

LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Dra. María Luisa Fernández de Soto Blass

Departamento de Economía General
Universidad San Pablo-CEU de Madrid
e-mail: fersot@ceu.es

Resumen

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos tiene por finalidad incentivar la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro.

Dicha norma presenta como novedad respecto a la Ley 30/1994, de Fundaciones, una enumeración de las entidades sin ánimo de lucro, que son las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones, las federaciones deportivas españolas, y autonómicas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos.

El presente trabajo pretende realizar un estudio de las modificaciones incorporadas por la Ley 49/2002 en el Impuesto sobre Sociedades así como de la definición de entidades sin fines lucrativos, los requisitos para disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002, la aplicación y pérdida de beneficios fiscales, las rentas y explotaciones económicas exentas, el esquema de liquidación del impuesto, la determinación de la base imponible, el tipo de gravamen, la cuota íntegra, la cuota líquida, la cuota diferencial y la gestión del tributo.

Palabras clave: Entidades sin fines lucrativos, Impuesto Sociedades.

Indice.

- 1.- Introducción.**
- 2.- Novedades aportadas por la ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades.**
- 3.- Conceptos de entidades sin fines lucrativos, Organizaciones No Gubernamentales, Fundaciones y Asociaciones.**
- 4.- Clases de regímenes fiscales de entidades sin fines lucrativos.**
- 5.- Requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial de la ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.**
- 6.- El Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin fines lucrativos.**
 - 6.1.- Concepto de Impuesto sobre Sociedades.**
 - 6.2.- Esquema de liquidación de Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos declaradas de interés general o utilidad pública.**
 - 6.3.- Aplicación y pérdida de los beneficios fiscales**
 - 6.4.- Rentas exentas.**
 - 6.5.- Explotaciones económicas exentas.**
 - 6.6.- Determinación de la base imponible.**
 - 6.7.- tipo de gravamen.**
 - 6.8.- Cuota íntegra.**
 - 6.9.- Cuota líquida.**
 - 6.10.- cuota diferencial.**
 - 6.11.- Gestión del impuesto.**
- 7.- Bibliografía.**

1.- Introducción.

El **art. 34 de la Constitución Española (CE)** reconoce el derecho de fundación para fines de interés general. El art. 53.1 del mismo texto legal reserva a la ley la regulación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidas 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.

Dicha previsión constitucional se encontraba cumplida mediante **la Ley 30/1994, de 24 de noviembre , de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General** (BOE 25-11-1994) que regulaba en un sólo cuerpo legal el régimen jurídico de los entes fundacionales y las ventajas de carácter impositivo que se conceden a las personas privadas, físicas o jurídicas, por sus actividades o aportaciones económicas en apoyo de determinadas finalidades de interés público o social.

Dicha ley puso fin a un régimen regulador de las fundaciones que cabría calificar de vetusto, pues algunas de sus normas databan de mediados del siglo XIX, fragmentario, incompleto y aun contradictorio, satisfaciendo las legítimas demandas y aspiraciones reiteradamente planteadas por el sector y adaptando, esta normativa a las exigencias del nuevo orden constitucional, singularmente en lo que se refiere al sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

La Ley 50/2002, de 26 de Diciembre , de Fundaciones (BOE 27-12-2002) viene a abordar la regulación sustantiva y procedimental de las fundaciones, dejando para una norma legal distinta lo que constituía el contenido del Título II de la anterior, esto es los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Tres son los objetivos que se pretenden alcanzar con esta nueva regulación del derecho de fundación. En primer término, reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones. Por otra parte se han flexibilizado y simplificado los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero, eximiendo a las fundaciones de menor tamaño del cumplimiento de

ciertas obligaciones exigibles a las de mayor entidad. Por último, la Ley pretende, a lo largo de todo su articulado, dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general.

Objetivos fijados por el Parlamento Europeo, en su **Resolución sobre las Fundaciones en Europa (R:A 304/93)** y también por nuestro Tribunal Constitucional (STC 18/1984, de 7 de Febrero)

La ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE 24-12-2002), tiene por finalidad incentivar la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública.

La presente publicación también tiene en cuenta las últimas modificaciones introducidas por la **Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, y por las que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes** (BOE, 19-12-2002), el **Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de Febrero** (BOE, 11-01-2003), **Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales** (BOE, 28-12-2002) la **Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social** (BOE, 31-12-2002)

2.- Novedades aportadas por la ley 49/2002, de regimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades.

<p>DERECHO DE EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y TRIBUTOS LOCALES</p>
<p>Podrán beneficiarse de una exención total en el Impuesto, aquellas Fundaciones, Asociaciones declaradas de utilidad pública y ONGDS, las Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español (art. 2 Ley 49/2002)</p>
<p>REQUISITOS DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS</p>
<ul style="list-style-type: none">- Que destinen en la realización de los fines al menos el 70 % de las rentas e ingresos. Calificación de los gastos.. Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.- Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a reembolso de los gastos justificados y remuneración por relación laboral.- En caso de disolución su patrimonio se destine a las entidades beneficiarias del mecenazgo.- Que cumplan obligaciones contables y realicen una memoria económica, en la que se especifiquen los ingresos y gastos (art. 3).
<p>RENTAS EXENTAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</p>
<ul style="list-style-type: none">- Los donativos y donaciones recibidas.- Las cuotas satisfechas por los asociados.

- Las subvenciones.
- Los dividendos, participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
las derivadas de transmisiones por cualquier título.
Las obtenidas en explotaciones exentas (art. 6)

EXENCIÓN POR RENDIMIENTOS DERIVADOS DE ADQUISICIONES Y TRANSMISIONES

- Están exentos todos los rendimientos derivados de adquisiciones y transmisiones por cualquier título de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de disolución y liquidación de la entidad (art. 6.3).

DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES EXENTOS

- Los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres pasan a quedar totalmente exentos (art. 6.2).

RENTAS EXENTAS NO SUJETAS NO SUJETAS A RETENCIÓN

- Las exentas no estarán sujetas a retención ni a ingreso a cuenta . Sean rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario. Reglamentariamente se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de retener (art. 12)

3.- Conceptos de entidades sin fines lucrativos, Organizaciones no Gubernamentales, Fundaciones y Asociaciones.

El art. 2 de la Ley 49/2002 de Régimen fiscal de entidades sin ánimo de lucro presenta como novedad respecto a la Ley 30/1994 de Fundaciones una enumeración de LAS ENTIDADE SIN FINES LUCRATIVOS.

ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS
a) Las fundaciones b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública. c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones. e) Las federaciones deportivas españolas, y autonómicas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español. f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos.

La Ley 30/1994, de Fundaciones sólo definía las fundaciones. El régimen fiscal especial era aplicable a las fundaciones de interés general, a las asociaciones de utilidad pública y por extensión a las organizaciones no gubernamentales y otras entidades sin ánimo de lucro.

Según el art. 31 Ley 23/1998, de 7 de Julio , de Cooperación Internacional para el Desarrollo se consideran ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES DE DESARROLLO (ONGD) a aquellas entidades de Derecho Privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso , según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo

La política española de cooperación internacional para el desarrollo tiene los siguientes objetivos (art. 3 Ley Cooperación Desarrollo):

- 1) Fomentar los recursos humanos y materiales el desarrollo de los países más desfavorecidos para que puedan alcanzar un crecimiento económico con un reparto más equitativo de los frutos del desarrollo, favoreciendo las condiciones para el logro de un desarrollo autosostenido.
- 2) Contribuir a un mayor equilibrio de las relaciones políticas, estratégicas, económicas y comerciales, promoviendo un marco de estabilidad y seguridad que garantice la paz internacional.
- 3) Prevenir y atender situaciones de emergencia mediante la prestación de acciones de ayuda humanitaria.
- 4) Favorecer la instauración y consolidación de los regímenes democráticos y el respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales.
- 5) Impulsar las relaciones políticas, económicas y culturales con los países en vías de desarrollo, desde la coherencia con los principios y demás objetivos de la cooperación.

Las ONGDS que cumplan los requisitos anteriores podrán inscribirse en un Registro abierto en la Agencia Española de Cooperación al Internacional o en los registros que con idéntica finalidad puedan crearse en las Comunidades Autónomas (art. 33 Lcoop Desarr).

La inscripción en alguno de dichos Registros constituye una condición indispensable para recibir de las Administraciones públicas ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo.

FORMAS JURÍDICAS DE LAS ONGDS
- FUNDACIONES . - ASOCIACIONES .

Las FUNDACIONES se rigen por voluntad del fundador, por sus Estatutos, por la Ley **La Ley 50/2002, de 26 de Diciembre , de Fundaciones** (BOE 27-12-

2002) y **La ley 49/2002, de 23 de diciembre , de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo** (BOE 24-12-2002),

El derecho de fundación es **un derecho fundamental reconocido en la Constitución Española y en el Código Civil**, concretamente en el art. 34 y 22.2 y 4 CE y art. 35 CCV.

Podemos definir a LAS FUNDACIONES como organizaciones constituidas **sin ánimo de lucro** que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de **finés de interés general y deben estar inscritas en el Registro de Fundaciones** (art. 2 Ley 50/2002 Fundaciones).

Según el interés que persigan distinguimos varias clases de fundaciones ¹:

CLASES DE FUNDACIONES.
1.- Las fundaciones benéfico-asistenciales.
2.- Las fundaciones benéfico-docentes.
3.- Las fundaciones benéfico-constructoras.
4.- Las fundaciones laborales.
5.- Las fundaciones culturales privadas.
6.- Las fundaciones públicas.
7.- Las fundaciones del Patrimonio Nacional.
8.- Las fundaciones deportivas.
9.- Las fundaciones religiosas.
10.- Otras.

LAS ASOCIACIONES son entidades constituidas por el acuerdo de 3 ó más personas físicas o jurídica legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular, y se dotan en los Estatutos que rigen el

¹ Pedreira Menéndez, J. (1999): *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Editorial Lex Nova, Valladolid.

funcionamiento de la asociación. (art. 5 Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo reguladora del derecho de asociación.).

El derecho fundamental de asociación está reconocido en el art. 22 de la CE y art. 35 Código Civil .

4.- Clases de regímenes fiscales de entidades sin fines lucrativos.

La sujeción de las entidades sin ánimo de lucro al Impuesto sobre Sociedades surge a partir del 1 de Enero de 1979, fecha en la que entró en vigor la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Hasta ese momento se producía una situación de no sujeción al Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

Actualmente encontramos cuatro regímenes fiscales especiales principales de las entidades sin fines lucrativos:

REGÍMENES FISCALES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS
1.- ENTIDADES ACOGIDOS A LEY 49/2002, REGIMEN FISCAL ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.
2.- ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS (ARTS. 133-135 LEY IMPUESTO SOCIEDADES).
3.- ENTIDADES ECLESIAÍSTICAS.
4.- EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (ARTS. 122-127 BIS LEY IMPUESTO SOCIEDADES).
5.- OTROS.

El presente trabajo se centra en el estudio de este primer apartado regulados en la ley 49/2002, de 23 de diciembre , de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en el capítulo I del Título II de la

Ley 30/1994, de 24 de Noviembre. Este régimen fiscal es aplicable a las ONGS (asociaciones y fundaciones) inscritas en los Registros correspondientes, en relación con el Impuesto sobre Sociedades ², Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, e Impuesto sobre el Valor Añadido

5.- Requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial de la ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

El régimen fiscal especial es VOLUNTARIO, de tal manera que podrán aplicarlo las entidades sin ánimo de lucro que , cumpliendo determinados REQUISITOS , opten por él y COMUNIQUEN LA OPCIÓN AL MINISTERIO DE HACIENDA.

La justificación de estos requisitos obedece a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduce en el destino de las rentas que obtengan, a fines y actividades de interés general (Exposición de Motivos Ley 49/2002, Entidades sin fines lucrativos).

Si las entidades sin ánimo de lucro cumplen estos requisitos LAS FUNDACIONES PODRÁN SER DECLARADAS DE INTERÉS GENERAL Y LAS ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos conlleva la pérdida del régimen fiscal especial y LA OBLIGACIÓN DE INGRESAR LAS CUOTAS DE LOS TRIBUTOS DEVENGADOS durante el ejercicio fiscal en que se produzca el incumplimiento, junto con los intereses de demora que procedan.

² Fernández de Soto Blass, M.L. (2002): *Régimen Fiscal de las Fundaciones de la Ley 30/1994 en el Impuesto sobre Sociedades*. XVI Reunión Asepelt, 20 y 21 Junio 2002., CD rom, Mc Graw Hill, Madrid.

Estos REQUISITOS se recogen el art. 3 de la Ley 49/2002 . Algunos de ellos fueron mencionados por la Ley 30/1994 de Fundaciones.³ y son los siguientes:

1.- Perseguir fines de interés general.

Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o cuales quiera otros fines de interés general de naturaleza análoga

Se extraen los siguientes porcentaje sobre del Directorio de las Fundaciones Españolas publicado por el Centro de Fundaciones en 1986 y sobre datos más recientes existentes en el Centro de Fundaciones sobre 132 fundaciones Beneficencia y asistencia social: 34,6 %. Investigación: 13 %. Cultura : 20 %. Desarrollo Comunitario; 7,2 %. Relaciones Internacionales: 1,85 %.Fundaciones conmemorativas: 3,3 %.

2.- Destinar al menos el 70 % de las siguientes rentas e ingresos obtenidos, para la realización de dichos fines ⁴:

a) Las rentas de explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.

Como novedad en el cálculo de estas rentas 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 su importe se reinvierta en bienes y derechos que cumplan dicha circunstancia.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

Se aclara que los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, 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

³ Pérez de Ayala y López de Ayala, J. L. (1998): *Las fundaciones ante el Impuesto sobre Sociedades*. Olmos Vicente, I. *Las fundaciones . Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. Dykinson, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Madrid.

⁴ Marquez, C. (2002): *Tesis Doctoral en elaboración sobre las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid.

tributos, excluyendo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos.

Se introduce la exigencia que en los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o posterior.

Se incluye como novedad que las entidades deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial a las reservas.

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

Se suprime la referencia las exigencias de la titularidad de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles. Cuestión muy discutida en el Anteproyecto de ley de Entidades sin fines lucrativos, donde se establecían la renuncia al derecho de voto inherente a las participaciones en sociedades que cotizasen en bolsa. en lo que sobrepasase un 3 % del capital social y prohibición de designar administradores de las sociedades mercantiles. Con la Ley 49/2002, las entidades sin fines lucrativos podrán adquirir libremente participaciones en sociedades mercantiles.

3.- Se establece como nuevo requisito, que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

Se considera cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto no excede del 40 % de los ingresos totales de la entidad.

El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye actividad económica.

4.- Que los fundadores, asociados y patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades.

5.- Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio al derecho de reembolso de los gastos justificados por su función sin que excedan los límites de las dietas exceptuadas de gravamen en el IRPF.

Dicha gratuidad en la ley 49/2002 se extiende se extiende a los administradores de entidades mercantiles que representen a las entidades sin fines lucrativos que participen en su capital , estableciéndose que en estos casos, la retribución percibida por el administrador estará exenta del IRPF, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

Dicho requisito no es aplicable a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Como novedad los patronos , representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios y por una relación laboral.

No podrán participar en los resultados económicos de la entidad., ni por sí mismas ni por entidad interpuesta.

6.- La Ley regula de forma mucho más minuciosa el requisito relativo al destino del patrimonio de las entidades sin ánimo de lucro en caso de disolución.

En el supuesto de disolución, su patrimonio se deberá destinar a algunas de las entidades beneficiarias de mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.

7.- Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.- Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables según las normas de dicho impuesto (art. 11 L49/2002).

La contabilidad de dichas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas..

9.- Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación.

En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.- Como novedad deben elaborar anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a la que se refiere este número.

Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.

Todavía no contamos con el reglamento del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro.

6.- El Impuesto sobre Sociedades en las entidades sin fines lucrativos.

6.1.- Concepto de Impuesto sobre Sociedades.

Tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas (art. 1 Ley 43/1995, de 27 de Diciembre , del Impuesto sobre Sociedades (LIS)).

Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que sea su fuente u origen, por el sujeto pasivo. Componen la renta del sujeto pasivo: los rendimientos de las explotaciones económicas, los rendimientos de los elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 4 LIS).

6.2.- Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades ⁵ de las entidades sin fines lucrativos declaras de interés general o utilidad pública.

RESULTADO CONTABLE

+/- AJUSTES EXTRACONTABLES

= BASE IMPONIBLE PREVIA

- COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EJERCICIOS ANTERIORES (art. 23 LIS)

= BASE IMPONIBLE (art. 8 L 49/2002)

x TIPO DE GRAVAMEN (10 %)(art. 10 L 49/2002)

= CUOTA INTEGRAL (art. 27 LIS)

- DEDUCCIONES DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA E INTERNACIONAL (arts. 28 a 30 LIS)

= CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA

- BONIFICACIONES (art. 31 a 32 LIS)

= CUOTA BONIFICADA POSITIVA

- DEDUCCIONES POR INVERSIONES (arts. 33 a 37 LIS)

= CUOTA LÍQUIDA POSITIVA

- PAGOS A CUENTA (arts. 38 a 39 LIS)

= CUOTA DIFERENCIAL A INGRESAR O DEVOLVER

⁵ Fernández de Soto Blass, M. L. *Fórmulas Interpretativas del Sistema Fiscal Español*, Dykinson, Madrid.

6.3.- Aplicación y pérdida de los beneficios fiscales.

Las entidades sin fines lucrativos para el disfrute de los beneficios fiscales, con excepción de los tributos locales, deben dirigirse acreditando su condición, a la Delegación de la Administración Estatal de la Agencia Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal, una vez inscritas en el registro administrativo correspondiente

El domicilio fiscal de las entidades sin fines lucrativos será el lugar de su domicilio estatutario, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y dirección de la entidad. En otro caso, dicho domicilio será el lugar en que se realice dicha gestión y dirección (art. 4 L 49/2002, Entidades sin fines lucrativos).

Si no pudiera establecerse el lugar del domicilio fiscal se considerará el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

La previa acreditación de las daciones a la Administración Tributaria se consigue con la presentación de un escrito al que junto a los datos de identificación de la entidad, denominación, CIF y domicilio, se han acompañado una serie de documentos.

La pérdida del derecho al disfrute de los beneficios fiscales se produce en el ejercicio económico en que se produzca el incumplimiento de los requisitos para disfrutar el régimen especial o las condiciones fijadas para los órganos rectores

Encontramos en el texto varias TÉCNICAS EXONERATORIAS ⁶, y BENEFICIOS FISCALES que incentivan la actuación de las fundaciones:

1.- Exención subjetiva.

Se recoge en el art 2 de la Ley 49/2002, una enumeración de las entidades sin fines lucrativos a las que son aplicable el régimen especial fiscal .

La exención tributaria subjetiva puede alcanzar un ámbito mayor o menor dependiendo del tipo de rendimientos o de actividades que se produzcan a favor de

⁶ Martínez Lafuente, A. (1999): *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de Noviembre*. Aranzadi Editorial. Pamplona.

las entidades sin ánimo de lucro y del cumplimiento o no de los requisitos del art. 7 de la Ley 49/2002.

2.- Exención objetiva.

Aparecen supuestos en el art. 3 de la Ley 49/2002 de exención objetiva para la determinación de rendimientos de capital mobiliario o inmobiliario que guarden relación directa con la inversión o utilización por terceros, que integren el patrimonio fundacional.

3.- Exclusión de la base imponible.

Se excluyen de la base imponible las rentas exentas derivadas de explotaciones económicas exentas recogidas en el art. 6 y 7 de la Ley 49/2002

4.- Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen del 10 % previsto en el art. 10 de la Ley 49/2002 es otro beneficio fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos.

5.- Bonificaciones y deducciones de la cuota.

Las entidades sin ánimo de lucro disfrutarán de los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades.

Se prevé en el Título III para las personas jurídicas y afecta a las donaciones de bienes que forman parte del activo material de la Entidad no lucrativa.

TÉCNICAS EXONERATORIAS Y BENEFICIOS FISCALES

- 1.- EXENCIÓN SUBJETIVA.
- 2.- EXENCIÓN OBJETIVA.
- 3.- DEDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.
- 4.- TIPO DE GRAVAMEN.
- 5.- BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES DE LA CUOTA.

6.4.- Rentas exentas.

Como novedad se declara la exención de las siguientes rentas: las derivadas de los ingresos obtenidos sin contraprestación, las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como los dividendos, intereses, cánones y alquileres, las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título de bienes o derechos, las obtenidas en el ejercicio de actividades económicas exentas y finalmente, las que de acuerdo con la normativa tributaria deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos.

El art. 6 de la Ley 49/2002, de entidades sin ánimo de lucro establece que están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas

1.- Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial.

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

c) Las subvenciones salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

- 2.- Las procedentes de patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
- 3.- Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas por disolución o liquidación de la entidad.
- 4.- Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas.
- 5.- Las que según la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos como rentas exentas.

Las rentas exentas no estarán sometidas a retención ni a ingreso a cuenta (art. 12 L49/2002).

6.5.- Explotaciones económicas exentas.

En relación con las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas la Ley sustituye el anterior sistema de exención rogada por una lista cerrada de explotaciones económicas. De tal forma que las rentas derivadas de las explotaciones económicas incluidas en la lista estarán exentas “ex lege”.

La exención se extiende a las rentas obtenidas de las explotaciones económicas complementarias y auxiliares de las dirigidas a cumplir los fines que persigan 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.

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

- 1.- Prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social como:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- d) Asistencia a personas con discapacidad.
- e) Asistencia a minorías étnicas.
- f) Asistencia a refugiados y asilados.
- g) Asistencia a refugiados y asilados.
- h) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- i) Acción social comunitaria y familiar,
- j) Asistencia a ex reclusos.
- k) Reinserción social comunitaria y prevención de la delincuencia.
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- m) Cooperación para el desarrollo.
- n) Inclusión social de las personas anteriores.

2.- Prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.

3.- Investigación científica y desarrollo tecnológico.

4.- Bienes de Interés Cultural, museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación.

5.- Organizaciones de representaciones musicales, coreografías, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.- Parques y otros espacios naturales protegidos.

7.- Enseñanza y formación profesional, educación especial, exentas de IVA, así como alimentación , alojamiento y transporte realizado por los centros docentes. y colegios mayores de las entidades sin fines lucrativos.

8.- Organizaciones de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.- Elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.- Prestaciones de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

11.- Explotaciones económicas meramente auxiliares o complementarias de las explotaciones económicas exentas o de las encaminadas a cumplir los fines estatuarios.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 % de los ingresos totales de la entidad..

12.- Las explotaciones económicas de escasa relevancia, es decir aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 €

6.6.- Determinación de la base imponible.

En cuanto a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin ánimo de lucro, se establece que en su determinación únicamente serán computables los ingresos y los gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas. Adicionalmente se regulan los efectos de las transmisiones del patrimonio resultante de la disolución de entidades sin fines lucrativos a otras entidades disponiéndose la conservación de los valores y la antigüedad que tenían en la entidad transmitente los bienes y derechos transmitidos.

El art. 8 L 49/2002, de entidades sin fines lucrativos, establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades (art. 14 LIS) , los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la

amortización en el porcentaje en que elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

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

Los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse al transmisión, manteniendo igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

Estimamos que la Ley 30/1994, de Fundaciones delimitaba los componentes de la base imponible de forma más clarificadora que la Ley 49/2002 de Entidades sin ánimo de lucro, Reproducimos el art. 50 de la Ley 30/1994:

“Constituye la base imponible de las entidades sin fines lucrativos, la suma algebraica:

1.- Rendimientos netos positivos o negativos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, que no se deriven del cumplimiento de su objeto social o finalidad específica, en cuyo caso estaría exento.

Se entiende por rendimientos de una explotación económica aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de éstos factores, suponen por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los 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.

2.- Los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad.

3.- Los incrementos y disminuciones de patrimonio sometidos a gravamen.

Se comprende como incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

La cuantía de las distintas partidas, positivas o negativas se integran y compensan para el cálculo de la base imponible.

COMPONENTES DE LA BASE IMPONIBLE SEGÚN LEY 30/1994, DE FUNDACIONES	
+ / - RENDIMIENTO EXPLOTACIONES ECONÓMICAS NO OBJETO SOCIAL	
+ / - RENDIMIENTOS BIENES Y DERECHOS ENTIDAD.	
+ INCREMENTOS DE PATRIMONIO.	
- DISMINUCIONES DE PATRIMONIO.	
<hr/>	
=	BASE IMPONIBLE

La Ley 49/2002, de Entidades sin ánimo de lucro además elimina las reducciones de la base imponible existentes en la Ley 30/1994, de Fundaciones, en las que no se computaba

- 1.- El 30 % de los intereses, explícitos o implícitos, derivados de la cesión a terceros de capitales propios de la entidad .
- 2.- El 100 % de los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles que constituyan el patrimonio de la entidad definido en el art. 17 de la Ley 30/1994.

6.7.- Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen se mantiene igual que establecido en la Ley 30/1994, de Fundaciones.

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al 10 % (art. 10 Ley 49 /2002, de entidades sin ánimo de lucro).

6.8.- Cuota íntegra.

La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

$$\text{CUOTA ÍNTEGRA} = \text{BASE IMPONIBLE} \times \text{TIPO DE GRAVAMEN}$$

6.9.- Cuota líquida

Sobre la cuota íntegra se aplican, cuando procedan las deducciones por doble imposición (art. 28 a 30 LIS), bonificaciones (art. 31 a 32 LIS) y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (inversiones) (art. 33 a 37 LIS) previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para determinar LA CUOTA LÍQUIDA DEL IMPUESTO.

Con la Ley 30/1994, de Fundaciones el régimen de exención por reinversión era aplicable a las entidades sin fines lucrativos, pudiéndose diferenciar en función de que la rentas se generaran en una transmisión onerosa o lucrativa, así como si los bienes y derechos transmitidos derivaban de su actividad sujeta o exenta . Régimen muy distinto al establecido en el Impuesto sobre Sociedades.

En la Ley 49/2002, de Entidades sin fines lucrativos en la transmisión de elementos patrimoniales de inmovilizado de las entidades se aplica el régimen del Impuesto sobre Sociedades.

Para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2002, la Ley 24/2001 de Medidas Fiscales introduce dos modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en lo que se refiere al régimen de tributación de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales de

inmovilizado de las empresas, a condición de que se reinvierta el importe total obtenida en dicha transmisión.

1) Se deroga el art. 21 LIS referente a régimen de **diferimiento** en la tributación de las **rentas** obtenidas en la **transmisión** de elementos del inmovilizado a condición de reinversión sin perjuicio de que se establezca un **régimen transitorio** para aquellas rentas acogidas a dicho régimen en períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2002 (dispos. transitoria 3º 1 24/2001).

2) Se **añade el art. 36 ter LIS** , en cierto modo **sustitutivo del régimen anterior**, por el cual se grava la renta obtenida en la transmisión de los elementos del inmovilizado en el propio período impositivo en el que se genera, también se puede deducir de la cuota íntegra el importe resultante de aplicar un porcentaje a la renta integrada en la base imponible. por lo que las rentas están sometidas a un tipo efectivo inferior al nominal al que está gravada la entidad que ha obtenido tales rentas.

En el supuesto de rentas diferidas, si la reinversión se realiza en un período impositivo iniciado a partir del 1 de Enero de 2002, la aplicación de la deducción del art. 36 ter LIS se practica a condición de que la totalidad de la renta diferida se integre en la base imponible del período impositivo de reinversión (Disp. Trans. 3ª L 24/2001).

En la Ley 49/2002, de Entidades sin ánimo de lucro, se elimina la cuota reducida existente en la ley 30/1994 de Fundaciones. y no existe la posibilidad de minorar a la cuota líquida en la cantidad de 1.202'02 € cuando el sujeto pasivo sea una Fundación de utilidad pública, que realice prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante pueda resultar negativa (art. 55 L 30/1994).

6.10.- Cuota diferencial.

La cuota diferencial será el resultado de minorar a la cuota líquida el importe de los pagos a cuenta, es decir, las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

Las rentas exentas en virtud de esta Ley no estarán sometidas a retención ni a ingreso a cuenta. Reglamentariamente, se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de al exclusión de la obligación de retener.

Si la cuota diferencial resultase negativa la Administración devolverá de oficio tal cantidad.

6.11.- Gestión del impuesto.

Las entidades sin fines lucrativos están obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades debiendo incluir en las liquidaciones LA TOTALIDAD DE LAS RENTAS obtenidas en el ejercicio económico, ESTÉN O NO EXENTAS de gravamen, sin perjuicio de la aplicación de los beneficios fiscales por la aplicación de éste régimen fiscal especial.

En relación al lugar, forma y plazo de presentación de la declaración se aplican las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades.

Las declaraciones se presentarán en le plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo (art. 142 LIS), según el modelo aprobado por el Ministerio de Hacienda.

7.- Bibliografía.

1. Alonso Fernández, F. y otros. (2003): *Memento Práctico Fiscal 2002*. Francis Lefebvre, Madrid 2002.
2. Alvarez García, s. y Aparicio Pérez, A (1998): *La reforma del Régimen Fiscal de las Entidades sin Ánimo de Lucro*. Revista de Información Fiscal, Noviembre – Diciembre de 1998, Editorial Lex Nova.
3. Arias Velasco, J. (1995): *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*. Coordinadora Catalana de Fundaciones y Marcial Pons, Madrid.

4. Barceló Rico-Avello, G. y otros. *Régimen fiscales especiales en el Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Colex, Madrid 1996.
5. De Lorenzo García, R. y otros. *Comentarios a Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*. Escuela Libre Editorial y Marcial Pons.
6. De Luis Díaz de Monasterio-Guren, F (1998): *Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos*. Editorial de Derecho Reunidas, Madrid .
7. Fernández de Soto Blass, M. L. (2001): *El Euro y la Liquidación de Impuestos*. Dykinson, Madrid
8. Fernández de Soto Blass, M. L.(2002): *Fórmulas Interpretativas del Sistema Fiscal Español*. Dykinson, Madrid 2002.
9. Fernández de Soto Blass, M.L (2002): *Régimen Fiscal de las Fundaciones de la Ley 30/1994 en el Impuesto sobre Sociedades*. XVI Reunión Asepelt, 20 y 21 Junio 2002. CD rom, Mc Graw Hill, Madrid.
10. Fundación para la promoción de los estudios financieros (1996): *Los Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid .
11. López-Santacruz Montes, J. A. *Memento práctico Impuesto sobre Sociedades 2002-2003*. Francis Lefebvre, Madrid.
12. Marquez, C. (2002) *Tesis Doctoral en elaboración sobre las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid.
13. Martínez Lafuente, a. (1999): *Fundaciones y Mecenazgo*. Aranzadi Editorial, Navarra.

14. Olmos Vicente, I (1998): *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. Fundación Universitaria San Pablo-CEU y Dykinson, Madrid.
15. Ortega Carballo, E. (1998): *La contabilidad de las entidades sin fines lucrativos*". Libro: "Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo". Fundación Universitaria San Pablo-CEU y Dykinson, Madrid.
16. Pedreira Menéndez, J. (1999): *Las actividades empresariales de las Fundaciones y su tributación*. Editorial Lex Nova, Valladolid..
17. Pedreira Menéndez, J. (1997): *Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30 /1994: Condiciones para su obtención*. Aranzadi Editorial, Navarra.
18. Pérez de Ayala y López de Ayala, J. L. (1998): *Las fundaciones ante el Impuesto sobre Sociedades*. OLMOS VICENTE, I. *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*. Dykinson, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Madrid.
19. Piñar Mañas, J. L. y otros. (1997): *Las Fundaciones. Desarrollo reglamentario de la Ley*. Fundación Alonso Martín Escudero y Dykinson, Madrid 1997.