



FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS

GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD

El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos

Trabajo Fin de Grado presentado por Tamara de la Villa Becerra, siendo la tutora del mismo la profesora Dña. Pilar Cubiles Sánchez-Pobre.

Vº. Bº. Del Tutor/a/es/as:

Alumno/a:

Dña. Cubiles Sánchez-Pobre, Pilar

Dña. De la Villa Becerra, Tamara

Sevilla. Junio de 2015



**GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD
FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

**TRABAJO FIN DE GRADO
CURSO ACADÉMICO [2014-2015]**

TÍTULO:

EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

AUTOR:

TAMARA DE LA VILLA BECERRA

TUTOR:

DRA. DÑA. PILAR CUBILES SÁNCHEZ- POBRE

DEPARTAMENTO:

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

DERECHO TRIBUTARIO

RESUMEN:

Las entidades sin fines lucrativos forman parte del denominado “Tercer Sector”, fenómeno que va adquiriendo cada vez más importancia en nuestra sociedad. En este sentido, siguiendo lo establecido en el artículo 1 de la Constitución española, es importante destacar el papel que llevan a cabo como entidades que colaboran con el Estado en la satisfacción de las necesidades colectivas y en la consecución de fines de interés general, propio de un Estado social y democrático de derecho. Las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública abarcan el núcleo de actividad de este tipo de entidades. Entre las medidas fiscales de apoyo cabe destacar el papel que juega la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, cuyo texto recoge un régimen fiscal especial, de carácter voluntario y bastante beneficioso para las ESFL que cumplan una serie de requisitos. La reducción de controles administrativos previos y el desarrollo de incentivos para fomentar la participación del sector privado en actividades de interés general son dos de sus aspectos fundamentales.

PALABRAS CLAVE:

Tercer sector; Fines de interés general; Beneficios fiscales; Ley 49/2002; Mecenazgo.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y EL DENOMINADO TERCER	
SECTOR	5
2.1. CONCEPTO DEL TERCER SECTOR.....	5
2.2. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL TERCER SECTOR EN ESPAÑA	6
2.3. IMPORTANCIA DE UN RÉGIMEN FISCAL FAVORABLE PARA LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS	11
3. MARCO NORMATIVO DEL SECTOR NO LUCRATIVO	13
4. LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN LA LEY 49/2002, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO.....	
4.1. TÍTULO I DE LA LEY 49/2002, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO	15
4.2. TÍTULO II DE LA LEY 49/2002 DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO	15
4.2.1- Concepto de Entidad sin fines lucrativos y requisitos según el tipo de entidad para acogerse al régimen fiscal especial.....	15
4.2.2- Requisitos necesarios según el tipo de actividad para poder acogerse al régimen fiscal especial	18
4.2.3- Impuesto sobre Sociedades	22
4.2.4- Tributos Locales	27
4.3. TÍTULO III DE LA LEY 49/2002 DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO	28
5. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN DE EXENCIÓN PARCIAL	39



6. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	41
7. REFERENCIA SOBRE EL IVA	43
8. CONCLUSIONES	45
9. BIBLIOGRAFÍA.....	49

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata de mostrar los principales aspectos en materia fiscal de uno de los grandes y desconocidos grupos de entidades de nuestra sociedad: las entidades sin fines lucrativos. Seguramente, el nombre de estas organizaciones nos suene familiar, pero quizás muchas personas no se han parado a pensar sobre qué entidades realmente pertenecen a este colectivo, cómo es el funcionamiento de las actividades que realizan, qué medios poseen para alcanzar sus fines, qué reglamentación o protección legal les ampara, etc.

Por todo ello, el cometido de este trabajo no es más que informar y generar un acto de reflexión sobre lo que de forma convencional viene denominándose Tercer Sector, profundizando en la materia fiscal. Con este término se hace referencia a un fenómeno que ha alcanzado gran importancia en los últimos años, caracterizado por el progresivo desarrollo de un grupo de entidades que, sin pertenecer ni a la esfera pública ni al sector privado lucrativo, llevan a cabo actividades que aportan a la sociedad bienes y servicios sin una finalidad prioritaria de ganancia económica.

A pesar de la significación e importancia que estas entidades ejercen en nuestra sociedad, como veremos más adelante, no es para nada una tarea sencilla identificar y delimitar los tipos de organizaciones que conforman este colectivo. Es destacable, la existencia de numerosas razones para analizar las fortalezas y debilidades de este sector en la actualidad o las razones que justificarían el fomento y apoyo público a estas entidades, fundamentalmente fiscales.

Este trabajo se encuentra estructurado en ocho epígrafes. El primero de ellos, una vez introducido el tema que tratamos, describiría los aspectos fundamentales de las entidades sin fines lucrativos y del sector al que pertenece, haciendo mención a la importancia de la existencia de un régimen fiscal favorable. El siguiente, nos informa sobre el sistema normativo que existe y ha existido para amparar, impulsar y proteger las actividades que llevan a cabo. El tercero de los epígrafes, es uno de los más extensos debido a que la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo ocupa un papel fundamental en el marco normativo de las entidades del Tercer Sector, destacando la incorporación de un régimen fiscal favorable para aquellas entidades que cumplan determinados requisitos.

Los siguientes tres apartados, exponen las principales consideraciones sobre tres tributos que están relacionados con la actividad que ejercen, como serían el Impuesto sobre Sociedades (haciendo referencia a las entidades no acogidas al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 y que pueden disfrutar de la exención parcial), el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (ITyAJD) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Finalmente, se hace una recapitulación de las cuestiones más importantes analizadas y se apuntan algunas conclusiones.

2. LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y EL DENOMINADO TERCER SECTOR

2.1. CONCEPTO DEL TERCER SECTOR

Las Entidades sin fines lucrativos forman parte de lo que comúnmente se denomina Tercer Sector. Sin embargo, no es fácil definir de manera clara e inequívoca este concepto. Según las fuentes consultadas, también se viene utilizando otros términos de forma alternativa para hacer referencia a este tipo de entidades, tales como: Economía Social, Sector Emergente, Organizaciones no Lucrativas, Asociaciones Voluntarias, Organizaciones no Gubernamentales o Charity Sector Voluntary Sector.

Desde el punto de vista institucional, en las sociedades industrializadas coexisten tres sectores:

- SECTOR PRIVADO (Empresas): Aquella parte de la economía que busca el ánimo de lucro en sus actividades y que no está bajo el control del Estado.
- SECTOR PÚBLICO: Aquella actividad regulada por las Administraciones.
- TERCER SECTOR: Todas aquellas actividades que no son ni del Mercado ni del Estado. Lo formarían por tanto, entidades sin ánimo de lucro y no gubernamentales. Surgen de la libre iniciativa ciudadana y funcionan de forma autónoma y solidaria. Su función es impulsar el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales individuales y colectivos, además de lograr la cohesión y la inclusión social en todas sus dimensiones y garantizar que determinados grupos sociales gocen de unos niveles suficientes de bienestar.

Como se ha comentado anteriormente, identificar a las entidades que pertenecen a este sector no es tarea fácil. Existen dos enfoques que se han extendido a lo largo de los años: El enfoque europeo o enfoque de la economía social y el enfoque anglosajón o enfoque del sector no lucrativo. Centrándonos en el segundo de ellos, se presenta a continuación una enumeración de aquellas características que deben poseer estas Instituciones o Entidades, extraída de un estudio comparativo internacional elaborado por profesionales de la Universidad "Johns Hopkins" de Baltimore. (1999)¹

1- Estar organizada formalmente, lo que incluye una realidad institucionalizada, con estructuración interna, estabilidad relativa de objetivos formales y distinción neta entre socios y no socios. Las manifestaciones informales de solidaridad, colaboración y ayuda mutua quedan excluidas de nuestro ámbito de estudio.

2- Ser privada, lo cual significa estar separada institucionalmente de las administraciones (Nacional, Autonómica y Local). Lo cual implica que no podrá formar parte del sector público ni estar controlada por éste. Sin embargo, no significa que la organización no pueda recibir apoyo público ni tampoco excluye la existencia de funcionarios públicos en sus órganos de gobierno.

3- Ausencia de ánimo de lucro. No deben por tanto, repartir beneficios entre los propietarios, administradores o directivos. Por tanto, su finalidad principal no es generar beneficios ni están guiadas primariamente por criterios comerciales. Estas organizaciones pueden obtener beneficios pero deben ser reinvertidos en función de la misión corporativa de la organización.

¹ Salamon, LM; Anherer, H.K. (1999): Global Civil Society. Dimensions of the Nonprofit Sector. The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies Baltimore.

4- Disfrutar de la capacidad de autocontrol institucional de sus propias actividades. Han de tener por ello, sus propios mecanismos de autogobierno y han de gozar de un grado significativo de autonomía.

5- Poseer un marcado grado de participación voluntaria. Esto quiere decir, por una parte, que la participación o no de sus miembros ha de depender de la libre voluntad de los mismos y no de imposiciones externas, y por otra, que hay un grado significativo de participación de voluntarios (personas que aportan tiempo no remunerado) en sus actividades.

Estamos ante un sector muy heterogéneo, cuyos componentes tienen más rasgos diferenciadores que comunes. Por este motivo existen distintas concepciones más o menos restrictivas que tratan de delimitar su tamaño y clasificar a las entidades que lo compone.

Según los autores Cabra de Luna, M.A y de Lorenzo García, R² el núcleo básico del Tercer Sector en España han sido las Asociaciones y Fundaciones y a ellas habría que añadir las entidades / organizaciones solidarias con especial protección fiscal.

Ruíz Olabuenaga (2005) resalta la importancia del Asociacionismo en la sociedad española.³ Según este autor, los cuatro factores que han condicionado y marcado su proceso expansivo serían: El corporativismo, la sociedad del ocio, la solidaridad y la responsabilidad social.

De acuerdo también con estos rasgos característicos y siguiendo a Ruíz Olabuenaga (2000)⁴, el Tercer Sector en España agruparía a Fundaciones, Asociaciones, Obra Social de las Cajas de Ahorro, Clubes Deportivos (que no sean Sociedades Anónimas), ciertos Centros de Enseñanza y Hospitales no lucrativos, y determinadas Cooperativas y Mutualidades de Previsión Social. No obstante, la inclusión o exclusión de algunos de estos dos tipos de entidades en el Tercer Sector también genera controversia según este enfoque, ya que no cumplen el principio de no distribución de beneficios. En definitiva, la elevada heterogeneidad de este sector hace que existan más rasgos diferenciales que comunes entre sus componentes.

2.2. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL TERCER SECTOR EN ESPAÑA

Es importante no olvidar el papel clave que desarrolla el llamado Tercer Sector en nuestro país. De él esperamos que dé respuesta de forma eficaz a la demanda de necesidades de la sociedad civil, necesidades que no quedan completamente cubiertas por el mercado. Todo ello implica trabajar a conciencia para lograr una mejora del desarrollo económico y social de España, sin dejar de lado el sector público, ya que el control y regularización de resultados seguirán siendo de los poderes públicos. La trascendencia e implicación de estas entidades puede ser medida en nuestro país a través de una serie de indicadores como serían: el empleo que generan, voluntarios que moviliza, volumen de demanda social que satisface, beneficiarios que atienden, inversión que canalizan, números de socios que posee, participación en el PIB...

² Cabra de Luna, M.A; De Lorenzo García, R. (2005): "El Tercer Sector en España. Ámbito, tamaño y perspectivas". Revistas española del tercer sector, ISSN 1886-0400, N.º.1. Págs. 95 – 134.
<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2359334> (Consultado 15/03/2015).

³ Ruíz Olabuenaga, J. Ignacio. (2005): "El Tercer Sector Español y sus campos de actuación". Revista española del tercer sector, ISSN 1886-0400, N.º. 0 Págs. 135-162.
<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2359340> (Consultado 20/03/2015)

⁴ Ruíz Olabuenaga, J.I; Casado Pérez, D (et al) ,2006): "El Sector no lucrativo en España: Una visión reciente". Fundación BBVA, Bilbao, pág.29.

El año 2008 ha marcado un antes y un después en el funcionamiento de estas entidades. Una época de cambios y grandes esfuerzos por mantenerse en pie, derivada del punto de inflexión que ha supuesto la llegada de la actual crisis económica.

Por una parte, la época que precede a la actual recesión se caracteriza por la prosperidad económica y la fuerte expansión de los presupuestos públicos que permitió el rápido crecimiento y especialización del tercer sector, así como cuidar el importante Estado de Bienestar.

Además, como señala un estudio elaborado por el equipo de estrategias y operaciones de PwC (2012),⁵ “tuvieron lugar cambios en el marco regulatorio que dinamizaron la participación del sector privado en la financiación del Tercer Sector”. Hacemos por ello mención al Régimen Fiscal de las Entidades sin ánimo de lucro, el cual entró en vigor en el año 2002 permitiendo a las empresas una deducción del 35% de las donaciones hechas a entidades sin fines lucrativos e incentivando la aportación del sector privado al Tercer Sector.

Por otro lado, la crisis actual está generando consecuencias devastadoras en todas las áreas de nuestra economía y sociedad. Lamentablemente, el tercer sector no ha podido escapar de sus efectos. Algunos de ellos son: Problemas de morosidad y retraso de pagos, recortes de los presupuestos (a nivel estatal, autonómico y local), cancelación de subvenciones, dificultades de financiación, procesos de fusión entre entidades, caída del empleo remunerado, cierre de entidades...

Continuando con el interesante trabajo comentado anteriormente elaborado por PwC “Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector social en un entorno de crisis”, mostramos a continuación un gráfico representativo de la evolución de la financiación al Tercer Sector, expresado en millones de euros:

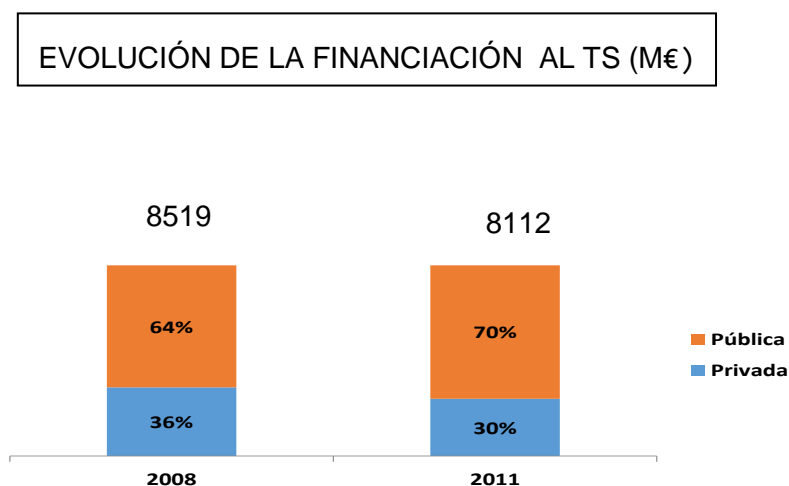


Figura 2.1. Evolución de la financiación al TS.

Fuente: Análisis de PwC. “Estudio sobre el futuro y presente del Tercer Sector Social en un entorno de Crisis”.

El gráfico nos muestra cómo a partir de la crisis económica se reduce la financiación a las entidades que componen el Tercer Sector. En el año 2008 la financiación total al Tercer Sector es igual a 8.519 millones de euros, mientras que en el año 2011 esta cifra se reduce a 8.112 millones. Se produce por tanto una disminución del 2 % de la

⁵ PwC (2012): “Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector Social en un entorno de crisis”. Fundación de PwC, Fundación La Caixa, Instituto de Innovación Social de ESADE. Madrid, pág. 8

tasa de crecimiento anual compuesto. Por una parte se mantienen los fondos procedentes del Sector Público (+1% Tasa de crecimiento anual compuesto 2008-2011), y por otra se reduce la financiación privada (-8% Tasa de crecimiento anual compuesto 2008-2011).

Cuando hablamos de Financiación pública estamos refiriéndonos a fondos procedentes de la Unión Europea, la Administración General del Estado, los Gobiernos Autonómicos, la Diputación Provincial y los Ayuntamientos.

La Financiación Privada está formada por las cuotas de los socios, las donaciones puntuales, las prestaciones de servicios y la renta de patrimonio.

La tradicional dependencia del Tercer Sector de la financiación pública se ha visto empeorada, dando lugar a un aumento del trabajo y del coste:

- Las entidades deben emplear cada vez más tiempo y recursos propios para cumplir los requisitos y trámites burocráticos para obtener financiación pública, creándose en ocasiones departamentos para tal fin.

- La mayor parte de los fondos se pagan contra reembolso, lo que obliga a las entidades a adelantarlos e incrementar su endeudamiento.

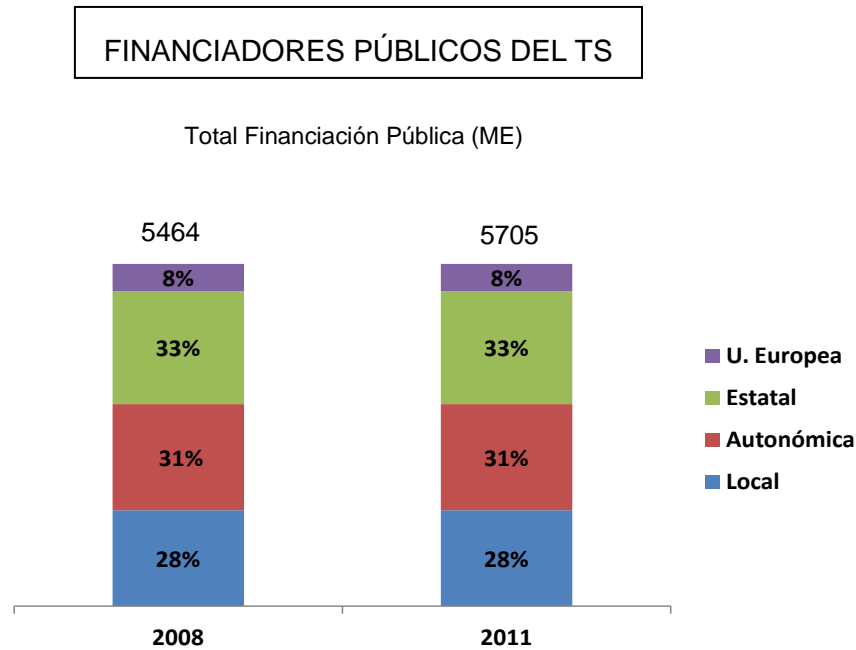


Figura 2.2. Mix de Financiación del TS. Financiadores Públicos.

Fuente: Análisis de PwC. "Estudio sobre el futuro y presente del Tercer Sector Social en un entorno de Crisis".

Se observa que la mayor parte de los fondos públicos proceden del nivel estatal y autonómico. La situación económica vivida ha supuesto la priorización de los colectivos en riesgo de pobreza y/o exclusión. Debido a ello se ha producido un traslado de recursos públicos desde cooperación internacional y medio ambiente hacia grupos como desempleados o discapacitados, lo cual ha supuesto que las entidades dedicadas a actividades vinculadas al medio ambiente o cooperación internacional se hayan visto forzosamente reestructurada.

FINANCIADORES PRIVADOS DEL TS

Total Financiación privada (ME)

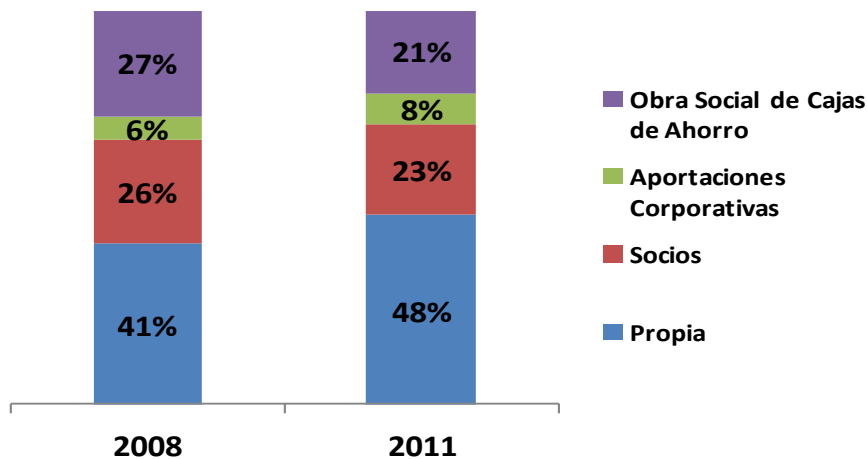


Figura 2.3. Mix de Financiación del TS. Financiadores Privados.

Fuente: Análisis de PwC. "Estudio sobre el futuro y presente del Tercer Sector Social en un entorno de Crisis".

La financiación privada procede principalmente de recursos propios, aunque también poseen un peso considerable los fondos provenientes de los socios y las obras sociales de las Cajas de Ahorro. La reacción de la financiación privada ante la crisis económica ha sido más notable y ha supuesto tanto la caída de altas de nuevos socios como la desaparición de cajas de Ahorro como financiadores tradicionales derivado del proceso de reestructuración bancaria.

El año 2012 ha supuesto un momento decisivo para el Tercer Sector principalmente por el desvanecimiento de los fondos públicos debido a:

- Recortes en los presupuestos a todos los niveles, cancelaciones de subvenciones, fusión de programas, etc.
- Complicaciones para cobrar los fondos presupuestados: morosidad y retraso en los pagos por parte de las administraciones, cancelación imprevista o ausencia de convocatoria de subvenciones ya presupuestadas, convocatorias sin resolución, convocatorias con resolución pero sin cobro, etc.
- Problemas para acceder al crédito o encarecimiento del mismo. Esto se hace necesario para la financiación de programas que se realizan antes del cobro de los fondos públicos.
- Reducción del marco de garantía de derechos de la Administración y generación de huecos de atención: Se produce un aumento de la demanda de necesidades sociales.

Como consecuencia, el TS se ve envuelto en una crisis con efectos tan perjudiciales como pueden ser la reducción y/o despido de trabajadores, cierre de entidades o procesos de fusión entre ellas y aumento de la competencia por los fondos.

En España, existen una serie de entidades pertenecientes al sector no lucrativo que debido a su singularidad y relevancia poseen un régimen jurídico propio. Se detalla a continuación algunas de sus características:

1- LA ONCE

Fundada en 1938, la Organización Nacional de Ciegos Españoles se ha convertido en una de las instituciones con fines sociales más activas y sólidas de España. Surge con el fin de integrar social y económicamente a las personas invidentes y su principal instrumento para alcanzarlo es el empleo.

El modelo de servicios ONCE es único en el mundo. Abarca todos los aspectos y/o servicios especializados que puede necesitar una persona ciega o con discapacidad visual: educación, empleo, rehabilitación, ayudas técnicas adaptadas, comunicación y acceso a la información, deporte, ocio, etc. La prestación de servicios especializados para el colectivo de ciegos de la ONCE es resultado de la inversión solidaria que miles de ciudadanos realizan cada día con la compra de los productos de juego que comercializa la organización. Cada año, centenares de personas de distintas edades suscriben, de forma desinteresada, acuerdos de prestación de servicios en régimen de voluntariado. A este respecto, son alrededor de 17.000 la media de servicios realizados por más de 1.300 voluntarios.

2- LA CRUZ ROJA ESPAÑOLA

Estamos ante una sociedad de ámbito internacional que nace para atender a los militares heridos en acciones de guerra. Ha crecido y evolucionado a lo largo de más de un siglo de existencia, desarrollando una eficaz labor humanitaria y social al amparo de sus principios fundamentales: humanidad, imparcialidad, neutralidad, independencia, voluntariado, unidad y universalidad. El Alto Patronazgo de la Cruz Roja Española queda reservado a SS.MM. los Reyes de España. Con más de 209.000 voluntarios y 9.300 empleados (datos referidos a 2.013), se desarrollan actividades como atención a ancianos, minusválidos, refugiados, inmigrantes, toxicómanos, enfermos de SIDA, reclusos, mujeres maltratadas, jóvenes y niños, en más de 850 municipios, así como a través de múltiples programas de cooperación internacional.

3- LA IGLESIA CATÓLICA Y OTRAS CONFESIONES RELIGIOSAS

Otro grupo de asociaciones que tienen unas características y regulación especial, derivada del artículo 16 de la Constitución, que garantiza la libertad religiosa y de culto, desarrollada por la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, que reconoce a las comunidades y confesiones religiosas el derecho a asociarse para celebrar comunitariamente actividades religiosas.

Estas asociaciones gozan de un doble refrendo constitucional, ya que también les afecta el artículo 22, que reconoce el derecho de asociación. A la Iglesia católica le son de aplicación los Acuerdos Concordatarios con la Santa Sede. Con las restantes confesiones religiosas, también el Estado Español ha firmado diversos acuerdos.

Cáritas Española, nace al amparo de Acción Católica⁶, como asociación de fieles, para coordinar la acción caritativa y social de la Iglesia católica en España. En 1957 adquiere autonomía y personalidad jurídica propia eclesiástica y civil, iniciando a partir de entonces, otras actividades con el apoyo de la investigación sociológica, que es utilizada como herramienta de trabajo orientada al conocimiento de la realidad social.

⁶ En el año 1942, dentro de la Junta Nacional de Acción Católica Española se crea un Secretariado Nacional de Caridad, que es el antecedente inmediato de Cáritas. En las VIII Asamblea, celebrada en 1953, se adopta el nombre de Cáritas Española.

4- LAS OBRAS SOCIALES DE LAS CAJAS DE AHORRO

Las Cajas de Ahorros se configuran desde su creación⁷ como instituciones dedicadas a la intermediación financiera y prestación de servicios sin ánimo de lucro, cuyos remanentes deben revertir en sus ahorradores, sin que sea posible repartir beneficios o dividendos, como sucede con los accionistas y partícipes de cualquier otra sociedad mercantil.

Se diferencian del resto de las entidades financieras por la aplicación social a que están sometidos sus resultados, que son gestionados a través de la “Obra Social”, cuya existencia puede considerarse su elemento diferenciador en el mundo financiero. Hay que señalar como hecho distintivo propio de las cajas de ahorro, que no tienen capital social ni accionistas.

La Ley 26/2013 de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias dio paso a la transformación definitiva de estas entidades de crédito en fundaciones de carácter bancario u ordinario. El ámbito de actuación de la Obra Social viene determinado por disposición legal, y se ejecuta en las siguientes áreas: investigación, enseñanza, cultura y asistencia social.

5- ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES DE DESARROLLO (ONGD)

Se suele denominar con este nombre a aquellas organizaciones no gubernamentales que realizan tareas de especial relevancia a través de atención humanitaria y de emergencia en los países del Tercer Mundo y programas de mejora de la calidad de vida y la economía en países en vía de desarrollo.

A nivel nacional, estas organizaciones pueden inscribirse en el Registro de ONGD de la Agencia Española de Cooperación, si demuestran que efectivamente son organizaciones privadas, sin ánimo de lucro, con estatutos que indiquen que se dedican a la cooperación internacional para el desarrollo y que cuentan con una estructura suficiente para trabajar en este campo. Esta inscripción es indispensable para poder solicitar ayudas de la Agencia, lo que les permitiría poder disfrutar de ciertas ventajas fiscales.

La Ley 23/1998 de Cooperación Internacional para el Desarrollo y el Real Decreto 193/2015 de 23 de marzo son las dos disposiciones normativas fundamentales que regulan actualmente a este tipo de instituciones.

2.3- IMPORTANCIA DE UN RÉGIMEN FISCAL FAVORABLE PARA LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Es importante hacer mención al gran debate generado en torno a las entidades no lucrativas y el régimen fiscal que debe ser aplicado. Las opiniones son tan variadas como las razones y argumentos a favor y en contra de la existencia de beneficios fiscales para este Tercer Sector.

Para entender el alcance de este asunto y la controversia generada a su alrededor vamos a hacer mención a varios artículos de la Constitución Española.

El artículo 1 de la Constitución Española señala: “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”. El Estado Social de Derecho se caracteriza por la existencia de organismos sociales y no públicos que desempeñen funciones de interés general. Por ello, podemos decir que esta tarea debe ser asumida por ambas partes, los poderes públicos y la sociedad.

⁷ Nacen en la década de 1830 y su origen hay que vincularlo a los Montes de Piedad, creados principalmente para combatir la usura.

El Artículo 9.2 expresa: “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en los que se integran sean reales y efectivos, remover obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, social y cultural”.

Hacemos también referencia al Artículo 34, el cual introduce en nuestro más alto texto normativo la referencia de un derecho innovador en cuanto que no cuenta con precedentes. Hasta ese momento, la fundación venía recogida en el artículo 85 del Código Civil como una prolongación de la libertad individual, por la que los particulares tienen la posibilidad de vincular bienes, constituyendo una organización a la que el Ordenamiento Jurídico reconoce una personalidad independiente, en atención al patrimonio que la conforma. Este artículo reconoce el derecho de fundación para los fines de interés general. El Artículo 53.1 del mismo texto legal reserva a la ley la regulación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo II del título I, entre los que se encuentra el de fundación, especificando que dichas normas legales deben en todo caso respetar el contenido esencial de tales derechos y libertades.

Parece claro que una forma de conseguir estos fines de interés general sería a través del impulso y desarrollo de entidades pertenecientes al Tercer Sector, por ejemplo a través de beneficios fiscales. Esto aumentaría su ámbito y capacidad de actuación, impulsaría su labor innovadora y fortalecería la igualdad y la esencia democrática.

Desde una perspectiva más operativa, se señala también que a mayor efecto impositivo establecido, mayor elevación sufriría el precio de venta de los servicios y productos ofrecidos por las entidades no lucrativas, y como consecuencia una disminución del volumen de actividad y los beneficiarios atendidos.

Para concluir, es conveniente señalar que aparte de las razones que justificarían y apoyarían la idea de beneficios fiscales, son numerosas las opiniones y argumentaciones que no lo consideran conveniente, ya que podría derivar en un aumento de la tributación a las demás organizaciones como consecuencia de una disminución de los recursos públicos debido a los beneficios fiscales que se le ofrecen las entidades sin ánimo de lucro y esto podría afectar a las condiciones del mercado. Otra cuestión planteada sería si dada la ya conocida heterogeneidad de las entidades que componen a este sector, el trato fiscal favorable debe ser concedido con carácter general o de forma independiente tomando en consideración las características de cada una de estas entidades.

3- MARCO NORMATIVO DEL SECTOR NO LUCRATIVO

La normativa básica del sector no lucrativo estaba formada por la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones y, fundamentalmente, por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en lo sucesivo Ley 30/1994), que hace mención al régimen fiscal del sector no lucrativo en su título segundo.

La Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo regula el Derecho de Asociación y deroga la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones.

Por otro lado, la Ley 30/1994 quedó obsoleta debido a la rigidez hacia el sector no lucrativo (limitando su grado de desarrollo) y a su falta de capacidad para hacer frente al desarrollo y liberalización económica en el ámbito territorial de aplicación. Según expresa Herrero Mallol, C⁸: “Ha existido tradicionalmente una cierta desconfianza de la Hacienda Pública en dicho sector, que se materializaba en temor a la pérdida de recaudación fiscal. La Ley 30/1994 carecía de un tratamiento fiscal de aspectos de gran actualidad. A título de ejemplo puede citarse el caso de los museos o de las ciudades declaradas Patrimonio de la Humanidad por la UNESCO, que hasta ahora no tenían una ventaja fiscal por dicho nombramiento”.

Por todo ello, la Ley 30/1994 ha sido sustituida por dos nuevas leyes. Una de ellas es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (BOE de 24 de diciembre), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en lo sucesivo Ley 49/2002), y la otra es la Ley 50/2002, de 26 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), de Fundaciones, que abarca la materia concreta de fundaciones en la parte no rigurosamente fiscal.

En resumen, el marco normativo esencial del sector no lucrativo está constituido por estas tres disposiciones: Ley Orgánica 1/2002, Ley 50/2002 y Ley 49/2002.

Para finalizar, es interesante comentar otras disposiciones normativas que regulan aspectos relacionados con el desarrollo de las entidades sin fines lucrativos, como por ejemplo: La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; El Manual de Criterios de aplicación de los Beneficios Fiscales por gastos de publicidad y propaganda en acontecimientos de interés público y el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

⁸ Herrero Mallol, C. (2003): Comentarios a la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Editorial Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). Págs. 11-12

4- LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN LA LEY 49/2002, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

Como ya se ha comentado, el papel que desempeña el Tercer Sector es fundamental en el desarrollo y evolución de la sociedad española. Las entidades que lo conforman son de naturaleza muy diversa pero poseen un factor común: Sus objetivos están encaminados a la mejora de la sociedad en su conjunto. Tratan de dar respuesta a las necesidades de los ciudadanos, se preocupan por garantizar los derechos sociales e impulsan el crecimiento y mantenimiento de la sociedad del bienestar.

Debido a su significación en nuestra sociedad, ahora se procede a mostrar con más detalle una de las principales disposiciones que regula a estas entidades: La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo (En adelante Ley 49/2002).

La idea principal es ofrecer una visión general de los aspectos fiscales más relevantes que determinan el régimen fiscal del tercer sector. La singularidad de este régimen se encuentra en una serie de beneficios fiscales para estas entidades por realizar actividades que tienen como punto de partida la solidaridad, el bien común y la igualdad social.

La Ley se encuentra dividida en tres títulos, veintisiete artículos y las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias, derogatoria y finales.

4.1- TÍTULO I DE LA LEY 49/2002, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

El Título I, compuesto únicamente por el artículo 1, define el objeto de la Ley y su ámbito de aplicación. Su fin es regular tanto el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos como los incentivos fiscales al mecenazgo.

Por primera vez en nuestra legislación se incorpora el concepto de mecenazgo, entendiéndolo como la participación privada en la realización de actividades de interés general.

4.2- TÍTULO II DE LA LEY 49/2002, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

En el Título II se regula los requisitos para disfrutar del régimen especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos, el cual se apoya sobre tres pilares básicos: el concepto de entidad sin fines lucrativos a los efectos de la Ley, la tributación de dichas entidades por el Impuesto sobre Sociedades y la fiscalidad en materia de tributos locales.

El régimen fiscal especial es voluntario, de tal manera que podrán aplicarlo las entidades que, cumpliendo determinados requisitos, opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda. Existen dos tipos de requisitos: uno según el tipo de entidad (art. 2 de la Ley 49/2002) y otro según su actividad (art.3 de la Ley 49/2002).

4.2.1- Concepto de Entidad sin fines lucrativos y requisitos según el tipo de entidad para acogerse al régimen fiscal especial

Una de las principales preguntas sería: ¿Qué organismos componen el llamado grupo de entidades sin fines lucrativos?

A continuación se detallan sus características principales así como los requisitos necesarios para poder acogerse al régimen fiscal especial.

Las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública abarcan el núcleo de actividad de este tipo de entidades.

Las fundaciones son organizaciones dotadas de personalidad jurídica privada, caracterizadas por perseguir, sin ánimo de lucro, fines de interés general a favor de un colectivo genérico de beneficiarios. Entre estos fines de interés general, se encuentran, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico. Las fundaciones se rigen por la voluntad del fundador, por sus estatutos y, en todo caso por la Ley. Además se les exige un patrimonio adecuado y suficiente en su constitución para el cumplimiento de los fines fundacionales. Este importe se conoce como dotación fundacional inicial, puede ser dinerario o no dineraria y según la Ley, su valor económico debe ascender a 30.000 euros como mínimo.

Por tanto, quien o quienes constituyen una fundación han de desprenderse de una parte de sus bienes y derechos en favor de la misma que, en lo sucesivo, será la titular de ellos, sin que esta aportación patrimonial pueda revertir nunca al fundador o fundadores, aún cuando la fundación se extinga. En tal caso, los bienes y derechos remanentes han de ser entregados a otra u otras instituciones que persigan fines de interés general.

Es conveniente por tanto aclarar la diferencia que existe entre tres figuras jurídicas que pueden parecer semejantes: una fundación, una asociación y una sociedad (aunque la asociación también pueda constituirse sin finalidad lucrativa e incluso persiga fines de interés general).

En la asociación y en la sociedad los socios son dueños de una parte alícuota del patrimonio y del capital societario, respectivamente y pueden extinguir la entidad libremente si adoptan un acuerdo en ese sentido. En la fundación, en cambio, el capital que aportan los fundadores sale definitivamente de su patrimonio y, como se ha dicho, no pueden recuperarlo. A su vez, para que sea eficaz el acuerdo de extinción de la fundación adoptado por su Patronato -salvo que ésta se constituya de antemano con duración predeterminada- ha de ser ratificado por la Administración correspondiente, de oponerse ésta, por los jueces, en su caso. Los fundadores no pueden por su sola voluntad extinguir la fundación que crearon.

Las Asociaciones declaradas de utilidad pública también pertenecen al grupo de las llamadas entidades sin fines lucrativos, se encuentran reguladas en la Ley orgánica 1/2002, de 22 de Marzo a través del Derecho de Asociación y son entidades que persiguen un interés general y por ello pueden recibir ayudas y subvenciones del Ministerio correspondiente. La “declaración de utilidad pública” es un procedimiento administrativo mediante el cual el Ministerio de Interior u otro órgano competente autonómico reconoce a la asociación el cumplimiento de fines de interés general si cumplen ciertos requisitos, tales como rendición de cuentas, carácter no lucrativo...

La solicitud de declaración de utilidad pública está prevista únicamente para las asociaciones. En el caso de las fundaciones, se entiende que sus actividades son de utilidad pública.

Esta declaración otorga a las asociaciones que las posee una serie de derechos y obligaciones. Derechos como el disfrute de una serie de exenciones y beneficios fiscales y económicos, así como también disfrutar de asistencia jurídica gratuita. Entre

las obligaciones destaca la presentación de las cuentas anuales del ejercicio anterior en los seis meses siguientes a su finalización, y además, una memoria en la que se describen las actividades que haya realizado durante ese tiempo.

Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGD) constituirían el tercer componente de las llamadas entidades sin fines lucrativos, siempre y cuando su forma jurídica corresponda a una fundación u asociación. Se trata de entidades de Derecho privado, legalmente constituidas, sin fines de lucro y reguladas mediante la Ley 23/1998, de 7 de Julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo. Entre los objetivos fijados en sus propios estatutos se debe encontrar la realización de actividades vinculadas con los principios y fines de la cooperación internacional para el desarrollo.

En cuarto lugar, hablaríamos de las delegaciones de fundaciones extranjeras que se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones. Las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España, deberán mantener una delegación en territorio español que constituirá su domicilio a los efectos de esta ley, e inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en que desarrollen principalmente sus actividades.

El siguiente lugar del llamado grupo de las entidades sin fines lucrativos lo ocuparían las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en las anteriores, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

Para concluir, este grupo también podrá estar formado por las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos que se refieran a las organizaciones comentadas con anterioridad.

De acuerdo con las Disposiciones Adicionales de la Ley, también pueden acogerse al régimen fiscal especial: La Cruz Roja Española y la ONCE, siempre que cumpla lo establecido en el artículo 3.5 de la Ley; La Iglesia Católica y las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español; Las Fundaciones de las entidades religiosas católicas y de las confesiones que han firmado acuerdos con la comunidad judía, musulmana y evangélica; Las Fundaciones de las entidades religiosas católicas y de las confesiones que han firmado un acuerdo de cooperación con el Estado, siempre y cuando estén inscritas en el registro de entidades religiosas y cumplan el requisito que se dispone en el artículo 3.5 de la Ley; Las Obras Pías de los Santos Lugares; Las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como las entidades religiosas evangélicas, israelitas e islámicas, según los acuerdos de cooperación firmadas por éstas con España; Otra serie de entidades, tales como los Consorcios de la Casa de América, Casa Asia y el Institut Europeu de la Mediterrànea, el Instituto de España, las Reales Academias integradas en el mismo, las instituciones de las comunidades autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española y las entidades benéficas de construcción.

El artículo 3.5 de la Ley de Mecenazgo dispone, como uno de los requisitos a cumplir para que las entidades puedan acogerse al régimen fiscal especial, que los cargos de patrono, representante estatutario y miembros del órgano de gobierno deberán ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el ejercicio de su función les ocasione. Esta obligatoriedad de gratuidad de los cargos no se aplica a las federaciones deportivas españolas y federaciones deportivas territoriales en el ámbito autonómico integradas en aquéllas, al Comité Olímpico Español y al Comité Paralímpico Español.

4.2.2- Requisitos necesarios según el tipo de actividad para poder acogerse al régimen fiscal especial.

Estos requisitos quedan recogidos en el Artículo 3 de la presente ley. Su fin, según la Exposición de Motivos, es asegurar que el destino de las rentas que obtengan estas entidades sea a fines y actividades de interés general. Sin embargo, estos requisitos pueden también limitar la autonomía de dichas entidades, lo que refleja las extraordinarias prevenciones del legislador ante posibles fraudes.

a) Fines de Interés General.

El primero de los requisitos para que las ESFL puedan disfrutar del régimen fiscal especial es que deben perseguir fines de interés general. Estos fines quedan recogidos en la presente ley mediante una lista abierta, como por ejemplo la defensa de los derechos humanos y de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social, cívicos, educativos, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y de defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Es importante mencionar, que de manera positiva, la ley tributaria ha optado por crear una lista de fines de interés general con carácter amplio, abierto y meramente orientativo, en lugar de delimitar dicha enumeración, lo que supone que no podría negarse la consideración de ESFL a cualquier entidad, que sin tener por objeto alguno de los fines concretos enumerados en el artículo 3, realizara fines de interés general. Este dinamismo se crea para responder a las necesidades cambiantes o no cubiertas de la sociedad, característica fundamental de este tipo de entidades.

b) Destino de los Ingresos

El artículo 3.2 de la Ley 49/2002 exige que las ESFL destinen al cumplimiento de sus fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos: Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen; Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad (en su cálculo no se incluirán las obtenidas en 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 se reinvierta en bienes y derechos de dicha circunstancia); Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos (Estos gastos 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 que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Como ya hemos comentado, estamos ante ESFL porque persiguen fines de interés general, y para ello es necesario que dediquen y apliquen sus rentas e ingresos a la consecución de tales objetivos. Por ello, esta dedicación justifica un tratamiento fiscal especial, a modo de incentivo e impulso para el desarrollo de dichas entidades. Este requisito supone quizás el rasgo principal que define a las ESFL y el fundamento básico del régimen fiscal especial previsto para ellas.

Este requisito busca que las ESFL cumplan con su objeto social, demuestren que ejercen debidamente su actividad y que dedican sus recursos al servicio de la sociedad. Esto, constituye para algunos una importante limitación, pues se podría ocasionar importantes problemas a dichas entidades, al impedir su capitalización, dirigiéndolas a su empobrecimiento y futura extinción.

Según la idea anterior y en base a la legislación, el régimen fiscal especial sería otorgado en función del destino que las ESFL den a las rentas e ingresos obtenidos, pero, como se observa en el ámbito del IS de la presente Ley 49/2002, el origen de dichas rentas e ingresos también resulta determinante.

El Consejo Económico y Social, en su Dictamen sobre el Anteproyecto de la Ley 49/2002, consideró que la fijación del 70 por cien con carácter general resultaba, además de aleatoria, demasiado rígida en función de la naturaleza de las ESFL, “dado que las que se dedican fundamentalmente a la gestión de donativos, cuotas y subvenciones no les importaría destinar incluso el 100 por cien, lo que no sucede con las fundaciones con importante patrimonio, que pueden necesitar una mayor tesorería para una mejor aplicación de sus inversiones y, en consecuencia, el porcentaje debiera ser significativamente inferior”.

c) Ejercicio de las explotaciones económicas.

Uno de los aspectos más cuestionados en la definición de las ESFL ha sido la posibilidad de que puedan realizar explotaciones económicas, principalmente desde la perspectiva fiscal, debido a su característica de carecer de ánimo de lucro.

A efectos de la Ley 49/2002, se considera que las ESFL 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 o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

Sin embargo, la ausencia de ánimo de lucro no debe suponer un impedimento para que estas entidades obtengan beneficios o ganancias. Así la presente ley aclara este concepto, señalando que las explotaciones económicas realizadas por las ESFL no deberán ser ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Además añade 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 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Por lo tanto, se acepta que las ESFL traten de obtener lucro, no como el fin propio de la entidad, sino como el medio para llegar a ese fin, es decir, los ya mencionados fines de interés general. En caso contrario, las funciones a cumplir podrían verse mermadas o imposibilitadas al carecer de medios para ello.

Algunos aspectos que llaman la atención de la presente Ley 49/2002 serían por ejemplo, la aclaración de cuándo se entiende que una ESFL realiza una actividad empresarial utilizando una definición común en el Derecho Tributario o limitar la prohibición de realizar explotaciones económicas a actividades ajenas a los fines de la entidad.

d) Destinatarios de los fines de interés general

Los destinatarios principales de las ESFL no podrán ser los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno ni tampoco los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos.

Parece comprensible la razón de esta prohibición. Una vez más se debe tener presente para qué son creadas estas entidades. Recordemos que el objetivo que las define es atender los intereses públicos de una colectividad y no los intereses privados de un grupo de personas determinado. Se trata por tanto, de evitar la creación de ESFL con unos destinatarios predeterminados, ya que estas personas anteriormente mencionadas (patronos, asociados, parientes...) podrán beneficiarse de esos fines de

interés general de manera genérica, como cualquier otro ciudadano pueda hacer uso de ellas, sin ser los principales beneficiarios.

Existen una serie de excepciones, referente a la prohibición comentada anteriormente. Sería el caso de las federaciones deportivas, las ESFL que se dediquen a las actividades de asistencia social o deportiva a las que se refiere el artículo 20.1, apartados 8 y 13 de la Ley de IVA, las que tienen por objeto actividades de investigación, científica y desarrollo tecnológico, así como las fundaciones cuya finalidad principal o exclusiva sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación.

Así por ejemplo la exención relativa a las fundaciones vinculadas al Patrimonio histórico artístico viene explicada en una de sus obras por el autor Pedreira Menéndez⁹ el cual expone que, a pesar de que estemos ante entidades cuyo origen y constitución sea de carácter familiar, sus fines permanecen siendo de interés general, es decir, la conservación y restauración de bienes que forman parte de la cultura española. Además, resultaría apropiado concederles beneficios fiscales debido a las limitaciones y cargas que ostentan derivadas de la posesión de dichos bienes.

Personalmente, considero que esta exención hacia ciertas entidades, más que aspectos positivos hacia un grupo concreto, potencia la desigualdad entre el conjunto de las ESFL e incrementa la probabilidad de fraudes. Si algo caracteriza a este tipo de organizaciones es su heterogeneidad y como ya es sabido, a pesar de marcarse el mismo fin (fomentar el bien común), las características que definen a cada una de ellas son realmente variadas. Al aumentar la amplitud de posibles exenciones, sería oportuno incrementar en la misma medida los mecanismos de control y supervisión a fin de garantizar la transparencia, igualdad de condiciones y comprobar que realmente los medios son empleados para alcanzar la mejora de la colectividad.

e) Gratuidad de los cargos

Según este requisito, los cargos de patrono, representante estatutario y miembro de gobierno de las ESFL han de ser gratuitos, sin perjuicio de que sean reembolsados por los gastos ocasionados y debidamente justificados por el desempeño de su función, siempre que las cantidades percibidas por ese concepto no excedan de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las dietas exceptuadas de gravamen. Es decir, las cantidades percibidas en concepto de dietas no podrán exceder los límites.

En el caso de que las dietas estuvieran por encima de los límites establecidos en la ley de IRPF, este exceso tendría la consideración de retribución y llevaría su correspondiente retención, teniendo como consecuencia que no sería de aplicación la ley 49/2002 y por tanto los incentivos fiscales de este tipo de entidades.

Las dietas exceptuadas de gravamen serían aquellas ocasionadas por gastos de locomoción, manutención y de estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y los límites señalados en el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este requisito se extiende a la figura de los administradores que representen a las ESFL en las sociedades mercantiles en que participen, salvo que las cantidades ingresadas por tal concepto sean reintegradas a la entidad que representan, en cuyo supuesto, la retribución percibida por el administrador estará exenta del IRPF, sin que, además, exista obligación de practicar la retención a cuenta por este concepto.

⁹ Pedreira Menéndez, J (1999): Las Actividades empresariales de las fundaciones y su tributación, Lex Nova, Valladolid. Págs. 127-128

f) Destino del patrimonio en caso de disolución

Este requisito detalla el destino del patrimonio de la ESFL extinta, que se destinará en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta.

De este modo, se asegura que los objetivos sociales que promueven la constitución de las ESFL, y en función de los que se otorga el régimen fiscal especial, van a verse cumplidos en todo caso.

g) Inscripción registral

Las ESFL que deseen acogerse al régimen fiscal especial de la presente ley necesitarán estar inscritas en el registro correspondiente.

En el caso de las fundaciones, dicha inscripción es constitutiva, ya que el artículo 4 de la Ley 50/2002 de Fundaciones establece que dichas entidades tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones, y que sólo las entidades inscritas en este Registro podrán utilizar la denominación "Fundación".

h) Régimen contable y de rendición de cuentas.

Según se recoge en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, las ESFL deberán cumplir las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias. También deberán cumplir con las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su regulación específica y, en su defecto, deberán rendir cuentas en los seis meses siguientes al cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

Las EFSL han de llevar un doble registro de ingresos y gastos, para los que proceden de las explotaciones económicas exentas y para aquéllos que derivan del ejercicio de explotaciones económicas sujetas al impuesto.

El objetivo de ambas obligaciones es garantizar el correcto cumplimiento de las actividades llevadas a cabo por dichas entidades y como consecuencia alcanzar sus fines de interés general.

i) Memoria económica

Este requisito consiste en la elaboración de una memoria económica donde queden recogidos los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan ser identificados por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Solamente deberán presentar esta memoria, aquéllas entidades cuyo volumen total de ingresos del periodo supere los 9.000 euros o participen en sociedades mercantiles, antes del plazo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio con la siguiente información: Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades en la forma prevista; identificación de los ingresos, gastos clasificados por categorías, e inversiones correspondientes a cada proyecto realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto; especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos de la entidad, así como aplicación o destino que se les ha dado; retribuciones por cualquier concepto, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus órganos de gobierno y a los administradores representantes de la entidad en las sociedades mercantiles; convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad; identificación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso,

desarrolle; y previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución.

Esta memoria va a suponer el mecanismo básico de control por parte de la Agencia Tributaria para garantizar el cumplimiento del resto de los requisitos presentes en la presente ley.

4.2.3- Impuesto sobre Sociedades

El régimen fiscal especial de las ESFL en el Impuesto sobre Sociedades se basa en la exención de la mayor parte de las rentas e ingresos que puedan obtener.

Existe un debate referente al régimen fiscal de las ESFL y éste se centra, por una parte, en aquella parte de la doctrina que defiende la no sujeción, y por otra, aquellos que consideran oportuno la sujeción pero modulándola mediante un régimen de exenciones y desgravaciones fiscales.

Uno de los argumentos a favor de la no sujeción de las ESFL al Impuesto de Sociedades se basa en la idea de que estas entidades no tienen libertad de decisión sobre el destino de sus rentas, ya que la mayor parte de sus recursos económicos deben destinarse a fines de interés general. Por ello, carecen de renta disponible y de capacidad económica gravable.

Por otra parte, otros autores consideran que es necesario que las ESFL se encuentren sujetas aunque puedan estar exentas de tributación, ya que la no sujeción automática implicaría una pérdida de control sobre el destino final de las rentas e ingresos de las ESFL. Se trataría de evitar que las personas con cargos de gobierno y con capacidad para decidir cómo emplear dichas rentas, destinaran parte de ellas al reembolso de sus gastos o su propia retribución, en perjuicio del interés general.

Además, la Ley 49/2002 ha introducido una novedad en cuanto a la posibilidad de que estas entidades puedan realizar explotaciones económicas, incluso ajenas a sus fines de interés general, con lo que la sujeción al impuesto puede tener por objeto impedir que la menor tributación de estas explotaciones económicas pudiese implicar distorsiones en el mercado y evitar posibles fraudes fiscales.

Según Martín Pascual, C¹⁰ la ley 49/2002 ha establecido un régimen de exención para las ESFL, basado fundamentalmente en el origen de las rentas e ingresos que perciban. A pesar de prever distintas cautelas, como obligar a que todos los recursos obtenidos se destinen, directa o indirectamente, al cumplimiento de sus fines, exigir la gratuidad de los cargos que asuman el gobierno de las ESFL, establecer límites concretos en el desarrollo de las explotaciones económicas que puedan realizar y llevar a cabo un control de la actividad de estas entidades a través de sus cuentas y de la memoria económica, se sigue sin atender al destino de esas rentas para determinar su exención como se hace en otros países y ha venido demandando por algunos autores en el nuestro.

1. RENTAS EXENTAS

A continuación se procede a fijar el ámbito material de la exención, es decir, las concretas rentas que, por expresa indicación legal, van a quedar exceptuadas de gravamen. Todo esto queda recogido en los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002. Esta Ley sigue a la hora de determinar el hecho imponible y demás magnitudes necesarias para cuantificar la deuda tributaria por el IS, una concepción analítica de renta. Esta normativa no parte del resultado contable global de las entidades sin fines lucrativos a la hora de determinar el hecho imponible, sino que procede a determinar la concreta tributación de cada una de las posibles rentas que pudieran obtener estas entidades.

¹⁰ Martín Pascual, C. (2003): El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. Págs. 65-66

Sin embargo, este análisis de las posibles rentas no parece muy real, puesto que todas las rentas que se relacionan en el artículo 6 se declaran exentas, las ESFL finalmente solo tributan por las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, y a la hora de determinar esas rentas, aunque no se diga expresamente, no habrá otra opción que acudir a las normas contables y partir del resultado contable obtenido por la entidad en las mismas, aplicando después los ajustes derivados de lo establecido en el artículo 8 de la Ley 49/2002 y los que pudieran ser también necesarios por aplicación de la normativa general del Texto refundido de la ley de IS.

Esta falta de técnica jurídica- el hablar de explotaciones económicas exentas y no de rentas exentas, el hecho de separar y analizar diferentes tipos de rentas exentas en el artículo 6 para luego proceder a calcular la base imponible con arreglo a criterios generales sintéticos- fue realizado de forma consciente por el legislador con el fin de hacer más comprensible al Tercer Sector el régimen fiscal que les es aplicable, ya que no tienen por qué ser expertos en derecho fiscal. No obstante, este hecho puede generar problemas serios.

a) Ingresos exentos obtenidos por el ejercicio de las actividades constitutivas de su objeto social

El apartado primero del artículo 6 de la Ley 49/2002 declara exentos los siguientes ingresos:

- 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.

Se trata de la renta más típica de entidades sin fines lucrativos, que por su carácter habitual se la considera como ingreso propio y se la diferencia de las adquisiciones lucrativas que se incluyen en el número 3º de este mismo artículo. Son aportaciones patrimoniales sin contraprestación que van a dar lugar, para el donante, a la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Las cuotas sociales.

Se consideran rentas exentas, 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.

Se trataría del ingreso habitual de las asociaciones, que se diferencia de los donativos por el carácter periódico del pago por parte de los asociados y por su cuantía determinada. Cuando se trate de adquisiciones lucrativas esporádicas también tendrán la consideración de rentas exentas pero en concepto de donativos.

Debe tratarse de aportaciones sin contraprestación, es decir, deben ser transmisiones a título lucrativo por parte de quien las realiza

- Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas. Cuando las subvenciones vayan destinadas a financiar de modo permanente una actividad económica o bien a asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación, se considerarán rentas de esas actividades. En otro caso, si las subvenciones tienden a financiar la estructura fija de la entidad no afecta a explotaciones económicas o bien actividades sociales no económicas son rentas exentas.

- Ingresos obtenidos en virtud de convenios de colaboración empresarial.

El convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general puede definirse como aquel por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo, 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.

El convenio de colaboración constituye una figura intermedia entre el contrato de patrocinio publicitario y la donación puramente desinteresada. En el convenio al donatario se le exige una determinada conducta: difundir la participación del colaborador en las actividades reguladas o financiadas a través del convenio. Entendemos que se trata de una obligación positiva y no una carga a soportar por las entidades beneficiarias del mecenazgo.

La Ley 49/2002 en su artículo 25 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. Por ello, los ingresos obtenidos a través de convenios no tienen la naturaleza de rendimientos derivados de explotaciones económicas.

- Ingresos derivados de contratos de patrocinio publicitario

El contrato de patrocinio publicitario no debe ser confundido con el convenio de colaboración empresarial. El primero de ellos se encuentra regulado en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad. En estos contratos 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. El régimen jurídico de estos contratos es el aplicable al contrato de difusión publicitaria. Su diferencia respecto de los convenios de colaboración estribaría en la preponderancia de los fines publicitarios del patrocinador a diferencia de los convenios, en los cuales lo capital es la afectación finalista de la ayuda económica al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad. Desde mi punto de vista, atendiendo al carácter y naturaleza principal de ambas figuras, considero que coinciden en aspectos básicos, los cuales explican suficientemente la equiparación que, de las dos formas publicitarias, ha hecho la Ley 49/2002, considerando rentas exentas los ingresos procedentes de cualquiera de ellas en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad beneficiaria de la ayuda económica en cuestión.

- b) Rentas procedentes del patrimonio

El apartado 2 del artículo 6 detalla la exención de las rentas que deriven del patrimonio mobiliario e inmobiliario, y especifica que entre ellas se encuentran los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

Entre las rentas exentas del capital mobiliario se encuentran tanto los intereses como las participaciones en beneficios y dividendos.

Por todo ello, a través de la actual ley se impulsa el uso de estas participaciones como mecanismo de inversión, lo que en la práctica supone, en muchos casos, una importante fuente de recursos para estas entidades. Recordemos que las ESFL tienen permitido participar en el capital de sociedades mercantiles siempre y cuando destinen estos ingresos a alcanzar sus fines.

- c) Rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones de bienes y derechos por cualquier título.

La exención prevista para las ganancias de capital se reconoce para todas ellas con independencia de que provengan de transmisiones, adquisiciones onerosas o lucrativas, y con independencia de la naturaleza de los bienes que se transmitan o adquieran. Esto se explica porque como ya se ha comentado, las ESFL deben invertir dichas ganancias en fines de interés general.

d) Explotaciones económicas exentas: Artículo 7 de la Ley 49/2002

Del artículo 3.3 de la Ley 49/2002 se desprende que las ESFL que deseen optar por el régimen fiscal especial no podrán realizar explotaciones económicas ajenas a sus fines. Este requisito se entiende cumplido cuando el importe neto de la cifra de negocios de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no exceda del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

El artículo 7 establece qué explotaciones económicas, relacionadas con los fines de la entidad, están además exentas de tributación. El resto de las actividades económicas que las ESFL pudieran desarrollar sin quedar excluidas del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, estarían por tanto sujetas a tributación en los términos fijados por la Ley.

Este artículo es de gran importancia, puesto que de él depende que para la consecución de sus fines, estas entidades, no sólo puedan desarrollar explotaciones económicas libres de gravamen, sino que las puedan llevar a cabo con carácter principal, o como principal fuente de recursos, es decir, que puedan funcionar como empresas cuando la actuación empresarial sea paralela o simultánea al interés general de la ESFL.

Una primera agrupación de explotaciones económicas exentas estaría formada por aquellas que se dedican a la prestación de determinados tipos de servicios:

- Las comprendidas en el artículo 7.1 como serían explotaciones económicas para la prestación de servicios de asistencia social, promoción y gestión de la acción social e inclusión social, la protección de la infancia y la juventud, la asistencia a la tercera edad, la asistencia a refugiados, asilados, emigrantes, inmigrantes y transeúntes, la asistencia a alcohólicos y toxicómanos, la reinserción social y la prevención de la delincuencia o la cooperación internacional. Resulta destacable que la exención cubre también a las actividades auxiliares o complementarias de estas actividades, así como los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte.

- Las comprendidas en el artículo 7.2, relacionadas con la prestación de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, que incluye las actividades auxiliares o complementarias de estos servicios, como serían la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte.

- Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que la prestación de esos servicios esté relacionada con dichas prácticas.

Un segundo bloque de explotaciones económicas exentas, estaría integrado por aquellas que presentase una finalidad educativa, cultural o de investigación. También comprende la exención de las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a las ESFL. Algunas de estas explotaciones también están exentas en el IVA.

Por último, es importante señalar que también podrán estar exentas aquellas 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, de una parte, y el desarrollo de lo que denomina explotaciones económicas de escasa relevancia, de otra. Para que las explotaciones económicas tengan un carácter meramente auxiliar o complementario, el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas no podrá exceder del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad y para que sean consideradas de escasa relevancia el importe neto de la cifra de negocios no podrá superar en conjunto 20.000 euros.

Martín Pascual, C.¹¹ muestra en una de sus obras un ejemplo que recoge los conceptos anteriormente tratados. Imagínese, el caso de una ESFL dedicada a la organización de exposiciones que publica catálogos de los artistas que realizan exposiciones y una revista de arte, que se colocan a la venta. Estas actividades pueden considerarse como una explotación económica auxiliar a la actividad principal de la ESFL, que de llevarse a cabo por una explotación económica también estaría exenta, en virtud del apartado 8 del artículo 7. Por ello, por su carácter auxiliar de la actividad que tenga por objeto la ESFL, incluso llevada a cabo por una explotación económica, estaría exenta de acuerdo con el apartado 11 del artículo 7.

Por el contrario, si la ESFL tuviera por objeto la defensa del medio ambiente y publicase y vendiese una revista como complemento de su actividad para hacerse con recursos adicionales, esta explotación económica estaría sujeta si para la defensa del medio ambiente se hubiese puesto en marcha una explotación económica, puesto que esta explotación no estaría exenta de acuerdo con la lista del artículo 7. En caso contrario, es decir, si la defensa del medio ambiente no se llevara a cabo mediante una explotación económica, cabría admitir que la publicación y venta de la revista estuviese exenta, siempre y cuando se cumpliesen los requisitos exigidos en el apartado 11 del artículo 7.

Se puede concluir, señalando que las ESFL gozarán de una exención total por las rentas que obtengan cuando se destinen a los fines de interés general que tengan por objeto, siempre y cuando entre esas rentas no se encuentren las derivadas del ejercicio de explotaciones económicas no exentas en virtud de lo que establece el artículo 7 de la Ley 49/2002.

e) Otras rentas exentas

El artículo 6.5 señala que también estarán exentas todas aquellas rentas que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las ESFL y que procedan de rentas exentas incluidas en algunos de sus apartados. En este apartado se amplía la exención de las rentas obtenidas por las ESFL a cualquier otra que deba ser atribuida o imputada a la entidad.

2- RENTAS NO SUJETAS A RETENCIÓN

Según el artículo 12 de la Ley 49/2002, todas las rentas exentas en virtud de la misma no están sujetas a retención ni ingreso a cuenta, remitiéndose al reglamento de la Ley para determinar el procedimiento de acreditación de las ESFL a efectos de la exclusión de esta obligación de retener.

Las leyes del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades establece la obligación de retener e ingresar en el Tesoro, a cargo de las personas físicas, jurídicas y otras entidades que satisfagan o abonen rentas sujetas al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades. De manera razonable se ha establecido con rango legal que las rentas exentas no deben estar sometidas a retención ni ingreso a cuenta y con rango reglamentario se delega el procedimiento para acreditar dicha exclusión del sometimiento a retención. Esta norma resulta muy necesaria y práctica, puesto que resuelve, con rango legal, los casos de exclusión de la obligación de retener y su procedimiento de acreditación de dicha exclusión.

Con la presente ley, no sólo están no sujetas a retención las rentas exentas, sino que, en caso de que la cuota diferencial del Impuesto sobre Sociedades resultase negativa, la Administración deberá proceder a la devolución del exceso de pagos a cuenta que haya determinado ese resultado.

¹¹ Martín Pascual, C, (2003): El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. Págs.65-66

3- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

En el artículo 8 de la Ley 49/2002 queda detallado cómo se determina la base imponible de las ESFL, indicando que estará formada únicamente por las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas. Con carácter supletorio, también se atiende a la información que recoge la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Aquellos gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas se consideran gastos no deducibles en función a la letra a) del artículo 8.2. Esta situación se debe al hecho de que las rentas de las ESFL son gravadas en función a su origen y principio de correspondencia entre ingresos y gastos. De tal modo, si las rentas que han podido originarlos no están gravadas por el Impuesto sobre Sociedades, tampoco podrán deducirse los gastos soportados para la obtención de dichas rentas.

Sin embargo, este mismo apartado permite como novedad deducir aquellos gastos que son parcialmente atribuibles a las rentas no exentas, en función del porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas respecto de los ingresos totales de las ESFL.

De acuerdo con lo citado en la letra b) del artículo 8.2, no se consideran gastos deducibles los importes correspondientes a la amortización de los elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. Sin embargo, añade que las amortizaciones destinadas a amortizar elementos parcialmente afectados, serán deducibles en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de la explotación económica no exenta.

Para finalizar, en el apartado c) del artículo 8.2 señala que las cantidades que supongan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas tendrán la consideración de gasto no deducible. Ello nos muestra una vez más que lo realmente determinante para disfrutar de la exención de estas rentas en el Impuesto sobre Sociedades, no es el destino sino su origen.

4- TIPO DE GRAVAMEN

Si resultase positiva la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ésta será gravada al tipo del 10 por cien, inferior al tipo general del 28 por cien en el año 2015 y el 25 por cien para el 2016. Por lo tanto, se mantiene el tipo reducido de gravamen del 10 por cien, que por ello recaerá exclusivamente sobre los resultados económicos de las explotaciones económicas no exentas, es decir, las realizadas por las ESFL y relacionadas con sus fines pero no incluidas en el artículo 7 y las explotaciones económicas ajenas a tales fines.

4.2.4- Tributos Locales

La Ley 49/2002 dedica el capítulo tres a los Tributos locales y de él se desprende la ampliación de las exenciones referente a dos impuestos: El Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Además se incorpora una exención en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Aunque no se trata de una aplicación automática de la exención de los tributos locales de las entidades no lucrativas, basta la comunicación y el cumplimiento de los requisitos legales exigidos. No es necesario que se “solicite” previamente la exención en cada ayuntamiento.

Dichas exenciones se aplicarán en los periodos impositivos iniciados con posterioridad a la presentación de la correspondiente declaración censal en la que se contenga la opción por dicho régimen fiscal.

EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002 expone que aquellos bienes de los que las ESFL sean titulares, como propietarias, titulares de un derecho real de usufructo o superficie, o de una concesión administrativa, estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, excepto aquellos afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Lo cual quiere decir, que tan sólo disfrutarán de la exención, aquellos bienes inmuebles afectos al desarrollo de las explotaciones económicas declaradas exentas en el artículo 7 de la Ley 49/2002.

Además, este mismo apartado amplía y aclara la exención que condiciona la afectación de los bienes inmuebles a varias circunstancias. Por una parte, a que las actividades constituyan el objeto o actividad específica de las ESFL, por otra a que no se utilice principalmente en explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica, y por último, a que los bienes inmuebles no estén cedidos a terceros.

EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El apartado 2 del artículo 15 de la Ley 49/2002 declara exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las ESFL que desarrollen explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con su artículo 7. No obstante, aún gozando de la exención, las ESFL deben presentar su declaración de alta en la matrícula del Impuesto y, la de baja en caso de cese de la actividad, lo cual es comprensible ya que el IAE cumple además de una función recaudatoria una función censal referente a las actividades económicas desarrolladas en el territorio nacional y a sus titulares.

EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El apartado 3 del artículo 15 de la Ley 49/2002 establece que estarán exentos aquellos incrementos en los que la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

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 por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

4.3- TÍTULO III DE LA LEY 49/2002 DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

El título III, dedicado a la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo, incorpora por primera vez la interpretación auténtica, dada por el propio legislador, del término mecenazgo. Por mecenazgo se entiende la participación privada en la realización de actividades de interés general. Este título queda organizado en tres capítulos. El primero de ellos está dedicado a las entidades beneficiarias, el segundo al régimen fiscal de las donaciones y aportaciones y el último al régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, como el caso de los convenios de colaboración, gastos en actividades de interés general y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

A pesar de abordar nuevas y mejores oportunidades de desgravaciones fiscales para los sujetos privados, muchos autores consideran que dichas medidas siguen resultando conservadoras en algunos aspectos, manteniéndose todavía la tradicional discriminación entre los incentivos por donativos que favorece a las personas jurídicas respecto a las personas físicas, sin que exista una razón objetiva que lo justifique.

* ENTIDADES SUSCEPTIBLES DE GENERAR BENEFICIOS FISCALES AL MECENAZGO

1- Entidades beneficiarias relacionadas en el artículo 16 de la Ley 49/2002.

Los incentivos fiscales recogidos en la citada Ley serán de aplicación respecto de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor no solamente de las entidades que se definen como entidades no lucrativas por el propio texto legal, sino también a otras entidades. Las siguientes instituciones y entidades pueden por tanto dar lugar a los beneficios fiscales por mecenazgo:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que le sea de aplicación el régimen tributario previsto en el Título II de la Ley 49/2002. Hablamos de aquellas entidades que, cumpliendo todos y cada uno de los requisitos del artículo 3 de la Ley, (como por ejemplo que persigan fines de interés general, que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, que estén inscritas en el registro correspondiente, que elaboren anualmente una memoria económica...) sean: Fundaciones; Asociaciones declaradas de utilidad pública; Las Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que adopten la forma de fundación o de asociación declarada de utilidad pública; Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; Las Federaciones y Asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

b) 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.

c) Las Universidades Públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

2- Otras entidades privilegiadas recogidas en la norma

En las Disposiciones adicionales de la presente Ley queda recogida otra serie de entidades que también generarán beneficios fiscales en los mecenas aportantes, en caso de ser receptoras del mecenazgo, y sin que las mismas deban cumplir con todos o alguno de los requisitos del artículo 3 de la Ley. Hablamos de las siguientes entidades: La ONCE y la Cruz Roja Española; La Obra Pía de los Santos Lugares; Los Consorcios Casa de América, Casa Asia e "Institut Europeu de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña; Las Fundaciones de entidades religiosas que estén inscritas en el Registro de Entidades Religiosas y cuyos cargos representativos sean gratuitos; Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación entre el Estado español con otras Iglesias, confesiones y comunidades religiosas; El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

Como conclusión, podríamos destacar que las entidades potencialmente beneficiarias se configuran como una lista totalmente cerrada, que no permite su ampliación por vía reglamentaria respecto a los entes públicos y organismos autónomos administrativos.

Por lo tanto, las entidades que no estén relacionadas no podrán actuar como donatarias del mecenazgo incentivado de la Ley 49/2002 aunque persigan fines

análogos de interés general a los de aquéllas. Esta situación es preocupante por ejemplo para las ONG's (Organizaciones no gubernamentales para el desarrollo), ya que a pesar de estar presente en el artículo 2 de la Ley 49/2002 como entidades sin ánimo de lucro a los efectos de esta Ley, lo cierto es que ello sólo ocurre si presentan una estructura fundacional o de asociación declarada de utilidad pública. En la práctica esto dejaría totalmente al margen de la presente Ley al 75 por cien de las ONG's que son simples asociaciones sin ánimo de lucro y carecen de la mencionada declaración.

* RÉGIMEN FISCAL DE LAS DONACIONES Y APORTACIONES

1- Sujetos privados aportantes o donantes

A continuación, me gustaría hacer mención al aspecto subjetivo al que se le podrán aplicar los beneficios fiscales contemplados en la norma. La Ley 49/2002 persigue incentivar fiscalmente la participación privada en actividades de interés general (mecenazgo), por lo tanto, los beneficiarios del régimen fiscal de incentivos que se analizará más adelante no pueden ser otros que los sujetos de Derecho privado, sean éstos personas físicas o jurídicas.

Respecto a las Administraciones Públicas, pueden ser beneficiarias del mecenazgo como receptores de las aportaciones, pero no como sujetos "donantes" a los que les sean de aplicación los incentivos fiscales, entendiéndose que la finalidad intrínseca de las Administraciones Públicas es la consecución del interés general.

A pesar de ello, sí sería de aplicación a aquellas sociedades mercantiles participadas de manera exclusiva o mayoritariamente por las Administraciones Públicas, así como a sociedades de capital mixto, siempre que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades y no realicen habitualmente actividades de interés general.

2- Donativos, donaciones y aportaciones deducibles

La cesión sin cargos de bienes y derechos de contenido económico a favor de las entidades beneficiarias susceptibles de producir beneficios fiscales, supone la forma de mecenazgo típica, sin que en ningún caso se tenga en consideración la posibilidad de que la prestación gratuita de servicios a las entidades sin fines lucrativos pueda dar lugar a los beneficios fiscales.

La Ley 49/2002 establece en su artículo 17 que dará derecho a practicar las deducciones previstas en la Ley los siguientes donativos, donaciones y aportaciones puros y simples e irrevocables, realizados a favor del conjunto de entidades ya comentadas. Cualquier otro supuesto no plasmado en este artículo 17 y/o en los artículos 25 a 27 relativos al régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, queda expresamente excluido del ámbito de aplicación de los beneficios fiscales contemplados en la Ley 49/2002.

Aquellos que se encuentran recogidos en el artículo 17 son los siguientes:

a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.

Las donaciones de dinero o efectivo metálico se configuran como el supuesto más clásico y habitual. En el artículo 17 de la presente Ley no se establece, a priori, ninguna obligación sobre el destino del dinero por parte de la entidad donataria para que dé derecho a la pertinente deducción fiscal. Sin embargo, en el certificado que debe emitir la entidad donataria acreditando el donativo efectuado, se deberá especificar el destino que la entidad donataria dará al importe donado, lo que de manera indirecta constituye una garantía de la efectiva aplicación de las cantidades recibidas a la satisfacción del interés general.

b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

Sólo se admite en el caso de que dichas aportaciones dinerarias no se correspondan con una efectiva prestación de servicios. La Dirección General de Tributación ha sido muy restrictiva en este aspecto e incluso ha denegado la deducción fiscal en los supuestos en que la asociación declarada de utilidad pública no presta servicios específicos al asociado y/o en condiciones especiales, pero tiene por objeto la defensa de los intereses comunes de sus miembros. El incentivo fiscal es aplicable tanto a las personas físicas como jurídicas.

c) La 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 al que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

e) Bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en sus normativas reguladoras.

f) 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.

3- Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones

La deducción de un porcentaje de las cantidades o valor de lo aportado en la cuota del impuesto que grava la renta del aportante constituye el incentivo fundamental para los mecenas o aportantes de los donativos, donaciones y aportaciones.

En relación a todo esto, el artículo 18 de la presente Ley establece los siguientes supuestos:

a) La base de la deducción será en los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, la base de la deducción será el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En la constitución de derechos reales de usufructo a título gratuito:

- *Inmuebles.* Ante un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, la base de la deducción consistirá en la cantidad anual resultante de aplicar en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo el 2 por cien al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

- *Valores.* Ante un derecho real de usufructo sobre valores, la base de la deducción estará relacionada con el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo.

- *Resto de bienes.* Ante un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, la base de la deducción será el importe anual que se obtenga después de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución siguiendo las normas del LITPAJD y sin que el valor así determinado pueda ser superior al 70 por 100 del valor del bien

d) En los donativos o donaciones de obras de arte:

- *Patrimonio Histórico Español.* En este caso, la base de la deducción dependerá de la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. Si se

tratase de bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la junta valorará de igual modo, la suficiencia de la calidad de la obra.

• *Obras de arte de calidad garantizada.* De igual modo que en el caso anterior, la base de la deducción consistirá en la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

4- Tipo de deducción respecto a la cuota íntegra del impuesto que grava la renta del aportante

A continuación se detallan los diferentes tipos de deducción y límites que existen en función del impuesto que grava la renta del aportante:

a) Los *contribuyentes* del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra en el año 2015 el 50 por 100 de los primeros 150 euros del importe de la donación y un 27,5 por 100 sobre el exceso. Llama la atención que para el año 2016 se incrementa este porcentaje de manera bastante notable, pasando a ser la deducción del 75 por cien sobre los primeros 150 euros y un 30 por cien sobre el exceso de la donación. No se debe pasar por alto que para aquellos donantes “fieles”, es decir, aquellos que hubieran realizado en los dos periodos impositivos anteriores donaciones a una misma entidad por importe igual o superior al ejercicio anterior, el porcentaje de deducción sobre el exceso aumentaría en 5 puntos, pasando a ser del 32,5 por cien en 2015 y 35 por cien 2016.

La base de la deducción calculada conforme a lo establecido en el artículo 18 de la Ley 49/2002 se computará a efectos del límite previsto en el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El tope de la base de la deducción es del 10 por cien de la base liquidable del contribuyente. En caso de donaciones a entidades sin fines no lucrativos no acogidas a la Ley 49/2002 el porcentaje de la deducción es del 10 por cien.

b) *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades* tienen derecho a deducir de la cuota íntegra minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en la Ley del Impuesto de Sociedades el 35 por 100 de la base de la deducción. También aquí se observa la intención de fidelizar a los donantes. Por tanto, si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donaciones a una misma entidad por importe igual o superior al del periodo impositivo anterior, el porcentaje de deducción será el 37.5 por 100 en el año 2015 y del 40 por cien para el 2016. 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.

La base de esta deducción no podrá superar el 10 por 100 de la base imponible del periodo impositivo. Las cantidades que superen dicho límite se podrán aplicar en los periodos impositivos que finalicen en los 10 años inmediatos y sucesivos.

c) *Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes* que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción prevista para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Aquellos que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción prevista para los contribuyentes del IRPF en las declaraciones que presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

La base de esta deducción no podrá superar el 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

5- Actividades prioritarias de mecenazgo

La Ley de Presupuestos Generales del Estado prevé en relación a dichas actividades y entidades que podrá elevarse en 5 puntos porcentuales como máximo los porcentajes y límites comentados anteriormente.

Según lo establecido en el artículo 22 de la Ley 49/2002, algunas de Las actividades consideradas prioritarias de mecenazgo para el año 2015 serían: Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios; los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas; la conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo XIII de esta Ley, etc.

6- Exención de las alteraciones patrimoniales derivadas de donativos, donaciones y aportaciones

Según recoge la Ley 49/2002 en el apartado primero de su artículo 23, aquellas ganancias patrimoniales y rentas positivas del donante o aportante que se pongan de manifiesto debido a donativos, donaciones y aportaciones fiscalmente deducibles, estarán exentas sin excepción del IRPF, del IS y del IRNR.

Es destacable que según la norma sólo las rentas positivas están exentas de tributación. Las rentas negativas podrán integrarse en la declaración correspondiente, y compensarse con el resto de ganancias patrimoniales que el contribuyente haya obtenido en el mismo periodo impositivo.

7- Justificación documental

La Ley 49/2002 establece en su artículo 24 que será necesario justificar la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles a través de una certificación expedida por la entidad beneficiaria que deberá contener los siguientes extremos:

a) Aquellos datos que permitan identificar al donante y a la entidad donataria, como por ejemplo el NIF; Mención expresa donde se indique que a la entidad donataria le es aplicable la Ley 49/2002; Si el donativo es dinerario, deberá especificarse la fecha e importe del mismo; En el caso de donativo no dinerario, la entrega del bien donado deberá acreditarse mediante documento público u otro documento auténtico.

b) Detallar el destino que la entidad donataria va a dar al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica y mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de las donaciones.

Señalar también, que según lo establecido en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002 y el artículo 6.2 del Real Decreto 1270/2003, las entidades beneficiarias de mecenazgo están obligadas a remitir a través del modelo 182 a la Administración tributaria durante el mes de enero de cada año, la información sobre las certificaciones expedidas durante cada año natural en la que se harán constar además de los datos identificativos de la entidad beneficiaria del mecenazgo, la siguiente información respecto a los donantes y aportantes: Nombre y apellidos; Razón o denominación social; NIF; Importe del donativo o aportación y en el caso de donativos en especie se requerirá la valoración de lo donado o aportado; Referencia a si el donativo o aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por la Ley de Presupuestos Generales del Estado; Información referente a la revocación de los donativos y aportaciones que en su caso se hayan producido; Indicar si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas.

A continuación se muestra un cuadro a modo de resumen sobre los beneficios fiscales para los mecenas:

DONANTE	OBJETO DONACIÓN Y/O APORTACIÓN	BASES DE LA DEDUCCIÓN	LÍMITE DEDUCCIÓN
<p>PERSONA JURÍDICA</p> <p>Porcentaje de deducción:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 35 por cien del importe del donativo en la cuota íntegra del IS cuando el objeto de la donación y/o aportación sea dinero, bienes (muebles, inmuebles y derechos), cesión gratuita de un derecho real de usufructo sobre inmuebles, cesión gratuita de usufructo sobre valores y cesión gratuita de usufructo sobre otros bienes y derechos. • 100 por cien de la aportación en la base imponible del IS para los casos de convenios de colaboración y contratos de patrocinio publicitario. 	1. Dinero.	La base de la deducción será el importe del donativo dinerario.	10 por 100 de la base imponible de la sociedad, pero las cantidades no deducidas podrán aplicarse a las liquidaciones de los 10 años inmediatos sucesivos.
	2. Bienes (muebles, inmuebles y derechos).	El valor contable de la donación en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre Patrimonio.	10 por 100 de la base imponible de la sociedad, pero las cantidades no deducidas podrán aplicarse a las liquidaciones de los 10 años inmediatos y sucesivos.
	3. Cesión gratuita derecho real de usufructo sobre inmuebles.	La base del usufructo que se calcula a razón del 2 por 100 del valor catastral por cada año de duración del usufructo.	10 por 100 de la base imponible de la sociedad, pero las cantidades no deducidas podrán aplicarse a las liquidaciones de los 10 años inmediatos sucesivos.
	4. Cesión gratuita usufructo sobre valores.	La base del usufructo que se calcula en relación al importe de los dividendos y/o intereses recibidos por la fundación usufructuaria para cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.	<i>Idem</i>

	5. Cesión gratuita usufructo sobre otros bienes y derechos.	La base del usufructo que se calcula en función del importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero a cada ejercicio al valor del usufructo determinados según las normas del ITP y AJD.	<i>Idem</i>
	6. Convenio de colaboración (aportación económica a cambio de difusión del colaborador).		- Sin límite
	7. Contrato patrocinio publicitario.		- Sin límite
<p>PERSONA FÍSICA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Porcentaje de deducción para todo objeto de donación y/o aportación excepto convenios de colaboración y contratos de patrocinio publicitario <p><u>Año 2015</u> Hasta 150 euros, un 50 por cien. Sobre el exceso, un 27,5 por cien.</p> <p><u>Año 2016</u> Hasta 150 euros, un 75 por cien. Sobre el exceso, un 30 por cien.</p>	1. Dinero.	La base de la deducción será el importe del donativo dinerario.	10 por 100 de la base liquidable.
	2. Bienes (muebles, inmuebles y derechos).	El valor contable de la donación en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre Patrimonio.	<i>Idem</i>
	3. Cesión gratuita derecho real de usufructo sobre inmuebles.	La base se calcula a razón del 2 por 100 del valor catastral por cada año de duración del usufructo.	<i>Idem</i>

<ul style="list-style-type: none"> • Porcentaje de deducción para convenios de colaboración: 100 por cien de la aportación como gasto deducible • Porcentaje de deducción para contratos de patrocinio publicitario: 100 por cien de la aportación en I base imponible del IS. 	4- Cesión gratuita usufructo sobre valores.	La base se calcula en relación al importe de los dividendos y/o intereses recibidos por la fundación usufructuaria para cada uno de los periodos impositivos de duración del usufructo.	<i>Idem</i>
	5. Cesión gratuita usufructo sobre otros bienes y derechos.	La base se calcula en función del importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinados según las normas del ITP y AJD.	<i>Idem</i>
	6. Convenio de colaboración (aportación económica a cambio de difusión del colaborador). Únicamente empresarios y/o profesionales (no sujetos a IVA).	Deducción del 100 por 100 de la aportación como gasto deducible.	- Sin límite
	7. Contrato patrocinio publicitario. Únicamente empresarios y/o profesionales (sujeto a IVA).	El importe total aportación.	- Sin límite

Tabla 4.3.1. Régimen fiscal del Patrocinio y Mecenazgo.

Fuente: Elaboración propia a partir de Muñoz Machado, S; Cruz Amorós, M; Lorenzo García, R.

Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo. (2005, Pp. 1058-1060).

*** SUPUESTOS ESPECIALES DE PATROCINIO Y MECENAZGO**

A diferencia de las donaciones y aportaciones del Capítulo II, donde el mecenazgo está relacionado con la intervención de los particulares, las actividades recogidas en el Capítulo III se desarrollan únicamente en el ámbito empresarial.

Por tanto, los tres últimos artículos de la presente Ley, que corresponden al Capítulo III, están dedicados a aquellas actividades denominadas "otras formas de mecenazgo" y estaríamos hablando de: Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, gastos en actividades de interés general, y por último, programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

a) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general (art.25)

La Ley 49/2002 lo define en su artículo 25 como aquel convenio por el cual las entidades a las que se refiere el artículo 16, 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.

Es importante remarcar, que la presente Ley amplía los beneficios fiscales por el concepto de “ayuda económica”, teniendo ahora en todo caso, las cantidades satisfechas o los gastos realizados, la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible del colaborador, empresario o profesional persona física o jurídica, sin limitación en cuanto a su importe.

Esta fórmula de colaboración empresarial es denominada por parte de la doctrina como “mecenazgo empresarial”, ya que existe por parte del colaborador un interés o contraprestación, distinguiéndose del mecenazgo tradicional, “puro”, caracterizado por tratarse de donaciones y aportaciones incondicionadas, puramente altruistas y dominadas únicamente por el ánimo de liberalidad del donante o aportante.

La Ley 49/2002 establece en el primer apartado de su artículo 25 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”. Lo cual confirma la no sujeción al IVA de la entidad beneficiaria en el ámbito de estos contratos y la búsqueda de salvaguardar el principio de integridad de la aportación.

El artículo 25 de la Ley 49/2002 finaliza remarcando la incompatibilidad de este beneficio con el resto de incentivos fiscales recogidos en la Ley, lo cual es especialmente relevante, debido a la enorme amplitud de este incentivo, en el caso del beneficio fiscal aplicable a la realización de gastos en actividades de interés general. Con ello, el legislador trata de evitar una superposición de normas que pudiera dar lugar a malentendidos respecto a la existencia de un doble beneficio fiscal en estos casos.

b) Gastos en actividades de interés general (art.26)

Como también ocurre en el caso de los convenios de colaboración empresarial, en la presente Ley se produce un aumento de los beneficios fiscales aplicables a los gastos en actividades de interés general.

Cabe destacar el artículo 26 de la presente Ley, donde van a estar presente todos los gastos empresariales que, de forma directa o indirecta, pueden perseguir la atención del interés general en los términos definidos en el artículo 2, número 1º de la Ley. En el apartado segundo de este artículo se recoge una regla de incompatibilidad que impide que se apliquen el resto de incentivos fiscales previstos en la Ley a aquellos gastos que hayan sido objeto de deducción en aplicación del beneficio fiscal establecido para gastos en actividades de interés general.

c) Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art.27)

Comencemos por definir qué entiende nuestro reglamento por programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Según recoge el artículo 27 de la Ley 49/2002, es “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”.

A continuación se muestra lo establecido en el segundo punto del artículo 27:

“La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará al menos los siguientes extremos: La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años; La creación de un consorcio o a 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; Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento; Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente”.

Los beneficios fiscales vinculados al Impuesto sobre Sociedades podrán tratarse de:

- Deducción en la cuota íntegra del impuesto del 15 por 100 de los gastos e inversiones que, cumpliendo los correspondientes planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo oportuno, se realicen por los siguientes asuntos: Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos (los terrenos no tienen esta consideración y quedan excluidas las inversiones para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones o electricidad, así como otros suministros); rehabilitación de edificios y otras construcciones que traten de realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa; realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para lanzar y dar a conocer el acontecimiento.

- Aplicación de las deducciones previstas en los artículos 19, 20, y 21 de la Ley 49/2002 (deducciones por donativo, donaciones y aportaciones) por las donaciones y aportaciones que se realicen a favor del consorcio encargado de la ejecución del respectivo programa.

A efectos de la aplicación de las deducciones previstas en los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, los programas y actividades aprobados por el consorcio en el marco de los respectivos acontecimientos tendrán, en todo caso, la calificación de “actividades prioritarias de mecenazgo”. Por tanto, se elevarán siempre hasta el máximo posible, cinco puntos porcentuales, los porcentajes y límites, establecidos con carácter general en los artículos 19, 20 y 21, para donaciones y aportaciones efectuadas a favor de las entidades del artículo 16 o, en su caso, del consorcio u órgano administrativo correspondiente, que tengan encomendada la realización de dichos programas o actividades.

Los beneficios fiscales vinculados al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados podrán consistir en una bonificación del 95 por 100 de la cuota respecto de las adquisiciones de bienes y derechos destinados, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de las inversiones señaladas previamente en el primer punto

En relación a los tributos locales, los beneficios fiscales podrá consistir en: Bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondiente a actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que deban realizarse durante la celebración del acontecimiento, como parte del programa elaborado por el consorcio u órgano administrativo oportuno; Bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo del correspondiente programa.

El artículo 8 trata de aclarar, de una forma no demasiado exitosa, qué debemos entender por “relacionadas exclusivamente”, aludiendo a operaciones basadas en actos de promoción y desarrollo de la programación oficial del acontecimiento.

Los artículos 9, 10, 11 y 12 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 49/2002, regulan el procedimiento requerido para reconocer los beneficios fiscales en el marco de los respectivos programas por parte de la Administración tributaria, así como también para conseguir las oportunas certificaciones del consorcio u órgano administrativo correspondiente, y otros mecanismos de control, para garantizar la correcta aplicación de dichos beneficios fiscales.

5. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN PARCIAL

Recordemos, que referente al Impuesto sobre Sociedades, existe el Régimen de las entidades parcialmente exentas, aplicable a las fundaciones y demás entidades no lucrativas que no cumplan los requisitos de la Ley 49/2002 u opten voluntariamente por no acogerse al régimen fiscal especial presente en esta reglamentación. Estas entidades parcialmente exentas a las que se está haciendo mención se encuentran localizadas en el primer punto del apartado 3 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades bajo la designación de exenciones. Se denomina régimen de exención subjetiva parcial o mixta porque si bien afectan a unas entidades concretas, no abarcan la totalidad de las rentas obtenidas por ellas. Además, en el capítulo XIV y más concretamente en los artículos 109, 110 y 111 se desarrollan con más detalle este régimen de exención parcial.

Se trata del régimen fiscal que se aplica a la mayor parte de las entidades sin fines lucrativos, especialmente en el campo asociativo, si tenemos presente los numerosos requisitos que deben cumplir estas entidades para que se les aplique el régimen de la Ley 49/2002.

En los siguientes aspectos se muestra como la protección que concede el Derecho a las entidades beneficiarias de este régimen es mucho más reducida que la que otorga la Ley 49/2002:

- El ámbito material de la exención de rentas es muy inferior. En el régimen de la Ley 49/2002 las únicas rentas sujetas y no exentas son las que derivan de explotaciones económicas diferentes de las del artículo 7.

- El tipo de gravamen aplicable a la base imponible es muy superior (25 por 100) al del régimen especial (10 por 100).

- No son aplicables a las donaciones que reciban los importantes beneficios fiscales establecidos para las entidades beneficiarias de mecenazgo. Teniendo en cuenta lo anterior, la Ley del IRPF establece en su artículo 68.3 dos deducciones diferentes para las donaciones efectuadas por personas físicas:

a) Las deducciones previstas cuando sea aplicable la Ley 49/2002. Esto es, la deducción del 25 % en cuota con límite del 10 % de la base liquidable, establecida en el artículo 19 de la Ley 49/2002.

b) El 10 % de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.

El régimen se aplica automáticamente a aquellas ESFL que no hayan optado, no estén en el ámbito de aplicación o hayan incumplido los requisitos para la aplicación del régimen de la Ley 49/2002. A una ESFL le puede ser aplicable uno de los dos regímenes especiales si cumple los requisitos para ello, pero nunca le resultará aplicable el régimen general, aun cuando éste pudiera resultarle más beneficioso en algunos casos.

- Rentas exentas

Se refiere a las rentas obtenidas por las entidades citadas en el artículo 9.3 y aparecen recogidas en el artículo 110 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

En este apartado se incluirían los ingresos obtenidos por la entidad a través de las cuotas periódicas de los asociados o benefactores, la realización de actuaciones tendentes a obtener y cobrar subvenciones públicas que financien el objeto social de la entidad y no explotaciones económicas, la recepción de donaciones y cualquier otro ingreso correspondiente a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad pública.

Asimismo, también estarían incluidos dentro de este apartado los ingresos derivados de la realización de convenios de colaboración en actividades de interés general que las entidades sin fines lucrativos pudieran firmar con cualquier tipo de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, por las cuales estas personas realizan una aportación económica, monetaria o in natura, a cambio de que la entidad sin fines lucrativos se comprometa a difundir la participación del colaborador. Sin embargo, si estas rentas se obtuviesen en el desarrollo de una explotación económica, no estarán amparadas por la exención.

Mientras el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas se limita a las rentas de las actividades que supongan su objeto social o finalidad específica, recordar que la ley 49/2002 establece una exención expresa respecto de las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas, sustituyéndose el anterior sistema por una lista cerrada de explotaciones, de tal manera que las rentas derivadas de la lista estarán exentas por disposición de dicha ley. Es importante remarcar, que por tanto, en el ámbito de la Ley 49/2002, la exención se extiende a las rentas obtenidas de las explotaciones complementarias y auxiliares de las dirigidas a cumplir los fines que persiguen estas entidades, siempre que respeten los límites establecidos en la propia norma, así como a las derivadas de las explotaciones económicas consideradas de escasa relevancia.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

En la actualidad, todas las rentas que pudieran obtener las entidades parcialmente exentas, incluidas las derivadas de incrementos y disminuciones de patrimonio, se determinarán aplicando las reglas contenidas en el Título IV del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS en adelante). Nos referimos a las normas contables y las reglas de valoración fiscales específicas incluidas en ese Título.

Esto implica que cuando un sujeto pasivo transmita a título lucrativo un elemento patrimonial, deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor neto contable. Además, la pérdida contable experimentada por la entidad producida al dar de baja los elementos patrimoniales no tiene el carácter de deducible, al incluir los donativos y liberalidades entre las partidas no deducibles.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil, conforme al método de amortización que se aplique conforme a los admitidos en esta Ley, fuera inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de la cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al periodo impositivo en que venció aquél.

6. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

La Disposición Adicional Tercera de la Ley 49/2002 modifica la letra A) del artículo 45.1 del Texto Refundido del ITPyAJD, para reconocer la exención en el ámbito de este impuesto a las ESFL a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que se acojan al régimen fiscal especial que contiene en los términos indicados en su artículo 14, esto es, mediante la opción oportuna efectuada a la Administración Tributaria.

Esta Disposición ha permitido, por una parte, armonizar los conceptos empleados en las dos normas, a efectos de reconocer la exención a las ESFL en el ámbito del ITPyAJD y, por otra, para acabar con el procedimiento especial de concesión de la exención previsto por las normas reguladoras de ese impuesto y los problemas que planteaba en relación con la determinación del momento en que podía aplicarse, ya que a partir de la Ley 49/2002 el reconocimiento de la exención viene condicionado simplemente a que, al presentar la autoliquidación en la que se aplique, se aporten todos los documentos acreditativos del derecho a su aplicación.

Se trata, por tanto, de una exención subjetiva que opera automáticamente por la aportación de esos documentos en la autoliquidación, por lo que afecta a las tres modalidades de gravamen contempladas en la normativa del impuesto, es decir, en relación con las transmisiones patrimoniales, las operaciones societarias y en relación con los actos jurídicos documentados.

7. REFERENCIA SOBRE EL IVA

La Ley 49/2002 no recoge ninguna previsión en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. El autor Cruz Amorós¹² también señaló que se echaba de menos un intento de adaptación del IVA a las características de las ESFL, ya que aunque no era un asunto absolutamente imprescindible, su inclusión habría evitado muchos problemas prácticos en relación a la gestión fiscal de estas entidades.

El IVA es tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de bienes y servicios y se encuentra regulado mediante la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. El IVA grava:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias (adquisiciones dentro de la Unión Europea) de bienes que, en general, serán realizadas por empresarios o profesionales, aunque en ocasiones puedan ser realizadas por particulares.
- Las importaciones de bienes independientemente de quien las realice, bien sea empresario, profesional o particular.

El IVA es un impuesto que ha pasado desapercibido para la doctrina a pesar de que existen problemas de trascendencia considerable a consecuencia de que, siendo un impuesto pensado para empresarios y profesionales, se aplica también a ESFL, teniendo en cuenta sobre todo que, casi la mitad los ingresos de este sector se obtienen vía cuota de los asociados e ingresos por ventas y prestaciones de servicios, por lo que en muchos casos están sujetas a IVA. Entre estos problemas, y en función de la forma en que lleven a cabo las actividades que le son propias en el cumplimiento de sus fines, se pueden destacar los siguientes:

a) En el caso de que operen gratuitamente en el cumplimiento de sus fines, las ESFL no estarían sujetas al impuesto, de manera que quedan en una situación totalmente gravosa frente al IVA, puesto que se comportarían como consumidores finales de unos bienes o servicios que, sin embargo, se adquieren para ser destinados a fines sociales. Esto significa que las cantidades que se paguen por este impuesto reducen las que se podrían destinar al cumplimiento de los fines de las ESFL.

De otro modo, podría darse el caso de que de forma ocasional, las ESFL realicen operaciones onerosas, de manera que puedan llegar a considerarse sujeto pasivo del IVA. En estos casos, la situación de las ESFL sería aún peor, puesto que, a partir de este momento, tendría que tributar en concepto de autoconsumo por todas las operaciones sujetas que se realicen de forma gratuita sobre la base del coste de la actividad, que sería mayor al valor de las compras o servicios por los que se ha pagado IVA, ya que habría que tener en cuenta el valor añadido por las ESFL.

b) Si cobran un precio por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que llevan a cabo, normalmente cuando el objeto de las ESFL coincide con el objeto de una actividad empresarial desarrollada con esta finalidad, la consecuencia será, en muchos casos, la misma, ya que les resultan aplicables determinadas exenciones reconocidas en el ámbito de las operaciones interiores.

No obstante, las exenciones en el IVA, en el ámbito de las operaciones interiores, no siempre suponen una ventaja para las ESFL. Cuando los IVA repercutidos fuesen superiores a los IVA soportados, lo que ocurrirá siempre que el coste de los servicios venga principalmente vía trabajo y aportaciones personales (voluntariado), sí serían beneficiosas estas exenciones, pero en caso contrario no, puesto que entonces el IVA soportado se convierte para ellas en una carga adicional más en razón de la imposibilidad de deducir del posible IVA repercutido el IVA soportado en sus

¹² Cruz Amorós (Expansión, 18 de julio de 2002).

adquisiciones de bienes y servicios, obligándose también a estas entidades a comportarse como consumidores finales de bienes o servicios que en realidad tienen otros destinatarios.

c) Otro de los problemas importantes deriva de la aplicación de la prorrata cuando realizan operaciones sujetas y operaciones exentas, fundamentalmente a la hora de incluir las subvenciones no vinculadas al precio en el denominador de la prorrata frente a la no consideración a estos efectos de las donaciones recibidas de particulares. En estos casos, se crean situaciones de desigualdad entre aquellas ESFL que se financian con cargo a los entes públicos y las que lo hacen con cargo a contribuciones privadas.

La mayor parte de las soluciones para las ESFL en el ámbito de este impuesto, no pueden ser adoptadas por el legislador español sin haber negociado antes una modificación en el ámbito comunitario. Entre las propuestas que se han formulado para solucionar estos problemas destacan dos opciones: Una sería reducir los tipos del IVA en relación con los bienes y servicios adquiridos por ESFL, que beneficiaría a todas las ESFL. La otra consistiría en establecer un tipo reducido o incluso un tipo cero para las entregas de bienes y servicios que realicen estas entidades, lo que beneficiaría sólo a las ESFL que realizasen actividades económicas, de manera que éstas tendrían derecho a deducir todos los IVA soportados, beneficiándose los destinatarios de los bienes o servicios proporcionados por las ESFL, que no tendrían que soportar IVA alguno vía precio.

8. CONCLUSIONES

El presente trabajo comienza examinando las principales características de las entidades sin fines lucrativos en nuestra sociedad, resaltando la importancia del llamado Tercer Sector, a pesar de no existir aún una definición y delimitación clara de las entidades que lo componen, aceptada por todos los países. Para ello, también se ha hecho mención al papel que juega el sector privado y sector público, se ha comentado tanto el enfoque europeo como el anglosajón, ya que ambos se han extendido a lo largo de todos estos años, y entre otras cosas, también se han explicado los aspectos más significativos de las principales entidades sin fines lucrativos en España.

Centrándonos en la materia fiscal, podríamos decir que la regulación del Tercer Sector se configura tomando como base dos posibles regímenes, cuya aplicación dependerá tanto de la forma jurídica de la entidad como del cumplimiento de una serie de requisitos. Por una parte, hablaríamos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo que contiene un régimen fiscal especial y privilegiado para este tipo de entidades. Tan sólo en lo no previsto por esta normativa, con carácter supletorio serán de aplicación las normas tributarias generales y, en particular, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Por otra, haríamos mención al régimen contenido en la normativa fiscal general y, en concreto, al régimen de las “entidades parcialmente exentas”, regulado en los artículos 109 a 111 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Este régimen se encuentra en un punto intermedio en cuanto a los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, entre el establecido por la Ley 49/2002 (más beneficioso) y el aplicable a las personas jurídicas con ánimo de lucro (lógicamente más gravoso).

Para que las ESFL sepan qué régimen fiscal les resulta aplicable, deberán tener en cuenta lo siguiente: En el caso de la Ley 49/2002, estamos ante un régimen potestativo, es decir, las entidades que tengan derecho a acogerse a él podrán elegir de forma voluntaria si hacerlo o no. En caso de no querer acogerse al régimen fiscal especial, les será de aplicación la normativa fiscal general y, en el Impuesto sobre Sociedades, las de “entidades parcialmente exentas”.

La Ley 49/2002 persigue incentivar aún más el fenómeno de las entidades sin fines de lucro, considerándolas como un instrumento de importancia fundamental para alcanzar los objetivos de interés general que un Estado Social y Democrático de Derecho está obligado a garantizar. Trata de implicar al Tercer Sector en el logro de los intereses generales de la sociedad en una relación de corresponsabilidad con el Estado.

Se encuentra estructurada en dos grandes bloques: Por un lado, el régimen fiscal de las ESFL, y por otro, los beneficios fiscales para el mecenazgo. Ambos tratan de estimular la colaboración particular o privada en la consecución de fines de interés general.

Me gustaría ahora centrarme en el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, ya que hay varios aspectos que merecen especialmente ser remarcados.

En primer lugar, no debemos pasar por alto que los requisitos que en todo caso deben cumplir las ESFL son de dos tipos: En función del tipo de entidad y del tipo de actividad. Las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública abarcan el núcleo de actividad de este tipo de entidades. De ellos se desprende el deseo del legislador de asegurar que las rentas obtenidas sean destinadas a fines de interés general y de conciliar los requerimientos legales relativos a estas organizaciones, puesto que la mayor parte de estos requisitos son iguales a los exigidos por la regulación propia de las distintas ESFL.

La importancia que para el legislador supone el destino de las rentas conseguidas por estas entidades se ve de nuevo puesta de manifiesto en la obligación de dedicar al menos el 70 por cien de sus ingresos a fines de interés general y el 30 por cien restante a reforzar la dotación patrimonial o reservas de las ESFL. Además, en caso de disolución de la entidad, el patrimonio deberá ser entregado a otra ESFL. En definitiva, el legislador quiere garantizar que los objetivos sociales gracias a los cuales a estas entidades se les concede la posibilidad de acogerse al régimen fiscal sean satisfechos de forma directa o indirecta.

Por otro lado, debemos señalar que a pesar del carácter gratuito de las funciones llevadas a cabo por los miembros de gobierno, las tareas distintas a las inherentes de su cargo podrán ser remuneradas.

Me gustaría ahora hacer referencia a tres aspectos que me han llamado especialmente la atención y que se encuentran presentes en la Ley 49/2002.

En primer lugar hablaríamos de la existencia de una memoria económica que se concibe como una obligación contable más y donde quedarían detallados los ingresos y gastos del ejercicio. Esta memoria va a suponer el mecanismo básico de control por parte de la Agencia Tributaria para garantizar el cumplimiento del resto de los requisitos presentes en la presente ley.

En segundo lugar, nos referimos a la libertad de adquisición por parte de las ESFL de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, que permitirá además de ampliar las fuentes de financiación, potenciar los mercados de capitales.

Por último, mencionar que las ESFL podrán ahora realizar explotaciones económicas diferentes a los fines que persigan, sin que puedan sobrepasar el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad. Personalmente, considero que a través de este último aspecto, el legislador da un paso adelante considerándolas como auténticas empresas, algo fundamental para su independencia financiera.

Para todas aquellas entidades que finalmente se acojan al régimen fiscal especial, dicho régimen se extenderá en relación a otros tributos, como son el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y ciertos tributos locales.

Es importante señalar que la Ley 49/2002 otorga al Impuesto sobre Sociedades un papel principal, cuyo régimen se basa en un sistema de exención parcial de las rentas obtenidas por las ESFL ampliando sustancialmente las rentas exentas. En relación a las explotaciones económicas exentas, habrá que acudir al artículo 7 donde a través de un nuevo sistema basado en una lista cerrada se recoge una amplísima gama de actividades, y de sus actividades o complementarias, cuya amplitud y carácter general hace complicado imaginar rentas no exentas procedentes de explotaciones económicas de ESFL.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados queda modificado en la disposición adicional tercera. De esta forma, el régimen fiscal especial será de aplicación prácticamente automática también para este tributo. Sin embargo, no se hace referencia en el texto al Impuesto sobre el Valor Añadido, a pesar de ser un tributo que genera problemas significativos, ya que siendo un impuesto pensado para empresarios y profesionales se aplica también a ESFL puesto que gran parte de sus ingresos están sujetos a IVA.

No me gustaría finalizar sin hacer referencia al significativo aumento del porcentaje de deducción de las donaciones y/o aportaciones para los mecenas, gracias a la última reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los contribuyentes del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 50 por cien hasta los 150 primeros euros y un 27,5 por cien sobre el exceso. Además, llama la atención que para el año 2016 se incrementa este porcentaje de manera bastante notable, pasando a ser la deducción del 75 por cien sobre los primeros 150 euros y un

30 por cien sobre el exceso de la donación. Respecto al Impuesto de Sociedades, señalar que el porcentaje de deducción ha sido también incrementado gracias a la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, pasando de un 25 a un 35 por cien sobre lo donado en la cuota íntegra.

Por lo tanto, destacaría que el legislador además de beneficiar al pequeño donante, trata de fidelizarlos, ya que si en los dos periodos impositivos anteriores se hubieran realizado donaciones a la misma entidad por importe igual o superior, el porcentaje de la deducción sobre el exceso de 150 euros se incrementaría en 5 puntos porcentuales tanto para 2015 como para 2016.

A modo de recapitulación, personalmente considero que la Ley 49/2002 supone un avance en la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y una mejora en el desarrollo de las entidades que componen el llamado Tercer Sector, actuando como un pilar fundamental para garantizar la sociedad realmente democrática y de bienestar que los españoles merecen. Los poderes públicos deberán llevar a cabo una tarea fundamental para garantizar el buen funcionamiento de este régimen: promover la transparencia y eficacia mediante los controles necesarios. Un uso inadecuado de la Ley puede generar situaciones indeseables, actuaciones que pueden ser desarrolladas de forma abusiva bajo el amparo de dos características del presente régimen fiscal: La desaparición de controles administrativos previos y el desarrollo de incentivos para fomentar la participación del sector privado en actividades de interés general.

Bibliografía

CITA DE LIBRO:

- Álvarez Melcón, S; García- Olmedo Domínguez, R. (2013): *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*. Centro de Estudios Financieros. Madrid.
- Argote Rodríguez, L; Cisneros del Prado, P. (2008): *Guía del Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*. Cuaderno de gestión 4. Fundación Luis Vives. Guadalajara.
- Cruz Amorós, M; De Lorenzo García, R; Muñoz Machado, S. (2005): *Comentarios a las Leyes de Fundaciones y de Mecenazgo*. Fundación ONCE. Madrid.
- Fernández Rivaya, J. (2003): *Leyes de mecenazgo y fundaciones: Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo y Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones*. La Ley, Madrid.
- Gil del Campo, M. (2010): *Contabilidad y Fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del Mecenazgo*. Edición Fiscal CISS. Madrid.
- Herrero Mallol, C. (2003): *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*. Aranzadi, Navarra.
- Homs Ferret, O; Cristóbal Rincón, F. (2008): *Cuadernos de debate 6. VI Foro Tercer Sector. Los retos del Tercer Sector ante la crisis*. Fundación Luis Vives. Madrid.
- Márquez Sillero, C. (2007): *La exención de las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades conforme a la Ley 49/2002*. LA LEY, Grupo Wolters Kluwer, Madrid.
- Martín Pascual, C. (2003): *El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- (2002): *Fundaciones y Mecenazgo: documentación preparada para la tramitación de los siguientes Proyectos de Ley: de Fundaciones (BOCG, Congreso de los Diputados, Serie A, de 20 de agosto de 2002), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: (BOCG, Congreso de los Diputados, Serie A, de 20 de agosto de 2002)*. Secretaría General, Congreso de los Diputados. Madrid.
- (2012): *Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España*. Fundación Luis Vives. Madrid.
- Lozano Serrano, C. (2011): *Impuesto sobre Sociedades*. Tecnos. Madrid.
- (2002): *El IVA en las entidades no lucrativas*. Centro de Estudios Financieros, Madrid
- Salamon, LM; Anherer, H.K. (1999): *Global Civil Society. Dimensions of the Nonprofit Sector*. The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies Baltimore.
- Ruíz Olabuenaga, J.I; Casado Pérez, D. (2006): *El sector no lucrativo en España: una visión reciente*. Fundación BBVA. Bilbao.
- Rodríguez Ondarza, J.A; Gutiérrez Lousa, M; Galán Ruíz, J. (2010): *El Impuesto sobre Sociedades*. Aranzadi. Navarra.
- Pedreira Menéndez, J. (1999): *Las Actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Lex Nova. Valladolid.

ARTÍCULO EN PRENSA DIGITAL (INTERNET)

- Ariño Villarroya, A. (2008): "Articulación del Tercer Sector en España". ISSN 1886-0400, Nº 10.
[file:///C:/Users/Cinta/Downloads/Dialnet-ArticulacionDelTercerSectorEnEspana-2858007%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Cinta/Downloads/Dialnet-ArticulacionDelTercerSectorEnEspana-2858007%20(1).pdf) (Consultado 02/05/2015).
- Bokobo Moiche, S. (2006): "El régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro". ISSN 1886-0400, Nº 2.
[file:///C:/Users/Cinta/Downloads/Dialnet-ElRegimenFiscalEspecialDeLasEntidadesSinAnimoDeLuc-2376502%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Cinta/Downloads/Dialnet-ElRegimenFiscalEspecialDeLasEntidadesSinAnimoDeLuc-2376502%20(1).pdf)
 (Consultado: 14/02/2015).

Cabra de Luna, M.A; De Lorenzo García, R. (2005): "El Tercer Sector en España. Ámbito, tamaño y perspectivas". ISSN 1886-0400, Nº.1.

[file:///C:/Users/Cinta/Downloads/Dialnet-EITercerSectorEnEspana-2359334%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Cinta/Downloads/Dialnet-EITercerSectorEnEspana-2359334%20(1).pdf)

(Consultado 15/03/2015).

Fernández Rodríguez, J; Peñasco Velasco, R. (2013): "La heterogeneidad conceptual del Tercer Sector". ISSN 1133-0473, Nº 20.

<http://publicaciones.ua.es/filespubli/pdf/19899971RD2493182.pdf> (Consultado 06/04/2015).

Hernández García, C. (2004): "Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo". ISSN 0214-8307, Nº 2810.

[http://www.revistasice.info/cache/pdf/BICE_2810_I-](http://www.revistasice.info/cache/pdf/BICE_2810_I-XII_503096F1A4C9F91EC86D4017B3465B8E.pdf)

[XII_503096F1A4C9F91EC86D4017B3465B8E.pdf](http://www.revistasice.info/cache/pdf/BICE_2810_I-XII_503096F1A4C9F91EC86D4017B3465B8E.pdf) (Consultado 05/02/2015).

Ruíz Olabuenaga, J. Ignacio. (2005): "El Tercer Sector Español y sus campos de actuación". Revista española del tercer sector, ISSN 1886-0400,

[file:///C:/Users/Cinta/Downloads/Dialnet-EITercerSectorEspanolYSusCamposDeActuacion-2359340%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Cinta/Downloads/Dialnet-EITercerSectorEspanolYSusCamposDeActuacion-2359340%20(1).pdf) (Consultado 20/03/2015)

TRABAJOS PRESENTADOS EN CONGRESOS, JORNADAS...

Calvo, R. (2013): La Fundación: Concepto, constitución y régimen sustantivo y tributario. Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal. Asociación Española de Fundaciones. Madrid.

Fernández de Soto Blass, M.L (2013): Las Entidades sin Fines Lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades. Madrid.

PwC (2012): "Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector Social en un entorno de crisis". Fundación de PwC. Fundación La Caixa. Instituto de Innovación Social de ESADE. Madrid.

CITA DE ARTÍCULO DE REVISTA

Chaves, R; Monzón, J.L (2008): "Economía Social y Sector no Lucrativo: Actualidad científica y perspectivas." *CIRIEC-España*, nº 37, 7-33.

CITA DE NORMAS JURÍDICAS

Artículos 1, 9.2 y 34 de la Constitución Española de 29/12/1978. (*B.O.E.* núm. 311 de 29 de diciembre).

Artículo 35 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo. (*B.O.E.* núm. 162, de 8 de julio).

Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. (*B.O.E.* núm. 307, de 24 de diciembre).

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. (*B.O.E.* núm. 310, de 27 de diciembre).

Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. (*B.O.E.* núm. 73, de 26 de marzo).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (*B.O.E.* núm. 288 de 28 de noviembre).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (*B.O.E.* núm. 312 de 29 de diciembre).

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (*B.O.E.* núm. 251, de 20 de octubre).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (*B.O.E.* núm. 206, de 25 de julio).

