ 200 = 20
 - Deducción por inversiones: 15% s/ 1.500 = 225
 - Total deducciones: 445
 - Límite deducciones artículo 70.1 TRIRPF: 10% s/ 43.200= 432

Cuota líquida del IRPF: 12.318 euros

(1) La cuota íntegra está calculada aplicando la escala general y la escala autonómica de los artículos 64 y 75, respectivamente, del TRIRPF.

4.4. Deducción en el Impuesto sobre Sociedades

El apartado 1 del artículo 20 de la Ley 49/2002 establece que *“los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades el 35% de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18”*.

Las deducciones y bonificaciones de la Ley 43/1995 a que se refiere la norma citada son las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional —reguladas en el capítulo II—, las bonificaciones por rentas procedentes de Ceuta, de Melilla y de actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales —reguladas en el capítulo III— y las deducciones para incentivar la realización de actividades tales como la investigación, desarrollo e innovación tecnológica, la creación de empleo para trabajadores minusválidos, los gastos de formación profesional o las inversiones en tecnologías de la información o medioambientales, entre otras, contenidas en el capítulo IV.

De la norma transcrita se pueden destacar los siguientes aspectos:

- El incentivo fiscal aplicable a estas donaciones ha pasado de tener la consideración de partida fiscalmente deducible de la base imponible

del Impuesto, en la Ley 30/1994, a ser una deducción aplicable en la cuota íntegra del mismo en la Ley 49/2002, estableciéndose un orden para su práctica: el último lugar, a continuación de las deducciones y bonificaciones enumeradas en el párrafo anterior²⁷.

- La cuantía de la deducción no está sometida al límite porcentual sobre la cuota íntegra regulado en el artículo 44 del TRIS y aplicable a todas las deducciones para incentivar la realización de las actividades, arriba citadas, del capítulo IV de la Ley 43/1995 que, en su conjunto no pueden exceder, con carácter general, del 35% de la cuota íntegra minorada en las bonificaciones y en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional.

El segundo inciso del primer apartado del artículo 20 establece que *“las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos”* lo que evita que la deducción se pierda por insuficiencia de cuota íntegra en el ejercicio en el que se efectuó la donación y supone su equiparación, en cuanto al tratamiento y plazo para practicar la deducción, con el resto de las deducciones aplicables en el Impuesto. Este aspecto supone una mejora técnica y económica en el tratamiento de la deducción frente al contenido en la Ley 30/1994.

Por último, el apartado 2, del artículo 20, fija el límite de la base de deducción anual en *“el 10% de la base imponible del periodo impositivo”* sin que eso signifique que se pierda el derecho a la deducción plena cuando dicho límite se supere ya que *“...las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos”*.

En consecuencia, la base de la deducción por donaciones no podrá exceder del 10% de la base imponible lo que significa que esta deducción puede

27. Como ya hemos señalado en otro sitio, este cambio en la técnica de la deducción no constituye, con carácter general, un incremento del incentivo ya que la cantidad deducida en la base imponible suponía, en realidad, una minoración de impuestos del 35% del importe donado (tipo de gravamen del IS por la partida negativa incluida en la base imponible) que es la misma cantidad que ahora se deduce de la cuota íntegra. El cambio citado beneficia, sin embargo, a las entidades donantes cuyo tipo de gravamen nominal es inferior al 35% y perjudica a aquellas que tienen un tipo superior, en concreto, a ciertas entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos que tributan al 40%. Véase *Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002*, Quincena Fiscal, número 5/2004.

alcanzar un importe máximo por periodo impositivo del 35% del 10% de la base imponible del mismo. Si la donación efectuada ha sido superior al 10% de la base imponible del periodo, el donante podrá aplicar la deducción durante los diez años siguientes respetando siempre dicho límite anual. Así, en un caso extremo, podrá aplicar la deducción en once periodos impositivos (aquel en el que realiza la donación y en los diez años siguientes). Esta medida constituye una notable mejora de la cuantía susceptible de ser deducida respecto al sistema regulado en la norma anterior, ya que impide que se pierda la deducción de una donación efectuada en un ejercicio en el que la base imponible del IS sea negativa.

Por último, continúa sin ser de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades la deducción relativa a las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública distintas de las entidades beneficiarias del mecenazgo de la Ley 49/2002, a que se refiere el artículo 69.3.b) del TRIRPF y que sí generan una deducción del 10% de la cantidad donada en este último impuesto.

Sin embargo, el artículo 14 del TRIS establece una deducción específica por donaciones ya que, según su apartado 3, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible las cantidades satisfechas y los valores contables de los bienes entregados en concepto de donación —siempre y cuando se apliquen a la consecución de los fines propios de las siguientes entidades donatarias— a:

- “a) Las sociedades de desarrollo industrial regional.*
- b) Las federaciones deportivas españolas, territoriales de ámbito autonómico y los clubes deportivos, en relación con las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos.”*

Añade también este apartado, en coherencia con lo establecido en el artículo 23 de la Ley 49/2002 respecto de las donaciones a las que esa norma resulta de aplicación, que las transmisiones citadas no determinarán para la entidad transmitente la obtención de las rentas, positivas o negativas, previstas en el apartado 3 del artículo 15 del TRIS (diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable).

De igual forma, el artículo 38 del TRIS regula una deducción por adquisición de Patrimonio Histórico Español similar a la establecida para los contribuyentes del IRPF en el artículo 69.5 del TRIRPF que, si bien no puede considerarse como una actividad de mecenazgo ya que dichas adquisiciones se realizan a favor del propio patrimonio del adquirente y no del interés general y no tienen cabida en el marco de la Ley 49/2002, enunciamos brevemente.

El apartado 1 del artículo 38 citado establece una deducción para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en la cuota íntegra del 15% del importe de las inversiones o gastos en los que incurran en:

- “a) La adquisición de bienes del patrimonio histórico español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años. La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.*
- b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las comunidades autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*
- c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO situados en España.”*

Esta deducción está sujeta a las normas comunes que contiene el artículo 44 del TRIS para todas las deducciones reguladas en su capítulo IV, entre ellas, que su importe conjunto en el periodo impositivo no puede superar —con carácter general— el 35% de la cuota íntegra del Impuesto minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones y que las cantidades no deducidas correspondientes al periodo impositivo podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

EJEMPLO:**AÑO 2003**

Una sociedad tiene en el periodo impositivo 2003 unos ingresos de 20.000.000 de euros y unos gastos fiscalmente deducibles de 10.000.000 de euros. Además, ha realizado una donación de 3.000.000 de euros a una entidad sin fines de lucro acogida a la Ley 49/2002. Aplica una deducción para evitar la doble imposición interna e internacional de 3.000.000 euros y una deducción por creación de empleo de 300.000 euros.

Liquidación del IS 2003

• Ingresos	20.000.000
• Gastos deducibles	(10.000.000)
• Base Imponible	10.000.000
• Cuota íntegra	3.500.000
• Deducción por doble imposición dividendos	(3.000.000)
• Deducción por creación de empleo	(300.000)
• Deducción por donaciones	(200.000)
- Donación: 3.000.000	
- Deducción artículo 20 Ley 49/2002: 35% s/ 3.000.000 = 1.050.000	
- Límite de la base de deducción: 10% s/ 10.000.000 = 1.000.000	
- Deducción por donaciones: 35% s/ 1.000.000 = 350.000	
- Exceso de base de deducción aplicable en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos: 2.000.000	
- Exceso de deducción por insuficiencia de cuota íntegra trasladable a los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos: 150.000	

AÑO 2004

La sociedad tiene 30.000.000 de ingresos y 10.000.000 de gastos fiscalmente deducibles.
Liquidación del IS 2004

• Ingresos	30.000.000
• Gastos deducibles	(10.000.000)
• Base Imponible periodo	20.000.000
• Cuota íntegra	7.000.000
• Deducción por donaciones	(850.000)
• IS a ingresar	6.150.000
- Límite en la base de deducción: 10% s/ 20.000.000 = 2.000.000	
- Base de deducción pendiente: 2.000.000	
- Deducción por donaciones 2004: 35% s/ 2.000.000 = 700.000	
- Deducción pendiente por insuficiencia de cuota íntegra en 2003: 150.000	

TOTAL DEDUCCIÓN APLICADA: 200.000 + 850.000 = 1.050.000 euros

4.5. Deducción en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El artículo 21 de la Ley 49/2002 establece las deducciones que podrán aplicar los sujetos pasivos del IRNR²⁸ diferenciando en función de que obtengan rentas en territorio español sin establecimiento permanente o mediante establecimiento permanente.

Así, a los primeros se refiere el apartado 1 señalando que “...podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos impositivos acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación”.

Esto significa que la deducción se practicará al mismo porcentaje que el aplicable por los sujetos pasivos del IRPF, esto es, el 25%, coincidente, por otra parte, con el tipo general de gravamen del IRNR para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, si bien, existen categorías de rentas que soportan una fiscalidad menor ya sea porque así lo establece la propia Ley del Impuesto —es el caso de los dividendos o intereses que tributan al 15%— o porque resulte de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España y el país de residencia del donante lo que implicará que, en estos dos casos, el porcentaje de deducción de la donación sea superior al tipo de gravamen de la renta de la que procede la cantidad donada.

Si la cuota no absorbe íntegramente la deducción en la declaración de la renta que ha sido donada, podrá practicarse en las declaraciones por el IRNR que el contribuyente presente por hechos impositivos que acaezcan en el plazo de un año desde la fecha del donativo lo que reduce el riesgo de pérdida de la deducción por insuficiencia de cuota íntegra. Por otra parte, se fija el límite de la base de deducción que genera derecho a deducción en un “...10% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo”.

La ausencia de periodo impositivo en esta modalidad de tributación así como de base liquidable a la que referenciar el límite de la base de deducción hacen

28. Un estudio más detallado de la fiscalidad que afecta a las operaciones internacionales de las ESFL, así como al mecenazgo internacional puede consultarse en López Ribas, S., “Aspectos tributarios de la filantropía internacional”, en VV.AA., *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo*, Fundación ONCE. En prensa.

que, a pesar de que el artículo 21 refiera la deducción a la aplicable en el IRPF, deba establecer parámetros propios para fijar los límites temporal y cuantitativo de la deducción.

De igual forma, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 del TRIRNR, los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción por donaciones regulada en el artículo 69.3.b) del TRIRPF, esto es, un 10% de la cantidad que donen a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, distintas de las entidades beneficiarias del mecenazgo de la Ley 49/2002.

EJEMPLO:

La Sociedad X en una entidad residente en un país con el que España no tiene suscrito convenio para evitar la doble imposición. Efectuó un préstamo a una entidad española el día 1 de enero de 2002 por el que percibe intereses por importe mensual de 200.000 euros que se devengan el primer día de cada mes. El 3 de febrero de 2003 realiza una donación a una entidad beneficiaria del mecenazgo de la Ley 49/2002 por importe de 300.000 euros.

Liquidación del IRNR sin establecimiento permanente:

- Base de deducción: importe de la donación: 300.000
- Deducción: $25\% \text{ s/ } 240.000 = 60.000$
 - Límite base deducción: $10\% \text{ s } (200.000 \times 12 \text{ meses}) = 240.000$ euros
- IRNR correspondiente al mes de febrero: $200.000 \times 0.15 = 30.000$
- Deducción por donación: (30.000)
 - Deducción pendiente: 30.000
- IRNR correspondiente al mes de marzo: $200.000 \times 0.15 = 30.000$
 - Deducción por donación pendiente (30.000)

IRNR correspondiente al mes de enero y abril a diciembre:
 $200.000 \times 0.15 \times 10 = 300.000$

Respecto a los contribuyentes del IRNR que obtienen rentas en territorio español mediante establecimiento permanente, el apartado 2 del artículo 21 señala que “...podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior”, esto es, en el artículo 20 que regula la deducción correspondiente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. De esta forma, se equipara el tratamiento tributario de las donaciones efectuadas por los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español al que se aplica a las entidades residentes en territorio español y dado que, respecto a esta deducción,

la norma no establece ninguna particularidad propia para estos contribuyentes remitimos a lo comentado en el epígrafe 21.4 anterior al tratar la deducción en el Impuesto sobre Sociedades.

Para terminar, la regulación específica de la deducción para los contribuyentes del IRNR constituye una mejora técnica de la Ley 49/2002 que había devenido imprescindible al convertirse aquel en un impuesto autónomo del IRPF y del IS el 1 de enero de 1999. No obstante, respecto a esto último, no cabe ninguna duda de que la Ley 30/1994 fue de plena aplicación a estos contribuyentes, incluso a partir de 1999, tal y como ha entendido la Dirección General de Tributos²⁹, si bien su práctica no ha sido frecuente, si juzgamos lo señalado en la Memoria Económica para el Anteproyecto de la actual Ley 49/2002 que, al tratar de estimar el coste fiscal de las deducciones que proponía la ley citada en las cuotas de los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, concluye que *“no es factible la valoración del efecto recaudatorio en este caso”*³⁰, ya que los únicos diez contribuyentes de este impuesto beneficiarios de este tipo de incentivos son establecimientos permanentes.

4.6. Cuadro resumen de deducciones

A continuación figura un cuadro resumen de los incentivos fiscales a las donaciones, donativos y aportaciones.

29. En este sentido, véase contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta número 2435-00, de 20 de diciembre de 2002.

30. Fundaciones y Mecenazgo. Documentación preparada para la tramitación de los Proyectos de ley de fundaciones y de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Congreso de los Diputados, pág. 97.

DONANTE	% DEDUCCIÓN EN LA CUOTA	LÍMITE DE LA DEDUCCIÓN	TRASLADO A PERIODOS SIGUIENTES
Contribuyente del IRPF	25% de la base de deducción base liquidable del periodo	La deducción no puede superar el 10% de la base imponible del periodo	No
Sujeto pasivo del IS	35% de la base de deducción	La base de deducción no puede superar el 10% de la base imponible del periodo	Tanto la deducción, cuando como la base de la deducción que supera hay insuficiencia de cuota, el límite, pueden aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos
Contribuyente del IRNR permanente	Sin establecimiento	La deducción no puede superar el 10% de la base imponible del conjunto de declaraciones en el año posterior a la donación	La deducción se puede practicar en las declaraciones que se presenten por hechos imponible acaecidos en el plazo de un año desde la donación
	Con Establecimiento Permanente	La base de deducción no puede superar el 10% de la base imponible del periodo	Tanto la deducción, cuando hay insuficiencia de cuota, como la base de la deducción que supera el límite, pueden aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos

4.7. Actividades prioritarias de mecenazgo

El artículo 22 de la Ley 49/2002 constituye la norma marco de las deducciones aplicables a las denominadas actividades prioritarias de mecenazgo, a las que ya se dedicaba el artículo 67 de la Ley 30/1994, y cuya identificación y selección de entidades ejecutoras se hace residir en la Ley de Presupuestos Generales del Estado al señalar que ésta *“podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16”*.

También se remite a la Ley de Presupuestos la concreción de los beneficios fiscales aplicables a tales actividades y entidades, dentro del estrecho menú que ofrece el artículo 22 citado: *“elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley”*.

La regulación de las actividades prioritarias de mecenazgo no ha variado sustancialmente respecto de la existente en la Ley 30/1994. Sigue siendo el legislador quien cada año establece en la Ley de Presupuestos Generales del Estado las que van a tener tal consideración y les concede, en consecuencia, el incremento de porcentajes y límites señalado en el artículo 22 de la Ley 49/2002.

La Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, fue la primera que estableció actividades y programas prioritarios de mecenazgo y desde entonces todas las Leyes de Presupuestos han incluido disposiciones relativas a esta materia. Una característica de estas actividades es que una vez que han sido consideradas como prioritarias de mecenazgo no suelen perder tal consideración en años sucesivos. La única excepción a esta afirmación la constituye la reconstrucción y reparación del Monasterio de Montserrat y su entorno por la Fundación Abadía de Montserrat 2025 que ha sido considerada actividad prioritaria de mecenazgo durante tres años, desde el año 2001³¹ al año 2003, ambos inclusive.

Así, las actividades que se consideran prioritarias de mecenazgo durante el año 2004, de acuerdo con lo señalado en la disposición adicional undécima de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004, son las siguientes:

31. Apartado tres de la disposición adicional vigésima Ley 13/2000, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2001.

ACTIVIDADES	AÑO DESDE EL QUE SE CONSIDERA PRIORITARIA DE MECENAZGO
1.- La promoción y la difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español, mediante redes telemáticas y nuevas tecnologías, llevadas a cabo por el Instituto Cervantes y por las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia con fines análogos a aquél	Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (disposición adicional decimoquinta)
2.- La conservación, restauración o rehabilitación de bienes del Patrimonio Histórico Español relacionados en el anexo VIII ³² de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Educación, cultura y Deporte y el Ministerio de Ciencia y Tecnología, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español, "patrimonio.es", al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social	Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 relacionado en su Anexo XI aquellos a los que eran aplicables los incentivos elevados. Cada Ley de Presupuestos ha añadido algunos bienes hasta llegar a la lista vigente
3.- Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas	Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000 (disposición adicional decimonovena)
4.- La investigación en las instalaciones científicas relacionadas, a este efecto, relacionadas en el anexo IX ³³ de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004	Ley 13/2000, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2001 (apartado cuatro de la disposición adicional vigésima)
5.- La investigación en los ámbitos de microtecnologías y nanotecnologías, genómica y proteómica y energías renovables referidas a la biomasa y los biocombustibles, realizada por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia	Ley 13/2000, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2001 (disposición adicional vigésima)

32. El Anexo VIII figura al final de este capítulo.

33. El Anexo IX figura al final de este capítulo.

ACTIVIDADES	AÑO DESDE EL QUE SE CONSIDERA PRIORITARIA DE MECENAZGO
y Tecnología y oídas previamente, las Comunidades Autónomas competentes en materia de investigación científica y tecnológica, en el plazo de dos meses desde la entrada en vigor de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004	
6.- Los proyectos de ayuda oficial al desarrollo a que se refiere la disposición adicional vigésima de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 ³⁴	Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (disposición adicional vigésima)
7.- Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas contemplados en el Programa de Actuaciones para el Desarrollo de la Sociedad de la Información en España, "España.es" así como todos aquellos dirigidos a promover la prestación de los servicios públicos por medios informáticos y telemáticos, en particular, a través de Internet	Ley 13/2000, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2001 (apartado dos de la disposición adicional vigésima)
8.- La restauración y conservación del Palacio de España en Roma y de los Palacios de Santa Cruz y Viana en Madrid	Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003 (disposición adicional undécima)
9.- La conservación, restauración o rehabilitación de los siguientes reales palacios: Palacio Real de Oriente y el Parque de Campo del Moro; el Palacio Real de Aranjuez y la Casita del Labrador, con sus jardines y edificios anexos; el Palacio Real de San Lorenzo de El Escorial, el Palacete denominado la Casita del Príncipe, con su huerta y terrenos de labor, y la llamada "Casita de Arriba" con las Casas de Oficios de la Reina y de los Infantes; los Palacios Reales de la Granja y de Riofrio y sus terrenos anexos; el Palacio de la Almudaina con sus jardines sito en Palma de Mallorca; así como de los bienes muebles de titularidad estatal contenidos en los reales palacios anteriores	Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 (disposición adicional décima)

34. Estos proyectos son los siguientes: "1.A la Agencia Española de Cooperación Internacional para atender gastos derivados de proyectos de ayuda oficial al desarrollo, incluidos los propuestos por Organizaciones no gubernamentales, con destino en países en vías de desarrollo. 2 A instituciones sin fines de lucro que actúen en el campo de la cooperación internacional".

Por otra parte, al fijar los incentivos fiscales para estas actividades, la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 se limita a reproducir lo que señala el artículo 22 de la Ley 49/2002, esto es, que se elevan en cinco puntos porcentuales los porcentajes y los límites de las deducciones generales, lo que significa que se aplican según el siguiente cuadro.

DONANTE		DEDUCCIÓN EN LA CUOTA	LÍMITE DE LA DEDUCCIÓN
Contribuyente del IRPF		30% de la base de deducción	15% de la base liquidable (1)
Sujeto pasivo del IS		40% de la base de deducción	La base de deducción no puede superar el 15% de la base imponible del periodo
Contribuyente del IRNR	Sin establecimiento permanente	30% de la base de la deducción	15% de la base imponible del conjunto de declaraciones del año posterior a la donación
	Con establecimiento permanente	40% de la base de la deducción	La base de deducción no puede superar el 15% de la base imponible del periodo

(1) Ver comentario más abajo.

En relación con la aplicación de estos incentivos hay que señalar que, tanto para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades como para los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, el porcentaje al que se efectúa la deducción por la donación (40%) es cinco puntos superior al tipo de gravamen de la renta (35%) lo que tiene como efecto, según hemos comentado ya en varias ocasiones, que la renta obtenida por la entidad que sea posteriormente donada a una ESFL en el marco de una actividad prioritaria de mecenazgo tribute a un tipo de gravamen inferior al porcentaje al que se deducirá de la cuota, es decir, genera menos impuestos de los que posteriormente deduce por su donación.

Por otra parte, la literalidad del precepto del artículo 22 de la Ley 49/2002 relativo al incentivo fiscal aplicable a estas actividades, así como la de su homólogo de la disposición adicional undécima de la Ley 61/2003, que le cifran en un incremento en cinco puntos porcentuales de “...los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002...”, podría llevar a pensar que tal incremento no

resulta de aplicación al límite a que está sometida la base de la deducción en el IRPF —el 10% de la base liquidable junto con las bases por otros donativos y por adquisición de patrimonio histórico— por no estar fijado en la Ley 49/2002 sino en el artículo 70.1 del TRIRPF. En la práctica esto supondría que la base de la deducción por donaciones destinadas a actividades prioritarias de mecenazgo sigue teniendo como límite el 10% de la base liquidable, sin incrementarse al 15%. Esta interpretación no parece la más adecuada por cuanto significaría una notable discriminación de las personas físicas en el incentivo a la participación en actividades de interés general de carácter prioritario concediéndose, sin embargo, tal incentivo a las personas físicas no residentes que obtengan rentas en territorio español sin establecimiento permanente cuyo límite equivalente, el 10% de la base imponible, está fijado en el artículo 21 de la Ley 49/2002 y es susceptible, sin duda alguna, del incremento objeto de este comentario.

Dicho esto, su carácter de límite conjunto suscita algunas cuestiones prácticas ya que la construcción técnica de la norma debería orientarse a alcanzar la finalidad perseguida por este incentivo incrementado, que es la financiación de unas actividades concretas, por lo que debería asegurarse que el incremento porcentual obtenido es consumido, exclusivamente, por las cantidades donadas a actividades prioritarias de mecenazgo y no es absorbido, indiscriminadamente, por el resto de las bases por donaciones y adquisición de patrimonio histórico. La técnica tributaria ya ha formulado una solución a una situación de parecidas características, como es la relativa a la aplicación de un límite incrementado³⁵ sobre la cuota del IS, aplicable cuando existen gastos e inversiones en actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y en tecnologías de la información y de la comunicación. Así, en este caso, la aplicación del límite incrementado (50% *versus* 35%) exige que los gastos e inversiones del periodo impositivo en las actividades citadas exceda del 10% de la magnitud sobre la que se aplica dicho límite (cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones).

Una regla de parecida naturaleza podría aplicarse respecto de la deducción que nos ocupa en el IRPF, estableciéndose, por ejemplo, que la aplicación del límite del 15% exigiera que, al menos, un 5% de la base liquidable de dicho impuesto correspondiera a la base de la deducción por

35. Véase artículo 44.1 del TRIS.

donaciones a actividades prioritarias de mecenazgo o bien que ésta representara, al menos, un tercio (5/15) del resto de las bases de deducción por donación.

EJEMPLO:

La Sociedad Y ha donado en el año 2003, un millón de euros destinado a la restauración del Palacio de España en Roma. Los ingresos obtenidos en ese ejercicio ascienden a 20.000.000 euros y los gastos fiscalmente deducibles a 5.000.000 de euros.

Liquidación del IS

• Ingresos	20.000.000
• Gastos deducibles	(5.000.000)
• Base Imponible periodo	15.000.000
• Cuota íntegra 35%	5.250.000
• Deducción por donaciones 40%	(400.000)
• IS a ingresar	4.500.000
- Límite en la base de deducción: 15% s/ 15.000.000 = 2.250.000	
- Deducción por donaciones: 40% s/ 1.000.000 = 400.000	

Como puede observarse, el millón de euros donado fue gravado al 35% –350.000– mientras que al donarse para la realización de una actividad prioritaria de mecenazgo es deducida al 40% –400.000– lo que implica que la Hacienda Pública no sólo renuncia al primer importe sino que además “premia” al sujeto pasivo entregándole un 5% adicional –50.000– que supone una transferencia neta de recursos desde aquella a éste. Si la donación hubiese sido aplicada a una actividad no prioritaria el gravamen y la deducción ascenderían a 350.000 euros.

El RESFL no contiene las obligaciones de información que se establecían en el artículo 8 del ahora derogado Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. En dicho precepto se imponía a las ESFL que recibieran aportaciones para financiar actividades beneficiarias de mecenazgo prioritario la obligación de informar al Ministerio competente por razón de la actividad realizada, sobre su ejecución, así como de remitirle las certificaciones expedidas a los donantes. Esta obligación sólo se mantiene en el vigente RESFL respecto de las actividades prioritarias de mecenazgo realizadas en el marco de un acontecimiento de excepcional interés público.

Las dos obligaciones existentes actualmente respecto de las actividades prioritarias de mecenazgo son indicar en la memoria económica las actividades de esta naturaleza que desarrolle la ESFL (artículo 3.1.h del RESFL) y la referencia en la declaración informativa de los donativos

recibidos (Modelo 182) que la ESFL debe remitir a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de si tales donativos se perciben para la realización de las actividades prioritarias de mecenazgo señaladas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

4.8. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones

El artículo 23 de la Ley completa los incentivos fiscales concedidos a los donantes con la exención en el impuesto personal que grave la renta de los donantes de “...*las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley*”.

La realización de una donación en especie (transmisión lucrativa) genera una renta, a efectos fiscales, sujeta a tributación en el impuesto sobre la renta personal del donante que, aunque se determina de acuerdo con las reglas propias de cada impuesto, podemos generalizar que estará constituida por la diferencia entre el valor de mercado del bien donado y su valor de adquisición.

Así, en el Impuesto sobre Sociedades, el apartado 2 del artículo 15 del TRIS contiene una regla especial respecto de los elementos patrimoniales transmitidos a título lucrativo —distintos del dinero— señalando que se valorarán por el valor normal de mercado, añadiendo el apartado 3, que se integrará en la base imponible de la entidad transmitente la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento transmitido y su valor contable. La misma norma es aplicable cuando el donante sea una entidad no residente que opere en territorio español mediante establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 del TRIRNR que remite a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades para determinar la base imponible del establecimiento.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el apartado 1 del artículo 31 del TRIRPF define las ganancias y pérdidas patrimoniales como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, añadiendo la letra c) del apartado 5 que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades. En el ámbito de las donaciones en especie, el artículo 32 contiene una regla especial que dispone que el importe de la ganancia o pérdida patrimonial será la diferencia entre los

valores de adquisición y transmisión del elemento patrimonial donado, añadiendo el artículo 34 que, en este caso, el valor de transmisión será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el de adquisición el determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo 33, o sea, el importe real de adquisición más el coste de inversiones y mejoras. Por su parte, el artículo 31.4 exceptúa de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 69.3 de esta ley, lo que implica la exención tanto para las donaciones a ESFL de la Ley 49/2002 como para las donaciones efectuadas a las entidades del artículo 69.3.b) del TRIRPF. Estos preceptos resultan de aplicación, asimismo, a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente.

Las rentas positivas y ganancias patrimoniales así determinadas son las que exonera de tributación el mandato del artículo 23 de la Ley 49/2002, lo que ya hace, como hemos visto, en el ámbito del IRPF, el artículo 31.4 antes citado. Con esta exención se garantiza la neutralidad fiscal respecto de la forma que adopte la donación —dineraria o en especie— pues el valor de esta última puede ser superior al valor de adquisición del bien donado si incorpora una plusvalía tácita que aflorará, a efectos fiscales, en el donante en el momento de la transmisión lucrativa. Esta igualdad de trato permitirá que la decisión de realizar una donación en especie o en dinero se rijan por criterios de eficiencia y no por razones de índole tributaria.

Por otra parte, el donante, en virtud de lo dispuesto, de un lado, en la letra b) del apartado 1 y, de otro, en el apartado 2, ambos del artículo 18, tomará como base de la deducción el valor contable de dicho bien, ya que la plusvalía tácita al no ser objeto de gravamen no forma parte tampoco de la base de cálculo de la deducción.

EJEMPLO 1: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Sociedad X ha donado el 1 de enero de 2003 a una ONGD de la Ley 49/2002 un terreno que figuraba en su contabilidad por valor de adquisición de 100.000 de euros, para que sobre el mismo construya el inmueble en el que desarrollará su actividad específica. El valor de mercado del terreno en el momento de la donación es de 150.000 de euros. Por otra parte, la Sociedad X tiene unos ingresos en el periodo impositivo 2003 de 2.000.000 euros y unos gastos contables de 600.000 euros, entre los que se encuentra la donación efectuada.

Liquidación del IS

• Ingresos	
2.000.000	
• Renta derivada de la donación	50.000
- Artículo 15.3 TRIS	
- Renta exenta, artículo 23 Ley 49/2002	
• Gastos deducibles	(500.000)
• Base Imponible	1.500.000
• Cuota íntegra	525.000
• Deducción por donaciones	(35.000)
- Base de la deducción: 100.000	
- Límite base de deducción 10% s/ 1.500.000: 150.000	

IS a ingresar 490.000

EJEMPLO 2: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Un contribuyente del IRPF dona un terreno adquirido por 200.000 euros a una ONGD de la Ley 49/2002. El valor que dicho terreno tiene, en el momento de la donación, por aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (1), asciende a 260.000 euros.

Por aplicación del artículo 31.5 del TRIRPF, el valor de adquisición del terreno donado, 200.000 euros, no supondría una pérdida patrimonial en la determinación de la base imponible del contribuyente y, por aplicación del artículo 34 de la misma norma, se pondría de manifiesto una ganancia patrimonial de 60.000 euros que estaría exenta en virtud de lo dispuesto tanto en el artículo 31.4.a) del TRIRPF como en el artículo 23 de la Ley 49/2002.

Además, el contribuyente tendrá derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra de 50.000 euros (25% s/ 200.000) por aplicación de lo dispuesto en los artículos 18.1.b) y 19 de la Ley 49/2002.

(1) Artículo 9.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: valor real del bien minorado por las cargas y deudas que sean deducibles.

Respecto a las donaciones a que se refiere el artículo 14.3 del TRIS —comentadas en el epígrafe 21.4 anterior—, el propio apartado citado contiene una norma con idéntica finalidad, al señalar que tales transmisiones no determinarán para la entidad transmitente la obtención de las rentas, positivas o negativas, previstas en el artículo 15.3 del TRIS. Con ello se evita el nacimiento de una renta fiscal y, en consecuencia, su integración —positiva o negativa— en la base imponible, cuando tales donaciones se efectúan en especie. El valor por el que se deducen estas donaciones es el contable, sin el límite del valor normal de mercado.

Para terminar, el apartado 2 del artículo 23 concede la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a los incrementos que se pongan de manifiesto en las donaciones, donativos o aportaciones de terrenos así como en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizados en los términos referidos en el artículo 17 de la Ley 49/2002.

4.9. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles

Este apartado trata las obligaciones formales que tienen las entidades sin fines de lucro que son beneficiarias de donaciones, ya sean las ESFL de la Ley 49/2002, que deben expedir certificaciones a los donantes y remitir a la Agencia Tributaria la declaración informativa de donaciones recibidas, como aquéllas a que se refiere el artículo 69.3.b) del TRIPF, que sólo deben elaborar y remitir esta última. Las obligaciones de las primeras están reguladas en los artículos 24 de la Ley 49/2002 y 6 del RESFL y la de las segundas en el artículo 66.2 del RIRPF. Para todas ellas es de aplicación el Modelo 182 por el que se regula la Declaración informativa de donaciones recibidas.

Comenzando con las ESFL de la Ley 49/2002, el apartado 1 del artículo 24 establece que *“la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante una certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente”*.

A pesar de la remisión que efectúa a un desarrollo reglamentario, el propio artículo 24 en su apartado 3 anticipa lo que considera el contenido mínimo de la certificación que, posteriormente, el apartado 1 del artículo 6 del RESFL reitera literalmente, con la sola excepción que más abajo se comenta. Así, la certificación deberá contener, según la redacción de la Ley:

- a) *“El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.*
- b) *Mención expresa de que la entidad donataria está incluida en las reguladas en el artículo 16 de la Ley 49/2002.*
- c) *Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.*
- d) *Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.*
- e) *Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.*
- f) *Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.”*

El precepto reglamentario al reproducir el contenido del artículo legal modifica la redacción del requisito recogido en la letra b), que queda con el siguiente tenor literal: *“mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002”*. Esta redacción se compe- dece mejor con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 24 de la Ley que impone la obligación de expedir certificados a *“la entidad beneficiaria”* de la donación, mandato que afecta no sólo a entidades beneficiarias del mecenazgo incluidas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, sino a todas las entidades beneficiarias del mecenazgo, entre las que se encuentran las relacionadas en las disposiciones adicionales quinta a décima y decimoctava de la Ley 49/2002. Hay que recordar, además, que, de acuerdo con las citadas disposiciones adicionales, el régimen fiscal del mecenazgo es plenamente aplicable a las entidades a que se refieren lo que incluye el cumplimiento de las obligaciones formales que se establezcan.

Destaca, por otra parte, la mención que la letra e) contiene al destino dado por la entidad donataria *“en el cumplimiento de su finalidad específica”*³⁶ puesto que, como se ha señalado en los comentarios al artículo 17 en el epígrafe 21.1 anterior, la aplicación del incentivo fiscal en el donante no está condicionada a la afectación del bien al desarrollo de la actividad específica de la ESFL, por lo que puede afectarse o incorporarse a una explotación económica coincidente o distinta de su objeto o finalidad específica. Evidentemente, en cualquier caso, las rentas e ingresos que obtengan las ESFL deberán destinarse a la realización de los fines de interés general

36. Tal vez una reminiscencia de lo señalado en la Ley 30/1994.

o a incrementar su patrimonio en los términos expuestos en el número 2º del artículo 3 de la Ley 49/2002.

No existe modelo normalizado de certificación de donaciones, por lo que cada ESFL adoptará el que desee, siempre y cuando contenga los requisitos señalados.

EJEMPLO:

Con objeto de recaudar fondos destinados a financiar sus actividades de cooperación al desarrollo, una ONGD realiza una fiesta mensual en la que vende útiles de escritorio con su logo impreso y camisetas o con fotografías de los proyectos de cooperación que serán financiados con tales ventas y, para ello, recibe como donación las camisetas sobre las que estampará los motivos señalados. Entendemos que tal donación podrá beneficiarse de la deducción con independencia de que la explotación económica en la que se vendan tales camisetas esté exenta por ser de escasa relevancia, accesoria a las principales o no esté exenta.

4.10. Declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas

El apartado 2 del artículo 24, por su parte, impone a la entidad beneficiaria de los donativos, donaciones y aportaciones la obligación de remitir a la Administración tributaria *“...en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas”*.

El apartado 2 del artículo 6 del RESFL, en cumplimiento del mandato legal citado, establece que la declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos deberá contener, además de los datos identificativos de la ESFL, la siguiente información sobre los donantes y aportantes:

- a) *“Nombre y apellidos, razón o denominación social.*
- b) *Número de identificación fiscal.*
- c) *Importe del donativo o aportación. En caso de que sean en especie, valoración de lo donado.*
- d) *Referencia a si el donativo se percibe para actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.*
- e) *Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.*

f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas.”

Este artículo añade que la declaración se presentará en el mes de enero de cada año en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior y atribuye al Ministro de Hacienda la competencia para determinar el lugar y la forma de presentación así como los supuestos en los que la declaración deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

El mandato reglamentario se ha cumplido con la Orden HAC/3219/2003, de 14 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 182³⁷ de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador, y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet. Esta Orden entró en vigor el 22 de noviembre y se aplica, por primera vez, a las declaraciones que se presenten a partir del 1 de enero de 2004 en relación con los donativos, donaciones y aportaciones recibidos durante el año 2003.

Tal y como señala su preámbulo, la sustitución del modelo 182 se justifica por algunas novedades del texto legal —Ley 49/2002— y de su desarrollo reglamentario, que exigen:

- Información sobre valoración de los donativos en especie.
- Información sobre la revocación de los donativos recibido en ejercicios anteriores.
- Inclusión en la relación de donantes de todos los contribuyentes y sujetos pasivos beneficiarios de la deducción por donativos, es decir, tanto a los del IRPF —al igual que se hacía hasta ahora— como a los del IRNR e IS.

La Orden citada, en aras de la seguridad jurídica, también regula las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo 182, regulado con anterioridad por la Orden HAC/2895/2002, de 8 de diciembre (BOE del 16) que, en consecuencia, resulta derogada en lo que a este modelo se refiere.

37. Modelo 182 “Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de los no Residentes e Impuesto sobre Sociedades. Declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas”.

Las declaraciones informativas en soporte directamente legible por ordenador podrán realizarse de forma individual —el archivo contiene datos de un solo declarante— o de forma colectiva —el archivo contiene datos de varios declarantes— utilizando ese medio:

- De forma obligatoria, si contienen más de 100 personas o entidades donantes relacionadas en la declaración.
- De forma obligatoria, las que presenten los obligados tributarios adscritos a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas o a la Unidad Central de Grandes Empresas, con independencia del número de donantes incluidos en la misma.
- De forma voluntaria, en el resto de los casos.

La declaración informativa en impreso se presentará en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario o declarante, directamente o por correo certificado.

La presentación en soporte individual directamente legible por ordenador se realizará en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial esté situado el domicilio fiscal del obligado tributario o declarante, o bien en la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la Oficina Nacional de Inspección o en la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, según proceda en función de la adscripción del obligado tributario a una u otra Unidad.

La presentación en soporte colectivo directamente legible por ordenador se realizará en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal de presentador, con independencia del ámbito territorial en el que tengan su domicilio fiscal los obligados tributarios incluidos en el soporte colectivo. No obstante, los soportes colectivos correspondientes a obligados tributarios adscritos a la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas podrán también presentarse, respectivamente, en la Oficina Nacional de Inspección o en la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

La presentación de la declaración informativa puede hacerse por cualquier entidad, con carácter voluntario, por vía telemática de acuerdo con las condiciones y procedimiento establecidos en la Orden excepto cuando:

- El número de registros a transmitir sea superior a 15.000.
- Haya transcurrido más de un año desde el inicio del plazo de presentación del Modelo.

Cuando el obligado a presentar el Modelo no lo haya hecho en el plazo establecido para ello, podrá regularizar su situación tributaria en relación con esta obligación presentando la declaración en impreso, en soporte directamente legible en ordenador o por vía telemática si, en este último caso, no ha transcurrido más de un año desde el inicio del plazo de presentación del Modelo.

El Modelo contempla, por otra parte, la presentación de declaraciones complementarias o sustitutivas, teniendo por objeto las primeras la inclusión de donativos que, debiendo haber sido incluidos en otra declaración del mismo ejercicio presentada con anterioridad, hubieran sido omitidos en la misma y las segundas tienen por objeto anular y sustituir completamente a otra declaración en la cual se hubieran consignado datos inexactos o erróneos.

Por último, el contenido de la declaración informativa suscita dos comentarios. El primero de ellos es que no sólo tienen trascendencia fiscal las revocaciones de donaciones sino que también pueden tenerla, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.2 de la Ley 49/2002, las separaciones voluntarias de asociados a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación y, sin embargo, la declaración informativa sólo solicita información respecto de las primeras y no respecto de estas últimas. En segundo lugar, tanto la mención exigida en la declaración relativa a la percepción del donativo para actividades prioritarias de mecenazgo como la indicación de si da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas serían igualmente de interés para los donantes por lo que podrían incluirse en las certificaciones expedidas a estos por las ESFL. No parece del todo coherente que la ESFL suministre esta información a la Administración Tributaria y no la suministre al contribuyente. Por otra parte, la mención de la deducción de la Comunidad Autónoma que procederá aplicar puede originar alguna duda interpretativa ya que la que va a facilitar la ESFL en la declaración informativa será la que esté en vigor en la Comunidad Autónoma en la que tenga su residencia pero las que pueden aplicar los contribuyentes son las concedidas por la Comunidad Autónoma en la que ellos son residentes.

En relación con las obligaciones similares a las señaladas para las ESFL de la Ley 49/2002, respecto de las fundaciones legalmente reconocidas

que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, el artículo 107.2 d) del TRIRPF establece que reglamentariamente podrán fijarse obligaciones de suministro de información para “...*las entidades receptoras de donativos que den derecho a deducción por este Impuesto, en relación con la identidad de los donantes, así como los importes recibidos, cuando éstos hubieren solicitado certificación acreditativa de la donación a efectos de la declaración por este impuesto*”.

El desarrollo reglamentario de esta norma lo constituye el apartado 2 del artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en la nueva redacción que le ha dado la disposición final segunda del Real Decreto 1270/2003. La norma modificada regulaba anteriormente el contenido de la declaración informativa de todas las entidades receptoras de donativos que dieran derecho a deducción en el IRPF, tanto las acogidas al régimen establecido en la Ley 30/1994 como las ahora referidas en el artículo 69.3.b) del TRIRPF. Después de la modificación señalada, este apartado del artículo 66 regula, exclusivamente, la declaración informativa sobre donativos recibidos por estas últimas entidades.

La información que debe contener la declaración, además de los datos identificativos de la entidad beneficiaria, se refiere a los siguientes datos de los donantes:

- Nombre y apellidos.
- Número de identificación fiscal.
- Importe del donativo.
- Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas.

El lugar, forma y plazo de presentación de la declaración informativa son los mismos que los señalados para la declaración informativa de las ESFL acogidas a la Ley 49/2002.

En este punto, cabe señalar que sorprende la ausencia en la normativa del IRPF y en relación con los donativos a las entidades a que se refiere el artículo 69.3.b) del TRIRPF, de un precepto similar al contenido en los artículos 24.1 de la Ley 49/2002 y 6.1 del RESFL, sobre la emisión de una certificación por la entidad beneficiaria del donativo para justificar en el donante la efectividad del mismo. Ante esta ausencia, la justificación de

la efectividad de tal donación podrá ser probada por el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Sin embargo, esta ausencia no enlaza bien con la forma en la que se concreta la obligación de presentación de la declaración informativa en la disposición tercera de la Orden Ministerial que aprueba el Modelo 182, en la que se indica que aquella *“se presentará por las entidades receptoras respecto de los donativos, donaciones y aportaciones que den derecho a deducción por el IRPF, por el IRNR o por el IS, cuando éstas hayan expedido certificación acreditativa del donativo, donación o aportación”*, lo que significa que tal declaración no tendría que presentarse, con carácter general, por las ESFL del artículo 69.3.b) del TRIRPF, salvo que expidan alguna certificación –de obligación y contenido no regulado– por los donativos recibidos.

5. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

Bajo la rúbrica “Otras formas de mecenazgo” la Ley 49/2002 establece incentivos fiscales para tres tipos de actividades:

- Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
- Gastos en actividades de interés general.
- Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Estas actividades, referidas con frecuencia como patrocinio o mecenazgo empresarial, son realizadas por personas físicas o jurídicas, residentes o no en territorio español, pero siempre en el marco de actividades económicas –empresariales o profesionales–. En consecuencia, y, principalmente, los incentivos relativos a los convenios de colaboración empresarial y los gastos en actividades en interés general –ya que los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público son muy singulares– no se aplican a quienes no ostentan tal condición empresarial, esto es, a los contribuyentes del IRPF que sean trabajadores dependientes o que no determinan el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación directa y a los del IRNR que obtienen rentas sin establecimiento permanente.

5.1. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general

El apartado 1 del artículo 25 define el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general como *“aquél por el cual las entidades*

a que se refiere el artículo 16³⁸, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometan por escrito a difundir por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades”.

El incentivo fiscal, tal y como señala el apartado 2 de este artículo, consiste en la consideración de *“las cantidades satisfechas o los gastos realizados”* por el profesional o entidad colaboradores como gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica en régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las novedades introducidas por la Ley 49/2002 en la regulación de estos Convenios son las tres siguientes:

- Desaparición de los límites existentes para su deducibilidad fijados en el artículo 68 de la Ley 30/1994 en el 5% de la base imponible o en el 0,5 por mil del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la aplicación de este último porcentaje pudiera determinar una base imponible negativa.
- Desaparición de la prohibición de que la aportación consistiera en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.
- Aplicación del incentivo no sólo a las cantidades entregadas a la ESFL sino también a los gastos realizados³⁹.

El incremento que ha experimentado este incentivo es notable ya que todo el importe entregado a la ESFL en el marco de un convenio de colaboración empresarial será deducible de la base imponible, lo que supone

38. Los convenios de colaboración empresarial también son de aplicación a las entidades beneficiarias de mecenazgo a que se refieren las disposiciones adicionales quinta a décima y decimoctava de la Ley 49/2002, de acuerdo con lo señalado en las citadas disposiciones.

39. En contestación a consulta nº 1369-98 la Dirección General de Tributos señala que en un convenio de colaboración empresarial *“los requisitos que han de reunir los productos y servicios ofrecidos para que los aportantes puedan beneficiarse del artículo 68, el párrafo segundo de dicho artículo [...] habla de las ‘cantidades así entregadas’ en una clara referencia a que la ayuda económica necesariamente ha de ser dinero”*. Con la nueva redacción del precepto, añade, hay que entender que la adición de la incorporación *“gastos realizados”* se refiere al caso en el que el colaborador satisface directamente algunos gastos en los que incurre la ESFL en el ejercicio de su finalidad, pero que esta modalidad de colaboración no contempla entregas en especie a la ESFL.

favorecer fiscalmente este tipo de convenios frente a las donaciones empresariales irrevocables, puras y simples ya que, para estas últimas, existe un límite anual para la base de la deducción fijado en el 10% de la base imponible del periodo, que hace que la deducción completa pueda diferirse hasta diez años. Las cantidades entregadas en un convenio de colaboración empresarial tienen, por otra parte, cierto retorno para la empresa colaboradora, al incidir positivamente en su imagen corporativa, como consecuencia de la difusión de la participación del colaborador que debe realizar la ESFL.

De gran importancia en la fiscalidad de estos convenios es, asimismo, lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 25, que señala que *“la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios”* recogiendo, así, la doctrina administrativa⁴⁰ que no consideraba procedente la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en este tipo de convenios.

Otra figura de patrocinio de naturaleza potencialmente similar a la del convenio de colaboración empresarial es el denominado “contrato de patrocinio publicitario”, regulado en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de la Publicidad como *“aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”*. Los gastos derivados de un contrato de patrocinio publicitario, gastos de publicidad y propaganda en terminología del Plan General de Contabilidad, resultarán deducibles en la base imponible del impuesto sobre la renta del patrocinador de acuerdo con las reglas que para la determinación de aquella fija el Impuesto sobre Sociedades (que son de aplicación por todos los sujetos pasivos y contribuyentes que pueden disfrutar de este incentivo fiscal). En este sentido, el artículo 10.3 del TRIS establece que la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en ella, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas.

40. La Dirección General de Tributos, en Resolución de 9 de marzo de 1999, interpretó que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, no constituía prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que la ayuda económica aportada por el colaborador a esas entidades no constituía contraprestación de ninguna operación sujeta al mencionado Impuesto.

Hay que entender, por otra parte, que las actividades de publicidad prestadas al amparo de un contrato de patrocinio publicitario sí constituyen una prestación de servicios lo que implica su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El diferente trato que reciben en el ámbito de la imposición indirecta los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario, de acuerdo con el precepto legal del segundo párrafo del artículo 25.1 y con la Resolución antes citada de la Dirección General de Tributos de la que éste parece ser causa, puede deberse a la diferenciación que de estas dos figuras contenía la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994. Así, señalaba que en la Ley no se regulan *“las denominadas actividades de patrocinio publicitario, las cuales tienen un régimen propio en el ordenamiento jurídico-publicitario al que pertenecen y cuya realización no obedece estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitaria. Por el contrario, el denominado convenio de colaboración en actividades de interés general permite atraer al ámbito de la ley aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión de la personalidad del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las entidades a las que se refiere la norma”*.

En el contexto de estos convenios cabe señalar la difícil distinción entre tres figuras que, aún siendo diferentes, pueden dar lugar a confusión:

- Convenio de colaboración empresarial.
- Contrato de patrocinio publicitario.
- Gastos de publicidad indirecta de los bienes y servicios.

Respecto a las diferencias existentes entre los dos primeros parece que de la definición que contiene la propia norma reguladora de cada una de las figuras cabe deducir que mientras que la “publicidad” en el primero se ciñe a difundir, por cualquier medio, la identidad del colaborador sin que esto signifique mayor implicación de la ESFL con aquél, en los segundos, el compromiso que adquiere la ESFL no es, exclusivamente, el de difusión sino el de participación en la publicidad del patrocinador lo que da idea de un ámbito de compromiso más amplio, pudiendo alcanzar a todas aquellas actividades que puedan calificarse como de “publicidad”. En este sentido, resulta de interés la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta 0529-00, en relación con la aplicación de este incentivo bajo la vigencia de la Ley 30/1994, donde señala que “si a la actividad de patrocinio en cuestión le resulta aplicable el régimen propio de los gastos publicitarios, no será de aplicación el régimen establecido

para los convenios de colaboración empresarial” lo que implica dos cuestiones: el objeto diferente de ambas figuras, convenio y contrato, y la imposibilidad de, una vez calificado como uno u otro, simultanear la deducibilidad (en el marco de la norma citada, la deducibilidad de los convenios estaba, como ya se ha dicho, sujeta a límites cuantitativos) como gasto y como actividad de mecenazgo.

La diferencia entre los dos primeros, tal vez en mayor medida el segundo, y los gastos de publicidad indirecta, es más difusa en su objeto, ya que este último es un gasto encaminado a promocionar la venta de bienes o la prestación de servicios y que, por lo tanto, no tiene la consideración de liberalidad de acuerdo con el artículo 14.1.e) del TRIS. Como ejemplo, puede citarse la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta 0083-97 en la que una empresa tenía como medio de propaganda un equipo de fútbol al que sufragaba el vestuario deportivo, la cancha de juego y tres cenas anuales. Tales gastos fueron considerados por el órgano administrativo como realizados para promocionar indirectamente los productos de la empresa y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del IS.

No obstante, nos parece que las tres figuras pueden ofrecer, en ocasiones, rasgos analógicos o similares, por lo que, en esos casos, su calificación se basará más en la voluntad de las partes que en la actividad concreta que se realice.

Por otra parte, las ayudas económicas que la ESFL reciba en virtud de un convenio de colaboración empresarial así como las derivadas de la suscripción de un contrato de patrocinio publicitario tienen la consideración de rentas exentas de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 de la Ley 49/2002 como ya se ha señalado en el epígrafe 4.4 del primer capítulo de este libro.

Finalmente, el apartado 3 del artículo 25 establece la incompatibilidad del régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en el marco de un convenio de colaboración empresarial con la aplicación sobre la misma cuantía de otros incentivos fiscales al mecenazgo.

5.2. Gastos en actividades de interés general

El artículo 26 de la Ley 49/2002 concede el carácter de deducibles en la base imponible a “...los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1º del artículo 3 de esta Ley”.

Al igual que lo señalado para los convenios de colaboración empresarial, esta norma afecta a los:

- Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
- Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente.
- Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto en estimación directa.

Como en los convenios de colaboración empresarial su deducción es incompatible con el resto de incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002 y para ellos, de igual forma, han desaparecido los límites que fijaba la normativa anterior para su deducibilidad y que ya han sido señalados al tratar de los convenios de colaboración empresarial. También ha variado el ámbito material al que podían aplicarse los gastos ya que la Ley 30/1994 los circunscribía a:

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

Debían cumplirse, además, los requisitos fijados reglamentariamente⁴¹ que, resumidamente, consistían en una comunicación previa a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la realización de tales actividades y del importe del gasto, acompañada de una memoria en la que se describiera y justificase la contribución de tales gastos a los fines enumerados⁴².

La deducción del artículo 26 citado, sin embargo, no está condicionada a un desarrollo reglamentario específico ni el RESFL en vigor contiene

41. Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Artículos 5, 6 y 7.

42. Puede consultarse una valoración cualitativa de este incentivo en Cruz Amorós, M., "Régimen de las entidades no lucrativas y del mecenazgo", cap. 44, págs. 1075 y 1076. En AA.VV., *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2003.

regulación alguna al respecto por lo que, a reserva de lo que la doctrina administrativa vaya aclarando en el proceso de aplicación de la norma, las cuestiones que se suscitan a continuación sobre la finalidad y efectos de este precepto se fundamentan en el contenido del texto legal, del que las dos notas más destacadas son la amplitud cuantitativa y cualitativa de la deducción.

Así⁴³, la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 señala que esta norma tiene carácter incentivador *“de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro cuya única finalidad es de naturaleza general y pública”*, por lo que una primera interpretación sobre la finalidad de esta deducción es que el legislador ha querido incentivar fiscalmente la realización de actividades de interés general con independencia de que la entidad ejecutora de las mismas sea una ESFL o una entidad del sector empresarial. Sin embargo, dado que las donaciones efectuadas a las ESFL están sujetas a límites para su deducibilidad en los tres impuestos que gravan la renta de los donantes-empresarios y la deducción que nos ocupa carece de límite alguno, podría resultar más interesante para las empresas, como ya lo hizo notar el Consejo Económico y Social, *“realizar por sí mismas la actividad de interés general que efectuar aportaciones a entidades sin fines lucrativos”*⁴⁴.

Una segunda cuestión es la exigencia de menores requisitos a los gastos de interés general realizados por el sector empresarial para aplicar este incentivo fiscal que a las ESFL para acceder al régimen fiscal de la Ley 49/2002. En efecto, mientras la exención de las rentas en estas últimas exige que se obtengan en el desarrollo de una de las actividades de interés general enumeradas en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002 y que, además, se

43. Seguimos lo ya expuesto en López Ribas, S., *Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002*, Quincena Fiscal, número 5/2004

44. El párrafo completo señala que *“...debido a que la norma establece que los gastos realizados por las empresas para los fines de interés general tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible de su impuesto personal (artículo 26,) puede resultar más atractivo para la empresa realizar por sí misma la actividad de interés general que efectuar aportaciones a entidades sin fines lucrativos”*. Dictamen emitido sobre el Anteproyecto de la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Documentación preparada para la tramitación de los Proyectos de ley de fundaciones y de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Congreso de los Diputados, pág. 840.

cumplan el resto de los requisitos que establecen los otros nueve apartados de dicho artículo, entre los que destaca uno tan importante para calificar el interés general como que los beneficiarios de tales actividades no sean las personas que pudieran decidir su realización (artículo 3.4^o) junto con otros, no menos importantes, destinados a dotar de transparencia y publicidad a las actividades beneficiadas fiscalmente, como son la obligación de rendición de cuentas y de elaboración de una memoria económica anual que informe sobre las actividades realizadas y los ingresos y gastos de las mismas (artículo 3.9^a y 10^o de la Ley 49/2002 y artículo 3 del RESFL⁴⁵), para la deducibilidad plena de los gastos realizados al amparo del artículo 26 basta el requisito de se realicen para los fines de interés general a que se refiere el citado artículo 3.1^o. Dada la extraordinaria amplitud con la que son enumerados dichos fines y la ausencia de mecanismos específicos de información sobre la actividad realizada en el marco del artículo 26 surge el interrogante de lo que tendrá cabida en este incentivo. Así, ¿podrían considerarse realizados al amparo del artículo 26 la adquisición de obras de arte o la construcción de instalaciones deportivas —fines de interés cultural y deportivo, respectivamente— para el propio patrimonio de la empresa, los primeros, o realizados en una determinada urbanización residencial, los segundos? Resulta evidente que ésta no puede ser la finalidad perseguida por la norma pero lo cierto es que su redacción no tiene en consideración que la delimitación del interés general constituye algo más amplio que la naturaleza de una actividad y, así, han de valorarse también aspectos tales como la forma en la que aquél se atiende o los destinatarios del mismo⁴⁶.

Una tercera consideración se basa en que la realización de estos gastos ni exige ni impide la participación de una ESFL lo que suscita, en realidad, dos cuestiones. La primera de ellas es que, teniendo en cuenta que las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas realizadas por una

45. Cuestión no menor es el amplio desarrollo reglamentario que ha tenido la memoria económica que deben presentar las ESFL acogidas a la Ley 49/2002.

46. Recordamos lo calificado por algunos articulistas como abuso a las buenas prácticas del patrocinio para ejemplificar lo que nunca debería tener cabida en la aplicación del incentivo que nos ocupa. Así, Ruyra y Suárez-Zuloaga: "Los analistas y los accionistas saben que un buen patrocinio puede ser un excelente medio para mejorar la imagen pública de la empresa, apoyar los labores de marketing, motivar a los empleados, y mantener unas positivas relaciones institucionales. El problema es cuando esta buena práctica se convierte en abuso: donaciones a la orden religiosa preferida, apoyo de aficiones personales, gasto en poblaciones que son sus segundas residencias, devolución de favores personales, etc., resulta obvio que estas prácticas no se pueden explicar y medir, porque sólo benefician a quienes las ordenan". *Expansión*, 14 de noviembre de 2002.

ESFL tributan al 10% sin que resulten deducibles los excedentes aplicados a la realización de sus fines de interés general, pudiera resultar más conveniente para la ESFL constituir una sociedad que dedicase todo su excedente, hasta anular la base imponible vía gastos sustentados en el artículo 26, a la financiación de dichas actividades, que realizar la explotación económica directamente, todo ello respetando los límites fijados en el artículo 3.3º de la Ley 49/2002. La segunda cuestión es si el artículo 26 podría amparar gastos realizados en fines de interés general señalados en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002, tales como fortalecimiento institucional, fomento de la economía social o defensa de los valores democráticos en colaboración con entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades⁴⁷ en el régimen especial de entidades parcialmente exentas, tales como ESFL distintas de las referidas en la Ley 49/2002, sindicatos de trabajadores, uniones de cooperativas, asociaciones empresariales o partidos políticos, lo que tendría como efecto la aplicación de incentivos fiscales en el financiador —o cofinanciador— de tales actividades que no se podrían practicar si se efectuase una donación, para los mismos fines, a la entidad en cuestión.

El cuarto y último interrogante que nos planteamos es si este artículo ampararía la prestación gratuita de servicios en el marco de actividades de interés general. En caso afirmativo, empresarios y profesionales que contratasen especialistas en distintas ramas del conocimiento, o cediesen gratuitamente su propio personal especializado, para que colaborasen con una ESFL en la realización de las actividades que constituyen su finalidad específica, podrían deducir de la base imponible de su respectivo impuesto sobre la renta los gastos en los que incurriesen en una u otra modalidad. Piénsese, por ejemplo, en la contratación de economistas por una entidad privada, o en un pago adicional a sus trabajadores con esa calificación, para realizar asistencias técnicas en el marco de un programa de cooperación al desarrollo ejecutado por una ONGD. Esta “aportación” que no tiene cabida entre las que generan derecho a deducción por el artículo 17 de la Ley 49/2002 sería deducible en la base imponible en virtud de lo dispuesto en el artículo 26. Tal vez sea esta interpretación la que hace señalar al legislador en la Exposición de Motivos de la Ley que se protegen “*nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general*”.

En cualquier caso, el contenido de este artículo puede entrañar una cierta contradicción con uno de los fundamentos de la ley 49/2002 e, incluso, ocasionar una deficiente asignación de recursos para la realización de

47. Artículos 120 a 122 TRIS, ambos inclusive.

actividades de interés general. Lo primero, porque la Ley concede a las ESFL un régimen fiscal beneficioso, en tanto que son canalizadoras de la participación ciudadana en la realización de actividades de interés general, exigiéndoles requisitos tales como base asociativa o fundacional, beneficiarios distintos de sus miembros, transparencia e información en la gestión y aplicación de sus recursos, etc., tendentes a garantizar el cumplimiento de tales fines, pero, simultáneamente, protege la realización de actividades de idéntica finalidad por entidades mercantiles sin exigirles, aparentemente, el cumplimiento de requisito alguno. Lo segundo, porque la fiscalidad que se establece para los gastos que nos ocupan en estas últimas entidades puede tener como efecto que destinen recursos al desarrollo de actividades de interés general por sí mismas, cuando su finalidad y especialización no es necesariamente la realización de tales actividades, detrayéndolos de aportaciones a las entidades que sí gozan de esa especialización y en las que se han invertido recursos públicos importantes para dotarlas de capacidades e instrumentos que las permitan ser eficaces en el logro de sus fines. Parece que la función de mecenazgo del sector privado debería orientarse a la complementariedad y apoyo del sector no lucrativo en lugar de a su superposición o sustitución.

5.3. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

5.3.1. Antecedentes

El artículo 27 de la Ley 49/2002 constituye, de acuerdo la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 *“la creación del marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecer por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas”*.

Los acontecimientos de excepcional interés público a que se refiere el citado artículo 27 se inician en España en 1992 con el V Centenario del Descubrimiento de América, la Exposición Universal de Sevilla y los Juegos Olímpicos de Barcelona. Desde entonces, se han aprobado de forma recurrente normas reguladoras de los incentivos fiscales aplicables a diversos acontecimientos culturales, deportivos o religiosos. Estas normas han sido de diversa naturaleza: leyes específicas de incentivos fiscales aplicables a un acontecimiento concreto, disposiciones adicionales en las leyes de Presupuestos Generales del Estado o idénticas disposiciones en las Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. En todos los casos a estas normas de rango legal les seguía un desarrollo reglamentario.

El contenido del artículo 27 refleja un claro carácter continuista respecto de las disposiciones fiscales que contenían aquellas normas, por lo que no constituye una auténtica novedad normativa, si bien su recopilación en una norma marco facilita su aplicación y limita el margen de discrecionalidad del legislador en cada acontecimiento. Debido a lo amplio del contenido del artículo 27 se realiza un breve resumen de su estructura y contenido.

- *Apartado 1.* Contiene la definición de programa de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.
- *Apartado 2.* Establece los extremos mínimos que deben regular la ley que apruebe el programa. Entre ellos, la creación de un consorcio u órgano administrativo encargado de la organización y ejecución del programa.
- *Apartado 3.* Regula los beneficios fiscales máximos que pueden establecerse en cada programa para determinadas actuaciones realizadas en el marco del acontecimiento, de acuerdo con los siguientes seis números:
 - Primero. Establece los beneficios fiscales que se aplicarán a las inversiones realizadas en elementos de inmovilizado inmaterial, rehabilitación de edificios que contribuyan a realzar el espacio físico afectado por el programa y realización de gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual.
 - Segundo. Establece los beneficios fiscales a que darán derecho las donaciones al consorcio así como la aplicación específica, en el marco de estos programas, del régimen de mecenazgo prioritario.
 - Tercero. Contiene la bonificación aplicable en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - Cuarto. Regula la bonificación aplicable en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - Quinto. Establece una bonificación en todos los impuestos y tasas locales.
 - Sexto. Establece la no aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 del TRHL.
- *Apartado 4.* Se refiere a la potestad de la Administración tributaria para comprobar la aplicación de estos beneficios fiscales.
- *Apartado 5.* Habilitación reglamentaria para establecer el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales citados. Este desarrollo lo realizan los artículos 7 a 12, ambos inclusive, del RESFL.

Por último, antes de comentar las normas citadas, el cuadro que figura a continuación contiene la relación de los acontecimientos especiales habidos desde 1992 junto con sus normas reguladoras.

ACONTECIMIENTOS	NORMAS REGULADORAS
<ul style="list-style-type: none"> • Exposición Universal Sevilla 1992 • Actos Conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América • Juegos Olímpicos Barcelona 1992 	Ley 12/1988, de 25 de mayo, de Beneficios Fiscales aplicables a la Exposición Universal de Sevilla. 1992 y demás actos conmemorativos del V Centenario del descubrimiento de América y los Juegos Olímpicos de Barcelona. Se desarrolló en el Real Decreto 219/1989, de 3 de marzo, de desarrollo de determinados preceptos de la Ley 12/1988
<ul style="list-style-type: none"> • Madrid, Capital Europea de la Cultura 1992 	Ley 30/1990, de 27 de diciembre, de Beneficios Fiscales y financieros aplicables a la celebración y organización de Madrid Capital Europea de la Cultura 1992
<ul style="list-style-type: none"> • Proyecto Cartuja 93 	Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 1993 y Real Decreto 736/1993, de 14 de mayo
<ul style="list-style-type: none"> • Año Santo Compostelano 1993 	Ley 39/1992, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1993 (disposición adicional séptima) y Real Decreto 736/1993, de 14 de mayo
<ul style="list-style-type: none"> • Año Santo Jacobeo 1999 • Santiago de Compostela, Capital Europea de la Cultura 2000 	Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (disposición adicional décima) y Real Decreto 612/1998, de 20 de abril. Además, se aplican a estos acontecimientos los incentivos del artículo 67 de la Ley 30/1994, relativos a los programas prioritarios de mecenazgo, en el marco del acontecimiento
<ul style="list-style-type: none"> • Salamanca, Capital Europea de la Cultura 2002 	Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (disposición adicional novena). Real Decreto 659/2001, de 22 de junio
<ul style="list-style-type: none"> • Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004 	Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (disposición adicional quinta) y Real Decreto 1070/2002, de 18 de octubre
<ul style="list-style-type: none"> • Año Santo Jacobeo 2004 • Caravaca Jubilar 2003 	Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (disposición adicional segunda) y Real Decreto 895/2003, en relación con los beneficios fiscales aplicables al Año Santo Jacobeo 2004 y disposición adicional vigésimo segunda de la misma Ley en relación con los beneficios fiscales aplicables a Caravaca Jubilar 2003
<ul style="list-style-type: none"> • XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005 • Cuarto Centenario del Quijote 2004/2005 • Copa América 2007 	Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (Disposiciones Adicionales Sexta, Vigésima y Trigésimo cuarta, respectivamente)

5.3.2. Concepto de programa de apoyo

El apartado 1 del artículo 27 define los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público como “*el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley*”.

El contenido mínimo, que deberá regular la ley que apruebe cada programa lo establece el apartado 2 del mismo artículo, es el siguiente:

- a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.
- b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.
En este órgano es necesario que estén representadas todas las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda, cuyo voto favorable será imprescindible para la emisión del Certificado. Esta cuestión es de notable relevancia, como veremos más tarde, para la aplicación de los incentivos fiscales del programa.
- c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de que puedan ser desarrolladas posteriormente por el consorcio u órgano administrativo ejecutor del programa en planes y programas de actividades específicas.
- d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones señaladas en la letra c) anterior, dentro del marco señalado a estos efectos en el apartado 3 del artículo 27.

5.3.3. Marco fiscal

El apartado 3 del artículo 27 establece los beneficios fiscales máximos que se concederán a los programas de apoyo, que, para su análisis, clasificamos en los siguientes tres grupos:

- Deducciones en la cuota íntegra de los impuestos que gravan la renta por inversiones y gastos realizados.
- Deducciones en la cuota íntegra de los impuestos que gravan la renta por donaciones y mecenazgo prioritario.
- Bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en impuestos y tasas locales.

5.3.3.1. Deducciones en la cuota íntegra de los impuestos que gravan la renta por inversiones y gastos: artículo 27.3. Primero, de la Ley 49/2002 y artículo 8 del RESFL

Esta deducción la pueden practicar:

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y que determinen el rendimiento neto de éstas mediante el régimen de estimación directa.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente.

La deducción se aplica en la cuota íntegra y asciende al 15% de las inversiones y gastos que se detallan a continuación, siempre que se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidas por el consorcio o por el órgano administrativo.

a) Adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material

No se considerarán como elementos de inmovilizado material nuevo los terrenos y no se entenderán realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, las inversiones efectuadas para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones, de electricidad o para el abastecimiento de agua, gas u otros suministros. Esta última restricción, actualmente incorporada de forma genérica a la Ley 49/2002, fue declarada ilegal por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 20 de enero de 2004, en cuanto fue introducida reglamentariamente en el artículo 21 del Real Decreto 1070/2002, de 18 de octubre, dictado en desarrollo de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 14/2000, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, sobre beneficios fiscales aplicables al Forum Universal de las Culturas, Barcelona 2004. El Tribunal señalaba que *“la Administración podrá valorar y, en su caso, reclamar la prueba sobre si las inversiones realizadas por cada empresa en sus respectivas redes reúnen todos los requisitos que legitiman la deducción en el Impuesto de las Sociedades, pero lo que no puede hacerse es anticipar ese juicio, con carácter general y negativo para toda una serie de empresas, cuyo concurso no puede presumirse innecesario para llevar a cabo el acontecimiento cultural que se desea favorecer mediante el beneficio tributario, a menos que tal decisión la adopte la misma Ley que lo otorga, lo que hay hemos visto que no sucede en este caso”*.

Las inversiones se enmarcan en los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente cuando:

- Entren en funcionamiento antes de los seis meses anteriores a la fecha de finalización del acontecimiento de excepcional interés público que corresponda.
- Hayan obtenido la correspondiente certificación acreditativa del consorcio o del órgano administrativo, regulada en el artículo 10 RESFL.

b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado por el programa, en su caso, del respectivo acontecimiento

Estas obras deberán cumplir los requisitos exigidos por la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda, así como con las normas arquitectónicas y urbanísticas establecidas por los ayuntamientos afectados por el programa y con las que pueda establecer el consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución.

Al igual que en el caso anterior, las obras de rehabilitación se entienden enmarcadas en los planes y programas de actividades del acontecimiento si cumplen los dos requisitos señalados, relativos a la entrada en funcionamiento y obtención de la certificación.

c) Gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento

La Dirección General de Tributos ha entendido, en contestación a consulta 1582-03 de 9 de octubre de 2003, que los contratos de patrocinio publicitario “...*que contengan una cláusula que establezca que las cantidades aportadas deberán ser destinadas, exclusivamente, a la publicidad del acontecimiento...*” darían derecho a la deducción.

Los gastos de publicidad y propaganda citados han de cumplir los siguientes requisitos:

- Pueden consistir en:
 - La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías,

vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.

- La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.
- La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional o internacional.
- La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.
- Deben servir directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.
- Deben obtener la certificación acreditativa del consorcio u órgano administrativo regulada en el artículo 10 del RESFL que, en este caso, contendrá la calificación de esencial o no del contenido del soporte publicitario a efectos del cálculo de la base de la deducción.

La base de cálculo de la deducción será el importe total del gasto realizado cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento y el 25% en caso contrario.

Aquí, queremos destacar que la calificación de *esencial*⁴⁸ del soporte publicitario puede ser uno de los elementos más discutidos en la aplicación de esta deducción. A este respecto, la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta número 1582-03, de 9 de octubre de 2003, ha señalado que *“la valoración de si el contenido del soporte publicitario se refiere de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento debe realizarse de forma conjunta y a la vista de las características particulares de cada contenido”* no indicando, así, reglas o parámetros prefijados aplicables de forma automática con carácter general, tales como el tamaño del referido contenido. De esta forma, es trascendental la certificación que debe expedir el consorcio u órgano administrativo, indicando el contenido esencial o no de la referencia en el soporte, sin perjuicio de la ulterior comprobación administrativa.

48. La cursiva es nuestra.

La deducción por los tres conceptos señalados, conjuntamente con las deducciones reguladas en el capítulo IV⁴⁹ del Título VI del TRIS, no podrá exceder del 35% de la cuota íntegra del impuesto correspondiente, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones, y su aplicación será incompatible para los mismos bienes o gastos con las deducciones previstas en la citada Ley. Las cantidades que no hayan podido deducirse en el periodo impositivo en que se realizaron las inversiones o los gastos citados podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones del impuesto de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Por último, el cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones comentadas podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos para los siguientes dos casos:

- En las entidades de nueva creación.
- En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

5.3.3.2. Deducciones en la cuota íntegra de los impuestos que gravan la renta, por donaciones y mecenazgo prioritario. Artículo 27.3. Segundo de la Ley 49/2002 y artículo 12 del RESFL

El número segundo del apartado 3 del artículo 27 regula dos tipos de incentivos: los correspondientes a las donaciones efectuadas al consorcio y los aplicables a los programas y actividades que sean beneficiarias de mecenazgo prioritario.

Los primeros se aplican a las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree como ejecutor del programa,

49. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades: deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica; deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación; deducción por actividades de exportación; deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, así como por inversiones en producciones cinematográficas y edición de libros; deducción por gastos de formación profesional; deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos; deducción por reinversión de beneficios extraordinarios; deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, en los términos previstos en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, respectivamente.

Aunque la norma sólo cite como beneficiario de las donaciones al consorcio, entendemos que deberían gozar del mismo régimen las donaciones que se efectúen al órgano administrativo designado como ejecutor del programa cuando se opte por este tipo de entidad en lugar de por un consorcio, si bien la norma no lo menciona expresamente, tal vez, por considerar que se encuentra entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de la letra b) del artículo 16 de la Ley 49/2002⁵⁰.

Otra cuestión que surge en relación con los sujetos pasivos que pueden aplicar esta deducción son las causas de la exclusión de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes que obtengan rentas en territorio español sin establecimiento permanente, ya que las deducciones generales a las que se remite son plenamente aplicables a estos contribuyentes en igualdad de trato con el resto, siendo exclusivamente apartados de los incentivos fiscales al mecenazgo empresarial, supuestos de los que también resultan excluidos los contribuyentes del IRPF que no realizan actividades económicas, lo que no acontece en este caso.

Respecto al régimen de mecenazgo prioritario, el segundo párrafo del número segundo del apartado 3 del artículo 27 establece que el régimen previsto en el artículo 22 de la Ley 49/2002 se aplicará a los programas y actividades relacionadas con el acontecimiento que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y que se realicen por las ESFL definidas en el artículo 2 de la Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley.

50. Esta interpretación se puede entender respaldada por las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas números 0783-00 de 6 de abril de 2002 y 2706-97, de 29 de diciembre de 1997, ambas bajo la vigencia de la Ley 30/1994, en la que se indicaba en un caso de donaciones efectuadas a un consorcio, que éste no se puede entender incluido entre las Corporaciones Locales, entes públicos u organismos autónomos administrativos, por lo que, la ausencia de una norma que incluya a esa entidad entre las destinatarias del régimen especial, imposibilitaría su aplicación sin que tampoco pudieran disfrutar de beneficios fiscales las aportaciones efectuadas al mismo por personas físicas y jurídicas.

Los sujetos pasivos y contribuyentes que pueden aplicar esta deducción son los mismos que los anteriormente citados por lo que reiteramos el interrogante planteado respecto de los no residentes sin establecimiento permanente, si bien una lectura autónoma del segundo párrafo del número segundo que nos ocupa permitiría, sin embargo, aplicar el régimen de mecenazgo prioritario citado a todos los contribuyentes, pues el literal se refiere al artículo 22 de la Ley 49/2002 aplicable a todos ellos. De igual forma, tampoco se menciona al órgano administrativo como beneficiario de las donaciones susceptibles de mecenazgo prioritario, y, si bien la inclusión del mismo se basaría en los mismos argumentos citados en el caso anterior, habría que añadir que puesto que lo que diferencia el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 2 y del artículo 16 es, precisamente, que éste incluye, junto a las entidades del artículo 2, organismos y entes de naturaleza pública, nuevamente no se ha entendido preciso repetirlos. No obstante, esta interpretación sería innecesaria si la remisión legislativa se hubiese efectuado al artículo 16 de la Ley en lugar de al artículo 2, añadiendo el consorcio.

No obstante lo anterior, aún cuando se extendieran los beneficios al órgano administrativo la remisión al artículo 2 excluye el resto de las entidades del artículo 16 distintas de dicho órgano lo que añadido a la exclusión en la aplicación del régimen del artículo 27 a las entidades citadas en las disposiciones adicionales quinta a décima, de acuerdo con lo dispuesto en tales preceptos, deja fuera del marco de los incentivos objeto de comentario la participación en estos acontecimientos de instituciones tales como Universidades Públicas, Instituto Cervantes, Organización Nacional de Ciegos o Cruz Roja Española que podrían ser de notable importancia, por razón de su objeto específico, en alguno de ellos. De igual forma, si, contrariamente a nuestra posición, la fiscalidad aplicable al consorcio y al órgano administrativo fuera diferente, la elección de uno u otro como órgano gestor del programa no será neutral, ya que los incentivos dados a los particulares para que participen en la financiación de los acontecimientos no sería la misma. Así, se daría la paradoja de que las unidades u órganos administrativos son beneficiarios de donaciones en el régimen general de la Ley y no lo serían como gestores de un acontecimiento de excepcional interés público.

Creemos que tal vez lo más neutral y lo más acorde con una norma de carácter sistematizado como es la regulada en el artículo 27 de la Ley, unido a su finalidad incentivadora de la participación privada en los acontecimientos de excepcional interés público, sería la consideración del órgano administrativo y del consorcio como entidades beneficiarias de

mecenazgo en los términos y con los efectos que concede la Ley 49/2002, con las particularidades que la regulación propia de cada acontecimiento precisara establecer en función de su naturaleza, así como ponderar la inclusión de todas las entidades que son consideradas, con carácter general, como beneficiarias del mecenazgo, incluidas las señaladas en las disposiciones adicionales antes citadas.

5.3.3.3. *Bonificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en tributos y tasas locales.* Artículo 27.3, números Tercero, Cuarto y Quinto de la Ley 49/2002 y apartados 3 y 4 del artículo 8 y apartado 2 del artículo 9 del RESFL

Las normas citadas regulan la aplicación de una bonificación del 95% en:

- La cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los bienes y derechos adquiridos que se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de las inversiones con derecho a las deducciones que se han referido en el apartado 5.5.3.3.1 anterior.
- La cuota y recargos del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que tengan lugar durante la celebración del acontecimiento y se enmarquen en la programación oficial del mismo, cuando éstas determinen la necesidad de causar alta y tributar por el epígrafe o grupo correspondiente de las tarifas del Impuesto, de modo adicional y con independencia de la tributación que por el mismo correspondía a la entidad solicitante del beneficio fiscal hasta ese momento.
- Todos los impuestos y tasas locales que recaigan sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo del programa, cuando se refieran únicamente a los actos de promoción y desarrollo de la programación oficial del acontecimiento, excluidos el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y otros que no recaigan sobre las operaciones realizadas.

El número sexto del apartado 3 del artículo 27, sin trascendencia tributaria para los contribuyentes a los efectos que nos ocupan, establece que no se aplicará a efectos de lo previsto en el artículo 27.3, números cuarto y quinto lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que establece que “2. *Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento*

futuro de los recursos de las Entidades locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales”.

5.4. Aplicación y control

El acceso y la aplicación de los beneficios fiscales concedidos a las inversiones y gastos en los distintos impuestos sobre la renta, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto sobre Actividades Económicas y en otros impuestos y tasas locales, así como su posterior control, están regulados, principalmente, en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 49/2002 y en los artículos 9 y 10 del RESFL y, a efectos de su exposición, se ordenan en un proceso que consta de las siguientes tres fases:

- Emisión de la certificación por el consorcio u órgano administrativo correspondiente.
- Reconocimiento previo de los beneficios fiscales por la Administración tributaria.
- Comprobación posterior por la Administración tributaria de los beneficios fiscales aplicados.

1. Emisión de la certificación por el consorcio u órgano administrativo correspondiente

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.2 de la Ley 49/2002, el consorcio o el órgano administrativo encargado de la ejecución del programa deberá certificar la adecuación de los gastos e inversiones realizados a los objetivos y planes del mismo. Para la emisión de la certificación, como ya hemos señalado anteriormente, será necesario el voto favorable del representante del Ministerio de Hacienda en dicho órgano.

El artículo 10 del RESFL establece que para la obtención de las certificaciones los interesados deberán presentar una solicitud de expedición ante el consorcio o el órgano administrativo correspondiente a la que adjuntarán la documentación relativa a las características y finalidad de la inversión realizada o de la actividad que se proyecta realizar junto con el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de solicitudes de emisión de certificaciones terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento de que se trate. El apartado 2 del artículo 10 fija los datos que, como mínimo, deberán constar en la certificación:

- Nombre y apellidos, o denominación social, y número de identificación fiscal del solicitante.
- Domicilio fiscal.
- Descripción de la inversión, gasto o actividad y del importe total de la inversión realizada.
- Confirmación de que la actividad se enmarca o la inversión se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del consorcio o del órgano administrativo correspondiente para la celebración del acontecimiento respectivo.
- En el caso de obras de rehabilitación de edificios y otras construcciones, la confirmación expresa de que las obras se han realizado en cumplimiento de las normas arquitectónicas y urbanísticas que, al respecto, puedan establecer el ayuntamiento y el consorcio u órgano administrativo.
- En el caso de gastos de propaganda y publicidad, la calificación de esencial o no del contenido del soporte publicitario a efectos del cálculo de la base de deducción.
- En el caso de la certificación a que se refiere el artículo 9.2 del RESF [para la aplicación de la bonificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados], el compromiso del solicitante de que los bienes y derechos adquiridos se destinarán, directa y exclusivamente, a la realización de inversiones efectuadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades del acontecimiento respectivo.
- Mención del precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para las inversiones o actividades a que se refiere la certificación.

El plazo máximo para la notificación de esta certificación será de dos meses desde la fecha en que la correspondiente solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver. Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa sobre la solicitud, se entiende cumplido el requisito de solicitud y el interesado puede proceder a solicitar a la Administración tributaria el reconocimiento previo del beneficio fiscal, presentando copia sellada de la solicitud formulada.

2. Reconocimiento previo de los beneficios fiscales por la Administración tributaria

El artículo 7.2 del RESFL establece que *“la aplicación de los beneficios fiscales requerirá el reconocimiento previo de la Administración tributaria conforme al procedimiento regulado en este capítulo”*, lo que tiene lugar en el artículo 9 del mismo Reglamento.

El desarrollo del artículo 9 puede subdividirse en tres procedimientos diferentes, en función de los incentivos fiscales cuyo reconocimiento se solicite.

- Deducciones aplicables en los impuestos sobre la renta por inversiones y gastos. Artículo 9.1

El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, se efectuará, a solicitud del interesado, por el órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. La solicitud irá acompañada de la certificación expedida por el consorcio u órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos e inversiones con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del acontecimiento.

La presentación de la solicitud debe realizarse, al menos, cuarenta y cinco días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que haya de surtir efecto el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. La AEAT dispone de un plazo máximo de 30 días naturales, desde la fecha en que la solicitud entró en el registro del órgano competente, para notificar la resolución expresa, transcurridos los cuales sin que el interesado haya recibido notificación administrativa sobre la solicitud se entenderá otorgado el reconocimiento. El cómputo del plazo de resolución se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

- Bonificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 9.2

El apartado 2 del artículo 9 establece que para aplicar la bonificación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se unirá a la declaración-liquidación del Impuesto la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en la que conste el compromiso del solicitante de que los bienes y derechos adquiridos se destinarán directa y exclusivamente a la realización de inversiones efectuadas en cumplimiento de sus planes y programas de actividades, así como una copia de la solicitud de reconocimiento previo del

derecho a la deducción en el impuesto sobre la renta correspondiente formulada ante la AEAT, en relación con esas inversiones.

En caso de que la referida solicitud ante la AEAT no hubiera sido presentada se hará constar esta circunstancia en la documentación que se adjunte a la declaración-liquidación del Impuesto, debiéndose aportar la copia de la solicitud una vez que haya sido presentada. Hay que tener presente que el derecho a esta bonificación está condicionado al reconocimiento por la AEAT del derecho citado.

El órgano competente de la comunidad autónoma comunicará la identidad de los sujetos pasivos que hubieran aplicado la bonificación al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, a su vez, comunicará a aquél las resoluciones que se adopten en los procedimientos de reconocimiento del derecho a las deducciones en los impuestos sobre la renta, en relación con tales sujetos pasivos.

- Bonificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas y en otros impuestos y tasas locales: artículo 9.3 y 4

El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la bonificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas se solicitará por el interesado en el Ayuntamiento del municipio que corresponda o, en su caso, en la entidad que tenga asumida la gestión tributaria del impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 9 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

A la solicitud deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio u órgano administrativo correspondiente que acredite que las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo, que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento, se enmarcan en los planes y programas de actividades.

Finalmente, la solicitud para la aplicación de las bonificaciones previstas en otros impuestos y tasas locales se presentará en la entidad que tenga asumida la gestión del tributo de que se trate, uniendo la certificación acreditativa expedida por el consorcio u órgano administrativo, que indique que la operación está relacionada exclusivamente con el desarrollo de la programación oficial del acontecimiento.

En los casos a que se refiere este apartado, el plazo máximo para la resolución expresa del órgano competente es de dos meses desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente, transcurrido el cual sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud se entenderá otorgado el reconocimiento previo.

El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado para que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

Por último, y aplicable a los tres procedimientos descritos, el órgano que sea competente para el reconocimiento del beneficio fiscal de que se trate, podrá requerir al consorcio u órgano administrativo correspondiente, o al solicitante, la aportación de la documentación a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 del RESFL —aquella con base en la cual el consorcio o el órgano administrativo correspondiente expide la certificación— con el fin de comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita.

El reconocimiento previo del derecho a los beneficios fiscales, en la versión del Proyecto de Reglamento que se sometió a informe del Consejo de Estado, se exigía, exclusivamente, respecto del contenido del soporte publicitario en el marco de los gastos de publicidad y propaganda y dio lugar a que el órgano consultivo informara de que *“es hasta dudoso que deba introducirse tal trámite de aprobación previa con esa trascendencia fiscal. Algunas alegaciones señalan incluso que se trataría de un exceso reglamentario. En todo caso parece claro a este Consejo que exigir por vía reglamentaria una aprobación previa del contenido del soporte publicitario, además de la certificación ya exigida por la Ley y reiterada en el Reglamento de que los gastos son adecuados, no responde al principio de “no intervención” que aparecía mencionado en el preámbulo”*. En el Reglamento finalmente aprobado lo que ha desaparecido es, precisamente, la referencia señalada en el preámbulo mientras que la obligación del trámite de aprobación previa se ha extendido a todos los incentivos fiscales.

3. Comprobación posterior por la Administración tributaria de los beneficios fiscales aplicados

El apartado 4 del artículo 27 de la Ley 49/2002 señala que *“la Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias y*

requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente". El texto reglamentario reitera esta disposición en el apartado 3 de su artículo 7.

Esta fase se enmarca en las actuaciones de comprobación e investigación que realiza la Inspección de los Tributos en el ejercicio de sus funciones "*con objeto de verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributarios de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública*⁵¹", en este caso, en relación con los beneficios fiscales aplicados por las inversiones y gastos realizados en el marco de las actividades del acontecimiento, uno de cuyos resultados puede ser una propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Respecto al alcance de estas actuaciones de comprobación entendemos que, en la medida en que las inversiones y gastos realizados cuenten con el reconocimiento previo sobre su derecho al incentivo fiscal que proceda, emitido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, junto con el certificado previamente emitido por el consorcio u órgano administrativo que señale que se realizan en cumplimiento del programa de actividades del acontecimiento, se referirán a la comprobación del cumplimiento por el contribuyente de los presupuestos de hecho en los que se fundamentó el reconocimiento del derecho a los incentivos, así como a la correcta aplicación de éstos.

6. Régimen tributario foral del mecenazgo. País Vasco y Navarra

6.1. Generalidades

Los territorios forales también han regulado incentivos fiscales para estimular la participación privada en actividades de interés general, si bien en el momento de preparar estos comentarios no todas las normas vigentes en ellos han sido adaptadas a la Ley 49/2002, estando en vigor algunas de las normas promulgadas bajo la vigencia de la Ley 30/1994.

Las normas forales que regulan los incentivos fiscales referidos son las siguientes:

51. Artículo 10.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

- Ley Foral 10/1996, de 17 de julio, del Régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio de Navarra.
- Norma Foral 13/1996, de 17 de mayo, de Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general de Álava.⁵²
- Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Guipúzcoa.
- Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Vizcaya.

Dado que el contenido de las Normas citadas en materia de mecenazgo es casi idéntico, se van a exponer de forma conjunta enumerando las actividades de mecenazgo incentivadas, en primer lugar, y los incentivos fiscales concedidos para cada una de ellas en los impuestos que gravan la renta de los mecenas, para aquellas Normas adaptadas a la Ley 49/2002.

6.2. Actividad de mecenazgo objeto de incentivo fiscal

Las actividades de mecenazgo objeto de incentivos fiscales en las normas forales son las mismas que las establecidas en la Ley 49/2002, añadiendo las tres siguientes:

- Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Vasco que estén inscritos en el Registro de Bienes culturales calificados o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 7/1990, de 3 de julio, del Patrimonio Cultural Vasco.
- Prestaciones gratuitas de servicios realizadas a favor de las entidades beneficiarias de mecenazgo.
- Adquisición de obras de arte para oferta de donación.

En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, las ONGD gozan del régimen fiscal de las ESFL con independencia de su forma jurídica (no necesitan ser fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública), de acuerdo con el artículo 22 de la Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de Cooperación al Desarrollo, lo que también afecta al régimen al que se someten sus donantes y colaboradores.

52. Existe un proyecto de Norma Foral de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, del Territorio Histórico de Álava de contenido similar al de la Ley 49/2002.

6.3. Incentivos fiscales a las actividades de mecenazgo

Los incentivos fiscales concedidos a las actividades de mecenazgo presentan las siguientes particularidades respecto de los establecidos en la Ley 49/2002:

- El porcentaje de deducción aplicable a las donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el 30%. Este mismo porcentaje se aplicará a las donaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente.
- Los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que obtengan rentas en territorio español mediante establecimiento permanente, tendrán la consideración de partida deducible en la determinación de las bases imponibles de ambos Impuestos. Dos cuestiones destacan en este incentivo. La primera es la ausencia de límite en el importe deducible, esto es, puede minorarse la base imponible en el importe total de la donación efectuada y la segunda es la aplicación del incentivo fiscal a las prestaciones gratuitas de servicios sólo cuando son realizadas por los sujetos pasivos y contribuyentes a que se refiere este párrafo.
- En las prestaciones gratuitas de servicios el importe deducible es el coste de la prestación de tales servicios, incluido en su caso, la amortización de los bienes cedidos.
- La aplicación de la deducción por adquisición de obras de arte para oferta de donación está restringida a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que obtengan rentas en territorio español mediante establecimiento permanente y a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa.
- Las cantidades destinadas a las actividades prioritarias de mecenazgo tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que operen mediante establecimiento permanente y de empresarios y profesionales en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Además, podrán deducir de la cuota líquida de sus respectivos impuestos el 18% de tales cantidades, incluso en virtud de contratos

de patrocinio publicitario. El resto de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicarán una deducción del 30% de las cantidades destinadas a las actividades prioritarias que se practicará en la cuota íntegra.

- Los beneficios fiscales aplicables a las actividades y programas declarados prioritarios y a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público se aplicarán también a aquellas actividades y programas que sean declarados de esta naturaleza por los órganos competentes del Estado y de otros Territorios Forales siempre que, en la normativa aprobada por uno y otros, se reconozcan de forma recíproca, las actividades y programas aprobados por la Diputación Foral que establece el incentivo.

7. Incentivos fiscales al mecenazgo en las Comunidades Autónomas con competencias normativas sobre la cuota cedida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En uso de las competencias normativas que el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía les otorga respecto de la cuota cedida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las siguientes Comunidades Autónomas han establecido medidas legislativas que contienen incentivos fiscales al mecenazgo:

- Asturias

Ley 15/ 2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, estableció en su artículo 11. octava, con vigencia para el periodo impositivo 2003, una deducción de la cuota íntegra autonómica del 20% del valor de las donaciones de fincas rústicas hechas a favor del Principado de Asturias, con un máximo del 95% del total de aquella. La valoración de las fincas donadas se realiza conforme a los criterios establecidos en la Ley General Tributaria.

La Ley 6/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, recoge en su artículo 12. octava, con vigencia para el periodo impositivo 2004, una deducción idéntica a la anterior con la única modificación del límite que pasa de ser un 95% de la cuota íntegra a un 10% de la base liquidable del contribuyente.

- Canarias

La Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Comunidad Autónoma de Canarias, establece en su artículo 2 una deducción del 20% (vigente en el ejercicio 2004), con el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica, de las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que formen parte del patrimonio histórico de Canarias que estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario de Bienes Muebles de la Ley 4/1999, de Patrimonio Histórico de Canarias, así como de edificios catalogados formando parte de un conjunto histórico de Canarias, siempre que se realicen a favor de:

- Las administraciones públicas, entidades e instituciones dependientes de las mismas.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado español.
- Las entidades sin fines de lucro que tengan como finalidad específica la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

- Castilla-La Mancha

La Ley 21/2002, de 14 de noviembre, de Medidas fiscales de apoyo a la familia y a determinados sectores económicos y de gestión tributaria, crea en su artículo 7 una deducción por aportaciones a la cooperación internacional para el desarrollo aplicable a los periodos impositivos 2002 y 2003 en los siguientes términos:

La deducción asciende al 10% de las cantidades aportadas a entidades sin fines de lucro con domicilio en esa comunidad cuya finalidad principal sea la cooperación internacional para el desarrollo y al 15% de las cantidades que se aporten al Fondo Castellano-Manchego de Cooperación Internacional al Desarrollo con una base de cálculo de la deducción que no podrá exceder el 10% de la base liquidable del contribuyente.

A estos efectos se considerará cooperación internacional para el desarrollo aquéllas actuaciones educativas, científicas o de investigación, sanitarias, de asistencia para la realización de actividades productivas que tengan como finalidad la lucha contra la pobreza, la igualdad de oportunidades, la atención a los sectores de población más vulnerables y la defensa de los derechos humanos que se realicen en los llamados países en vías de desarrollo.

La práctica de la deducción requiere justificación documental adecuada, además de la acreditación de la efectividad de la aportación efectuada, en los términos establecidos en la Ley 30/1994.

La Ley 15/2003, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en vigor desde el 1 de enero de 2004, establece en su artículo primero una deducción de la cuota íntegra autonómica del IRPF del 15% de las cantidades donadas durante el periodo impositivo al Fondo Castellano-Manchego de Cooperación. La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante certificación de la entidad beneficiaria.

- Castilla y León

La Ley 21/2002, de 27 de diciembre, de Medidas económicas, fiscales y administrativas, establece en su artículo 5 una deducción del 15% de las cantidades donadas a favor de:

- Fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León.
- Administraciones públicas —así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas—; Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado Español, y fundaciones y asociaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de ESFL que incluyan entre sus fines la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico o cultural en relación con las cantidades para la rehabilitación del patrimonio histórico de esa Comunidad.
- Administraciones públicas, respecto de las cantidades donadas para la recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León.

La Ley 13/2003, de 23 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas, establece en sus artículos 6 y 7 las deducciones en la cuota autonómica del IRPF, con vigencia exclusiva para el ejercicio 2004. Así, el artículo 6 reproduce la deducción a que se refiere el artículo 5 de la Ley 21/2002 y el artículo 7 establece una deducción del 15% por cantidades invertidas en la recuperación del Patrimonio Histórico-Artístico y Natural de Castilla y León por sus propios titulares.

- Cataluña

La Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, estableció para el ejercicio 2002 una deducción en la parte correspondiente de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas, por los donativos a favor de fundaciones o asociaciones que tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana y que figuren en el censo de estas entidades que elabora el Departamento de Cultura. El importe de la deducción se fija en el 15% de las cantidades donadas, con el límite máximo del 10% de la cuota íntegra autonómica. Esta deducción estaba condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinasen su aplicabilidad.

- Extremadura

La Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura estableció en su artículo 4, con vigencia desde el 1 de enero de 2002, una deducción en la cuota autonómica del IRPF del 10% del valor de las donaciones puras y simples efectuadas a favor de la Comunidad Autónoma de Extremadura de bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural extremeño y otra del 5% de las cantidades que los titulares de bienes pertenecientes a tal patrimonio destinen a su conservación, reparación y difusión siempre que tales bienes puedan ser visitados por el público. El importe de estas deducciones tiene un límite de 300 euros.

- Madrid

La Ley 13/2002, de 20 diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas estableció para el año 2003, en el apartado 6 de su artículo 1, una deducción del 10% de las cantidades donadas a las fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley de Fundaciones de la Comunidad de Madrid clasificadas como fundaciones culturales, asistenciales, sanitarias y análogas. Será necesario que las fundaciones beneficiarias estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que tales cuentas estén depositadas en el Registro de Fundaciones.

La Ley 13/2003, de 23 de diciembre, de prórroga de determinadas medidas fiscales vigentes en la Comunidad Autónoma de Madrid en 2003, prorroga durante 2004 la vigencia de esta deducción.

- Murcia

La Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de medidas tributarias en tributos cedidos y tasas regionales, da nueva redacción en su artículo 1.2 al artículo 1.2 de la Ley 7/2000 de 29 de diciembre, de Medidas

Tributarias relativo a las deducciones por donativos. El artículo modificado establece una deducción del 30% de las cantidades donadas a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia así como a las entidades institucionales dependientes de la misma y a fundaciones que tengan como fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección del patrimonio histórico de la Región de Murcia. Esta deducción es incompatible con la deducción por donativos concedidos a las mismas instituciones por la normativa estatal del IRPF.

- Comunidad Autónoma Valenciana

La Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalidad Valenciana da nueva redacción al artículo 4, relativo a deducciones autonómicas, de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la renta de las Personas Física y restantes tributos cedidos. En él se contemplan las siguientes deducciones por donaciones:

- Deducción por donaciones con finalidad ecológica: el 20% de las donaciones efectuadas a favor de cualquiera de las siguientes entidades:
 - Generalitat y Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana.
 - Entidades Públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente.
 - Las ESFL cuyo fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.
- Donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano:
 1. El 10% para las donaciones de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en el Inventario General de dicho patrimonio, que se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:
 - a) Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana.
 - b) Entidades públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas arriba.
 - c) Las Universidades Públicas de la Comunidad Valenciana.
 - d) Las ESFL que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.

2. El 5% de las cantidades donadas a esas mismas entidades para la conservación, reparación y restauración de tales bienes.
3. El 5% de las cantidades destinadas por los titulares de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano, inscritos en el Inventario General del mismo, a su conservación, reparación y restauración.

La deducibilidad de estas cantidades está condicionada a los requisitos formales que establece la misma norma y que coinciden con los fijados por la normativa estatal.

Anexo I. Bienes del Patrimonio Histórico

De conformidad con lo establecido en la disposición adicional undécima de esta Ley, se especifican a continuación los bienes del Patrimonio Histórico a los que la misma es aplicable.

Grupo I: Bienes singulares declarados patrimonio de la humanidad

Todos los bienes declarados de interés cultural integrados en la siguiente relación:

Andalucía

1. Mezquita de Córdoba (noviembre 1984).
2. Alhambra y Generalife. Granada (noviembre 1984).
3. Catedral, Alcázar y Archivo de Indias de Sevilla (diciembre 1987).
4. Conjuntos monumentales renacentistas de Úbeda y Baeza en la provincia de Jaén (2003)

Aragón

- Arquitectura Mudéjar de Aragón (noviembre 1986 y diciembre de 2001):
 - Torre e Iglesia de San Pedro (Teruel).
 - Torres y artesonado, Catedral (Teruel).
 - Torre de San Salvador (Teruel).
 - Torre de San Martín (Teruel).
 - Palacio de la Aljafería (Zaragoza).
 - Seo de San Salvador (Zaragoza).
 - Iglesia de San Pablo (Zaragoza).
 - Iglesia de Santa María (Tobed).
 - Iglesia de Santa Tecla (Cervera de la Cañada).
 - Colegiata de Santa María (Calatayud).

Asturias

- Prerrománico Asturiano (diciembre 1985 y ampliación de 2000):
 - Santa María del Naranco.
 - San Miguel de Lillo.
 - Santa Cristina de Lena.
 - San Salvador de Valdediós.
 - Cámara Santa Catedral de Oviedo.
 - San Julián de los Prados.

Canarias

- Parque Nacional de Garajonay. Gomera (diciembre 1986).

Cantabria

- Cueva de Altamira. Santillana del Mar (diciembre 1985).

Castilla y León

- Catedral de Burgos (noviembre 1984).
- Iglesias Extramuros de Ávila (diciembre 1985):
 - San Pedro.
 - San Vicente.
 - San Segundo.
 - San Andrés.
- Las Médulas, León (diciembre 1997).
- El Yacimiento Arqueológico de la Sierra de Atapuerca (diciembre 2000).

Cataluña

- Parque Güell, Palacio Güell, Casa Milá en Barcelona (noviembre 1984).
- Monasterio de Poblet. Vimodí. Tarragona (diciembre 1991).
- Palau de la Música Catalana (diciembre 1997).
- Hospital de San Pau de Barcelona (diciembre 1997).
- El Conjunto arqueológico de Tarraco (diciembre 2000).
- Las Iglesias Románicas del Vall de Boí (diciembre 2000).

Extremadura

- Monasterio de Guadalupe. Cáceres (diciembre 1993).
- Conjunto Arqueológico de Mérida. Badajoz (diciembre 1993).

Galicia

- La Muralla Romana de Lugo (diciembre 2000).

Madrid

- Monasterio de El Escorial. San Lorenzo de El Escorial. Madrid (noviembre 1984).
- Paisaje Cultural de Aranjuez.

La Rioja

- Monasterios de Suso y Yuso, San Millán de la Cogolla. La Rioja (diciembre 1997).

Valencia

- La Lonja de Valencia, Valencia (diciembre 1996).
- El Palmeral de Elche (diciembre 2000).

Grupo II. Edificios eclesiásticos incluidos en el Plan Nacional de Catedrales*Andalucía*

- Almería. Catedral de Nuestra Señora de la Encarnación.
- Cádiz. Catedral de Santa Cruz. Cádiz. Nuestro Señor San Salvador. Jerez de la Frontera. Catedral.
- Córdoba. Catedral de la Asunción de Nuestra Señora. Mezquita.
- Granada. Catedral de la Anunciación. Huelva. Nuestra Señora de la Merced. Catedral. Guadix, Granada. Catedral de la Encarnación de la Asunción.
- Jaén. Catedral de la Asunción de la Virgen.
- Málaga. Catedral de la Encarnación.
- Sevilla. Catedral de Santa María. Concatedral de Baza.
- Cádiz Vieja. Ex Catedral.
- Baeza, Jaén. La Natividad de Nuestra Señora. Ex Catedral.

Aragón

- Huesca. Catedral de la Transfiguración del Señor.
- Teruel. El Salvador. Albarracín. Catedral. Barbastro,
- Huesca. Catedral de Santa María.
- Jaca, Huesca. Catedral de San Pedro Apóstol.
- Teruel. Catedral de Santa María de Mediavilla.
- Zaragoza. Salvador. Catedral.
- Tarazona, Zaragoza. Catedral de Santa María. Zaragoza. Catedral Basílica de Nuestra Señora del Pilar.
- Monzón. Huesca. Santa María del Romeral. Concatedral.
- Huesca. Ex -Catedral de Roda de Isábena.

Asturias

- Oviedo. Catedral de San Salvador.

Baleares

- Mallorca. Catedral de Santa María de Palma.
- Menorca. Catedral de Ciudadela.
- Ibiza. Catedral de Santa María de Ibiza.

Castilla y León

- Ávila. Catedral del Salvador.
- Burgos. Catedral de Santa María.
- León. Catedral de Santa María.
- Astorga, León. Catedral de Santa María.
- Palencia. Catedral de San Antolín.
- Salamanca. Catedral nueva e la Asunción de la Virgen.
- Ciudad Rodrigo, Salamanca. Catedral de Santa María.
- Segovia. Catedral de Santa María.
- Burgo de Osma, Soria. Catedral de la Asunción.
- Valladolid. Catedral de Nuestra Señora de la Asunción.
- Zamora. Catedral de la Transfiguración.
- Soria. Concatedral de San Pedro.
- Salamanca. Catedral vieja de Santa María.

Castilla-La Mancha

- Albacete. Catedral de San Juan Bautista.
- Ciudad Real. Catedral de Santa María del Prado.
- Cuenca. Catedral de Santa María y San Julián.
- Sigüenza, Guadalajara. Catedral de Nuestra Señora.
- Toledo. Catedral de Santa María.
- Guadalajara. Concatedral.

Canarias

- Las Palmas de Gran Canaria. Catedral Basilica de Canarias. Iglesia de Santa Ana.
- La Laguna. Catedral de La Laguna, Iglesia de Nuestra Señora de los Remedios.

Cataluña

- Barcelona. Catedral de Santa Creu i Santa Eulàlia.
- Vic. Catedral de Sant Pere.
- Girona. Catedral de Santa María.
- Lleida. Catedral de Santa María de la Seu Nova.
- La Seu d' Urgell. Catedral de Santa María.
- Solsona. Catedral de Santa María.
- Tarragona. Catedral de Santa María.
- Tortosa. Catedral de Santa María.
- Lleida. Catedral de Santa Maria de la Seu Vella.
- Sagrada Familia, Barcelona.

Cantabria

- Santander. Catedral de la Asunción de la Virgen.

Extremadura

- Badajoz. Catedral de San Juan Bautista.
- Coria, Cáceres. Catedral de la Asunción de Nuestra Señora.
- Plasencia, Cáceres. Catedral de Santa María.
- Cáceres. Concatedral de Santa María.
- Mérida. Concatedral de Santa María.

Galicia

- Santiago de Compostela, Coruña. Catedral Basílica Metropolitana.
- Lugo. Catedral de Santa María.
- Mondoñedo, Lugo. Catedral de Nuestra Señora de los Remedios.
- Orense. Catedral de San Martín.
- Tuy, Pontevedra.
- Catedral de la Asunción. Concatedral de Vigo.
- Concatedral de Ferrol.

Murcia

- Cartagena. Iglesia Antigua de Santa María Catedral.
- Murcia. Concatedral de Santa María.

Navarra

- Pamplona. Catedral de la Asunción de Nuestra Señora. Tudela. Virgen María. Catedral.

País Vasco

- Bilbao. Catedral de Santiago Apóstol.
- Vitoria. Catedral vieja de Santa María.
- San Sebastián. Buen Pastor. Catedral.

La Rioja

- Calahorra. Catedral de la Asunción de Nuestra Señora.
- Santo Domingo de la Calzada. Catedral del Salvador.
- Logroño. Concatedral de Santa María de la Redonda.

Valencia

- Orihuela, Alicante. Catedral del Salvador y Santa María.
- Valencia. Catedral de San Pedro y Santa María.
- Castellón. Segorbe. Catedral.
- Alicante. Concatedral de San Nicolás.
- Castellón. Santa María. Concatedral.

Ceuta

- La Asunción. Catedral.

Madrid

- Madrid. La Almudena. Catedral.
- Alcalá de Henares. La Magistral. Catedral.
- Getafe. Santa María Magdalena. Catedral.
- San Isidro, Madrid. Ex -Catedral.

Grupo III. Otros bienes culturales

Andalucía: Zona arqueológica de Madinat Azhara. Córdoba.

Aragón: Palacio de los Pujadas de Velozpe (c/ Amparados, 2) de Calatayud.

Asturias: Monasterio de San Salvador de Cornellana. Salas.

Baleares: La Lonja de Palma.

Canarias: Casa de los Coroneles. La Oliva. Fuerteventura.

Cantabria: Colegiata Románica de Santillana del Mar.

Castilla-La Mancha: Monasterio de Uclés.

Castilla y León: Monasterio de Silos.

Cataluña: Gran Teatro del Liceo. Barcelona.

Comunidad Valenciana: Monasterio de Santa María de la Valldigna. Simat de Valldigna. Valencia.

Ceuta: Conjunto de las Murallas Merinidas. Ceuta.

Extremadura: Monasterio de Calera de León. Badajoz.

Galicia: Monasterio de Santa María la Real de Oseira. Orense.

Madrid: Conjunto palacial de Nuevo Baztán.

Murcia: Teatro Romano de Cartagena.

Navarra: Conjunto Histórico de Roncesvalles.

País Vasco: Basílica de San Prudencio. Barrio de Armentia. Vitoria-Gasteiz.

La Rioja: Monasterio de Santa María la Real de Nájera. La Rioja.

Melilla: Fuerte de Victoria Chica y Fuerte del Rosario. Melilla.

Anexo II. Grandes instalaciones científicas

- Bases Antárticas españolas Juan Carlos I y Gabriel de Castilla.
- Buque de Investigación Oceanográfica Hespérides.
- Buque Oceanográfico Cornide de Saavedra.
- Centro Astronómico de Yebes.
- Gran Telescopio de Canarias.
- Dispositivo de fusión termonuclear TJ-II.
- Instalación de Alta Seguridad Biológica (CISA).
- Instalaciones singulares de ingeniería civil en el CEDEX.
- Planta de Química Final de Cataluña.
- Plataforma Solar de Almería.
- Centro de Computación y comunicaciones de Cataluña, C4 (CESCA-CEPBA).
- Red IRIS de servicios telemáticos avanzados a la comunidad científica española.
- Laboratorio de resonancia magnética nuclear (RMN de 800 MHz) del Parque Científico de Barcelona.
- Sala Blanca del Centro Nacional de Microelectrónica.
- Instituto de Radioastronomía Milimétrica.
- Centro astronómico de Calar Alto.
- Observatorio del Teide.
- Observatorio del Roque de los Muchachos.
- Central de Tecnología del Instituto de Sistemas Optoelectrónicos de la Universidad Politécnica de Madrid.
- Fuente de Radicación de Sincrotrón del Vallés.