



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE SORIA

Grado en Administración y Dirección de Empresas

TRABAJO FIN DE GRADO

Breviario para la correcta ejecución del Impuesto de Sociedades por las fundaciones (Ley 49/2002).

Presentado por César Rivas Martínez

Tutelado por Prof. D. José Luis Ruiz Zapatero

Soria, Julio 2015

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AEF: Asociación Española de Fundaciones.

AIE: Agrupaciones de Interés Económico.

DGT: Dirección General de Tributos.

ESAL: Entidades sin ánimo de Lucro.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto de Sociedades.

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Jurídicas y Actos Jurídicos Documentados.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

PC ESAL: Plan Contable de Entidades sin ánimo lucrativo.

RD: Real Decreto.

UTE: Unión Temporal de Empresas.

ÍNDICE

INTRODUCCION

CAPÍTULO 1: EL SECTOR FUNDACIONAL

| | |
|----------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Las fundaciones en el contexto del tercer sector..... | 15 |
| 1.2. Características de las fundaciones españolas..... | 15 |
| 1.2.1. Censo de fundaciones..... | 15 |
| 1.2.2. Creación de nuevas fundaciones..... | 16 |
| 1.2.3. Tamaño de las fundaciones..... | 17 |
| 1.2.4. Tipos de fundaciones: iniciativa pública o privada..... | 18 |
| 1.3. Impacto social..... | 19 |
| 1.3.1. Áreas de actividad..... | 19 |
| 1.3.2. Beneficiarios..... | 20 |
| 1.4. Impacto sobre el empleo..... | 22 |
| 1.5. Impacto económico..... | 23 |
| 1.5.1. Dotación, activos, ingresos y gastos..... | 23 |
| 1.5.2. Origen de los ingresos..... | 23 |
| 1.6. Conclusiones..... | 24 |

CAPITULO 2: EL ORDENAMIENTO LEGAL DE LAS FUNDACIONES.

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1. El reconocimiento Constitucional del derecho de fundación..... | 29 |
| 2.2. Concepto de fundación..... | 30 |
| 2.3. Los elementos esenciales de la fundación..... | 31 |
| 2.3.1. Cumplimiento de fines de interés general. La fundación colaboradora del Estado...31 | |
| 2.3.2. El ánimo no lucrativo..... | 33 |
| 2.3.3. Afectación del patrimonio fundacional a la consecución de finalidades de interés general..... | 34 |
| 2.4. Conclusiones..... | 35 |

CAPITULO 3: REQUISITOS PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN FISCAL DE LA LEY 49/2002.

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. Las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002..... | 39 |
| 3.2. Los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002..... | 39 |
| 3.3. Perseguir fines de interés general, art 3.1..... | 40 |
| 3.4. Destino de Rentas e Ingresos, art. 3.2..... | 40 |
| 3.4.1. Un doble destino: fines de interés general, y dotación y/o reservas..... | 40 |
| 3.4.2. Cálculo de la base sobre la que se aplica el 70%. Resultado contable y ajustes..... | 41 |
| 3.4.3. Plazo para cumplir con la obligación de destinar las rentas a los fines fundacionales..... | 44 |
| 3.4.4. Consecuencias del incumplimiento de este requisito..... | 44 |
| 3.5. La actividad principal y el destino de rentas e ingresos, art. 3.3..... | 45 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.5.1. Tipos y formas de desarrollar explotaciones económicas..... | 45 |
| 3.5.2. La cuestión del precio en las explotaciones económicas que constituyen su objeto social..... | 46 |
| 3.5.3. Los límites impuestos a las actividades económicas ajenas..... | 47 |
| 3.6. Destinatarios de las actividades, art. 3.4 Ley 49/2002..... | 47 |
| 3.6.1. Los destinatarios de las actividades fundacionales: colectividades genéricas de personas..... | 47 |
| 3.6.2. La inexigencia de este requisito a determinadas ESAL..... | 48 |
| 3.7. Gratuidad de los patronos y órganos de gobierno, art. 3.5 Ley 49/2002..... | 49 |
| 3.7.1. El reembolso de los gastos ocasionados en el ejercicio de su función..... | 49 |
| 3.7.2. La autocontratación de patronos..... | 50 |
| 3.7.3. La representación de fundaciones en sociedades mercantiles..... | 50 |
| 3.8. Destino del patrimonio en caso de disolución, art. 3.6 Ley 49/2002..... | 51 |
| 3.8.1. El veto a reversión..... | 51 |
| 3.8.2. Consecuencias del incumplimiento de este requisito..... | 52 |
| 3.9. Inscripción registral, art. 3.7 Ley 49/2002..... | 52 |
| 3.10. Cumplimiento de las obligaciones contables, art. 3.8 Ley 49/2002..... | 52 |
| 3.11. Rendición de cuentas, art. 3.9 Ley 49/2002..... | 53 |
| 3.12. Memoria económica, art. 3.10 Ley 49/2002..... | 53 |
| 3.13. El incumplimiento de los requisitos (norma general)..... | 54 |
| 3.14. Aplicación de la Ley 49/2002 y renuncia..... | 55 |
| 3.15. Conclusiones..... | 56 |

CAPITULO 4: IMPUESTO DE SOCIEDADES. EL RÉGIMEN DE LA Ley 49/2002.

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1. Prolegómenos..... | 61 |
| 4.2. Exención de las donaciones, art. 6.1.a) Ley 49/2002..... | 61 |
| 4.2.1. Donación de bienes y derechos para la realización de actividades empresariales... 62 | |
| 4.2.2. Imputación temporal de las donaciones..... | 62 |
| 4.3. Exención de los convenios de colaboración y de los contratos de patrocinio publicitario, art. 6.1.a) Ley 49/2002..... | 63 |
| 4.3.1. Convenio de colaboración vs. Contrato de patrocinio..... | 63 |
| 4.4. Exención de las cuotas satisfechas por los asociados, art. 6.1.b) Ley 49/2002..... | 64 |
| 4.5. Exención de las subvenciones no vinculadas a actividades económicas gravadas, art. 6.1.c) Ley 49/2002..... | 64 |
| 4.5.1. Consideraciones fiscales derivadas del régimen contable de las subvenciones..... | 65 |
| 4.6. La exención de las rentas del patrimonio mobiliario e inmobiliario, art. 6.2. Ley 49/2002..... | 66 |
| 4.6.1. Rentas procedentes del patrimonio inmobiliario..... | 66 |
| 4.6.2. Rentas procedentes del patrimonio mobiliario..... | 67 |
| 4.7. Las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, art. 6.3 Ley 49/2002.... | 68 |
| 4.7.1. Alcance de la exención..... | 68 |
| 4.7.2. Los premios concedidos a las fundaciones..... | 69 |
| 4.7.3. Disolución y liquidación de fundaciones..... | 69 |
| 4.8. La exención de las rentas atribuidas o imputadas y que procedan de otras rentas exentas, art. 6.5 Ley 49/2002..... | 70 |
| 4.9. La exención de la retención de las rentas exentas, art. 12 Ley 49/2002..... | 70 |
| 4.10. Las explotaciones económicas exentas, art. 7 Ley 49/2002..... | 71 |
| 4.10.1. La importancia de los fines y las actividades de las fundaciones en la exención de las explotaciones económicas..... | 72 |

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.10.2. Interpretación restrictiva del Tribunal Supremo..... | 72 |
| 4.11. Determinación de la Base Imponible, art. 8 Ley 49/2002..... | 73 |
| 4.11.1. Gastos fiscalmente deducibles afectos a explotaciones económicas no exentas...73 | |
| 4.11.2. Las amortizaciones deducibles..... | 73 |
| 4.11.3. La aplicación de los excedentes de resultados..... | 74 |
| 4.12. El tipo de gravamen del 10 por 100, art. 10 Ley 49/2002..... | 74 |
| 4.13. La obligación de declarar, art 13 Ley 49/2002..... | 75 |
| 4.13.1. Los pagos fraccionados..... | 75 |
| 4.14. Conclusión: Esquema liquidatorio del IS..... | 76 |
| 4.15. Aplicación práctica del esquema liquidatorio..... | 78 |
| | |
| Bibliografía..... | 81 |
| | |
| Anexo I: Ley 49/2002..... | 91 |

Introducción

Hasta la entrada en vigor de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto de Sociedades, las normas tributarias no consideraban como sujetos pasivos del impuesto a las fundaciones, ya que sus características jurídicas fundamentales no estaban centradas en el ánimo lucrativo de sus socios o patronos.

Hay que matizar que la no existencia de lucro no significa que no se busque la obtención de beneficios. Es la forma a que se destinen esos beneficios lo que define la ausencia de ánimo lucrativo. Así, si el beneficio se reparte entre los asociados sí existirá ánimo de lucro, no obstante, si se incorpora a actividades sociales de interés general, no podremos hablar de fin lucrativo.

La publicación de la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, marca el cierre de una etapa caracterizada por la insatisfacción social con la legislación. El gran desarrollo del fenómeno de la participación privada en actividades de interés general, en la década de los 90, no fue previsto por la Ley 30/1994, predecesora de la Ley objeto de nuestro estudio.

Las actividades realizadas por las fundaciones, son ineluctables para asegurar la efectiva libertad del ciudadano, así como para la satisfacción de los intereses generales, que no pueden ser exclusivos de la iniciativa pública. Por estos motivos las fundaciones pueden acogerse al beneficioso régimen de exenciones en el IS, sin embargo la aplicación no es automática, está condicionada a distintos aspectos: la naturaleza y características de cada entidad, sus fines y objetivos, la ausencia de ánimo de lucro y, lógicamente, evitar que al amparo de la Ley 49/2002 se fuguen del impuesto rentas que no sean consideradas de tal beneficio.

Las Entidades Sin Ánimo de Lucro (en adelante ESAL) configuran el denominado Tercer Sector, en el que se incluyen las fundaciones, que representa un amplio sector económico en España y la Unión Europea. En el dictamen del Comité Económico y Social Europeo (INT/447, Distintos tipos de empresa, 1 octubre de 2009) se hacía mención a que la economía social representaba el 10% del conjunto de las empresas europeas (dos millones de empresas) y el 7% del empleo asalariado total.

Por tanto, el Título II, referente al régimen especial del IS, de la Ley 49/2002, y el creciente peso del Tercer sector en la economía nacional es una de las causas que justifica el presente Trabajo Fin de Grado. Otro motivo es mi incorporación a la plantilla de la Fundación de Ayuda al Discapacitado y Enfermo Psíquico Soria (FADESS) en el departamento contable y tributario, desde Julio del 2014. Cuando en esta fecha inauguré mi puesto de trabajo, el administrador de FADESS estaba liquidando el IS. Me sorprendí de como realizaba una serie de ajustes en la contabilidad, para ejecutar el impuesto, y como se reflejaban estos en el modelo 200. Así me decidí a investigar en el árido campo del Derecho Tributario (materia olvidada en el actual plan de estudios, sin embargo fundamental para el desarrollo de una carrera profesional en el ámbito de la asesoría fiscal, y también en la administración de empresas) para adquirir conocimientos más profundos en el ámbito tributario – fundacional.

La metodología de investigación es descriptiva y sintética. He realizado una amplia revisión de obras de autores estudiosos de la materia, así como múltiples leyes relacionadas con la temática en cuestión, además de la doctrina y jurisprudencia de

obligado cumplimiento (contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos y la sentencia del Tribunal Supremo) para correcta interpretación de la Ley.

El objetivo nuclear del presente trabajo es analizar exhaustivamente y con rigor el régimen fiscal de las fundaciones (limitándome al IS, pues la Ley contiene otros aspectos tributarios para favorecer las actividades del Tercer Sector y su financiación), incorporando los aspectos doctrinales que me han parecido de interés, prestando especial atención a las consultas de la Dirección General de Tributos y a la jurisprudencia, teniendo como primordial intención la consecución de una guía práctica y útil para la gestión tributaria de las fundaciones. Los objetivos accesorios son reflejar de forma patente el peso del sector fundacional en la economía y sociedad española, además de describir el marco legal, específico, en el que están inmersas las fundaciones, cuya actual referencia legal es la Ley 50/2002 cuya publicación coincidía con la Ley 49/2002. Como veremos a lo largo del estudio el año 2002 marca una nueva etapa para el sector fundacional, produciéndose a partir de ese año un crecimiento importante del número de fundaciones.

El trabajo está estructurado en cuatro capítulos que pretenden retratar la realidad actual del sector fundacional, prestando especial atención a los requisitos de obligado cumplimiento para poder acogerse al beneficioso régimen tributario, así como en qué consisten estas exenciones y la manera más correcta de aplicarlas.

El primer capítulo nos describe de manera cualitativa y cuantitativa las principales características del sector fundacional en España. Comprende los aspectos básicos del sector, cuál es su impacto social, sobre el empleo y las principales magnitudes económicas agregadas del sector.

El segundo capítulo está dedicado al marco legal fundacional. Se estudian aspectos como la inclusión en nuestra Constitución del derecho de fundación, novedad en nuestro país, y presta especial atención a la Ley 50/2002, Ley de Fundaciones. El concepto, así como, las características básicas de la fundación quedan recogidas en este capítulo, dotando al trabajo del marco teórico necesario.

El tercer capítulo analiza los requisitos a que se subordina la exención. Los requisitos están contenidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, y son analizados de forma individual y secuencial. Es una sección esencial ya que sin ella no es posible acceder a los beneficios fiscales.

El cuarto capítulo consiste en ilustrar el régimen de exenciones aplicables a las fundaciones en la imposición directa. Las exenciones van a consistir en diferencias permanentes negativas y también positivas (correcciones al resultado contable), pues van a existir gastos fiscalmente no deducibles. Me gustaría remarcar que las exenciones que establece la Ley quedan en un limbo legal sino cumplimos con los requisitos del art. 3, analizados en el capítulo anterior.

Las conclusiones extraídas por el autor se exponen al final de cada capítulo. Existen varios motivos para desviarme de la ortodoxia de incluir un capítulo final con las conclusiones: en primer lugar, el breviarío compone un todo, compacto, para poder alcanzar una visión completa sobre la realidad tributario-fundacional, no obstante, la heterogeneidad de los capítulos me inclina a adherir las conclusiones al final de cada capítulo tanto para conservar el vínculo como para facilitar su lectura; el segundo motivo,

por el que decido ser más heterodoxo es porque tras prolijas horas de estudio de la doctrina competente en la materia, observo que una parte de la misma incluye sus conclusiones al final de cada capítulo.

Capítulo 1

El sector fundacional

1.1. LAS FUNDACIONES EN EL CONTEXTO DEL TERCER SECTOR.

Las entidades que componen el Tercer Sector son protagonistas en las sociedades occidentales. Son las encargadas de cubrir las necesidades de ciertos colectivos, desprotegidos generalmente, de forma cercana y eficiente, mucho más que las instituciones Estatales.

De forma paralela al progreso de las sociedades van surgiendo carencias y demandas sociales que ni el sector privado ni el público están preparados para atender, bien por una falta de medios económicos, de capacidad de gestión, o por desinterés. Lo que ha provocado el advenimiento de unos nuevos agentes sociales, ocupados en la resolución de las necesidades y problemas sociales que han aparecido, y despreocupados del resultado económico de sus entidades.

“El Tercer Sector en España se configura a partir de un conjunto de entidades, formalmente organizadas, de carácter voluntario y sin ánimo de lucro, que adoptan una personalidad jurídica muy heterogénea como es el caso de las asociaciones, fundaciones cooperativas sociales, entidades singulares... Que surgen de la iniciativa ciudadana y funcionan de forma autónoma y solidaria”, (Rubio y otros, 2014: 7).

El crecimiento económico y la estabilidad financiera anteriores al 2008, y la importancia aplicada al llamado estado de bienestar en las dos últimas décadas ha provocado un crecimiento exponencial del Tercer Sector. Importantes dotaciones de dinero público y el desarrollo de los incentivos fiscales al mecenazgo mediante la Ley 49/2002 han sido los instrumentos que el Estado aporta a las entidades del Tercer Sector para que puedan desarrollar su actividad.

La Ley 49/2002, con su generoso esquema de deducciones para las aportaciones a las ESAL; es el catalizador que fomenta la participación del sector privado en el Tercer Sector, facilitando la financiación de las actividades desarrolladas por estas entidades filantrópicas. En concreto en el subsector fundacional el peso de la financiación privada suponía en 2009 el 80% de la financiación total.

En las próximas páginas el lector podrá comprender la importancia del sector fundacional en España no sólo bajo el prisma del bienestar de los españoles, sino también atendiendo a su aportación a la estabilidad de la economía, y contribuyendo a la creación de empleo y riqueza.

1.2. CARACTERÍSTICAS DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS

1.2.1. Censo de fundaciones

En el cuadro 1 se distingue entre fundaciones registradas en los protectorados, y no extinguidas, en la primera fila; las fundaciones con actividad efectiva las conforman las fundaciones que realizan de forma patente actividades en función de su objeto social, en la segunda fila; y en la fila tercera, se incluyen las fundaciones que proporcionan puestos de trabajo.

Cuadro 1: Fundaciones activas

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Fundaciones activas registradas | 13.334 | 13.731 | 13.981 | 13.531 | 13.797 |
| Fundaciones activas efectivas | 9.594 | 9.823 | 9.545 | 9.126 | 8.743 |
| Fundaciones activas con empleo | 6.597 | 6.131 | 5.698 | 5.621 | 5.508 |

Fuente: Rubio y otros (2014)

Del periodo 2008 al 2010 se produce un incremento de las fundaciones registradas en los protectorados, en 647 fundaciones nuevas. Sin embargo en 2011 se produce un descenso, es decir, se extinguen 450 fundaciones en términos absolutos (lo que no quiere decir que no se hayan registrado nuevas fundaciones, sino que, en la balanza que relaciona los nacimientos de nuevas fundaciones y las extinciones de las mismas, el fiel se desplaza hacia las extinciones en 450 fundaciones menos), esto es debido al proceso de consolidación fiscal en las Administraciones Públicas, que provocó la extinción o reagrupamiento de algunas fundaciones públicas. En 2012 parece que se recupera la tendencia alcista recuperándose el número de fundaciones registradas en una cantidad comparable a la de 2009.

En cuanto a las fundaciones activas efectivas (con actividad real) el máximo se sitúa en el año 2009 con 9.823 fundaciones, no obstante desde 2009 hasta 2012 se observa un vertiginoso descenso: en tres años desaparecen 1.080 fundaciones, casi un 10% menos. De esta manera podemos situar en 2009 el inicio del golpe de la crisis en el sector fundacional. Es una crisis polifacética, sin embargo, la faceta que afecta al sector fundacional es desde el punto de vista financiero. En concreto la crisis del sector privado (así como su excesivo endeudamiento) conlleva un descenso en los donativos y gestos altruistas, y por otro lado, las medidas impuestas por Europa para el control del déficit público se traducen en menores cantidades de capital otorgadas por el Estado mediante subvenciones.

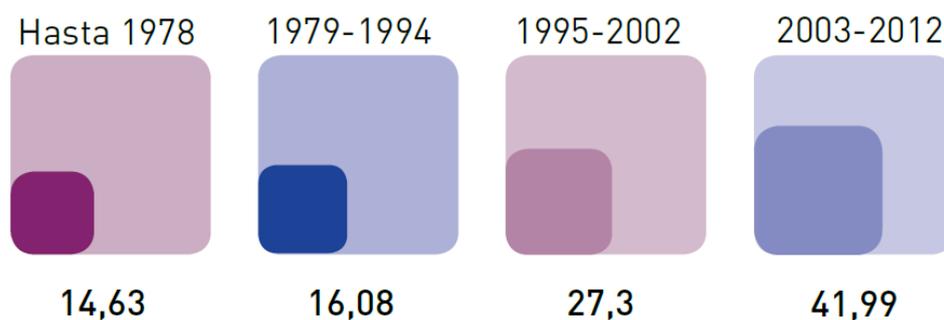
Respecto del comportamiento temporal de las fundaciones activas con empleo se produce un descenso en el número de las mismas a lo largo de los 5 años, perdiéndose 1.089 fundaciones que procuraban empleo, lo que supone un 17%.

1.2.2. Creación de nuevas fundaciones.

En el gráfico 1 podemos observar que la Ley 49/2002 supone un claro catalizador en la constitución de nuevas fundaciones: en el periodo 2003-2012 se crean el 42% del total de fundaciones nacionales. Aunque también debemos tener en cuenta la buena situación económica y financiera que corresponde al periodo 2003-2009.

La primera Ley de Fundaciones de 1994 marca el principio de una tendencia alcista en la creación de fundaciones. El 69% de las fundaciones actuales se han creado con posterioridad a 1994.

Gráfico-1 Antigüedad de las fundaciones españolas (porcentaje de fundaciones)



Fuente: Rubio y otros (2014)

1.2.3. Tamaño de las fundaciones

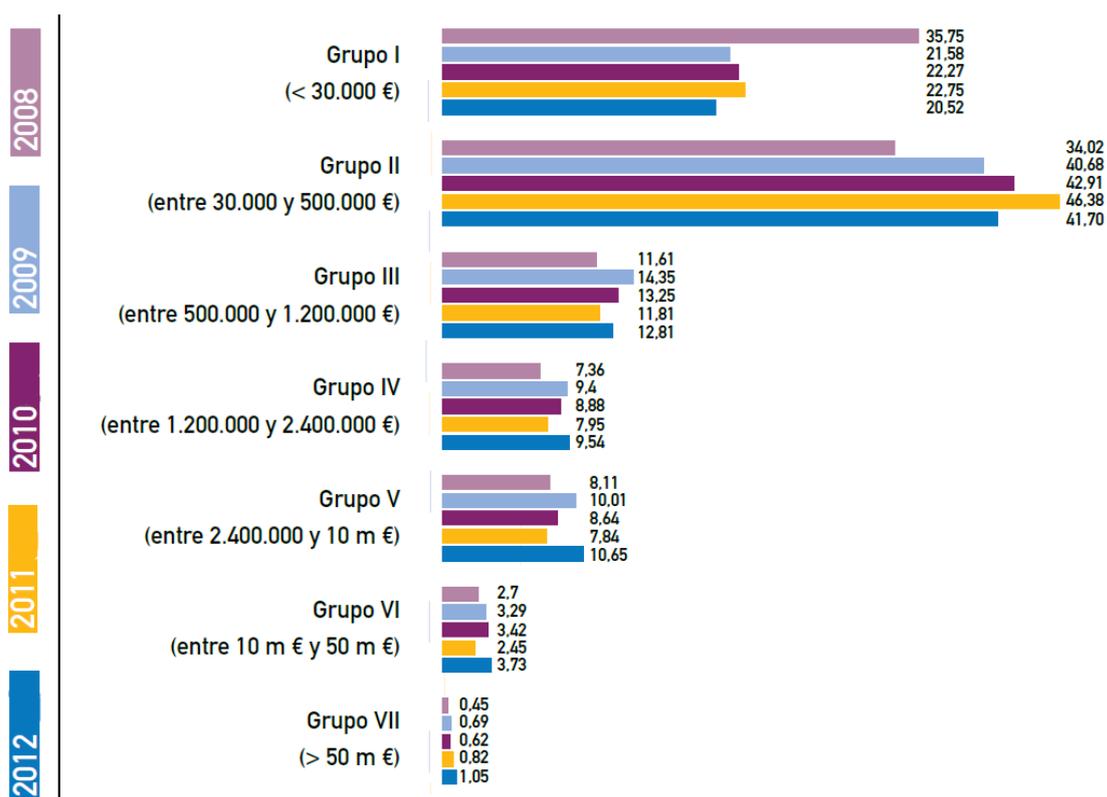
Durante el periodo considerado, el mayor porcentaje de fundaciones activas españolas corresponde a las fundaciones pequeñas (Grupo II), con ingresos comprendidos entre 30.000 y 500.000 euros, suponiendo en 2012 el 41,7 % del total de fundaciones activas efectivas.

Las inmediatamente siguientes en importancia son las microfundaciones (Grupo I), con ingresos menores a 30.000 euros, su peso relativo en 2012 era del 20,52%. También se puede apreciar el retroceso que sufren a lo largo del periodo estudiado (en 2008 suponían el 35,75%).

En cuanto a las grandes fundaciones (Grupos IV, V y VI), con ingresos superiores 2.400.000 euros, suponen entorno al 18% del total, excepto en 2012 que sobrepasan el 23%.

Comparando el inicio y el final de período estudiado (2008-2012), se puede observar que son las grandes fundaciones las que experimentan un incremento en su participación relativa respecto al periodo inicial, especialmente aquellas cuyos ingresos se sitúan en más de 50 millones (con una tasa de crecimiento medio en los años analizados del 25,87 %) o se comprenden entre 10 y 50 millones de euros (con una tasa media del 12,42 %), siendo las pequeñas fundaciones las que presentan un mayor descenso (siendo la caída media del -11,02 % para el Grupo I), dado que les está afectando en mayor medida las cuestiones de supervivencia tanto a nivel público como privado por razones tanto financieras como de ajuste presupuestario.

Gráfico 2: Tamaño de las fundaciones españolas (porcentaje de fundaciones)



Fuente: Rubio y otros (2014)

1.2.4. Tipos de fundaciones: iniciativa pública o privada

Las personas jurídicas que fundan más son del sector privado, con un 65,48% de peso sobre el 35,52% de las entidades del sector público, en 2012. Porcentaje parecido es el de años anteriores.

Respecto del sector público, las entidades que más fundan son las Comunidades autónomas y los Ayuntamientos con un peso, en conjunto, superior al 70%, en 2012. El siguiente en importancia es el Estado con un peso en 2012 del casi 17%.

En cuanto al sector privado, las personas jurídicas con mayor iniciativa fundacional son las asociaciones y las propias fundaciones, con un 58% del peso total del sector privado, en 2012. Les siguen de cerca las sociedades mercantiles con un 16,3% con un rasgo significativamente diferente, éstas, a lo largo del periodo incrementan su peso relativo en el 6%, mientras que el peso de fundaciones y asociaciones, a lo largo del periodo desciende en un 5%.

**Cuadro 2: Personas jurídicas fundadoras de las fundaciones españolas:
Tipología y porcentaje de fundaciones**

| Personas jurídicas públicas | | | | | | Personas jurídicas privadas | | | | | |
|-----------------------------|-------|-------|-------|-------|---------------------------------------|-------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 2008 | | | | | 35,95 % | 64,05 % | 2008 | | | | |
| | 2009 | | | | 35,44 % | 64,56 % | | 2009 | | | |
| | | 2010 | | | 35,23 % | 64,77 % | | | 2010 | | |
| | | | 2011 | | 34,90 % | 65,10 % | | | | 2011 | |
| | | | | 2012 | 34,52 % | 65,48 % | | | | | 2012 |
| 16,55 | 16,53 | 16,63 | 16,82 | 16,78 | 1. Administración General del Estado. | 6. Asociaciones | 40,14 | 39,43 | 37,97 | 37,97 | 37,83 |
| 43,84 | 44,00 | 43,89 | 43,94 | 43,84 | 2. Comunidades autónomas. | 7. Cajas de Ahorros | 8,95 | 8,94 | 8,31 | 8,29 | 8,13 |
| 7,85 | 7,73 | 8,48 | 8,47 | 8,45 | 3. Entidades Educativas. | 8. Colegios Profesionales | 3,05 | 2,94 | 2,94 | 2,93 | 2,94 |
| 30,19 | 30,20 | 29,19 | 28,83 | 29,00 | 4. Entidades Locales. | 9. Entidades Educativas | 2,24 | 2,28 | 2,65 | 2,65 | 2,60 |
| 1,57 | 1,55 | 1,81 | 1,95 | 1,94 | 5. Entidades Provinciales. | 10. Fundaciones | 22,44 | 22,78 | 20,77 | 20,37 | 20,16 |
| | | | | | | 11. Iglesias y entidades religiosas | 8,14 | 8,09 | 7,79 | 7,59 | 7,62 |
| | | | | | | 12. Partidos Políticos | 0,54 | 0,52 | 0,40 | 0,40 | 0,40 |
| | | | | | | 13. Sindicatos | 4,34 | 4,18 | 3,98 | 3,97 | 3,90 |
| | | | | | | 14. Sociedades mercantiles | 10,17 | 10,84 | 15,18 | 15,82 | 16,43 |

Fuente: Rubio y otros (2014)

1.3. IMPACTO SOCIAL

1.3.1. Áreas de actividad

El gráfico 3 ofrece la distribución por áreas de actividad de las fundaciones españolas de acuerdo con la *International Classification of Nonprofit Organizations* (ICNPO).

Se puede apreciar en el gráfico 3 que el área con un mayor peso es la de la cultura y recreo, con alrededor de un 39%. Durante el lustro han sufrido un retroceso en torno al 1%. La siguiente área más importante es la de educación e investigación con una importancia entorno al 21%, sin embargo, en éste área, se observa un ligerísimo crecimiento, al revés que en el caso anterior.

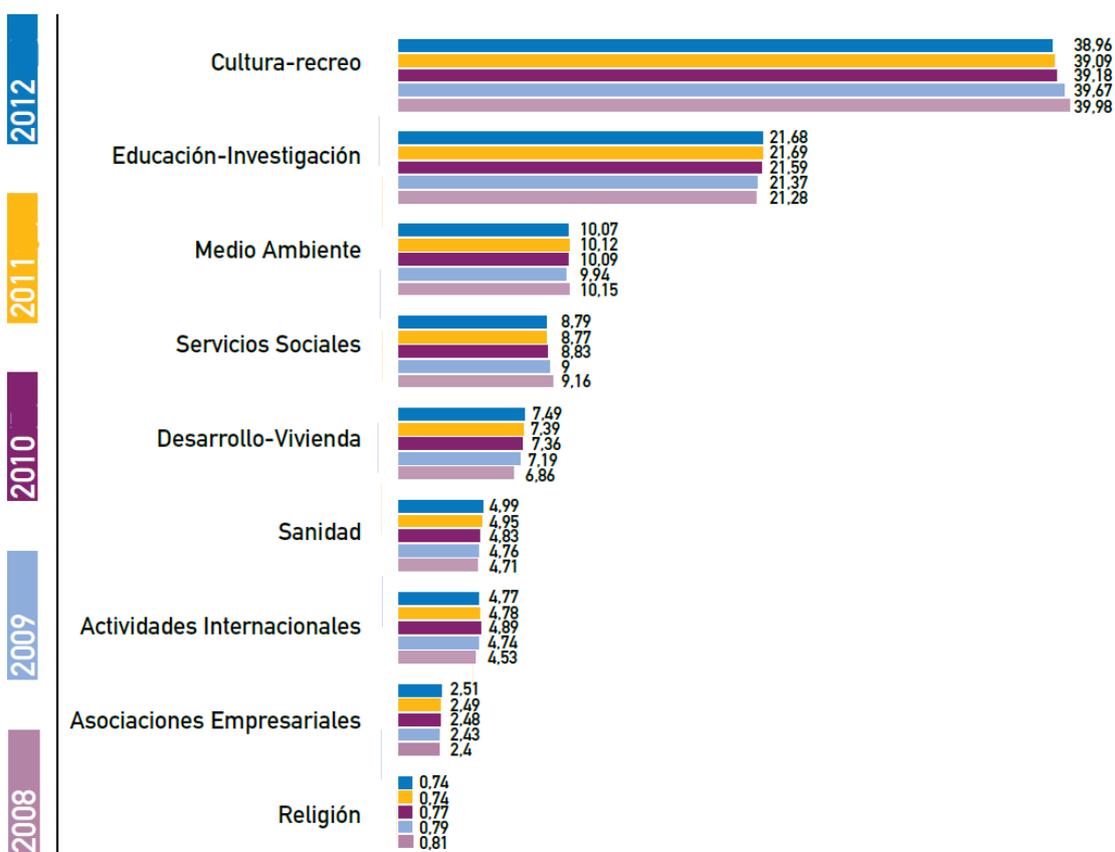
En definitiva, e lo largo del periodo estudiado, han perdido peso relativo las siguientes actividades:

- Cultura y recreo
- Medio ambiente, y
- Religión

Por el contrario, han aumentado su peso relativo, las áreas de:

- Educación e investigación, y
- Desarrollo y vivienda

Gráfico 3: Áreas de actividad de las fundaciones españolas (porcentaje de fundaciones)



Fuente: Rubio y otros (2014)

1.3.2. Beneficiarios

El número de beneficiarios finales y directos de la actividad de interés general de las fundaciones es uno de los indicadores clave del impacto social del sector, hasta el punto de ser exigida por ley la publicación del número de beneficiarios de sus actuaciones en la correspondiente memoria anual, constituyendo un indicador clave para evaluar la evolución y mejora continua de sus actividades.

Del cuadro 3 podemos extraer que la dimensión agregada de beneficiarios ha ido aumentando a lo largo del periodo. Desde el 2008 al 2011 casi se duplica el número de beneficiarios de las fundaciones, en 2012 se produce una caída del número de asistidos consecuencia de la larga y profunda crisis en que está inmersa el país.

Cuadro 3: Beneficiarios netos de las fundaciones españolas (millones de personas)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---------------------|------|------|-------|-------|-------|
| Beneficiarios netos | 17,8 | 23,2 | 28,62 | 31,37 | 29,68 |

Fuente: Rubio y otros (2014)

Si observamos el cuadro 4 el mayor número de beneficiarios corresponde con el área de cultura y recreo que ha crecido un 42% a lo largo del periodo. Educación e investigación le sigue con un incremento en sus asistidos de un 80%. Por otro lado el menor número de beneficiarios se concentra en las áreas de asociaciones empresariales, asesoramiento y religión, como consecuencia de la limitación del beneficiario potencial.

Cuadro 4: Beneficiarios netos de las fundaciones españolas por áreas de actividad (millones de personas)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Asesoramiento | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| Religión | 0,14 | 0,18 | 0,17 | 0,18 | 0,17 |
| Asociaciones Empresariales | 0,43 | 0,56 | 0,59 | 0,65 | 0,62 |
| Actividades Internacionales | 0,81 | 1,10 | 1,13 | 1,21 | 1,14 |
| Sanidad | 0,84 | 1,10 | 1,30 | 1,46 | 1,39 |
| Desarrollo-Vivienda | 1,22 | 1,67 | 2,15 | 2,36 | 2,27 |
| Servicios Sociales | 1,63 | 2,09 | 4,39 | 4,79 | 4,54 |
| Medio Ambiente | 1,81 | 2,31 | 2,37 | 2,61 | 2,46 |
| Educación-Investigación | 3,79 | 4,96 | 6,68 | 7,36 | 6,96 |
| Cultura-recreo | 7,12 | 9,20 | 9,81 | 10,73 | 10,12 |
| Total | 17,80 | 23,20 | 28,62 | 31,37 | 29,68 |

Fuente: Rubio y otros (2014)

Del Cuadro 5 se desprende que, en el año 2012, los principales beneficiarios del 73,59 % de las fundaciones activas tenían a las personas físicas como principales beneficiarios. Dentro de esta categoría, el colectivo más importante era el de estudiantes (que representaban el 17,71 % de las personas físicas beneficiadas), seguido del colectivo de personas con riesgo de exclusión (el 16,50 %), el público en general (17 %) y los afectados por enfermedades (el 9,49 %).

También en el 2012, el 26,41 % de las fundaciones realizaban actividades que beneficiaban a personas jurídicas, destacando dentro de este grupo las empresas (por ejemplo, fundaciones laborales o fundaciones dedicadas a la transferencia de tecnología) y otras entidades privadas, que suponían el 35,01 % de las personas jurídicas atendidas, otras entidades no lucrativas (por ejemplo, las fundaciones dedicadas a la lucha contra enfermedades, que prestan servicios a los miembros de asociaciones de afectados por esas patologías) con el 25,48 % y las entidades públicas (por ejemplo, fundaciones de investigación de hospitales públicos) con el 17,50 %.

**Cuadro 5: Beneficiarios principales de las fundaciones españolas:
Tipología y porcentaje de fundaciones**

| Personas jurídicas públicas y privadas | | | | | Personas jurídicas físicas | | | | | |
|----------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-----------------------------------------|----------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| 2008 | | | | | 26,38 % | 73,62 % | 2008 | | | |
| | 2009 | | | | 26,42 % | 73,58 % | | 2009 | | |
| | | 2010 | | | 26,59 % | 73,41 % | | | 2010 | |
| | | | 2011 | | 26,42 % | 73,58 % | | | | 2011 |
| | | | | 2012 | 26,41 % | 73,59 % | | | | 2012 |
| 35,58 | 35,89 | 34,50 | 34,80 | 35,01 | 1. Empresas y otras entidades privadas. | 6. Adictos y toxicómanos. | 9,06 | 8,85 | 6,70 | 6,70 |
| 15,73 | 15,54 | 17,31 | 17,46 | 17,50 | 2. Entidades públicas. | 7. Afectados por enfermedades. | 9,13 | 9,04 | 9,51 | 9,49 |
| 11,24 | 10,89 | 10,72 | 10,48 | 10,55 | 3. Otras entidades privadas. | 8. Colectivos en riesgo de exclusión. | 15,10 | 15,58 | 16,52 | 16,50 |
| 23,78 | 24,11 | 26,10 | 25,74 | 25,48 | 4. Otras organizaciones no lucrativas. | 9. Desempleados. | 6,51 | 6,47 | 6,34 | 6,29 |
| 13,67 | 13,57 | 11,37 | 11,51 | 11,45 | 5. Otros. | 10. Directivos, empresarios y emprendedores. | 0,20 | 0,19 | 0,26 | 0,25 |
| | | | | | | 11. Discapacitados. | 1,81 | 1,79 | 1,69 | 1,68 |
| | | | | | | 12. Estudiantes. | 19,26 | 19,10 | 17,90 | 17,72 |
| | | | | | | 13. Familias. | 7,45 | 7,44 | 6,96 | 6,85 |
| | | | | | | 14. Investigadores y docentes. | 7,05 | 7,12 | 6,75 | 6,70 |
| | | | | | | 15. Mayores (tercera edad). | 6,71 | 6,60 | 5,78 | 5,74 |
| | | | | | | 16. Menores de edad. | 3,49 | 3,40 | 3,12 | 2,99 |
| | | | | | | 17. Migrantes. | 0,54 | 0,51 | 0,36 | 0,35 |
| | | | | | | 18. Mujeres. | 1,28 | 1,28 | 1,02 | 1,02 |
| | | | | | | 19. Presos y ex-reclusos. | 0,13 | 0,13 | 0,10 | 0,10 |
| | | | | | | 20. Público en general. | 11,95 | 12,18 | 16,27 | 16,80 |
| | | | | | | 21. Trabajadores cuenta ajena. | 0,34 | 0,32 | 0,72 | 0,81 |

Fuente: Rubio y otros (2014)

1.4. IMPACTO SOBRE EL EMPLEO

En el cuadro 6 se plasma, cuantitativa y cualitativamente, la evolución del empleo generado por las fundaciones a lo largo de la serie temporal que estudiamos.

En 2009 el número de asalariados creció en 8.010 personas respecto del año anterior, cifra que se incrementa en el 2010 hasta 217.623 asalariados (un 14% más), reduciéndose en los siguientes años un 10%, hasta las 197.551 empleados de 2012.

En el caso de los empleos indirectos (empleos generados por la externalización de funciones a terceros) se produce un descenso en torno a 6.000 personas menos trabajando, es decir, un 38% menos.

Respecto del trabajo no remunerado, el número de patronos se ve reducido en más de 7,5% de 2008 a 2012, como consecuencia de la desaparición de fundaciones, registrando las caídas más importantes en 2011 y 2012, acumulando en estos dos años más de 6.000 patronos menos.

El voluntariado se ha incrementado alrededor del 11% desde 2008 hasta 2012. Destacar que el año 2009 se produce un incremento respecto del 2008 del 45% quizá consecuencia de la alta sensibilización de la población con los problemas derivados de la crisis y también por el proceso de destrucción de empleo a nivel estatal generado por la crisis, la población al no tener una ocupación dedica sus esfuerzos a la filantropía.

Cuadro 6: Los recursos humanos de las fundaciones: tipología y datos básicos

| | 2008 | | 2009 | |
|----------------|--------------------------|---------------------------|--------------------------|---------------------------|
| | Internos | Externos | Internos | Externos |
| Remunerados | 181.547 empleos directos | 16.763 empleos indirectos | 189.773 empleos directos | 10.086 empleos indirectos |
| No Remunerados | 77.872 patronos | 97.340 voluntarios | 80.192 patronos | 140.336 voluntarios |

| | 2010 | | 2011 | | 2012 | |
|----------------|--------------------------|---------------------------|--------------------------|---------------------------|--------------------------|---------------------------|
| | Internos | Externos | Internos | Externos | Internos | Externos |
| Remunerados | 217.623 empleos directos | 10.199 empleos indirectos | 203.122 empleos directos | 10.305 empleos indirectos | 196.551 empleos directos | 10.086 empleos indirectos |
| No Remunerados | 78.424 patronos | 117.636 voluntarios | 75.456 patronos | 113.184 voluntarios | 72.320 patronos | 108.480 voluntarios |

Fuente: Rubio y otros (2014)

1.5. IMPACTO ECONÓMICO

1.5.1. Dotación, activos, ingresos y gastos.

El cuadro 7 presenta las magnitudes más relevantes desde una perspectiva presupuestaria. La máxima dotación fundacional agregada de las fundaciones activas operativas ascendía en 2009 a 7.810 millones de euros que desciende a lo largo de los años en un 5%.

El resto de partidas muestran similar tendencia a la baja. Los activos se reducen en un 15%, los ingresos en un 30%, y los gastos un 8%.

Debemos destacar que los gastos han superado a los ingresos durante todo el periodo, excepto en 2009, lo que explica la disminución de la dotación fundacional y los activos, es decir, el capital se ha usado para financiar actividades y se ha desinvertido para poder mantener los niveles de la actividad fundacional.

Cuadro 7: Datos económicos del sector fundacional (millones de euros)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Dotación Fundacional | 7.240 | 7.810 | 7.611 | 7.603 | 7.404 |
| Activos | 18.600 | 23.900 | 22.828 | 22.750 | 20.686 |
| Ingresos Totales | 7.580 | 9.550 | 7.564 | 7.663 | 7.373 |
| Gastos Totales | 7.600 | 8.520 | 8.180 | 8.295 | 7.939 |

Fuente: Rubio y otros (2014)

1.5.2. Origen de los ingresos.

En el cuadro 8 se presentan los principales ingresos de las fundaciones españolas. Está compuesto por tres fuentes distintas de ingresos: donaciones y subvenciones, que suponen entorno al 55% de los ingresos totales, a lo largo de la serie estudiada; prestaciones de servicios y ventas de bienes, que tienen un peso entorno al 34%, en el periodo de referencia; y los rendimientos del patrimonio, que representan alrededor del 10% del total ingresos. Destacar que a lo largo del periodo las variaciones en la relevancia de los tres tipos de ingresos son insignificantes.

Otra perspectiva interesante es ponderar cuanto suponen los ingresos de origen privado y los que provienen del sector público. En el caso de las donaciones y subvenciones la mayor parte son del sector privado, alrededor del 70%, dejando el resto al sector público. Respecto de las prestaciones de servicios y venta de bienes el 87% tienen su génesis en el sector privado y el resto en el sector público. Los porcentajes señalan, igual que en el caso anterior, apenas tienen variaciones a lo largo de la serie temporal objeto de estudio.

En definitiva las fuentes privadas componen aproximadamente el 80% de las fuentes de financiación de las fundaciones españolas, teniendo en cuenta donaciones y subvenciones, prestaciones de servicios y ventas de bienes, y los rendimientos del patrimonio fundacional.

Cuadro 8: Fuentes de ingresos de las fundaciones españolas:

Tipología y porcentaje de fundaciones

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|---------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Donaciones y Subvenciones | 55,28 | 55,12 | 55,09 | 55,10 | 55,09 | Donaciones y legados privados: | 70,38 | 70,94 | 70,94 | 71,39 | 71,39 |
| | | | | | | - Donaciones y legados de empresas | 42,80 | 43,35 | 43,10 | 43,22 | 43,33 |
| | | | | | | - Donaciones y legados de otras entidades | 6,10 | 6,27 | 6,38 | 6,45 | 6,39 |
| | | | | | | - Donaciones y legados de otras fundaciones | 3,94 | 3,87 | 3,85 | 3,80 | 3,80 |
| | | | | | | - Donaciones y legados de particulares | 17,55 | 17,46 | 17,87 | 17,92 | 17,97 |
| | | | | | | Subvenciones públicas | 29,62 | 29,06 | 28,81 | 28,61 | 28,50 |
| Prestación de servicios y venta de bienes | 34,21 | 34,48 | 34,25 | 34,26 | 34,28 | A personas y entidades privadas: | 87,06 | 86,99 | 87,00 | 86,97 | 86,98 |
| | | | | | | - A empresas | 40,70 | 39,79 | 40,41 | 40,69 | 40,74 |
| | | | | | | - A fundaciones | 2,99 | 3,28 | 2,92 | 2,93 | 3,01 |
| | | | | | | - A particulares | 37,91 | 37,92 | 37,84 | 37,59 | 37,56 |
| | | | | | | - A otras entidades no lucrativas | 5,47 | 5,99 | 5,84 | 5,76 | 5,67 |
| | | | | | | A organismos públicos | 12,94 | 13,01 | 13,00 | 13,03 | 13,02 |
| Rendimientos de Patrimonio | 10,52 | 10,40 | 10,66 | 10,63 | 10,63 | Inmobiliario | 51,78 | 51,24 | 50,57 | 50,86 | 50,86 |
| | | | | | | Mobiliario | 48,22 | 48,76 | 49,43 | 49,14 | 49,14 |

Fuente: Rubio y otros (2014)

1.6. CONCLUSIONES

Las instituciones que componen el tercer sector son el motor, del que los ciudadanos disponen, para participar en la resolución de los problemas más actuales de la sociedad.

Concretamente el subsector fundacional plasma su influencia no solo en los beneficiarios de sus iniciativas, sino también en el mercado laboral y en el mercado de bienes y prestación de servicios.

Las fundaciones no son indemnes a las crisis profundas, pero si han conseguido retrasar sus efectos: hasta 2010 continuaron creando empleo remunerado, amortiguando la destrucción de empleo acaecida en el país desde 2008; y hasta 2009 sus ingresos crecieron. Resistiendo al duro embate de los primeros años de la crisis.

Resulta fundamental destacar que la Ley 49/2002 ha supuesto un hito en el crecimiento y desarrollo en la iniciativa fundacional, así como el principal estímulo para la participación del capital privado en la financiación de las instituciones fundacionales.

Capítulo 2

El ordenamiento legal de las fundaciones

2.1. EL RECONOCIMIENTO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO DE FUNDACION.

La Constitución española reconoce el derecho de fundación en su art. 34, que dispone, “Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley”.

El art. 34 de la Constitución española tiene un carácter novedoso. Es la primera vez que se regula a nivel constitucional en nuestro país el derecho de fundación, convirtiéndose así en ser una de las pocas Normas Fundamentales que reconoce tal derecho en el entorno de otras constituciones extranjeras.

Tradicionalmente el derecho de fundación se había considerado parte integrante del derecho de asociación, fue la Comisión de Constitución del Senado la que los separó. El derecho de asociación quedó incluido en la Sección primera como un derecho fundamental en sentido estricto, dotado de la máxima protección (desarrollo por Ley Orgánica, defensa por recurso de amparo y rigidez máxima); mientras que el derecho de fundación ocupa el lugar actual.

El derecho de fundación pierde la superprotección jurídica de la Sección primera, del Capítulo segundo, del Título primero de la Constitución, que sí mantiene el derecho de asociación. Así la Constitución garantiza un derecho subjetivo mas no un derecho fundamental. Sin embargo el derecho de fundación es un derecho reconocido y protegido, entre otras garantías por su vinculación a los poderes públicos y su regulación solo por Ley.

Para Márquez (2007: 46 a 48) las consecuencias positivas que derivan de la situación que ocupa el derecho de fundación en la Constitución son dos:”1ª, Que su ejercicio se ha de regular solo por Ley, mas no orgánica, lo que facilita la flexibilidad y modificabilidad de su desarrollo legislativo; 2ª, Puede ser objeto de desarrollo por aquellas Comunidades Autónomas que tengan competencias para ello.”

Con la aprobación del art. 34 de la Constitución las instituciones fundacionales han pasado de ser unos entes permitidos excepcionalmente, a gozar del más alto reconocimiento jurídico.

La inclusión en la Constitución del derecho de fundación para fines de interés general es coherente con la calificación, en su art. 1, de Estado como Social. El Estado Social significa la superación del Estado como mero garante de los derechos individuales para convertirse en el impulsor de los derechos de la comunidad. El Estado ha ido asumiendo gradualmente la prestación de asistencia médica, pensiones, seguridad, educación...

Márquez (2007: 52) nos indica “el Estado social no se agota en sus propias prestaciones, sino que se va dando cada vez mayor importancia a los grupos, a los derechos sociales, a lo colectivo. Se exige la participación del tejido social en la vida pública, procurando y fomentando que otros entes, de creación externa al Estado y procedentes de la esfera de la sociedad, cooperen en el logro de una realización social, que es justo generalizar en sus contenidos y universalizar en cuanto a sus titulares, pero

que precisamente por ello no pueden ser abastecidos directamente y en todo caso por el Estado.”

Las fundaciones son una de las formas más frecuentes y adecuadas para la participación de los ciudadanos en los ámbitos socio-culturales del país, así como toda clase de actividades de interés general, la conclusión no es otra que la obligada protección y fomento que los poderes públicos han de prestar al derecho de fundación. Una de las formas de proteger y fomentar la actividad del sector fundacional es aligerando a las instituciones de cargas fiscales.

Márquez (2007: 58) nos señala “Un sometimiento rígido y taxativo de las fundaciones al sistema tributario limitaría su capacidad de actuación, e incluso, podría atentar contra las exigencias de apoyo y estímulo que se establecen en nuestra Constitución. Si el derecho a crear fundaciones se concede para todos los sujetos a nivel constitucional, pero el fisco lo hace manifiestamente gravoso, tal derecho quedaría desvirtuado en su propia esencia”.

2.2. CONCEPTO DE FUNDACIÓN

Desde una perspectiva histórica las fundaciones tienen su origen en la tendencia de dedicar una parte de los bienes de la persona a finalidades de carácter piadoso, normalmente identificadas también con las de carácter benéfico. Esta tendencia se fundamenta en la doctrina de los Santos Padres de la Iglesia, y penetró en las costumbres de la sociedad antigua.

Gil (2003, págs. 43-45) define fundación como un patrimonio personalizado destinado a un fin específico.

La Gran Enciclopedia Larousse (1998: 4.647) la define como “el conjunto de bienes, con personalidad propia, que han sido donados, legados o constituidos para ser dedicados exclusivamente a un colectivo o social, al cual se aplica el capital fundacional, sus rentas o ambas cosas”.

Bajo el prisma tributario, lo que podría justificar un tratamiento de beneficio es que la fundación se concibe desde su inicio como la destinación de un patrimonio a la consecución de un fin.

Por otro lado, la Ley 50/2002 (Ley de Fundaciones) destaca dos características imprescindibles y necesarias para la propia existencia de la fundación: la ausencia de ánimo de lucro y la afectación del patrimonio a los fines de interés general.

La citada Ley define las fundaciones, en su art. 2.1, como “organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tiene afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”. Por otro lado la Ley 50/2002, en su art. 27.1, y la Ley 49/2002, en su art. 3.2, refuerzan la definición anterior postulando “las fundaciones están obligadas a destinar efectivamente el patrimonio (...) a sus fines fundacionales”.

Márquez (2007: 64) nos explica que los elementos esenciales en que se descompone la definición legal de fundación son: la organización, la interdicción del lucro, la del fundador y la afectación de modo duradero de su patrimonio.

En definitiva, el concepto de fundación comprende destinar un patrimonio a la consecución de un fin de interés general, a través de una organización que asume el papel de persona jurídica, quedando doblegada a las normas de control y fiscalización del Estado.

2.3. LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA FUNDACIÓN

2.3.1. Cumplimiento de fines de interés general. La fundación colaboradora del Estado.

Toda fundación tiene como objetivo fundamental el cumplimiento de su fin de interés general, así, dicho fin se transforma en un elemento esencial de la institución, imprescindible como factor constitutivo de la misma.

En la actualidad hemos superado el concepto clásico de la beneficencia y los fines fundacionales presentan una gran diversidad, sin embargo cualquiera de estos fines se identifican con el interés general.

Cuscó y otros (2003: 31) consideran que en España solo se reconoce personalidad jurídica a las fundaciones de interés general, quedando excluidas de la atribución de personalidad propia las de interés privado. Es decir, una fundación, por su mero reconocimiento, es de utilidad pública.

La Constitución, en su art. 34, da especial importancia a los fines de interés general para ejercer el derecho a fundar. Sin embargo no menciona ni administradores ni a beneficiarios.

De la misma manera el art. 3 de la Ley 50/2002 establece: “1. Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general (...). 2. La finalidad fundacional deberá beneficiar a colectividades genéricas de personas (...). 3. En ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general”.

Por otro lado el art. 23, de la citada Ley 50/2002, vuelve hacer referencia a los fines fundacionales: “Las fundaciones están obligadas a: a) Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas (...) a sus fines fundacionales. b) Dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.”

Además el art. 31 de la Ley 50/2002, que regula las causas de extinción de una fundación nos exhorta a la disolución de la fundación en caso de que se haya realizado íntegra y absolutamente el fin fundacional, o cuando sea imposible su realización. Por tanto, la desaparición del fin fundacional conlleva la desaparición de la propia fundación.

En definitiva las fundaciones no satisfacen necesidades individuales o privadas, sino colectivas, necesidades sociales que redunden en beneficio de la comunidad.

La Ley 50/2002 en su art. 3.1 enumera los posibles fines fundacionales, sin embargo, no es una lista cerrada pues el artículo incluye un “entre otros” en la enumeración de posibles fines.

A lo largo de la vida histórica de las fundaciones los fines han ido evolucionando de forma paralela a los cambios sufridos en la realidad social de cada época. Las fundaciones se han ido adaptando a las situaciones político-sociales en los distintos momentos, lo que ha provocado su aceptación por la sociedad.

Márquez (2007: 80) nos indica que “las fundaciones en España tienen una larga tradición y que se han ido adaptando con fidelidad, como es propio de las instituciones que nacen de la sociedad, a los problemas y demandas sociales de los nuevos tiempos; estas fundaciones españolas que se están adaptando, muestran su disponibilidad y capacidad para participar en la modernización del país”.

La persecución de fines de interés general por las fundaciones, hace que éstas se conviertan en el vehículo para la participación de los ciudadanos en los problemas sociales. Bajo este punto de vista las fundaciones quedan perfectamente justificadas en un marco social como el actual, en el que la iniciativa y la intervención privada se erigen como el motor para el desarrollo de una sociedad libre y democrática.

Las fundaciones permiten la práctica de la solidaridad, pues los ciudadanos contribuyen a la resolución de problemas sociales, incluso al bienestar de los demás.

En los inicios del denominado Estado del bienestar, el sector público desplazó la iniciativa privada frente a la necesidad de garantizar unas prestaciones básicas de carácter general, para las cuales no se consideraba suficiente las actividades de iniciativa particular.

No obstante, con el progreso aparecieron unas necesidades que originalmente no se previeron o que incluso no existían, lo que hizo que surgieran nuevas necesidades asistenciales, además de las cubiertas por el Estado. Este nuevo nicho respecto de las necesidades sociales está siendo cubierto por las fundaciones, entre otras ESAL.

Con el transcurrir de los años, la complejidad de los problemas de la sociedad han desbordado al sector público. Es la denominada crisis del Estado del Bienestar. La reacción de la comunidad fue intentar hacer frente, la propia sociedad por su cuenta, a los problemas. Así apareció el denominado Tercer Sector, que se encuentra entre lo público y lo privado, cuyas funciones son dos: sustituir las carencias del Estado en determinados ámbitos sociales, e innovar dada la flexibilidad del sector frente a la rigidez y burocratización del Estado.

Márquez (2007: 90) nos indica “(...) los cometidos del Estado y del Tercer Sector no son excluyentes sino complementarios (...). El Estado debe estar sometido a la sociedad civil, a la que sirve y, además, no ha de limitarse a admitirla, sino que debe fomentarla, favoreciendo su desarrollo en libertad”.

Las fundaciones, son una forma de participación de los ciudadanos en la resolución de problemas sociales, con un claro interés general. Se percatan mejor y más

rápido de las carencias sociales prestando a la sociedad un servicio en el cumplimiento de sus fines fundacionales, complementando así las prestaciones del Estado, e incluso las carencias del mercado.

Así, el Estado de la mejor manera que puede valorar esta labor es estableciendo un marco normativo incentivador que favorezca las actividades que persigan el interés general. Uno de los mejores ámbitos desde el que efectuar el ejercicio incentivador es el Tributario.

2.3.2. El ánimo no lucrativo

Otra característica esencial de las fundaciones debe ser la ausencia de ánimo de lucro. Así hemos definido con anterioridad a la fundación.

En la Ley 50/2002 el legislador incorpora la carencia de ánimo de lucro como nota propia y necesaria de las instituciones fundacionales, al definir las en su art. 2.1 como “las organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”.

Existen otros preceptos en la citada norma que hacen referencia a esta característica. Los art. 21.1 y 2 referidos a la vinculación de los bienes y los derechos de las fundaciones a sus fines propios, excluyendo, implícitamente, cualquier posibilidad de lucro personal. El art. 15.4 establece la gratuidad del cargo de patrono, excluyendo la posibilidad de obtener rentas de los gobernantes de la fundación. El art. 33.2 obliga a destinar los bienes y derechos resultantes de la liquidación de una fundación a otras fundaciones o a otras ESAL.

Estos preceptos se trasladan de manera general, al Título II de la Ley 49/2002, en concreto a sus artículos 2.a), 3.1º, 3º, 5º, y 6º, referidos a los requisitos que hay que cumplir para acceder al privilegiado régimen fiscal.

Pedreira (2003:101-105) nos explica que lo no lucrativo no puede quedar limitado a la identificación con lo gratuito; sino que constituye algo más complejo como es la situación de quien ejerce una actividad presidida por una intención, por animus específico o bajo determinadas condiciones.

Gil (2003: 185) identifica la ausencia del ánimo de lucro en las fundaciones en dos sentidos: “1º, quedan sometidas al principio de prohibición de distribución de beneficios para sus fundadores y 2º, no se hallan sujetas al principio de lucro común partible que identifica a las sociedades”.

Las fundaciones pueden obtener rendimientos, lo que no pueden producir es un lucro destinado a ningún tipo de satisfacción personal particular. Son personas jurídicas cuyo actuar debe generar un beneficio, exclusivo, para fines públicos o de interés general. En definitiva, las fundaciones son entidades que actúan no sin beneficio, sino sin ánimo de lucro cuando realizan sus fines.

Así podemos afirmar que una fundación cuando obtiene rendimientos derivados de explotaciones económicas no identificadas con sus fines fundacionales, no está actuando de forma deshonesto, siempre que los beneficios que se obtengan se reinviertan en las actividades vinculadas a sus fines fundacionales.

De esta manera queda recogido incluso en las Leyes 50/2002, en sus artículos del 23 al 28; y en la 49/2002, en los artículos 3.2º y 3º, 6 y 7. El problema sería que los beneficios obtenidos en explotaciones económicas se repartieran entre fundadores, entonces ya hablaríamos del paradigmático lucro societario.

La única limitación que establecen las Leyes en relación a la realización de actividades mercantiles, es que desempeñen tales actividades de modo principal cuando sean ajenas a su finalidad fundacional.

2.3.3. Afectación del patrimonio fundacional a la consecución de finalidades de interés general.

La Ley 50/2002 nos indica que el patrimonio es un elemento esencial de una fundación. En su art. 2.1, establece que, “son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”.

El art. 19.1 de la citada Ley nos define la composición del patrimonio: “(...) está formado por todos los bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como por aquellos que adquiriera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación”. Es decir guarda un perfecto paralelismo con el concepto de patrimonio neto de las sociedades de capital.

Por otro lado, el art 19.2 y 20 de la misma Ley, nos indican que deberá existir un inventario de los elementos que integren el patrimonio de la fundación y que se tendrá que depositar en el Registro correspondiente (el registro de fundaciones). La administración del patrimonio corresponderá al patronato y la titularidad pertenecerá a la fundación.

Un concepto que no debemos confundir con patrimonio fundacional es la dotación fundacional, regulada en el art. 12 de la Ley 50/2002, que postula “podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros”. En el siguiente párrafo el art. 12 hace la excepción de que se podrá iniciar la actividad fundacional con una dotación menor a 30.000€ solo si se presenta el primer plan de actuación y se demuestra que con una cantidad inferior se alcanzarán los objetivos propuestos.

La característica imprescindible de la dotación es, que debe de ser suficiente y adecuada para llevar a cabo la finalidad de la fundación. Es decir deben ajustarse cualitativamente y cuantitativamente a los fines fundacionales.

En resumen, el patrimonio fundacional correspondería con el patrimonio neto de una sociedad de capital y la dotación fundacional con el capital social, hablando en términos contables.

En la génesis de la fundación ambos conceptos pueden coincidir, sin embargo según la fundación desarrolle sus actividades lo deseable es que el patrimonio supere a la dotación.

Por otra parte, en una sociedad de capital la puesta en común de dinero acarrea la distribución de dividendos. En una fundación no existe la distribución de dividendos a sus fundadores, el patrimonio se destina siempre, incluso en el supuesto de liquidación, al fin fundacional de interés general.

El patronato será el encargado de administrar los bienes de la mejor manera posible para obtener el éxito en la consecución de los fines fundacionales. Sin embargo, no podrá disponer libremente del patrimonio de la fundación para enajenarlo, como nos indica el art. 21 de la Ley 50/2002, en caso de desear enajenar un bien deberá de contar con la aprobación del Protectorado.

2.4. CONCLUSIONES

En la práctica el alcance y concreción del beneficioso régimen fiscal de las fundaciones, dependerá de la sensibilidad de la clase política y de la propia sociedad posean respecto de las personas o entes privados dedicados a la realización de fines de interés general.

De esta manera la ley 49/2002 establece en su Título II una serie de exenciones en el IS para las fundaciones que cumplan los requisitos marcados en su mismo articulado, con una finalidad claramente incentivadora, tendente a estimular la iniciativa privada en la realización de fines de interés general.

Las ayudas que las fundaciones reciben de la Administración, bien mediante subvenciones, bien con beneficios fiscales, son consecuencia del carácter general de los fines que cumplen, alineados con los de los poderes públicos.

No puede ignorarse que algunos fines de interés general son llevados a la práctica por la propia sociedad que invierte recursos en ello, bien directamente, bien mediante las fundaciones u asociaciones. Así, la propia sociedad colabora para evitar ciertos gastos públicos.

Es decir, las entidades privadas que desempeñan actividades de interés general colaboran directamente con los gastos públicos, por tanto, no sería lógico que además tuvieran que contribuir al sostenimiento de gastos mediante tributos.

El beneficioso régimen tributario está justificado totalmente para las fundaciones porque los recursos que no se detraen de la Hacienda Pública son destinados por la fundación a finalidades públicas. De esta manera se pone de manifiesto la exención como una forma de colaboración entre el Estado y la fundación para consecución de unos fines comunes.

Puedo añadir que la tributación de la fundación haría disminuir la actividad fundacional, perjudicando a los beneficiarios si razón. Los beneficiarios no poseen ningún derecho sobre las rentas de la fundación.

La ausencia de ánimo de lucro también justifica el beneficioso régimen tributario. Las rentas obtenidas por la fundación han de destinarse al cumplimiento de los fines de interés general, y en caso de que existiera un remanente este deberá engrosar las reservas fundacionales, en ningún caso podrá repartirse entre los patronos.

Capítulo 3

Requisitos para acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002

3.1 LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS DE LA LEY 49/2002

La Ley 49/2002 no contiene una definición de entidad no lucrativa, sino que se limita a enumerar una serie de entidades a las que exige unos requisitos para poder ser consideradas como tales y, por lo tanto, poder acceder a los beneficios fiscales que establece.

La Ley contempla dos tipos de ESAL: las enumeradas en su artículo 2 y las mencionadas en algunas de sus disposiciones adicionales. En el presente proyecto solo nos vamos a centrar en las fundaciones, que son las primeras que cita el artículo 2.

3.1.1 Las fundaciones

Existen dos tipos de fundaciones dependiendo del ámbito geográfico donde desarrollen su actividad: estatales o autonómicas. Las fundaciones estatales se rigen por la Ley 50/2002. Ley de Fundaciones, desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1337/2005. Las fundaciones que desarrollan su actividad en Castilla y León se gobiernan por la Ley 13/2002, que la desarrolla el Decreto 63/2005.

Junto a estas fundaciones privadas, que son el objeto del presente trabajo, están las fundaciones públicas reguladas por los artículos 44 a 46 de la Ley 50/2002, que ya no nos atañen.

3.2 LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 3 DE LA LEY 49/2002

Para acogerse al beneficioso régimen fiscal del sistema tributario español, regulado por la Ley 49/2002, la fundación debe reunir una serie de requisitos, que se pueden enumerar de esta manera:

- i. Perseguir fines de interés general.
- ii. Destino de rentas e ingresos.
- iii. La actividad principal y el ejercicio de explotaciones económicas.
- iv. Destinatarios de las actividades.
- v. Gratuidad de los cargos.
- vi. Destino del patrimonio en caso de disolución.
- vii. Inscripción registral.
- viii. Cumplimiento de las obligaciones contables.
- ix. Rendición y depósito de cuentas.
- x. Memoria económica.

3.3 PERSEGUIR FINES DE INTERÉS GENERAL, ART 3.1 LEY 49/2002

El interés general es un concepto jurídico indeterminado, así la Ley 49/2002 establece una lista variada de fines (defensa derechos humanos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos...), de carácter orientativo y abierto. Por lo tanto, no existe discriminación entre unos fines y otros a la hora de acogerse al régimen tributario al que me refiero.

Sin embargo, el tener fines de interés general es insuficiente, es imprescindible que las actividades que realizan posean, también está connotación. Los laboratorios Bayer, las Clínicas privadas o las academias de enseñanza privadas persiguen fines de interés general pero sus actividades se encaminan al enriquecimiento personal.

Cautelas Tributarias

Blázquez y otros (2012) nos advierten que la AEAT se inmiscuye en el control de los fines para excluir del régimen fiscal de la Ley 49/2002 a fundaciones que no tienen la infraestructura necesaria para la realización de los fines y cuyo único cometido es la recepción de subvenciones para su posterior reparto a otras ESAL que realizan las actividades. La DGT mantiene “ el requisito establecido en el apartado 1º del artículo 3 de la citada norma exige que sea la propia fundación directamente la que persiga fines de interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar ingresos a otras fundaciones” (Consulta núm. V0618/2005, V0062/2006, V2282/2006). En opinión de los autores la interpretación de la DGT va más allá de lo que exige el precepto legal, en ningún lugar de la ley, hay limitación alguna para que los fines no se puedan alcanzar de forma indirecta.

Los citados autores también nos previenen cuando existe gran disparidad entre los fines recogidos en los estatutos y nos explican un caso real. Una fundación cuyo objeto social son la asistencia social, la conservación del patrimonio y la defensa del medio ambiente, pretende adquirir un inmueble catalogado de patrimonio histórico para su rehabilitación y pregunta si cumpliría con el requisito de destinar el 70% de sus rentas a la consecución de sus fines. La DGT contesta (consulta núm. V0460/2006) que la Ley de Patrimonio histórico Español dice que los deberes de visita y exposición pública son fundamentales para que sean considerados fines de interés general, pero la fundación pretende realizar servicios de asistencia social, por lo tanto no cumpliría con el requisito de destino de rentas e ingresos. Los autores están de acuerdo con la resolución y matizan que la DGT se extralimita en sus funciones, ya que son inherentes al Registro de Fundaciones.

3.4 DESTINO DE RENTAS E INGRESOS, ART. 3.2 LEY 49/2002

3.4.1 Un doble destino: fines de interés general, y dotación y/o reservas

La fundación obtiene rentas e ingresos que deben destinar en un 70% a la realización de actividades relativas a sus fines o, a bienes de inversión directamente relacionados. Este imperativo legal actúa de óbice para que las rentas obtenidas no se inmovilicen, o acumulen, y se dispongan para fines de interés general. La realización de estas rentas e ingresos es lo que se denomina un ánimo de lucro subjetivo, pues su finalidad es destinarlas al interés general y no al mero reparto de dividendos entre los socios, que es lo tradicional en las sociedades de capital.

Cautelas tributarias

Una fundación cuyo objeto social es la asistencia a personas desfavorecidas pretende enajenar tres inmuebles para adquirir participaciones de una sociedad mercantil que se dedicará a asistir a ancianos. La pregunta es si la inversión en derechos se puede computar como rentas destinadas a fines de interés general. La DGT contesta que no y añade que los fines deben ser realizados por la propia fundación y no por la mercantil, en referencia al epígrafe anterior (perseguir fines de interés general). Consulta núm. V1874/2006, de la DGT.

El restante 30% incrementará el patrimonio neto, ya sea en forma de dotación fundacional, sometida a la regulación legal; o a reservas, que quedarán a libre disposición de la ESAL.

3.4.2 Cálculo de la base sobre la que se aplica el 70%. Resultado contable y ajustes

Tanto la Ley 49/2002 como la 50/2002 no incluyen explicaciones de sobre qué base aplicar el porcentaje del 70% y como calcularla. La brújula que nos guiará en el cálculo la encontramos en el desarrollo reglamentario de la Ley 50/2002, el Real Decreto 1337/2005, en su artículo 32, aunque no deberemos perder de vista el art. 3.2 de la Ley 49/2002.

El reglamento nos remite al resultado contable como base de aplicación al que deberemos practicar una serie de ajustes, unos negativos pues hay ingresos que no computarán en la base, y otros positivos relativos a gastos no deducibles.

- i. Ajustes negativos. Ingresos no computables.
 - o “La contraprestación que se obtenga por la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados en concepto de dotación por el fundador o terceras personas, así como aquellos otros afectados por el patronato, con carácter permanente, a los fines fundacionales, incluida la plusvalía que se pudiera haber generado”, art. 32.2.a) RD 1337/2005.

Como se puede apreciar con la transmisión onerosa de bienes y derechos vinculados a la dotación fundacional, no se computarán las rentas obtenidas sin ningún tipo de restricción, incluso la plusvalía derivada de la venta.

- o “Los ingresos obtenidos en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en los que concurra dicha circunstancia”, art. 32.2.b) RD 1337/2005.

Con este ajuste negativo se evita que las ESAL tengan problemas a la hora de adquirir una nueva sede social (u otro inmueble en el que desarrolle su actividad) por no poder reinvertir la totalidad de lo obtenido por la venta de la antigua, ya que una parte de esa renta debía estar destinada al cumplimiento de sus fines. En caso de que no se produzca la reinversión, el importe sí integrará la base de cálculo.

En el ajuste se incluyen los inmuebles que desarrollen actividades económicas, ahora, que estén vinculadas a fines. De ninguna manera se incluirán en el ajuste los solares, los inmuebles vacíos, los arrendados a terceros o aquellos en los que se realizan explotaciones económicas ajenas a su finalidad.

La cifra de la reinversión debe ser por el total obtenido en la enajenación. Y, ¿si el importe de la reinversión fuera menor? Rúa Alonso de Corrales (2006: 24) opina que lo razonable sería dejar de computar el ingreso en la misma proporción que la reinversión.

Destacar que la Ley 49/2002 permite que la reinversión se produzca en derechos en su art. 3.2.b), sin embargo solo es de aplicación para el resto de ESAL, las fundaciones por sus normas directoras deben de reinvertir en inmuebles, exclusivamente.

La norma reglamentaria no establece el plazo para realizar la reinversión, sin embargo sí la Ley 49/2002, establece los 4 años siguientes desde el fin del ejercicio en que se obtienen dichas rentas.

- “No se considerarán en ningún caso como ingresos las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación en el momento de su constitución o en un momento posterior”, art. 32.3.c) RD 1337/2005.

Reseñar que las aportaciones a la dotación no suponen ni un ingreso contable ni fiscal, así que no figura en el resultado contable.

ii. Ajustes positivos. Gastos no deducibles.

- “Los que estén directamente relacionados con las actividades desarrolladas para el cumplimiento de fines, incluidas las dotaciones a la amortización y las provisiones de inmovilizado afecto a dichas actividades”, art. 32.4.a) RD 1337/2005.
- “La parte proporcional de los gastos comunes al conjunto de actividades que corresponden a las desarrolladas para el cumplimiento de los fines fundacionales. Esta parte proporcional se determinará en función de criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad”, art. 32.4.b) RD 1337/2005.

La cuestión que se plantea es que criterio utilizar para el reparto de gastos cuando la ESAL realiza actividades económicas y otras afectas a fines.

Una solución es aplicar un porcentaje sobre ingresos, es decir, ingresos afectos a actividades fundacionales sobre ingresos totales y aplicar ese porcentaje a los gastos totales, esa sería la cifra de gastos no deducibles, es decir que sumaría. Este criterio no sería necesario en caso de que la ESAL lleve una escrupulosa contabilidad analítica, lo que es poco común dada la escasez de recursos con que suelen contar, además de que los que poseen se dedican al cumplimiento de fines.

Aplicación práctica 1

La cuenta de resultados de la fundación FADESS, del ejercicio 2X14, es la siguiente:

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| 1. Ingresos de la actividad propia..... | 50.000 |
| 2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil..... | 5.000 |
| 3. Ayudas monetarias..... | -4.500 |
| 8. Gastos de personal..... | -13.500 |
| 9. Otros gastos de la actividad..... | -9.000 |
| 10. Amortización inmovilizado..... | -7.500 |
| 13. Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado... | 1.000 |
| A.1) Excedente de la actividad..... | 21.500 |
| 15. Gastos Financieros..... | -750 |
| A.2) Excedente operaciones financieras..... | -750 |
| A.3) Excedente antes de impuestos..... | 20.750 |
| Impuesto sobre beneficios 10%..... | -750 |
| A.4) Variación del patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio..... | 20.000 |

Además FADESS ha vendido un local que fue aportado por los fundadores para la dotación. El importe de la venta ha sido de 10.000 incluida la plusvalía recogida en la cuenta de resultados. Por otro lado FADESS ha realizado inversiones en mobiliario, equipo informático y software por valor 10.000 €, para dar formación a sus usuarios.

Lo primero que calculamos es que parte de los gastos son vinculados a la actividad fundacional. Calculado sobre el peso de los ingresos:

$$\% = 50.000 / 55.000 = 91\%$$

Los gastos comunes son 22.500 (personal y otros gastos) y su imputación a actividades fundacionales son el 91%, que es 20.475 €.

Ahora calculamos la base de cálculo sobre la que aplicar el porcentaje del 70% mínimo que se ha de destinar a fines:

Capítulo 3

| CONCEPTOS | IMPORTE |
|---------------------------------------------------------------------------|---------|
| Resultado contable | 20.000 |
| Ajustes negativos (importe de la venta del local vinculado a la dotación) | -10.000 |
| Ajustes positivos | +32.475 |
| Gastos comunes de actividad propia.....20.475 | |
| Ayudas monetarias.....4.500 | |
| Amortización.....7.500 | |
| Base de cálculo | 42.475 |
| Destino mínimo a fines fundacionales 70% | 29.733 |

A continuación se calcula el importe destinado a fines fundacionales del ejercicio, en base al art. 32.6 del RD 1337/2005, que reza “se considerará destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a la amortización y provisiones”.

| CONCEPTOS | IMPORTE |
|--------------------------------------------|---------|
| Gastos destinados a fines propios | 24.975 |
| Ayudas monetarias.....4.500 | |
| Gastos comunes actividad propia.....20.475 | |
| Inversiones | 10.000 |
| Total | 34.975 |

En la memoria normal en la nota 24.2, y en la 12.2 de la abreviada, rellenaremos la información requerida del siguiente modo.

| Ejercicio | EXCEDENTE DEL EJERCICIO | AJUSTES NEGATIVOS | AJUSTES POSITIVOS | BASE DE CÁLCULO | RENTA A DESTINAR | | RECURSOS DESTINADOS A FINES |
|-----------|-------------------------|-------------------|-------------------|-----------------|------------------|-----|-----------------------------|
| | | | | | Importe | % | |
| 2X10 | | | | | | | |
| 2X11 | | | | | | | |
| 2X12 | | | | | | | |
| 2X13 | | | | | | | |
| 2X14 | 20.000 | -10.000 | 32.475 | 42.475 | 23.733 | 70% | 34.975 |
| TOTAL | | | | | | | |

3.4.3 Plazo para cumplir con la obligación de destinar las rentas a los fines fundacionales

“El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se obtengan las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio”, art. 3.2 Ley 49/2002.

3.4.4 Consecuencias del incumplimiento de este requisito.

El art. 14.3 de la Ley 49/2002 establece en su primer párrafo la regla general por la que el incumplimiento de cualquier otro requisito supone la obligación de devolver los

beneficios fiscales y los intereses correspondientes al ejercicio en que se produjo la infracción. No obstante, cuando se incumple este requisito (art 3.2) la obligación se referirá “a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente”. Podría entenderse que el incumplimiento de este requisito debería implicar no solo la devolución de las cuotas de un ejercicio (el de la obtención de rentas e ingresos), sino todos los demás hasta completar el plazo de cinco años, pues realmente no se ha cumplido el requisito durante los mismos; sin embargo la norma es clara: lo restringe a ese ejercicio.

3.5 LA ACTIVIDAD PRINCIPAL Y EL DESTINO DE RENTAS E INGRESOS, ART.3.3 LEY 49/2002

3.5.1 Tipos y formas de desarrollar explotaciones económicas

El citado artículo nos define explotación económica: “cuando se realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. El RD 1337/2005, en su artículo 23.2, nos las define de manera similar pero las denomina actividades mercantiles y añade que el propósito de las mismas es “obtener lucro”, se entiende que es el ya mencionado lucro subjetivo.

Cuáles son los tipos de explotaciones económicas que nos interesan:

- i. Explotaciones económicas directamente vinculadas con el objeto fundacional.
- ii. Explotaciones económicas auxiliares o complementarias: el art. 7.1 de la Ley 49/2002 nos indica como auxiliares los servicios de alimentación, alojamiento o transporte. Además, podrían ser la cafetería y restaurante de una fundación o la tienda donde vende sus publicaciones una fundación cultural.
- iii. Explotaciones económicas ajenas: son las actividades totalmente desvinculadas de los fines de la fundación. Podrían ser una explotación de huertos solares en una fundación para asistencia a inmigrantes o una explotación agropecuaria en una fundación de asistencia a discapacitados. Adelanto que sí podrían llevarlas a cabo pero mediante una sociedad interpuesta.

Las fundaciones tienen dos formas de llevar a cabo explotaciones económicas la denominada fundación – empresa y la fundación con empresa.

- A. Fundación – empresa: la fundación y la empresa coinciden en una misma forma jurídica (la fundación), siendo la primera el titular inmediato de la segunda. Así, la fundación dirige una empresa a través de la cual cumple con sus fines o es complementaria a estos, o incluso ajena.

Cuando las fundaciones realizan estas actividades económicas están sometidas a las normas que regulan la defensa de la competencia, como indica el art. 24.1 Ley 50/2002.

Esta forma de realizar actividades económicas es desaconsejable pues la fundación responde con su patrimonio de las pérdidas y deudas derivadas de la actividad mercantil, comprometiendo su supervivencia.

- B. Fundación con empresa: el art. 24.1 de la Ley 50/2002 nos dice que las fundaciones podrán participar en sociedades cualquiera que sea su actividad económica (incluso ajenas a la actividad), con la restricción de que no se responda de las deudas sociales de la sociedad, y añade, que si la participación es mayoritaria (mayor del 50% art. 24.2 RD 1337/2005) se debe informar al protectorado.

En este caso coexisten una fundación y una sociedad (anónima o limitada), con personalidades jurídicas independientes, a pesar de que el control de la mercantil puede estar en manos de la fundación. Es la forma más aconsejable de realizar actividades económicas, pues se preserva el patrimonio de la fundación. En cuanto a la fiscalidad será independiente, la mercantil presentará el IS en régimen general, o el que le corresponda, y la fundación podrá acogerse al de la Ley 49/2002.

Las fundaciones no podrán poseer participación alguna en sociedades que respondan personalmente de las deudas, en caso de recibirla se deberán enajenar, a no ser que la sociedad tenga previsto transformarse, en menos de un año, en otra que tenga la responsabilidad limitada, art. 24.3 Ley 50/2002.

3.5.2 La cuestión del precio en las explotaciones económicas que constituyen su objeto social

La Ley 50/2002 nos regula el funcionamiento y los principios de actuación de las fundaciones, de esta forma su art. 23.c), dice “Actuará con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios”, por otro lado el art. 26 establece “las fundaciones podrán obtener ingresos por sus actividades siempre que ello no implique una limitación injustificada del ámbito de sus posibles beneficiarios”. El RD 1337/2005, art. 23, define actividad propia como aquellas que se realizan en cumplimiento de sus fines “con independencia de que la prestación o el servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación”.

De estos preceptos se entiende que las fundaciones no pueden actuar libremente a la hora de cobrar un precio por las actividades vinculadas al objeto fundacional. El precio no puede restringir el acceso a los ciudadanos a los servicios y bienes que ofrecen, es decir, no se puede actuar con la premisa del máximo beneficio. Las fundaciones deberán tener en cuenta la capacidad de pago individual de los beneficiarios. No se trata de obtener beneficios de una explotación económica para destinarlos a la consecución de los fines altruistas o filantrópicos, sino que precisamente en la propia explotación económica la que materializa la realización de la actividad de interés general de la fundación.

Montesinos (2008: 37) señala que lo anterior no aboca inexorablemente a las fundaciones a prestar sus servicios de manera gratuita, sino a la realización de la actividad bajo parámetros solidarios del sector público.

El protectorado es el encargado de vigilar los precios fijados, pues cuenta con la información disponible en el plan de actuación que la fundación debe remitirle en los tres últimos meses de cada ejercicio (art. 25.2 Ley 50/2002), y sus cuentas anuales.

3.5.3 Los límites impuestos a las actividades económicas ajenas.

Hemos visto la forma que tienen las fundaciones de realizar actividades económicas, en caso de que sea mediante participaciones en otras sociedades mercantiles (fundación con empresa) el art. 3.3 de la Ley 49/2002 al que hace referencia este epígrafe no le afecta; ahora bien, en caso de una fundación – empresa sí.

En la normativa que sustenta el régimen de las fundaciones no se mencionan las explotaciones económicas ajenas, esta ausencia la resuelve éste artículo del régimen fiscal especial, entiendo que sí pueden realizarlas pero con una limitación cuantitativa, por un lado, “el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas, ajenas a su objeto estatutario, no exceda del 40% de los ingresos totales de la entidad”; y por otro lado cualitativa, el sometimiento a las normas de reguladores de la libre competencia.

Respecto de la limitación cuantitativa, deberemos tener en cuenta la cifra de negocios de las actividades económicas que cumplan un doble requisito: que sean ajenas al objeto fundacional, y además, no estar exentas. Las explotaciones económicas exentas están reguladas en el art. 7 de la Ley 49/2002. Por lo tanto, éstas explotaciones económicas serán ajenas y las no incluidas en el artículo 7.

En cuanto a la no vulneración de las normas reguladoras de la competencia, se puede pensar que las fundaciones podrían rebajar sus precios pues, a pesar de ser actividades no exentas, su tipo impositivo sería menor (10%), lo que les permitiría un mayor margen. Sin embargo, se trata de actividades ajenas, lo que significa que el interés de la fundación es obtener el máximo beneficio con la intención de optimizar la financiación sus actividades fundacionales.

3.6 DESTINATARIOS DE LAS ACTIVIDADES, ART 3.4 LEY 49/2002

3.6.1 Los destinatarios de las actividades fundacionales: colectividades genéricas de personas

Este requisito prohíbe que determinadas personas sean los destinatarios principales de las actividades realizadas por la fundación o se beneficien de condiciones especiales para usar sus servicios. Esta prohibición constituye una cláusula antiabuso, para que los beneficiarios de las actividades sean colectividades genéricas de personas, como señalan los art. 3.2 y 23.c) de la Ley 50/2002, “la finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas” y “Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios”, respectivamente.

Con esta imposición se impide que los beneficiarios sean seleccionados arbitrariamente y se obliga a que las actividades estén abiertas a todos. No obstante, nada

impide que las actividades estén restringidas a un grupo de personas definido de forma objetiva en los estatutos (los residentes de una comunidad autónoma, minorías étnicas, personas con una determinada discapacidad...). Lo que se prohíbe es que cualquier miembro de esa colectividad genérica se vea injustificadamente privado de las actividades fundacionales.

Por otra parte, dentro de ese grupo predeterminado de beneficiarios también se pueden establecer criterios de selección objetivos, por ejemplo, en el mérito y capacidad, en la edad, en los recursos económicos.... No existirá vulneración de la norma siempre que se actúe con criterios de imparcialidad y no discriminación.

La prohibición de que fundadores, patronos y sus familiares sean los destinatarios de sus actividades viene matizada de forma exclusiva pero no inclusiva, es decir, esas personas si pueden ser beneficiadas por las actividades fundacionales pero tienen que formar parte de un grupo más amplio (la colectividad genérica), y no deberá existir una discriminación positiva, ni privilegios exclusivos para estas personas.

La prohibición resulta lógica, pues si los únicos destinatarios de las actividades fueran las personas determinadas por el art. 3.4 Ley 49/2002, estaríamos tratando con intereses particulares y el principio rector de las fundaciones debe ser el interés general.

Cautelas Tributarias

Es el caso de una fundación médica que presta sus servicios al público en general pero se destina una parte significativa de los mismos a los fundadores, siendo uno de ellos una mutua de seguros. Para la DGT esta fundación no puede optar por la Ley 49/2002 “dado que una parte significativa de las actividades que realiza la consultante se destina a los fundadores, aun cuando los mismos no se beneficien de condiciones especiales al usar estos servicios, cabe concluir que dichos fundadores son los destinatarios principales de dichas actividades”. Consulta núm. V0543/2005, de la DGT.

En este caso podemos observar como el protectorado entiende que no se está vulnerando el marco sustantivo de las fundaciones, sin embargo la DGT, es mucho más rigorista en su interpretación y excluye a la fundación del régimen fiscal de la Ley 49/2002. Veamos otro caso.

Cautelas Tributarias

Hay una fundación en la que los beneficiarios son los trabajadores de la entidad. La DGT entiende que, dado que los únicos beneficiarios de la fundación son los trabajadores y estos no tienen la condición de patronos o fundadores, sí pueden acogerse a la Ley 49/2002. Consulta núm. V0351/2009

3.6.2 La inexigencia de este requisito a determinadas ESAL.

El requisito comentado no se exigirá a determinadas ESAL. Por lo tanto, fundadores, patronos y familiares sí pueden ser los destinatarios principales de las

actividades. Por otro lado, esta inexigencia fiscal contradice lo dispuesto por el art 3.3 Ley 50/2002 “en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundadores o patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general”. ¿Por qué la norma fiscal permite algo prohibido por la legislación sustantiva? Pedreira Menéndez (2003:110) señala que alguna norma autonómica podría autorizar la constitución de fundaciones sin dicha limitación.

Las ESAL a las que no se les exigirá el cumplimiento del art. 3.4 de la Ley 49/2002 son:

- Las que realicen actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- Las que desarrollan actividades de asistencia social del art. 20.Uno.8º de la LIVA. Estas actividades son: a) protección de la infancia y de la juventud, b) asistencia a la tercera edad, c) educación especial y asistencia a personas con minusvalía, d) asistencia a minorías étnicas, e) asistencia a refugiados y asilados, f) asistencia a transeúntes, g) asistencia a personas con cargas familiares no compartidas, h) acción social comunitaria y familiar, i) asistencia a ex reclusos, j) reinserción social y prevención de la delincuencia, k) asistencia a alcohólicos y toxicómanos, l) cooperación para el desarrollo.
- Las que desarrollan las actividades deportivas o de educación física del art. 20. Uno. 13º. de la LIVA. Esta norma no define cuáles son esas actividades, solo se limita a señalar las ESAL que pueden llevarlas a cabo. Cualquier tipo de deporte es aceptado, salvo los espectáculos deportivos. Blázquez y otros (2012: 104).
- Fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español.
- Las federaciones deportivas españolas, el Comité Olímpico y el Paralímpico.

3.7 GRATUIDAD DE LOS PATRONOS Y ÓRGANOS DE GOBIERNO, ART. 3.5 LEY 49/2002.

El sentido de esta cláusula es evitar el fraude por parte de los dirigentes de la fundación, asignándose un salario por el ejercicio de sus funciones alejándose así de los fines de interés general y buscando el provecho propio.

La restricción no se extiende a los directores o gestores de la fundación con los que se tiene una relación laboral dependiente y por cuenta ajena, así como tampoco al resto de trabajadores contratados por la fundación. No obstante el protectorado hará labores de policía para que estas retribuciones no sean superiores a las del mercado de trabajo, para evitar que unos salarios excesivos perjudiquen a la fundación.

3.7.1 El reembolso de los gastos ocasionados en el ejercicio de su función

Es una previsión lógica para que el patrono pueda sortear las posibles cargas económicas relacionadas con la responsabilidad de su cargo. La norma solo tiene sentido cuando el patrono ha asumido personal y con antelación el coste, si la fundación lo sufraga directamente, no es de aplicación. Esta última opción es la más recomendable pues la primera puede ocasionar problemas.

Este tipo de gastos no están definidos legalmente, por lo que no están limitados, siempre que estén vinculados con el ejercicio del cargo y justificados debidamente.

Sin embargo, cuantitativamente sí están limitados: “no pueden exceder de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen”. El art. 9 del RIRPF (RD 439/2007) establece tres tipos de dietas exceptuadas de gravamen:

- Gastos de locomoción:
 - En medios de transporte público: importe justificado
 - En otro caso: 0.19 €/km, más peajes y aparcamientos justificados.
- Estancia: Importe justificado
- Manutención
 - En municipio distinto: 53.34 €/día
 - En el mismo municipio: 26.67 €/día

Esta restricción supone que, si la fundación restituye a sus dirigentes cantidades superiores, les estaría retribuyendo por el ejercicio de su función, por lo tanto ya no sería gratuito. La consecuencia inmediata sería la exclusión de la Ley 49/2002. Lo mejor para evitar problemas es que la fundación asuma directamente el gasto.

3.7.2 La autocontratación de patronos

La fundación puede contratar con sus dirigentes para la realización de actividades ajenas a su cargo. La dificultad surge cuando los sueldos, contraprestaciones o contratos, tengan importes que hagan dudar de la falta de ánimo de lucro del patrono. El art. 34.3 del RD 1337/2005 señala que el protectorado denegará la autocontratación por dos motivos: a) cuando se encubra una remuneración por el ejercicio del cargo de patrono, y b) cuando el valor de la contraprestación que deba recibir la fundación no resulte equilibrado.

Por lo tanto, el precio de mercado parece configurarse como el límite cuantitativo en la remuneración que no podrá superarse.

Además, el art. 3.5 de la Ley 49/2002 establece un límite a la autocontratación “no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismos, ni a través de persona o entidad interpuesta”. Blázquez y otros (2012: 113) explican que el sentido de la limitación es evitar remuneraciones por objetivos, evitando que el patrono pueda obtener un beneficio mayor haciéndose valer de su posición en la fundación.

3.7.3 La representación de fundaciones en sociedades mercantiles

En ocasiones algunas fundaciones forman parte de los consejos de administración de algunas sociedades mercantiles, por las participaciones que poseen. Esta representación será llevada a cabo por personas físicas, que serán los dirigentes de la fundación (patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno). En estos casos la Ley 49/2002 establece que estas personas tampoco podrán cobrar por el ejercicio de tal representación. En caso de que cobraran, el requisito no se incumple a priori, solo se vulneraría si no reintegrará a la fundación el importe de los salarios. En este caso, la retribución percibida estará exenta de IRPF y no habrá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

Peñalosa y otros (2010: 232) nos indican que se trata de evitar la percepción de dietas por la mera representación de la fundación en la sociedad mercantil, de la misma forma que no se admite tal retribución por ostentar la condición de patrono, siendo únicamente posible el reembolso de los gastos debidamente justificados.

El art. 5 del RD 1270/2003 (Reglamento de la Ley 49/2002) impone que corresponderá a la sociedad mercantil acreditar que las retribuciones de los administradores han sido percibidas por la fundación a la que representan. La forma más sencilla de cumplir para la mercantil es abonar el salario directamente a la fundación, sin intervención del representante.

3.8 DESTINO DEL PATRIMONIO EN CASO DE DISOLUCIÓN, ART. 3.6 LEY 49/2002

3.8.1 El veto a la reversión

El artículo trata de impedir, en caso de disolución de la fundación, que el patrimonio de la fundación vuelva a ser propiedad de particulares, generalmente el fundador o sus herederos. Se pretende que el patrimonio de la fundación continúe estando al servicio de las actividades de interés general. De esta manera se exige a las fundaciones, en caso de disolución, destinen su patrimonio a “las entidades consideradas como beneficiarias del mecenazgo en la Ley 49/2002 o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general”. No es suficiente con destinarlo a fines de interés general, debe destinarse a una o varias de éstas entidades que realicen las actividades de interés general. Lo que no se exige es que los fines sean los mismos que los que perseguía la fundación disuelta.

Las ESAL beneficiarias del mecenazgo a las que se refiere el presente artículo, son: las recogidas en el art. 2 Ley 49/2002; el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales; las universidades públicas y colegios mayores adscritos a las mismas; el Instituto Cervantes, el Institut Ramon LLull; la Cruz Roja y la ONCE; la Obra Pía de los Santos Lugares; la Casa América, Casa Asia e Institut Europeu de la Casa Mediterránea y el Museo Nacional de Arte de Cataluña; fundaciones de entidades religiosas; la Iglesia Católica; Instituto de España y Reales academias integradas en él e instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia; y el Museo del Prado.

Este requisito debe estar expresamente contemplado en los estatutos de la fundación. No es suficiente con que no aparezca una cláusula de reversión a favor de

personas determinadas, es necesario que conste en los mismos el destino específico que exige la Ley 49/2002.

3.8.2 Consecuencias del incumplimiento de este requisito.

De la misma manera que ocurre con el art. 3.2, en este caso, el incumplimiento del art. 3.6 tiene unas consecuencias específicas distintas a las generales dispuestas en el art. 14.3 de la Ley 49/2002.

Si tras la disolución de la fundación de produjera la reversión, la fundación ingresará la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores por los beneficios fiscales disfrutados indebidamente, junto con los intereses de demora que procedan. Además de las sanciones tributarias que se le puedan aplicar.

3.9 INSCRIPCIÓN REGISTRAL, ART 3.7 LEY 49/2002

Para que las fundaciones adquieran personalidad jurídica deben estar inscritas en el Registro de Fundaciones, así lo recoge el art. 4 de la Ley 50/2002. De esta manera asumen todas las obligaciones y derechos inherentes a su condición.

La normativa del Registro de Fundaciones está recogida en el RD 1611/2007 de 7 de diciembre.

3.10 CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONTABLES, ART. 3.8 LEY 49/2002

Las obligaciones contables de las fundaciones se pueden diseccionar en cuatro partes:

- i. Registro y valoración de operaciones de acuerdo con la adaptación contable para ESAL. Así lo dispone el RD 1491/2011 en su art. 3: el PC ESAL será obligatorio para fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública.
- ii. Elaborar, formular y presentar en plazo las cuentas anuales. El PC ESAL, así como el art. 25.2 de la Ley 50/2002, indican que “las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación”.
- iii. El art. 25.1 de la Ley de Fundaciones y el 27 del RD 1337/2005, Reglamento de Fundaciones; obligan a llevar un libro de inventarios y un libro diario.
- iv. Finalmente el art. 17 del RD 1611/2002, del Reglamento del Registro de Fundaciones, determina que es obligatoria la tenencia de un libro de planes de actuación.

La posesión de estos libros y documentos tiene carácter de mínimos. Si el patronato considera necesario la llevanza de más registros o documentos, está en su derecho.

3.11 RENDICIÓN DE CUENTAS, ART. 3.9 LEY 49/2002

Las fundaciones tienen un plazo de seis meses desde la finalización del ejercicio para aprobar las cuentas anuales, debiendo comunicarlas al Protectorado en el plazo de diez días desde su aprobación art 25.7 de la Ley 50/2002. Además, en los tres últimos meses de cada ejercicio, deben realizar un plan de actuación (el patronato), en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente, art 25.8 de la Ley 50/2002.

Un mal cumplimiento en la confección de las cuentas anuales que no sea significativo no debería excluir del régimen fiscal, en aplicación del principio de proporcionalidad. López Díaz (2001: 66) indica que, la rendición de cuentas con errores u omisiones no esenciales, subsanables, no debe expulsar a una ESAL de la Ley 49/2002. Solo perderán los beneficios cuando, por el examen de esas cuentas, se verificase que con las actuaciones realizadas por la fundación no cumple con los fines de interés general (destino de ingresos, remuneración de patronos...).

3.12 MEMORIA ECONÓMICA, ART. 3.10 LEY 49/2002

Este requisito exige a las fundaciones redactar anualmente una memoria para proporcionar a la AEAT una serie de datos contables.

El art. 3 del RD 1270/2003 (Reglamento del Régimen fiscal) especifica cual es el contenido de la memoria, órgano al que se presenta y plazo. De acuerdo con el citado artículo la memoria debe contener:

- a) Identificación de rentas exentas y no exentas del IS señalando el correspondiente número y letra de los art. 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención, con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.
- b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizada por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, por servicios exteriores o compras de material.
- c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el art. 3.2 de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dada a las mismas.

- d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos a los propios de sus funciones.
- e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.
- f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.
- g) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.
- h) Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.
- i) Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino al patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

La memoria debe presentarse en el plazo de siete meses desde la fecha de cierre de ejercicio ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la delegación de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de la fundación o en la Oficina Nacional de Inspección.

Las fundaciones cuyo volumen total de ingresos del periodo impositivo del IS no supere los 20.000 € y no participen en sociedades mercantiles no estarán obligadas a presentar la memoria. Esto no significa que no tengan que elaborarla, como exige la Ley 49/2002, sino que no deberán presentarla, salvo requerimiento de la AEAT.

Finalmente en el art. 3.3 del RD 1270/2003 admite que los contenidos de la memoria ahora expuestos puedan incluirse en la memoria que integra las cuentas anuales. En la nota 16 (situación fiscal) de la memoria normal deberemos indicar donde hemos integrado la información fiscal requerida de que estamos hablando. En caso de la memoria abreviada especificaremos la localización en la nota 12 (situación fiscal).

Hay que tener en cuenta que la memoria integrada deberemos presentarla ante el Protectorado, policía fundacional, y ante la AEAT para poder acogernos o mantenernos en el régimen fiscal especial.

3.13 EL INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS (NORMA GENERAL)

La inmediata consecuencia de no cumplir con los requisitos es no poder aplicar el régimen fiscal especial, como reza el art. 14.2 de la Ley 49/2002. Por tanto la fundación, tributará en el régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, no estarán exentas de los tributos locales, ni del ITPAJD. Además, las personas que hayan colaborado mediante mecenazgo con la fundación no podrán acogerse a éste régimen fiscal tan beneficioso.

Blázquez y otros (2012: 135) nos sugieren comunicar a la AEAT, desde el momento que se conoce el incumplimiento, de esta situación, para evitar posibles sanciones.

El art. 14. 3 de la Ley 49/2002 impone, a la fundación que incumpla, devolver las cuotas tributarias correspondientes a los beneficios fiscales disfrutados en el ejercicio en que se haya producido el incumplimiento. Respecto de periodos anteriores no se exhorta obligación.

La regularización de los tributos locales y el ITPAJD consistirá en el pago de la cuota. En el IS, en principio, se aplicarán las reglas de las entidades parcialmente exentas, en consecuencia habrá que abonar la diferencia entre el 25% como tipo de gravamen de éstas y el 10% de la Ley 49/2002, además de las exenciones de esta última no contempladas en las parcialmente exentas.

3.14 APLICACIÓN DE LA LEY 49/2002 Y RENUNCIA

Deseo aclarar que el cumplimiento de todos los requisitos recogidos en el art. 3 de la Ley 49/2002 no supone la aplicación automática de los beneficios de este régimen fiscal. Las fundaciones deben optar expresamente por él. En caso contrario tributarán en el régimen de entidades parcialmente exentas, no estarán exentas de los tributos locales, ni se les aplicará los incentivos fiscales al mecenazgo.

La fundación deberá comunicar con la AEAT el deseo de acogerse a éste régimen fiscal tan beneficioso. Aclarar que, la mera comunicación ya se supone eficaz, no hay que esperar respuesta de la AEAT, ni probar que se cumplen los requisitos, para quedar amparados bajo la Ley 49/2002. Esto no quiere decir que la AEAT, en cualquier momento desde la comunicación, no pueda requerir a la fundación para comprobar el cumplimiento de los requisitos.

En cuanto al procedimiento el art. 14.1 de la Ley 49/2002 nos remite al desarrollo reglamentario de la ley. Encontramos la regulación en el art. 1 del RD 1270/2003.

El art. 1.1 nos indica que realizaremos la comunicación mediante la correspondiente declaración censal. El modelo que ha de presentarse es el 036, y marcaremos la casilla 651 “ejerce la opción por el régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002”. Por otro lado, deberemos comunicar con el Ayuntamiento que corresponda para estar exentos de los tributos locales, como indica el art. 2 del RD 1270/2003.

Una vez realizada la comunicación ¿desde qué momento, la fundación podrá disfrutar de las exenciones? El art. 1.2 y 1.3 del RD 1270/2003 lo aclara y el 2.5 de la

citado reglamento lo completa. Así el art. 1 distingue entre los impuestos que tienen carácter periódico (IS, IBI, e IAE) y el que se abona en un momento puntual (IIVTNU).

Respecto de los primeros el reglamento establece “se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal...”. Es decir, si presentamos la declaración censal en Diciembre de 2X15 el IS lo configuraremos desde el dictado de la Ley 49/2002, para presentarlo y liquidarlo, en su caso, en 2X16. Sin embargo ¿qué ocurre si ya hemos abonado el IBI al Ayuntamiento?, pues bien, en base al art. 2.5 del Reglamento tendremos derecho a que nos lo reingresen. En el caso del IIVTNU la situación sería similar a la explicada en el caso del IBI.

Una vez ejercitada la opción por el régimen de la Ley 49/2002, la fundación queda vinculada de manera indefinida, hasta que incumpla los requisitos, bien por imposición de la AEAT o por renuncia propia. Para renunciar, utilizaremos el mismo modelo, el 036, y marcaremos la casilla 652 “ejercitada la opción por el régimen especial de la Ley 49/2002, renuncia a su aplicación”, además deberemos de comunicarlo al Ayuntamiento adecuado.

“La renuncia producirá efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación” y deberá de comunicarse al menos un mes antes de la finalización del periodo, de acuerdo con el 1.2 del RD 1270/2003. Es decir, si prevemos que no vamos a cumplir los requisitos para el 2X15, deberíamos presentar la renuncia en noviembre y ese año todavía estaríamos acogidos al beneficioso régimen.

3.15 CONCLUSIONES

El objetivo que presenta el requisito de destino de rentas e ingresos (art. 3.2º) consiste en asegurar que las instituciones fundacionales hagan un empleo cierto de sus ingresos en la realización de actividades de interés general, para el efectivo cumplimiento de los fines que le son propios y que la legislación de fundaciones protege de forma expresa.

En este sentido, debemos tener en consideración que una fundación no es sino un patrimonio afectado a un fin de interés general. Por tanto, un condicionamiento legal en cuya virtud las fundaciones deban aplicar parte de la renta obtenida durante el ejercicio económico al cumplimiento de sus fines parece totalmente justificado, coherente y necesario para el adecuado funcionamiento del sector no lucrativo fundacional.

El problema surge a la hora de enjuiciar el nivel de recursos que deben emplearse en la realización de tales fines, o destinarse a la dotación de la fundación; ya que dicho nivel (70%) resulta excesivo, se impide considerablemente que las fundaciones puedan efectuar inversiones generadoras de beneficios con los que financiar, no solo las actividades típicas de la fundación, sino también afrontar proyectos futuros de mayor envergadura.

Por otra parte, la cuestión se complica aún más si se piensa que cada fundación es distinta; por su fin y consecuente actividad de interés general, que no siempre exigirá los mismos recursos, por su tiempo de existencia, ya que una fundación puede requerir fondos

al principio en cantidades diferentes a los que necesite con posterioridad; por las oportunidades de realización, que no serán estáticas...

Fijar como definitivos unos porcentajes de rentas que deben, necesaria e inmutablemente, destinarse a fines al margen de una realidad tan variada como la fundacional, es poner un corsé a las fundaciones, lo cual resulta muy perjudicial para su desarrollo, incentivación y materialización práctica de sus fines.

Otra cuestión a tener en cuenta es, que me parece absolutamente justificado la necesidad de que las fundaciones deban rendir cuentas a un órgano administrativo de control, cual es el Protectorado.

El fundamento de esta afirmación radica en el cumplimiento de fines de interés general y de la voluntad del fundador, a que toda fundación quede abocada desde y por su constitución, incluso las que realizan algún tipo de actividad mercantil.

El Protectorado debe garantizar que la fundación conservará la fisonomía querida por el fundador, que cumplirá los fines por él determinados en el acto fundacional, y que quedará protegida contra el peligro de explotación y abuso por parte de cualquiera que lo pretenda.

Es decir, la razón de ser de una fundación no es otra sino la de destinar y rentabilizar un patrimonio para realizar actividades benéficas dirigidas a un colectivo genérico de usuarios; y por este motivo, las fundaciones como quien colaboran con ellas disfrutan de unos determinados beneficios tributarios.

Por otro lado, que exista un mayor control sobre la contabilidad de las fundaciones, incluso auditorios externas, tiene como finalidad dar una mayor transparencia a la gestión de las fundaciones, lo cual es beneficioso para las mismas, pues permite alejar de las mismas las posibles dudas existentes sobre su utilización como instrumentos de elusión fiscal.

Sin embargo, no todas las obligaciones formales y contables presentan la suficiente moderación en contenido y alcance a la hora de su aplicación práctica por parte de las fundaciones. Muchas de ellas son excesivas en comparación con las que exigen y controlan respecto de entidades mercantiles, lo cual discrimina a las fundaciones. Así se van a ver muy perjudicadas fundaciones pequeñas pues tendrán especiales dificultades a la hora de cumplir con los requisitos contables y de rendición de cuentas que se les exige en base a la complejidad de los mismos.

Capítulo 4

Impuesto de Sociedades. El régimen de la Ley 49/2002

4.1. PROLEGÓMENOS

La Ley 49/2002 es un conjunto de normas de carácter especial, que dotan a las fundaciones de un régimen fiscal beneficioso. Sin embargo, para poder emplear la Ley 49/2002 es necesaria la aplicación previa de la normativa general. Así, el art. 5 de la Ley 49/2002 dispone “en lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las ESAL las normas del IS”. La normativa sustantiva del IS es la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades.

En este capítulo nos centraremos en la especialidad de la Ley 49/2002, que es objeto del presente trabajo, evadiendo los conceptos referidos al régimen general del IS, que por otro lado, ya estamos familiarizados con ellos.

La Ley 49/2002 supone la exención de las rentas excepto de las derivadas de explotaciones económicas, incluso el art.7, enumera una lista de actividades económicas exentas. No obstante, los beneficios de acogerse a la Ley 49/2002 no vendrán de la exención de actividades económicas del art. 7, sino de las exenciones del art. 6 (rentas de capital, donaciones, cuotas...) y de la aplicación de un tipo de gravamen reducido.

Debemos tener en cuenta que la exención de una fuente de renta supondrá que no se puedan compensar sus resultados con el resto de rentas positivas gravadas. Esta afirmación es elemental, ya que, muchas de las explotaciones económicas del art. 7, realizadas en cumplimiento de fines, estarán en pérdidas. Y declarar la exención de una actividad en pérdidas es lo contrario de un beneficio fiscal.

4.2. EXENCIÓN DE LAS DONACIONES, art. 6.1.a) Ley 49/2002

El art. 6.1.a) declara exentas las donaciones y donativos con la condición de que sean para colaborar con los fines de la entidad. Por otro lado, señalar que el art. 6.3 no exige condición ninguna para la exención de adquisiciones lucrativas.

El hecho de que las donaciones sean recibidas para colaborar con los fines de la entidad hace que surja la duda de, ¿qué ocurre con las donaciones que no se emplean directamente en fines o se integran en una explotación económica no exenta? A priori parece que las donaciones que no se consideran que coadyuvan (directa o indirectamente) a los fines de la fundación estarían no exentas.

Sin embargo Blázquez y otros (2012: 238 y siguientes) piensan que el término colaborar debe entenderse en un sentido amplio de manera que cualquier donación realizada a una fundación acogida a la Ley 49/2002 cumpliría con este requisito. Y justifican su postura en tres pilares:

- i. El mero hecho de donar a una fundación acogida a la Ley 49/2002, supone para el donante incentivos fiscales por mecenazgo (art. 19, 20 y 21 Ley 49/2002) y no sería coherente con el espíritu de la ley que el donatario (la fundación) tuviera que tributar por la donación.

- ii. El art. 6.3 no exige ningún tipo de condición para que una adquisición a título lucrativo sea exenta. Así lo reconoce la DGT en su consulta núm. V1108/2007, que señala sobre la donación de un terreno rústico a una fundación que estaría exenta del IS en base al art. 6.3.
- iii. La Ley 49/2002 contiene unos requisitos en su art. 3 destinados a garantizar la actividad no lucrativa de las fundaciones. Y son los mismos que avalan que en su proceder las fundaciones actúan realmente en cumplimiento de fines tutelados por la norma.

4.2.1. Donación de bienes y derechos para la realización de actividades empresariales.

Debemos recordar que las explotaciones económicas pueden ser vinculadas a fines o ajenas. En el caso de las primeras el art. 7 enumera una serie de actividades exentas.

Cruz y otros (2004:77) entienden que no cabe la exención en las donaciones recibidas cuando están relacionadas con explotaciones económicas, a pesar de que generen beneficios fiscales en el donante. Peñalosa (2010:80) entiende que “parece lógico entender que las donaciones que financien explotaciones económicas no exentas deben considerarse ingresos no exentos”.

La DGT distingue si lo donado se afecta a una explotación económica exenta o gravada, admitiendo la exención en el primer caso (Consulta V0668/2011). Sin embargo, ¿qué ocurre cuando la donación es afecta a explotaciones económicas gravadas, coincidentes o no a fines? La consulta no resuelve de forma patente la cuestión, no obstante, parece que la DGT entiende, que en caso de que la donación esté vinculada a actividades económicas gravadas no estaría exenta.

Por otro lado Blázquez y otros (2012:244) opinan que también estarán exentas las donaciones realizadas a una fundación que se afecten de forma directa a colaborar con los fines de la fundación realizados mediante una explotación económica gravada, en virtud del art. 6.1.a) y 6.3 Ley 49/2002.

Como se puede observar la cuestión es polémica y existen diversas opiniones. La única coincidencia de la mayoría de autores es que las donaciones afectas a explotaciones económicas ajenas no estarían exentas.

4.2.2. Imputación temporal de las donaciones.

En caso de que la donación se materialice en dinero, se imputará al periodo en que corresponda y estará exenta si está vinculada a actividades propias (fundacionales o mediante explotaciones económicas exentas). En caso de que la donación sea en especie veamos que ocurre.

El art 17.5 de la Ley 27/2014 señala “En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido. La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el periodo impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas”, pero por otro lado en aplicación de la Ley 49/2002 esta donación estaría exenta. En consecuencia deberemos realizar un ajuste contable negativo

en cada periodo en que se impute el ingreso (en función de la amortización del bien) de la donación.

4.3. EXENCIÓN DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN Y DE CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO, art. 6.1.a) Ley 49/2002.

4.3.1. Convenio de colaboración vs. Contrato de patrocinio

El convenio de colaboración es la figura más utilizada por los mecenas que buscan mejorar la imagen social. Está regulado en el art. 25 de la Ley 49/2002.

El convenio de colaboración es un acuerdo en virtud del cual la fundación, a cambio de una ayuda económica, debe difundir la colaboración del mecenas en la realización de sus actividades de interés general. La empresa ayuda económicamente a la realización de una actividad concreta por la fundación para asociar su imagen a este evento.

La ayuda económica a la fundación puede tener varias formas. Puede consistir tanto en entregarle dinero para que la fundación realice sus actividades como en pagar directamente los gastos en que incurra en su ejercicio (factura a nombre de la empresa). Además, la ayuda económica también puede instrumentalizarse en especie (entrega de bienes o prestación de servicios), como lo ratifican las consultas a la DGT V0185/2004 y V2242/2010. No obstante, las ayudas, monetarias o en especie, deben estar directamente relacionados con el evento que se va a promocionar.

El convenio de colaboración se diferencia de la donación pura en que la empresa no actúa de forma desinteresada, pues busca realzar su imagen con la difusión de su colaboración con la fundación. Así obtiene un reconocimiento social y público que no se busca con las donaciones.

El convenio de colaboración es una figura intermedia entre la donación pura y el contrato de patrocinio publicitario, que siempre es oneroso.

El art. 24 de la Ley 34/1988, General de Publicidad, define el contrato publicitario como “aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”.

Blázquez y otros (2012:787) señalan que estaremos ante el convenio de colaboración cuando prime más la idea de un reconocimiento social que la de obtener un beneficio comercial mediante la difusión de un producto o servicio. La motivación que lleva a firmar un convenio está basada más en el deseo de colaborar con las actividades de interés general que en publicitar los productos, es decir debe primar el beneficio de la fundación frente al del empresario. El patrocinio incide más en la divulgación de productos de la empresa mientras que en el convenio se relaciona más con la responsabilidad social corporativa.

Bajo la perspectiva tributaria ambas ayudas están exentas en el IS, sin embargo, el patrocinio al ser una prestación de servicios de carácter oneroso está sujeta a IVA mientras que el convenio no. De esta manera las fundaciones deberán estudiar que figura les interesa aplicar en cada caso, pues, ambas son muy similares.

4.4. EXENCIÓN DE LAS CUOTAS SATISFECHAS POR LOS ASOCIADOS, art. 6.1.b) Ley 49/2002

El concepto de cuota hace referencia a una forma de pago, periódico y a tanto alzado a cambio de unos servicios predefinidos o por pertenecer a una entidad, pero no a la naturaleza de la realidad que hay detrás, que es lo que determinará su régimen jurídico. En este sentido podemos distinguir entre dos situaciones:

- i. Cuotas que son donaciones porque no existe ninguna contraprestación. En este caso su tratamiento es el de una donación y, por tanto, está exenta y es deducible para el donante. El pago genera exclusivamente los derechos inherentes a la condición de socio: el voto, ser candidato a los órganos directivos, conocer las actividades de la fundación, examinar su documentación, contribuir al objetivo social...
- ii. Cuotas que dan derecho a percibir una prestación individualizada. En este caso la renta pasaría considerarse como derivada de explotaciones económicas, y entonces, solo podría estar exenta en base al art. 7 de la Ley 49/2002. Estarían exentas las rentas que dan derecho a asistir a representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses (art. 7.5); o a exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios (art. 7.8) organizados por la fundación. No obstante, estas cuotas no serían deducibles en el impuesto personal del socio.

4.5. EXENCIÓN DE LAS SUBVENCIONES NO VINCULADAS A ACTIVIDADES ECONÓMICAS GRAVADAS, art. 6.1. c) Ley 49/2002

Las subvenciones constituyen una de las fuentes esenciales de financiación en las fundaciones. Es más, a la hora de obtener cierto tipo de subvenciones no es infrecuente que se exija que el destinatario sea una ESAL.

Las subvenciones en el ámbito del IS deben vincularse, contable y fiscalmente, a la transferencia de fondos sin contraprestación proveniente de una institución pública, cualquiera que sea la forma de dicha transferencia. Las diferenciamos de las donaciones por el origen del organismo que las concede, en caso de las donaciones, generalmente, tienen carácter privado y en caso de las subvenciones su origen es público.

En el IS el régimen tributario de las subvenciones coincide con el tratamiento contable. En el momento en que contablemente aparece una cuenta de ingreso para registrar la subvención, fiscalmente dicho ingreso es una renta.

La Ley 49/2002 establece la exención de todas las subvenciones que no estén destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas. Debo destacar la falta de coordinación de este artículo con relación a lo establecido para las donaciones de particulares, donde no opera esta limitación.

La normativa no soluciona el caso de una subvención que se vincule a una explotación económica no exenta y, al mismo tiempo, a otras actividades exentas. Lo lógico será aplicar un criterio razonable y homogéneo para el reparto de la imputación de la subvención a cada una de las actividades.

El art. 8 de la Ley 49/2002 determina que los gastos comunes a actividades económicas no exentas se determinarán en función de dividir los ingresos obtenidos en el ejercicio de estas explotaciones económicas y los ingresos totales. Dentro de los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas deben incluirse las subvenciones vinculadas a estas explotaciones, ya que estas se consideran que están gravadas.

4.5.1. Consideraciones fiscales derivadas del régimen contable de las subvenciones.

El régimen contable y las normas de imputación temporal coinciden con el régimen fiscal. Sin embargo fiscalmente cabe hacer algunas consideraciones, pues en el caso de que las subvenciones se imputen a actividades económicas no exentas estarán gravadas.

- El régimen general de subvenciones se fundamenta en su imputación sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención. Esto implica que en el caso de subvenciones donde se financian gastos el resultado tienda a ser cero, así el gasto financiado y el ingreso de la subvención se compensan, no existiendo beneficio. No obstante, este criterio general no opera de esta manera cuando la subvención cumple los requisitos para ser no reintegrable, entonces el ingreso aparece en un momento posterior a los gastos que financia. Sería el caso de que en el año 1 se realizan los gastos y en el año 2 la subvención se califica como no reintegrable. A vínculos fiscales, el efecto ulterior debería ser neutro, pues el gasto anterior sería compensable con el ingreso actual mediante las bases imponibles negativas.
- En el caso de imputación de subvenciones destinadas a financiar adquisiciones de activos, el criterio de imputación será con arreglo a la dotación a la amortización. En el caso de que nos encontremos con activos amortizables, la subvención se imputa a resultados por el mismo importe que la dotación a la amortización, de tal manera que el resultado se compensa totalmente, lo que implica que el activo financiado esté o no afecto a una unidad empresarial exenta o no. Es decir, el resultado contable y fiscal es cero.

En el caso de que el activo no se afecte de forma exclusiva a la explotación económica no exenta, la amortización, de acuerdo con el art. 8.2.b), solo será deducible en la medida en que el bien esté afecto a estas explotaciones. En este criterio, se debe tomar como referencia el ingreso por las subvenciones, así el resultado fiscal seguirá siendo cero.

- En el caso de aquellas subvenciones que se obtengan sin asignación a una finalidad específica y que se contabilizaran directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan, pueden presentar inconvenientes tributarios cuando los gastos se producen en ejercicios posteriores. En una subvención en el año X que se hubiera comprometido para ciertas actividades que se realizan en el año X+1, imputar en el año X el ingreso produciría un beneficio que no es real, pues el gasto se produce en el año siguiente.
- Una cuestión importante con relación a las subvenciones es lo que afecta a la determinación de 70 % de aplicación a fines recogida en el art. 3.2 de la Ley 49/2002. Pues bien, para el caso de las subvenciones se debe tener en cuenta el art. 32.6 del RD 1337/2005, que dispone “Para determinar el cumplimiento del requisito del destino de rentas e ingresos, cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computaran en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena”, es decir con arreglo a un criterio contable.

4.6. LA EXENCIÓN DE LAS RENTAS DEL PATRIMONIO MOBILIARIO E INMOBILIARIO, art. 6.2 Ley 49/2002.

Este precepto hace mención al patrimonio inmobiliario y mobiliario y enumera una lista de rentas que provienen de los mismos, la cual tiene carácter ejemplificativo y no cerrada.

Los conceptos patrimonio inmobiliario y mobiliario no se contemplan en la Ley del IS, ni en el PC ESAL. Los encontramos en el art. 22 y 25 de la LIRPF, que califica estas rentas en función de su origen.

4.6.1. Rentas procedentes del patrimonio inmobiliario

Cuando arrendamos un inmueble la LIRPF distingue si es rendimiento del capital inmobiliario o si son rentas procedentes de actividad empresarial. La LIRPF considera rendimientos de actividades empresariales el arrendamiento de inmuebles cuando exista un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y una persona asalariada a tiempo completo (art. 27.2 LIRPF). En la Ley 49/2002, el art. 3.3 indica que “el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye a estos efectos explotación económica”. En consecuencia el alquiler inmobiliario no tributa en ningún caso, sea de una actividad que necesite de estructura económica o no.

Delgado y otros (2008:52) entienden que el inciso final del art. 3.3 no da cobertura a cualquier actividad inmobiliaria, sino que se refiere al “simple arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, recibido en concepto de dotación patrimonial, donación o aportación”, pero otra actividad inmobiliaria sería una explotación económica a los efectos de la Ley 49/2002.

Blázquez y otros (2012:286) creen que “el arrendamiento de inmuebles realizados con infraestructura y personal debe ser una actividad económica, como lo es en el IRPF.

Hay que partir de la base de la esencial unidad en el ámbito tributario y de la coherencia que se le debe exigir a un sistema normativo”.

Hay que incluir en estas rentas procedentes del patrimonio inmobiliario las que sean causa de un contrato de arrendamiento, como las que provengan de cualquier otro derecho real (usufructo, derecho de uso, habitación y superficie).

Es posible que junto con el alquiler, la fundación, ofrezca otros servicios análogos a los de la industria hotelera, como la limpieza del inmueble, lavandería, etc. La LIVA indica en su art. 23º. e) que la exención no alcanza a los “arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”. En este caso parece que sí existe explotación económica y que no operará la exención del art. 6.2 de la Ley 49/2002.

Sin embargo que no opere la exención no impide que dicha actividad económica pueda estar exenta por aplicación del art. 7 de la Ley 49/2002. Por ejemplo, las residencias de ancianos o las viviendas tuteladas, donde el carácter social debe primar estarán exentas por aplicación del art. 7 de la Ley 49/2002.

Si la fundación cediese sus instalaciones para la celebración de eventos determinados, como para conferencias o presentaciones, las rentas derivadas también podrían calificarse como procedentes del patrimonio inmobiliario y estar exentas.

4.6.2. Rentas procedentes del patrimonio mobiliario.

Dentro de las rentas procedentes del patrimonio mobiliario hay que excluir las referentes a la cesión de bienes muebles como explotación económica. En el ejercicio de su actividad económica una fundación puede alquilar bienes muebles, por ejemplo, un equipo de esquí una fundación deportiva. En este caso la fundación pone en funcionamiento los factores productivos para intervenir en el mercado, por lo tanto las rentas tributarán pues derivan de una explotación económica.

En la LIRPF, en algunos casos, los rendimientos mobiliarios se determinan como la diferencia entre el valor de adquisición y el de enajenación, por ejemplo bonos del Estado. En este caso la LIRPF señala que las rentas derivadas de la transmisión tributarán como ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 21.1 de la LIRPF). Sin embargo, si estamos amparados en la Ley 49/2002, estas rentas estarán exentas por aplicación del art. 6.2 o 6.3.

Qué sucede con los intereses afectos a actividades económicas de la fundación, como los que se producen por las ventas con pago aplazado. Con arreglo al PGC (RD 1514/2007), en las operaciones con pago aplazado con vencimiento superior al año los intereses se registran por separado. Podrían considerarse exentos en virtud del art. 6.2 de la Ley 49/2002 pues la cuenta en los que los registraríamos es de carácter financiero, grupo 76, sin embargo, y a pesar de esto, si la operación está vinculada con explotaciones económicas no exentas (es decir, no incluida en el art. 7 Ley 49/2002) lo prudente sería tributar por ellos.

Cuál es el tratamiento de un arrendamiento de negocio, por ejemplo la cafetería alquilada de una fundación. El art. 25.4 de la LIRPF excluye de los rendimientos

mobiliarios los arrendamientos de negocios que constituyan actividades económicas. En consecuencia, en la Ley 49/2002 se debe distinguir entre arrendamiento de negocio como rendimientos de capital mobiliario (exentas) o como explotación económica (gravado). La DGT en la consulta V0854/2011, establece que “el contrato de arrendamiento de negocio ha de entenderse como aquel arrendamiento cuyo objeto es una unidad patrimonial que tiene vida propia, que se encuentra en condiciones de funcionamiento cuando se arrienda y va a seguir siendo explotado de la misma forma y manera por el arrendatario durante la vigencia del mismo”.

No es infrecuente que las fundaciones cedan su marca a una empresa mercantil, a cambio de contraprestación, de forma que la mercantil venda ciertos productos incorporando el logo de la fundación. Este negocio no es un convenio de colaboración ni un contrato de patrocinio, pues la fundación no realiza ninguna actividad en la que colaborar. ¿Podemos calificar este negocio como exento? La solución nos la da la DGT en su consulta V1488/2009 que dice “en cuanto a las rentas derivadas del nombre comercial y de la marca comercial, estos en principio se entiende que son procedentes del patrimonio, y por tanto están exentos al igual que los cánones y demás rendimientos de su cesión de uso”. Por otro lado Corcuera (2007:53) entiende que están exentos por aplicación del art. 6.2 Ley 49/2002, los procedentes de la cesión del derecho de explotación de marcas imágenes, logotipos, etc.

4.7. LAS RENTAS DERIVADAS DE ADQUISICIONES O DE TRANSMISIONES, art. 6.3 Ley 49/2002.

4.7.1. Alcance de la exención

De acuerdo con este precepto, cualquier ganancia que se obtenga derivada de adquisiciones y transmisiones, onerosas o lucrativas, están exentas. Ahora bien, debemos tener en consideración algunos aspectos.

Respecto de las adquisiciones, hay que tener en cuenta que las adquisiciones onerosas no son renta, sino inversión. Este artículo da cobertura a las adquisiciones lucrativas (ya analizadas como donaciones), y a otras adquisiciones que no puedan calificarse como onerosas, como los premios o la usucapión, u operaciones de reestructuración societaria.

En el caso de las transmisiones de un bien o derecho por parte de una fundación, la renta se manifiesta como la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado del bien donado (transmisión gratuita art. 17.5 Ley 27/2014), o entre el valor de adquisición y el de enajenación (transmisión onerosa); pudiendo ser el resultado una renta positiva o negativa. Hay que tener en cuenta el art. 8.1 Ley 49/2002 en el que se deduce que las rentas pueden ser negativas, en cuyo caso compensaríamos en años posteriores, y además, que las únicas rentas que computan son las de explotaciones económicas no exentas. El resto, positivas o negativas, se excluyen de la base imponible. Así, si después de una transmisión obtenemos una renta negativa no se podrá compensar con otros ingresos gravados (explotaciones económicas no exentas).

Las transmisiones onerosas de bienes o derechos no vinculadas a explotaciones económicas estarán exentas, independientemente de que estén o no afectas a los fines de

la fundación. En la contestación V0853/2008, la DGT dice que “en definitiva, las rentas derivadas de cualquier transmisión llevada a cabo por la consultante quedarán exentas del IS al amparo del núm. 3º del art. 6 de la Ley 49/2002”

En caso de transmisiones, onerosas o lucrativas, de activos afectos a la explotación empresarial la DGT se ha pronunciado a favor de que se tratan de rentas gravables, sin profundizar en razones. En la contestación V2254/2007 la DGT señala que “la exención del apartado 3º del art. 6 no cabe extenderla a las rentas derivadas de transmisiones realizadas en el ejercicio de una explotación económica no exenta, ya que dichas rentas tendrán el mismo tratamiento fiscal que cualquier otra derivada de la explotación económica desarrollada”.

En el caso de la transmisión de bienes afectos a explotaciones económicas exentas la DGT manifiesta que sí que operará la exención, sin mayor justificación. En la contestación V1447/2008 la DGT determina “quedarán exentas las rentas derivadas de transmisiones realizadas en el ejercicio de la explotación económica exenta, ya que dichas rentas tendrán el mismo tratamiento fiscal que cualquier otra derivada de la explotación económica desarrollada. Por ello, la renta derivada de la permuta de un colegio por otro quedará exenta del IS”.

4.7.2. Los premios concedidos a las fundaciones.

No existe en la Ley 49/2002 una mención específica a los premios. En el régimen general del IS, los premios tributan, se incorporan a la base imponible. Se debe tener en cuenta que puede haber varias clases de premios: los derivados de actividades económicas, premios asimilables a donaciones y los vinculados a la Ley del Juego (Ley 13/2011).

En la contestación 0060/2005 la DGT indica que “en el supuesto en que la entidad participante realizará explotaciones económicas, y las rentas obtenidas –premios en metálico- por la participación en el concurso derivaran de su ejercicio, estarían exentas si la explotación económica se realizara en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y es alguna de las enumeradas en el precepto anteriormente transcrito. En caso contrario no estarían exentas [...]. Por el contrario, si el premio en metálico recibido no tiene la consideración de renta derivada de una explotación económica, dicha renta igualmente estaría exenta en virtud de lo establecido en el citado art. 6.3 de la Ley 49/2002”. La DGT distingue entre dos tipos de premios: los que puedan vincularse a explotación económica, donde estará exento si está dentro de la lista del art. 7 o gravado en caso contrario, y el resto de premios, que tendrán cabida en la regla general del art. 6.3. Por tanto, todos los premios obtenidos no vinculados con una explotación económica gravada no tributarán.

4.7.3. Disolución y liquidación de fundaciones.

El art. 6.3 Ley 49/2002 dispone la exención de las rentas derivadas de la disolución y liquidación de la fundación. Hay que recordar el art. 3.6 de la Ley 49/2002 exige que en caso de disolución todo el patrimonio se destine a una de las entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional. De esta manera al transmitirse el patrimonio a terceros se trata de una donación, en la cual se manifiesta una renta como la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable.

La fundación adquirente estará exenta de tributar en el IS de acuerdo con el art. 23.1 de la Ley 49/2002. Por otro lado, la fundación adquirente, no registrara los bienes y derechos por el valor de mercado. En aplicación del art. 9 de la Ley 49/2002 la fundación adquirente los reconocerá con la misma fecha y por el mismo valor que la fundación disuelta.

4.8. LA EXENCIÓN DE LAS RENTAS ATRIBUIDAS O IMPUTADAS Y QUE PROCEDAN DE OTRAS RENTAS EXENTAS, art. 6.5 Ley 49/2002.

Cruz (2003:1092) entiende que este precepto está mal redactado, porque no se puede hablar de rentas procedentes de rentas, sino de orígenes de rentas.

Respecto de las normas donde se produce una imputación de rentas a cualquier tipo de entidad hay que hacer referencia a las agrupaciones de interés económico (AIE), y las uniones temporales de empresas (UTE).

Las AIE pueden constituir las fundaciones dedicadas a la investigación (art. 4 Ley 12/1991). No obstante el art. 5 de la Ley 12/1991 nos indica que responderán “personal y solidariamente” de las deudas contraídas por la AIE, lo que supone que de acuerdo con el art. 24.2 de la Ley 50/2002, las fundaciones no pueden formar parte de sociedades mercantiles que respondan personalmente de las deudas de las mismas.

En el caso de las UTE, también, los socios responden solidariamente y de forma ilimitada de las deudas de la UTE, art. 8 Ley 18/1982. En consecuencia y por el mismo motivo que en el caso anterior las fundaciones no podrán formar UTE, y no tendrán atribución de rentas.

4.9. EXONERACIÓN DE LA RETENCIÓN DE LAS RENTAS EXENTAS, art. 12 Ley 49/2002.

En cuestión de tributos, especialmente las rentas procedentes del capital y ciertas rentas derivadas de transmisiones, existe la obligación del pagador de retener. Pero retener por una renta que está exenta implica pagar un tributo, vía retención, al que luego no se tendrá que hacer frente. Por esta razón la Ley 49/2002 incluye el art. 12.

En consecuencia, ni por los dividendos, ni por los intereses, ni por fondos de inversión, ni por las rentas derivadas de arrendamientos, ni por ninguna renta exenta por aplicación del art. 6 de la Ley 49/2002 se podrá retener a las fundaciones.

Es el pagador quien tiene la obligación y responsabilidad de retener y es la fundación la que deberá acreditar que se encuentra bajo el amparo de la Ley 49/2002 para que el pagador no proceda a la retención. El procedimiento de acreditación viene regulado en el art. 4 del RD 1270/2003. A solicitud de la fundación, la AEAT emitirá un certificado en el que conste la opción por la aplicación del régimen especial de la Ley 49/2002 y que no se ha renunciado al mismo. Éste certificado, deberá presentarse ante el pagador para

que no retenga. La vigencia del certificado será la del ejercicio económico en el que se expida.

Puede ocurrir que el pagador haya retenido o ingresado a cuenta a la fundación acogida a la Ley 49/2002, bien porque se le ha olvidado o porque la fundación no se lo ha comunicado a tiempo. Si esto es así, la fundación puede recuperar la retención de dos maneras: 1ª, solicitando la devolución de ingresos indebidos mediante procedimiento administrativo; 2ª, a través de la declaración anual del IS, minorando de la cuota las retenciones que se le hayan practicado. La ventaja de la 2ª opción es evitar el procedimiento administrativo, sin embargo, no recuperaríamos los intereses de demora, por tanto, en caso de que la cifra sea significativa, incoaremos el procedimiento administrativo de devolución de la retención.

4.10. LAS EXPLOTACIONES ECONOMICAS EXENTAS, art. 7 Ley 49/2002.

En el ámbito de la Ley 49/2002 solo están sometidas a gravamen las actividades económicas, pero no todas. El art. 7 establece una lista cerrada de exenciones de actividades económicas. Su contenido puede dividirse en tres partes distintas. En los números del 1 al 10 delimita la exención de las explotaciones económicas en función de su concreta actividad, que podemos enumerarlas de esta forma:

- i. Actividades de carácter social, como protección infancia y juventud, asistencia a personas con discapacidad, asistencia a minorías étnicas... están recogidas en el art. 7.1º.
- ii. Asistencia sanitaria, art. 7.2º.
- iii. Actividades de investigación y desarrollo, art. 7.3º.
- iv. Actividades relacionadas con los bienes de interés cultural, museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, art. 7.4º.
- v. Organización de representaciones musicales, teatrales, cinematográficas, coreográficas, y circenses, art. 7.5º
- vi. Explotación de espacios naturales protegidos, art. 7.6º.
- vii. Actividades de enseñanza y formación profesional, art. 7.7º.
- viii. Organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios, art. 7.8º.
- ix. Elaboración y venta de libros y material audiovisual, art. 7.9º.
- x. Prestación de servicios de carácter deportivo, art. 7.10º.

El apartado undécimo recoge una exención relativa a las diez anteriores y a las actividades propiamente fundacionales, excluye de gravamen las actividades que tengan

un carácter meramente auxiliar o complementario de las mismas, y establece la limitación cuantitativa de que los ingresos derivados de la explotación complementaria no exceda del 20% de la cifra de negocio total de la fundación.

Finalmente, el apartado duodécimo exonera a las explotaciones económicas de escasa relevancia, y las define como las que su cifra de negocio no supere los 20.000 €.

Es de vital importancia recalcar el final del primer párrafo del art. 7. Las exenciones sobre explotaciones económicas solo operaran “siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica”. A continuación analizaré con más profundidad las consecuencias de esta “*coletilla*”.

4.10.1. La importancia de los fines y las actividades de las fundaciones en la exención de las explotaciones económicas.

Los fines y las actividades de las fundaciones son conceptos íntimamente relacionados pero distintos. Las fundaciones deben perseguir unos fines de interés general (art. 3, Ley 50/2002, Ley de Fundaciones) que deben materializarse mediante actividades, desarrolladas a través de explotaciones económicas, o no. Me voy a centrar en el caso de las explotaciones económicas, que es el que nos atañe.

La “*coletilla*” del párrafo inicial del art. 7, nos indica que no por el mero hecho de que la explotación económica esté incluida en la lista del citado art. 7, queda exenta de tributar; sino que además la actividad debe desarrollar los fines de la fundación. Es decir es un requisito acumulativo: pertenecer a la lista y desarrollar fines fundacionales.

Para poder acogernos a la Ley 49/2002 deberemos estar muy atentos a la redacción de los estatutos de la fundación, ya que una incorrecta transcripción puede excluir a la fundación de la Ley 49/2002 (art. 3.3) o impedir disfrutar de la exención del art. 7.

Bajo un punto de vista formal cualquier actividad que esté regulada en los estatutos cumpliría con los requisitos, con independencia de que se ejerza regularmente o no. Por otro lado, el concepto material supone tener en cuenta solo las actividades y fines efectivamente realizados por la fundación, con independencia de que estén recogidos en los estatutos. Una solución que evita los riesgos es recoger en los estatutos todas las actividades posibles que se vayan a realizar de manera real y hacerlo de la forma más amplia posible.

Veamos un ejemplo. Situémonos en las exenciones del art. 7.8 sobre coloquios, conferencias, etc. No es lo mismo que una fundación tenga como fines la promoción y el desarrollo de la pintura, que otra que sus fines son la promoción y desarrollo de la cultura. En caso de que ambas organizaran conferencias o disertaciones sobre literatura y fueran un éxito económico, la primera fundación deberá tributar, y además serán rentas ajenas a su objeto (art. 3.3), y la segunda fundación estaría exenta.

4.10.2. Interpretación restrictiva del Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo aboga por una interpretación restrictiva de las exenciones. El Tribunal Supremo mantiene en su Sentencia de 14 de julio de 2011 (rec. núm. 2628/2009) que “Así lo establece la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una

interpretación lógica y **restrictiva**, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad (art. 14 Constitución), en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el art. 31.1 de la propia Constitución”.

Atendiendo a esta sentencia, parece que la propia lista del art. 7 vulnera en sí misma el principio de igualdad, por su extensión. No obstante ahí está, así que a la hora de realizar actividades intentaremos que se ajusten lo máximo posible a los conceptos incluidos en el art. 7, a pesar de que en muchos casos son conceptos jurídicos indeterminados. Evitando una interpretación extensiva del art. 7, ahorraremos desaguisados innecesarios.

4.11. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE, art. 8 Ley 49/2002

El apartado 1 del art. 8 dispone lo que ya he ido mencionando a lo largo del trabajo: que solo integraran la base imponible las rentas vinculadas con explotaciones económicas no exentas. En el apartado 2 establece los gastos que no van a ser fiscalmente deducibles.

Para Blázquez y otros (2012:382), el art 8, se configura como una cláusula de cierre respecto de las exenciones del art. 6, sin embargo, para Corcuera (2007:54) el artículo de cierre es el 6.5, que pretende exonerar cualquier otro ingreso conseguido sin que medie el ejercicio de explotaciones económicas ajenas a la consecución de los fines.

4.11.1. Gastos fiscalmente deducibles afectos a explotaciones económicas no exentas.

Son deducibles los gastos imputables exclusivamente a explotaciones económicas no exentas, y los gastos parcialmente imputables, lo serán en función de un criterio objetivo, determinado por el porcentaje resultante de dividir los ingresos de la explotación económica no exenta entre el total de ingresos.

Los gastos exclusivos, en principio, podríamos pensar en los costes directos, es decir, los que se pueden asignar de forma inequívoca a una determinada actividad. Por ejemplo, el salario de un trabajador que emplea 4 horas en actividades exentas y 4 horas en la explotación económica no exenta. Podríamos asignar la mitad del salario como deducible y la otra mitad no. Sería la forma más racional y justa de realizar el reparto, sin embargo esto no es así. La actividad no es exclusiva, el gasto no está afecto 100% a la actividad que tributa, es compartido al 50%, así deberemos de considerarlo gasto parcialmente imputable y aplicar el criterio del porcentaje de ingresos generados por la actividad exenta sobre los totales.

De esta manera entenderemos por gastos parcialmente imputables los vinculados a más de una actividad, con independencia de que parte de los mismos fueran asignables de forma inequívoca. Entre otros serán los de gerencia, administración, luz, teléfono, alquileres...

4.11.2. Las amortizaciones deducibles

En contra del anterior criterio objetivo, en base a un porcentaje, las amortizaciones de los activos parcialmente afectos a explotaciones económicas exentas solo serán deducibles en la parte que corresponda a la explotación económica no exenta, es decir usaremos un criterio subjetivo, que deberá ser racional.

El art. 8.2.b) Ley 49/2002 no hace distinción entre unos activos amortizables y otros, el mobiliario, los edificios y los equipos informáticos reciben el mismo tratamiento. En caso de un edificio parcialmente afecto, si las zonas están separadas, podremos imputar el porcentaje de amortización deducible que corresponda, sin problemas, basándonos en los metros cuadrados de cada parte independiente. Pero si las actividades se realizan en el mismo local sin que haya separación de las zonas, por ejemplo, un restaurante donde se proporciona comidas sociales y a la vez existe una carta para clientes. Lo mismo nos ocurrirá con el mobiliario o los equipos de proceso de información. En estos casos deberemos seguir un criterio racional y fundamentado para asignar las amortizaciones deducibles vinculadas con explotaciones económicas no exentas.

Resulta incomprensible porque podemos imputar el gasto por amortización aplicando criterios subjetivos, y en cambio, en el caso de los gastos generales estamos sujetos al criterio objetivo del porcentaje de ingresos no exentos sobre los ingresos totales.

Aplicación práctica 2

La fundación FADESS realiza una explotación exenta de asistencia social, por la que ingresa 3000 €, con unos costes exclusivamente afectos de 2400 €; y un explotación económica gravada, con unos ingresos de 2000 €, y costes exclusivamente afectos de 800 €. Tiene dividendos de Servifadess SL por 100 €, patrocinio por 120 € y ha enajenado un edificio exento (beneficio de 240 € y precio venta de 1400 €). Los gastos generales son de 80 €. La amortización del local donde realiza sus actividades es de 40€, el 60% del local lo usa en actividades exentas y el resto en explotaciones económicas gravadas. El local tiene unos gastos de 60 € por mantenimiento y reparaciones.

Solo se computarán los ingresos de la explotación económica gravada: 2000 €.

Serán deducibles los gastos afectos de manera exclusiva: 800 €.

El resto de gastos son comunes: 80 €. Deberemos aplicar el criterio objetivo del porcentaje sobre ingresos totales:

$$\% = \frac{2000(A.grav)}{3000(A.ex) + 2000(A.grav) + 100(div) + 120(patro) + 240(venta)} = 36.63\%$$

Por lo tanto de los gastos comunes son deducibles: $80 \text{ €} \times 36.63\% = 29.30 \text{ €}$

La amortización es deducible en el porcentaje subjetivo de afectación real, un 40% de 40€ = 16 €.

Los gastos del inmueble los imputaremos en función del porcentaje objetivo sobre ingresos $60 \text{ €} \times 36.63\% = 21.99 \text{ €}$

De esta manera la base imponible queda compuesta:

Ingresos: 2000 €

- Gastos: $800 + 29.30 + 16 + 21.99 = 867.29$ €

Base Imponible: 1132.71 €

Tipo 10%

Cuota Íntegra: 113.27 €

Para conocer la cuota líquida sólo nos queda restar a la cuota íntegra las deducciones y bonificaciones. Finalmente restaríamos los pagos fraccionados que hayamos realizado durante el ejercicio y obtendríamos la cuota diferencial

4.11.3. La aplicación de los excedentes de resultados

El apartado c) del art. 8.2 supone que las rentas positivas obtenidas por explotaciones económicas gravadas no puedan ser compensadas con los gastos incurridos por la fundación en la realización de sus fines.

Esta coyuntura puede hacer que alguna fundación evite las actividades gratuitas, desarrollando explotaciones económicas por precios inferiores a su coste. Si la explotación estuviera no exenta, los gastos podrán ser compensables con los ingresos de las explotaciones económicas no exentas, en caso de que la explotación estuviera exenta no los podría compensar.

Debemos reflexionar sobre las exenciones de explotaciones económicas del art. 7: ¿Son, realmente, un incentivo tributario? Dadas las características de las actividades exentas, en principio, es posible que en muchos casos se encuentren en pérdidas y la exención actúa de óbice para poder compensarlas con los ingresos de otras actividades no exentas.

4.12. EL TIPO DE GRAVAMEN DEL 10 POR 100, art 10 Ley 49/2002

El art. 10 dispone que solo constituirán la base imponible los beneficios provenientes de explotaciones económicas no exentas, y aplicaremos el tipo del 10% para obtener la cuota íntegra.

Cuando una fundación realice explotaciones económicas no exentas que sean ajenas a los fines de la fundación, debemos de darnos cuenta que, la fundación, puede ofrecer unos precios más bajos que otras mercantiles, que operen en el mercado por los mismos servicios, como consecuencia del menor tipo impositivo. Así planteado parece que la fundación atenta contra los principios de libre competencia y de protección del mercado. No obstante, la Ley 49/2002 en su art. 3.3º establece el límite de que, los ingresos derivados de explotaciones económicas ajenas no podrán superar el 40% de los ingresos totales, para poder acogerse al régimen de la Ley 49/2002. De esta manera la

posible cuota de mercado captada por la fundación estaría muy limitada, apenas perjudicando los intereses de otras mercantiles.

Además, lo más prudente e inteligente, cuando una fundación quiere realizar actividades económicas ajenas, y por tanto gravadas, con cierto volumen y sin limitaciones, es fundar otra sociedad participada mayoritariamente por la fundación. Una S.L. sería lo más adecuado, pues la transmisión de participaciones es mucho más restringida, no arriesgándose a perder el control de la misma. De esta manera, la SL pagaría impuestos en el régimen general del IS y la fundación podría seguir acogida a la Ley 49/2002.

4.13. LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR, art. 13 Ley 49/2002

Las fundaciones deben presentar, sin excepción, la autoliquidación; en cual quedarán reflejadas la totalidad de sus rentas, exentas y gravadas. La presentación será ante la delegación de hacienda que corresponda y en el plazo de los 25 días naturales posteriores a los seis meses siguientes al cierre del periodo impositivo (art. 124 Ley 27/2014).

En el supuesto de que una fundación solo hubiera obtenido rentas exentas o hubiera realizado operaciones gratuitas o su volumen de operaciones fuera exiguo, también deberá autoliquidar en plazo.

El deber de declarar es un deber autónomo, independiente del hecho de tener que tributar, es decir pagar. Esto es debido a que la AEAT tiene la necesidad de controlar administrativamente las fundaciones para ver si cumplen con los requisitos del art. 3, entre otras cosas.

En el caso de que una fundación no presentara la declaración en el plazo correspondiente, y no existiera la obligación de ingresar, la infracción cometida sería de carácter leve (art. 198 Ley 58/2003, LGT). Esta infracción conllevaría una sanción económica de 200 €, pero no supondría la exclusión de la Ley 49/2002, como sí ocurriría con el supuesto de no rendición de cuentas (art. 3.9 Ley 49/2002).

4.13.1. Los pagos fraccionados

Con anterioridad vimos como las fundaciones están exentas de retenciones e ingresos a cuenta de las rentas exentas, en aplicación del art. 12 Ley 49/2002; sin embargo la obligación de realizar los pagos a cuenta es independiente. Deberemos de aplicar la normativa general, art. 5 Ley 49/2002.

Los pagos fraccionados están regulados en el art. 40 Ley 27/2014, los pagos de realizarán en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Existen dos métodos:

- El primer método está basado en datos históricos y se asigna por defecto. Consiste en aplicar el porcentaje del 18% sobre “la cuota íntegra del último periodo impositivo [...], minorado en las deducciones y bonificaciones [...], así como las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquel”.

- El segundo método se sustenta en la renta real obtenida por la fundación en el periodo en curso (en abril, octubre y diciembre). Se aplica el tipo que resulte de redondear 5/7 por 10% (el tipo aplicable a fundaciones), es decir, el 7%.

4.14. CONCLUSIÓN: ESQUEMA LIQUIDATORIO DEL IS

El siguiente esquema es válido para la liquidación del IS por cualquier tipo de sociedad. Sin embargo se resalta la parte donde se deben realizar los ajustes adecuados para la correcta ejecución del IS por las fundaciones y posteriormente se detalla sintéticamente en qué consisten estos ajustes.

| |
|---------------------------------------------------------------------|
| RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS |
| + AJUSTES POSITIVOS AL RESULTADO CONTABLE (1) |
| - AJUSTES NEGATIVOS AL RESULTADO CONTABLE (2) |
| BASE IMPONIBLE PREVIA |
| - Compensación de bases impositivas negativas ejercicios anteriores |
| BASE IMPONIBLE |
| X tipo de gravamen (10%) |
| = COUTA INTEGRAL PREVIA |
| - Bonificaciones |
| - Deducciones por doble imposición |
| = CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA |
| - Deducciones por inversiones |
| - Deducciones para incentivar determinadas actividades |
| = CUOTA LÍQUIDA POSITIVA |
| - Retenciones |
| - Ingresos a cuenta |
| - Pagos fraccionados |
| = CUOTA DIFERENCIAL |

(1) Ajustes positivos al resultado contable:

1. Los gastos realizados sobre actividades vinculadas a rentas exentas.
2. Las cantidades destinadas a la amortización de elementos afectos a explotaciones económicas exentas
3. Las cantidades que constituyan la aplicación de resultados.
4. Además de los incluidos en la Ley del IS: retribución de fondos propios, las derivadas de contabilizar el IS, las multas y sanciones, las pérdidas del juego, donativos y liberalidades, entre otras.

(2) Ajustes negativos al resultado contable:

1. Donativos y donaciones, así como las rentas derivadas de Convenios de Colaboración y contratos de patrocinio publicitario.
2. Las cuotas de los usuarios, colaboradores y benefactores.
3. Subvenciones destinadas a explotaciones económicas exentas.
4. Rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos.
5. Alquileres, intereses, cánones, dividendos y participaciones en beneficios de sociedades.

4.15. APLICACIÓN PRÁCTICA DEL ESQUEMA LIQUIDATORIO

La Fundación FADESS ha obtenido un resultado contable antes de impuestos de 3.000 Euros. Los ingresos y gastos fiscales son:

Ingresos:

- Donativos de los socios: 3.000 euros.
- Las cuotas cobradas a los usuarios suponen 2.000 euros.
- Subvención por dar asistencia a discapacitados 1.000 euros.
- Le han donado mobiliario con un valor de mercado de 2.000 euros.
- Cobra un alquiler de una nave de su propiedad de 4.000 euros
- Ha ingresado dividendos por valor de 500 euros.

Gastos.

- Gastos de personal: 8.000 euros
- Amortizaciones: 1.500 euros.

La fundación no ha sido objeto de retenciones del alquiler porque es considerada una renta exenta (art. 12 Ley 49/2002).

La fundación no realiza otras actividades mercantiles. El 100% de los gastos están vinculados con el objeto fundacional (dar cobertura a los discapacitados).

| | |
|-------------------------------------------------------------------------|--------|
| RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS..... | 3.000 |
| + AJUSTES POSITIVOS AL RESULTADO CONTABLE | |
| 1. Gastos realizados sobre actividades vinculadas a rentas exentas..... | +8.000 |
| 2. Amortización del local de FADESS..... | +1.500 |
| - AJUSTES NEGATIVOS AL RESULTADO CONTABLE (2) | |
| 1. Donativos | -3.000 |
| 2. Cuotas usuarios..... | -2.000 |
| 3. Subvención..... | -1.000 |
| 4. Adquisición lucrativa..... | -2.000 |
| 5. Alquiler y dividendos..... | -4.500 |
| BASE IMPONIBLE PREVIA..... | 0 |
| BASE IMPONIBLE..... | 0 |
| X tipo de gravamen (10%) | |
| = COUTA INTEGRAL PREVIA | 0 |
| - Bonificaciones (No existen) | |
| - Deducciones por doble imposición (No existen) | |
| = CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA..... | 0 |
| - Deducciones por inversiones (No existen) | |
| - Deducciones para incentivar determinadas actividades (No existen) | |
| = CUOTA LÍQUIDA POSITIVA..... | 0 |
| - Retenciones..... | 0 |
| - Ingresos a cuenta..... | 0 |
| - Pagos fraccionados..... | 0 |
| = CUOTA DIFERENCIAL..... | 0 |

A pesar de obtener un resultado contable positivo la cantidad a ingresar en el IS es nula, como consecuencia de las exenciones de la Ley 49/2002 la base se anula. La increíble labor que realiza FADESS dando cobertura a las necesidades laborales, emocionales, de cultura y psicológicas a sus usuarios prestando unos servicios que colaboran con el Estado integrando a los más desfavorecidos, ya es bastante aportación para además colaborar con el tesoro público.

Para poder ilustrar cuantitativamente los beneficios de la Ley 49/2002, vamos a liquidar el IS de una sociedad de capital (una SL), con las mismas rentas e ingresos que FADESS. Veamos el siguiente caso práctico.

Capítulo 4

Servifadess SL, ha realizado durante el año 2014 las siguientes operaciones cuyo reflejo fiscal en ingresos y gastos son:

Ingresos.

Prestaciones de servicios: 3.000 euros.

Venta de mercaderías: 2.000 euros.

Subvención a la explotación: 1.000 euros.

Le han donado mobiliario con un valor de mercado de 2.000 euros.

Cobra un alquiler de una nave de su propiedad de 4.000 euros

Ha ingresado dividendos por valor de 500 euros.

Gastos:

Gastos de personal: 8.000 euros

Amortizaciones: 1.500 euros

Además le han practicado unas retenciones del alquiler del 20%, lo que suponen 800 euros y por los dividendos otro 20%, es decir, 100.

| | |
|-------------------------------------------------------------------------|-------|
| RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS..... | 3.000 |
| + AJUSTES POSITIVOS AL RESULTADO CONTABLE (1)..... | 0 |
| - AJUSTES NEGATIVOS AL RESULTADO CONTABLE (2)..... | 0 |
| BASE IMPONIBLE PREVIA..... | 3.000 |
| - Compensación de bases imponibles negativas ejercicios anteriores..... | 0 |
| BASE IMPONIBLE..... | 3.000 |
| X tipo de gravamen (25%) | |
| = COUTA INTEGRAL PREVIA..... | 750 |
| - Bonificaciones (no existen) | |
| - Deducciones por doble imposición (no existen) | |
| = CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA..... | 750 |
| - Deducciones por inversiones (no existe) | |
| - Deducciones para incentivar determinadas actividades (no existen) | |
| = CUOTA LÍQUIDA POSITIVA..... | 750 |
| - Retenciones..... | - 900 |
| - Ingresos a cuenta | |
| - Pagos fraccionados | |
| = CUOTA DIFERENCIAL..... | - 150 |

Como podemos ver le sale a devolver 150 euros en cuota diferencial, pero no debemos engañarnos, le devuelven porque ya le habían cobrado, vía retenciones. Le debemos prestar atención a la cuota líquida. En el caso de la FADESS es nula, gracias a las exenciones establecidas en la Ley 49/2002, sin embargo, Servifadess, la SL, le sale a pagar 750 euros.

También hay que destacar que en caso de que FADESS hubiera realizado alguna actividad mercantil, y por tanto gravada, se le aplicaría el tipo del 10% y no el del 25% como a las sociedades de capital.

Además la no retención, FADESS está exenta, le permite no adelantar dinero para el pago de impuesto, permitiéndole disponerlo para otros usos u oportunidades de inversión.

Las ventajas de la Ley 49/2002 son patentes.

Bibliografía

España. Constitución de 1978. *Boletín oficial del estado*, 29 de diciembre de 1978, 112: 29313 - 29424.

España. Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. *Boletín oficial del estado*, de 27 de Diciembre de 2002, 12: 45504 - 45515.

España. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Boletín oficial del estado*, 24 de diciembre de 2002, 15: 45229 - 45243.

España. Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Boletín oficial del estado*, 23 de octubre de 2003, 8: 37886 - 37893.

España. Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, Reglamento de fundaciones de competencia estatal. *Boletín oficial del estado*, 22 de noviembre de 2005, 15: 38068 - 38082.

España. Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal. *Boletín oficial del estado*, de 19 enero de 2008, 13: 4091 - 4103.

España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín oficial del estado*, de 29 de noviembre de 2006, 77: 41734 - 41810.

España. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. *Boletín oficial del estado*, de 31 de marzo de 2007, 53: 14097 - 14149.

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto de Valor Añadido. *Boletín oficial del estado*, de 29 de diciembre de 1992, 59: 44247 - 44305.

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de noviembre de 2014, 159: 96939 – 97097.

España. Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad. *Boletín Oficial del Estado*, de 15 de noviembre de 1988, 4: 32464 - 32467.

Plan General Contable. Aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre.

Plan Contable para Entidades sin Fines Lucrativos. Aprobado por RD 1491/2011, de 24 de octubre.

AA.VV. (1988): *Gran Enciclopedia Larousse*. Planeta, Barcelona.

BELLIDO LAGE, M. y VILLANUEVA VIGUER, A. (2014): *Supuestos prácticos de tributación*. Tecnos. Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A y MARTÍN DÉGANO, I. (2012): *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

CAZORLA PRIETO, L.M. y BLAZQUEZ LIDOY, A. (2011): Cuestiones fiscales candentes en materia de fundaciones: condiciones de acceso al régimen de la ley 49/2002 e Impuesto sobre sociedades. En DE CAZORLA. L-M, DURAN, R. y OTROS *Fundaciones: Problemas actuales y reforma legal*. Thompson - Aranzadi, Pamplona.

CORCUERA TORRES, A. (2007): *Entidades deportivas sin fines lucrativos. Impuesto sobre Sociedades y mecenazgo*. Thompson – Aranzadi, Pamplona.

CRUZ AMOROS, M. (2003): *Régimen de las entidades no lucrativas y del mecenazgo*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CRUZ AMOROS, M. y LÓPEZ RIBAS, S. (2004): *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Cideal, Madrid.

CUSCÓ, M. y CUNILLERA, M. (2003): *Comentarios a la nueva Ley de fundaciones. Ley 50/2002, de 20 de diciembre*. Dijusa, Madrid.

DELGADO GARCIA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. (2008): *Fiscalidad de las ONG*. Bosch, Barcelona.

GARCIA-ANDRADE GOMEZ, J y PINDADO GARCIA F. (2010): Concepto y ámbito subjetivo de aplicación. En DE LORENZO, PIÑAR, J.L., y SANJURJO, T. (Dir.), *Tratado de Fundaciones*. Thomson - Aranzadi, Pamplona.

GIL DEL CAMPO, M. (2003): *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*. CISS, Valencia.

LÓPEZ DÍAZ, A. (2001): *Régimen fiscal de las fundaciones*. Comares, Granada.

MÁRQUEZ SILLERO, C. (2007): *La exención de las fundaciones en el Impuesto de Sociedades*. La Ley, Madrid.

MONTESINOS OLTRA, S. (2008): *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*. Aranzadi, Pamplona.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo (comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre)*. Civitas, Madrid.

POUS DE LA FLOR, M.P; LEONSEGUI, R.A.; DEL RIO COBIÁN, E. (2012): *Gestión y administración de Fundaciones*. Asociación Española de Fundaciones, Madrid.

RUA ALONSO DE CORRALES, E. (2010): *El destino de rentas e ingresos*. Asociación Española de Fundaciones, Madrid.

RUBIO GUERRERO, J. J., SOSVILLA RIVERO, S. y MÉNDEZ PICAZO, M. T. (2014): *El sector fundacional en España (2008-2012)*. Asociación Española de Fundaciones, Madrid.

Páginas web consultadas:

<http://www.minhap.gob.es/>. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. En referencia a las consultas de la DGT.

<http://www.agenciatributaria.es/>

<http://www.boe.es/>

<http://www.fundaciones.org/>. Asociación Española de Fundaciones.

<http://www.poderjudicial.es/>. En referencia a jurisprudencia utilizada.

Anexo I.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

ÍNDICE

Preámbulo

TÍTULO I. Objeto y ámbito de aplicación

- Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.

TÍTULO II. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos

CAPÍTULO I. Normas generales

- Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos.
- Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.
- Artículo 4. Domicilio fiscal.

CAPÍTULO II. Impuesto sobre Sociedades

- Artículo 5. Normativa aplicable.
- Artículo 6. Rentas exentas.
- Artículo 7. Explotaciones económicas exentas.
- Artículo 8. Determinación de la base imponible.
- Artículo 9. Normas de valoración.
- Artículo 10. Tipo de gravamen.
- Artículo 11. Obligaciones contables.
- Artículo 12. Rentas no sujetas a retención.
- Artículo 13. Obligación de declarar.
- Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial.

CAPÍTULO III. Tributos locales

- Artículo 15. Tributos locales.

TÍTULO III. Incentivos fiscales al mecenazgo

CAPÍTULO I. Entidades beneficiarias

- Artículo 16. Entidades beneficiarias del mecenazgo.

CAPÍTULO II. Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones

- Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.
- Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.
- Artículo 19. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.
- Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Artículo 22. Actividades prioritarias de mecenazgo.

- Artículo 23. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.
- Artículo 24. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

CAPÍTULO III. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

- Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
- Artículo 26. Gastos en actividades de interés general.
- Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Disposiciones adicionales

- Disposición adicional primera. Modificación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
- Disposición adicional segunda. Modificación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Disposición adicional tercera. Modificación del 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.
- Disposición adicional cuarta. Régimen fiscal de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas.
- Disposición adicional quinta. Régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- Disposición adicional sexta. Régimen tributario de la Obra Pía de los Santos Lugares.
- Disposición adicional séptima. Régimen tributario de los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.
- Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas.
- Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.
- Disposición adicional décima. Régimen tributario del Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- Disposición adicional decimoprimer. Obra social de las cajas de ahorro.
- Disposición adicional decimosegunda. Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español.
- Disposición adicional decimotercera. Régimen tributario de las entidades benéficas de construcción.
- Disposición adicional decimocuarta. Consultas vinculantes.
- Disposición adicional decimoquinta. Ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.
- Disposición adicional decimosexta. Haciendas locales.
- Disposición adicional decimoséptima. Remisiones normativas.

- Disposición adicional decimoctava. Régimen tributario del Museo Nacional del Prado.
- Disposición adicional decimonovena. Régimen tributario del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

Disposiciones transitorias

- Disposición transitoria primera. Régimen transitorio de las exenciones concedidas al amparo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Disposición transitoria segunda. Régimen transitorio de los administradores de sociedades mercantiles nombrados por entidades sin fines lucrativos.
- Disposición transitoria tercera. Adaptación de los estatutos.
- Disposición transitoria cuarta. Porcentajes de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Disposiciones derogatorias

- Disposición derogatoria única.

Disposiciones finales

- Disposición final primera. Habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- Disposición final segunda. Habilitación normativa.
- Disposición final tercera. Entrada en vigor.

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

La importancia alcanzada en los últimos años por el denominado «tercer sector», así como la experiencia acumulada desde la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, hace necesaria una nueva regulación de los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la citada norma legal.

Cuando en 1994 se promulgó la citada Ley 30/1994, el legislador ya era consciente de las dimensiones alcanzadas por el fenómeno de la participación privada en actividades de interés general, en sus diversas formas jurídicas, si bien no pudo prever entonces que dicho fenómeno, lejos de atenuar su crecimiento, tendría en España un gran desarrollo en menos de una década.

La consecuencia lógica de este desarrollo ha sido que el marco normativo fiscal diseñado en el Título II de la Ley 30/1994 ha quedado desfasado, siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen.

La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que, como su propio título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contenía ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada.

Se hace necesaria, por tanto, una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general.

En consecuencia, esta Ley, dictada al amparo del artículo 149.1.14.^a de la Constitución y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública.

II

La Ley está estructurada en tres Títulos, veintisiete artículos y las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias, derogatoria y finales.

El Título I define el objeto de la Ley y su ámbito de aplicación, introduciendo, como novedad, una mención expresa a los regímenes forales en vigor en la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, así como a los convenios y tratados internacionales que han pasado a formar parte del ordenamiento interno español.

En el Título II se regula el régimen fiscal 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.

Así, se fijan unas normas generales en virtud de las cuales se establece el concepto de entidad sin fines lucrativos a efectos de esta Ley.

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.

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.

En relación con tales requisitos, merece destacar los siguientes:

Se mantiene el requisito, previsto en la legislación anterior, de destinar a la realización de los fines de interés general al menos el 70 por 100 del resultado de las explotaciones económicas que realicen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto minorados en los gastos realizados para su obtención. Se establece el requisito de que el importe restante, el que no ha sido aplicado a los fines de interés general, se destine a incrementar la dotación patrimonial o las reservas de las entidades sin fines lucrativos.

Se aclara que los gastos realizados para la obtención de tales ingresos 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 y excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos.

A efectos del requisito a que se refiere el primer párrafo, se excluye del cómputo de los ingresos, junto con lo recibido en concepto de dotación patrimonial, el importe de los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe total de la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles en que concurra también tal circunstancia.

El plazo general para destinar las rentas obtenidas por la entidad sin fines lucrativos a fines de interés general será el comprendido entre el inicio del ejercicio en

que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Las entidades sin fines lucrativos podrán adquirir libremente participaciones en sociedades mercantiles.

Se establece como nuevo requisito que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las actividades económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, y el desarrollo de estas actividades no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia.

Para acogerse al régimen fiscal especial, los órganos rectores deben ser gratuitos, aunque puedan ser retribuidos por el desempeño de servicios distintos de los propios del cargo.

Dicha gratuidad también 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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

Esta Ley regula de forma mucho más minuciosa el requisito relativo al destino del patrimonio de estas entidades en caso de disolución, que habrá de ser, en cualquier caso, otra entidad beneficiaria del mecenazgo de las definidas en la Ley, o una entidad pública, de naturaleza no fundacional, que persiga también el interés general. Esta regulación se complementa con la previsión expresa de la pérdida del régimen fiscal especial para las entidades cuyo régimen jurídico permita la reversión del patrimonio de la entidad, salvo que, como es lógico, la reversión está prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

La rendición de cuentas, en ausencia de legislación específica, antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio, ante el organismo público encargado del registro en que deban estar inscritas.

La elaboración de una memoria económica anual que especifique, por categorías y por proyectos, los ingresos y gastos del ejercicio y que incluya el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Como es lógico, la aplicación del régimen fiscal especial está condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, de manera que el incumplimiento de cualquiera de ellos 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.

Por lo que se refiere a la tributación de las entidades sin fines lucrativos por el impuesto sobre Sociedades, la Ley introduce novedades significativas.

Así, 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 las explotaciones económicas exentas; y, finalmente, las que de acuerdo con la normativa tributaria deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos.

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 manera 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 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.

En cuanto a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de estas entidades, 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 la transmisión 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.

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades será gravada a un tipo único del 10 por 100. La determinación de las rentas exentas que quedan sujetas a retención e ingreso a cuenta se remite a un ulterior desarrollo reglamentario.

Por lo que respecta a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en materia de tributos locales, el legislador ha decidido mantener las exenciones previstas en la Ley 30/1994, ampliando su ámbito. De este modo, estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles todos aquellos bienes sujetos a este impuesto de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, con la excepción de los afectados a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas las explotaciones económicas que desarrollen estas entidades cuando hayan sido calificadas como exentas por la propia Ley.

Como novedad, y en consonancia con la finalidad de favorecer la actividad que desarrollan estas entidades en beneficio del interés general, se introduce la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos, así como en las donaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.

En cuanto a la aplicación del régimen fiscal especial merece destacarse la sustitución del régimen de discrecionalidad administrativa por el de opción por el régimen por la propia entidad y comunicación a la Administración tributaria, afectando esta opción también al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

III

El Título III, dedicado a la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo, comienza estableciendo, mediante una enumeración cerrada, las entidades que pueden ser beneficiarias de esta colaboración.

A continuación se concretan los incentivos fiscales aplicables a donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias. A este respecto, interesa destacar la novedad que supone la concesión de incentivos fiscales a la donación de derechos y a la constitución, sin contraprestación, de derechos reales de usufructo sobre bienes, derechos y valores. En cualquier caso, y como es lógico teniendo en cuenta la finalidad de estos incentivos, las ganancias patrimoniales y rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de estas donaciones o aportaciones estarán exentas en el impuesto personal del donante.

De este modo, los donativos, donaciones o aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias de la actividad de mecenazgo darán derecho a practicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante. Esta deducción será del 25 por 100 del importe de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los contribuyentes sin establecimiento permanente en España, y del 35 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los contribuyentes con establecimiento permanente en España. Para garantizar la aplicación de este incentivo fiscal por las personas jurídicas y entidades no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, se permite que las deducciones no practicadas puedan aplicarse en los períodos impositivos que finalicen en los 10 años inmediatos y sucesivos. Los porcentajes de deducción y los límites pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

El Título III, por último, regula los beneficios fiscales aplicables a otras actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donativos, donaciones y aportaciones. A este respecto interesa destacar las siguientes novedades:

Los gastos derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general celebrados con las entidades calificadas como beneficiarias del mecenazgo por esta Ley tendrán la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, y del rendimiento neto de las actividades económicas en régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suprimiendo en esta materia los límites que fijaba la Ley 30/1994.

La supresión de los límites para la deducibilidad de los gastos en actividades de interés general en que incurran las empresas.

La creación del marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecer por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas.

IV

Las disposiciones adicionales complementan la Ley recogiendo diversas previsiones entre las que se encuentra, en primer lugar, una nueva regla especial de imputación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a las ayudas públicas destinadas a la conservación y rehabilitación de bienes de interés cultural; una novedosa regulación de las deducciones por gastos e inversiones en bienes del Patrimonio Histórico Español contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, extendiéndose el derecho a practicar la deducción a las cantidades invertidas en entornos protegidos de ciudades españolas o en conjuntos declarados Patrimonio Mundial por la Unesco, que se relacionan en un anexo de la propia Ley.

A continuación, se recogen las modificaciones que se introducen en el régimen de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, con la finalidad de establecer la necesaria coherencia entre las previsiones en él contenidas y los preceptos de esta Ley, y en el régimen de exenciones previsto en el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al objeto de hacer introducir también en este impuesto el automatismo en la aplicación de las exenciones que puedan corresponder a las entidades sin fines lucrativos por el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y su comunicación a la Administración tributaria. De igual modo, se regula el régimen fiscal de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, así como el aplicable a la Cruz Roja Española, a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, a la Obra Pía de los Santos Lugares, al Consorcio de la Casa de América, a las fundaciones de entidades religiosas, a la Iglesia Católica y a las demás iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, y al Instituto de España y a 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.

Asimismo, la Ley recoge la posibilidad de que las entidades sin fines lucrativos puedan destinar su patrimonio en caso de disolución a la obra social de las cajas de ahorro, no siendo de aplicación en este supuesto el número 6.º del artículo 3.

Del mismo modo, la Ley establece una excepción al requisito previsto en el número 3.º de su artículo 3 en relación con los ingresos obtenidos en espectáculos deportivos por las federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

Por otro lado, la Ley regula el régimen tributario de las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954, de manera que estas entidades podrán optar por el régimen fiscal especial previsto en la presente Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en su propia normativa reguladora, se encuentren debidamente inscritas en el registro correspondiente de la Administración central o autonómica, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley.

Por último, se regula, en aras de satisfacer las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica, el derecho, durante los primeros seis meses siguientes a su entrada en vigor, a formular consultas a la Administración tributaria sobre su aplicación cuya contestación tendrá carácter vinculante.

En relación con la exención de tributos locales, y al igual que la Ley 30/1994, se dispone la no aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 9 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y aclara que las remisiones normativas que en cualquier texto se hagan al Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, se entenderán hechas a esta Ley.

Las disposiciones transitorias de la Ley establecen la vigencia, durante los dos años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, de las exenciones en el Impuesto sobre Sociedades concedidas al amparo de la Ley 30/1994, así como la concesión de un plazo de un año para que las entidades ya existentes puedan cumplir los requisitos en relación con la retribución de los administradores en entidades mercantiles que hayan nombrado, y de dos años para que adapten sus estatutos al requisito relativo a la disolución.

La disposición derogatoria única de la Ley prevé la derogación, desde su entrada en vigor, de todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en ella.

Las disposiciones finales establecen una habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar el tipo de gravamen y las deducciones contenidos en esta Ley, a la vez que habilitan al Gobierno para dictar el oportuno desarrollo reglamentario y regulan su entrada en vigor.

TÍTULO I

Objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.

1. Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características.

De igual modo, tiene por objeto regular los incentivos fiscales al mecenazgo. A efectos de esta Ley, se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.

2. En lo no previsto en esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales.

3. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO II

Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos.

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) 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 tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

Artículo 3. Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.

Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de 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, 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 defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

- a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
- b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. 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 el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

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

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

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

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. 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.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine 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, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º 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.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. 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.º Que elaboren 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 a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a 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.

Artículo 4. Domicilio fiscal.

El domicilio fiscal de las entidades sin fines lucrativos será el del 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.

Si no pudiera establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, se considerará como tal el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

CAPÍTULO II

Impuesto sobre Sociedades

Artículo 5. Normativa aplicable.

En lo no previsto en este capítulo, serán de aplicación a las entidades sin fines lucrativos las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 6. Rentas exentas.

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1.º 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, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

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.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

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

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

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

Artículo 7. Explotaciones económicas exentas.

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

a) Protección de la infancia y de la juventud.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.

d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.

e) Asistencia a minorías étnicas.

f) Asistencia a refugiados y asilados.

g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.

h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

i) Acción social comunitaria y familiar.

j) Asistencia a ex reclusos.

k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

m) Cooperación para el desarrollo.

n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio

correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

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

Artículo 8. Determinación de la base imponible.

1. En la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

2. No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, 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 el 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.

Artículo 9. Normas de valoración.

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, en aplicación de lo previsto en el número 6.º del artículo 3 de esta Ley, se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

Artículo 10. Tipo de gravamen.

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10 por 100.

Artículo 11. Obligaciones contables.

Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades

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

Artículo 12. Rentas no sujetas a retención.

Las rentas exentas en virtud de esta Ley no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.

Reglamentariamente, se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de la obligación de retener.

Artículo 13. Obligación de declarar.

Las entidades que opten por el régimen fiscal establecido en este Título estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Artículo 14. Aplicación del régimen fiscal especial.

1. Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca.

Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3 de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

2. La aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad.

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

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3 de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

CAPÍTULO III

Tributos locales

Artículo 15. Tributos locales.

1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando 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. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.

5. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

TÍTULO III

Incentivos fiscales al mecenazgo

CAPÍTULO I

Entidades beneficiarias

Artículo 16. Entidades beneficiarias del mecenazgo.

Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

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.

e) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

CAPÍTULO II

Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones

Artículo 17. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

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

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

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

e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Artículo 18. Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.

1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

a) En los donativos dinerarios, su importe.

b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, 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 un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

Artículo 19. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley, la siguiente escala:

| Base de deducción Importe hasta | Porcentaje de deducción |
|----------------------------------------|--------------------------------|
| 150 euros | 75 |
| Resto base de deducción | 30 |

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el

porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento.

2. La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el apartado 1 del artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Artículo 20. Deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

2. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

Artículo 21. Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

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

2. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior.

Artículo 22. Actividades prioritarias de mecenazgo.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.

En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Artículo 23. Exención de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.

2. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley.

Artículo 24. Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.

1. La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2. La entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria, en la forma y en los plazos que se establezcan reglamentariamente, la información sobre las certificaciones expedidas.

3. La certificación a la que se hace referencia en los apartados anteriores deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.

b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.

c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.

d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.

e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.

f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

CAPÍTULO III

Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

Artículo 25. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a 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.

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.

2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Artículo 26. Gastos en actividades de interés general.

1. Para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el número 1.º del artículo 3 de esta Ley.

2. La deducción de los gastos en actividades de interés general a que se refiere el apartado anterior será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público 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.

2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.

b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.

3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero.-Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.

Segundo. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Tercero. Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

Cuarto. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

Disposición adicional primera. Modificación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

1. Se añade un nuevo párrafo j) al apartado 2 del artículo 14 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que queda redactado en los siguientes términos:

«j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres

siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha Ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.»

2. Se modifica el apartado 3 del artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que queda redactado en los siguientes términos:

«3. Deducciones por donativos.

Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

a) Las deducciones previstas 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.

b) El 10 por 100 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.»

3. Se modifica el apartado 5 del artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que queda redactado en los siguientes términos:

«5. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes permanezcan en él y dentro del patrimonio del titular durante al menos tres años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.»

Disposición adicional segunda. Modificación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

1. Se modifica el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que quedará redactado en los siguientes términos:

«2. Estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho Título.»

2. Se modifica el apartado 2 del artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que quedará redactado en los siguientes términos:

«2. Tributarán al tipo del 25 por 100:

a) Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.

b) Las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento reguladas en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, inscritas en el registro especial del Banco de España.

c) Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general.

d) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos.

e) Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido 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.

f) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reversión y Reindustrialización.

g) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.»

3. Se modifica el apartado 4 del artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que quedará redactado en los siguientes términos:

«4. Tributarán al 10 por 100 las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido 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.»

4. Se modifican la rúbrica del artículo 35 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el apartado 1 de dicho artículo, que quedan redactados en los siguientes términos:

«Artículo 35. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, así como por inversiones en producciones cinematográficas y en edición de libros.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes permanezcan en él y dentro del patrimonio del titular durante al menos tres años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.»

5. Se modifica el artículo 134 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 134. Rentas exentas.

1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

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

A efectos de la aplicación de este régimen a la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias se considerará que no proceden de la realización de explotaciones económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado.

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 o finalidad específica.

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

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la 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, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.

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

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan 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.»

6. Se modifica el artículo 135 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 135. Determinación de la base imponible.

1. La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de esta Ley.

2. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14 de esta Ley, 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 que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo anterior.»

7. Se añade un nuevo párrafo al apartado 1 del artículo 139 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado en los siguientes términos:

«1. Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

En todo caso, los sujetos pasivos a que se refiere el Título VIII, capítulo XV, de esta Ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.»

Disposición adicional tercera. Modificación del 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.

Se modifica la letra A) del artículo 45.I del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que quedará redactado en los siguientes términos:

«I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

c) Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

g) La Obra Pía de los Santos Lugares.»

Disposición adicional cuarta. Régimen fiscal de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas.

El régimen establecido en esta Ley referente a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, se aplicará a los bienes culturales declarados o inscritos por las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley y en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, la valoración de tales bienes por las Comunidades Autónomas se realizará por sus órganos competentes según las respectivas normas reguladoras. Asimismo, la valoración se realizará por los mismos órganos cuando la donataria sea una Comunidad Autónoma.

Disposición adicional quinta. Régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Cruz Roja Española y a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, siempre que cumplan el requisito establecido en el penúltimo párrafo del número 5.º del artículo 3 de esta Ley, conservando su vigencia las exenciones concedidas con anterioridad a su entrada en vigor.

Estas entidades serán consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Tendrá la consideración de explotación económica exenta, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, la comercialización por la Organización Nacional de Ciegos Españoles de cualquier tipo de juego autorizado por el Gobierno de la Nación, de conformidad con el régimen jurídico previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Disposición adicional sexta. Régimen tributario de la Obra Pía de los Santos Lugares.

El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Obra Pía de los Santos Lugares, siempre que cumpla el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley.

La Obra Pía será considerada como entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Disposición adicional séptima. Régimen tributario de los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.

Los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Casa de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña serán considerados entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta ley.

Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas.

Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley.

Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior.

2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a 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 a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

3. 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 del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Disposición adicional décima. Régimen tributario del Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

Las exenciones establecidas en el artículo 15 de esta Ley serán de aplicación al Instituto de España y a 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. Estas entidades serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Disposición adicional decimoprimera. Obra social de las cajas de ahorro.

Las entidades sin fines lucrativos podrán destinar el patrimonio resultante de su disolución a la obra social de las cajas de ahorro, siempre que así esté expresamente contemplado en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, no siendo de aplicación en este supuesto el número 6.º del artículo 3.

Disposición adicional decimosegunda. Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español.

1. Los ingresos de los espectáculos deportivos obtenidos por las entidades relacionadas en el párrafo e) del artículo 2 de esta Ley no se incluirán en el cómputo del 40 por 100 de los ingresos de explotaciones económicas no exentas a que se refiere el requisito del número 3.º de su artículo 3.

2. Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por las entidades relacionadas en el párrafo e) del artículo 2 de esta Ley que procedan de la celebración, retransmisión o difusión por cualquier medio de las competiciones amistosas u oficiales en las que participen las selecciones nacionales o autonómicas, siempre que la organización de dichas competiciones sea de su exclusiva competencia.

Disposición adicional decimotercera. Régimen tributario de las entidades benéficas de construcción.

Las entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del artículo 5 de la Ley de 15 de julio de 1954 podrán optar por el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la normativa propia reguladora de estas entidades, se encuentren debidamente inscritas en el registro correspondiente de la Administración central o autonómica, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley. No se aplicará a estas entidades lo previsto en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Disposición adicional decimocuarta. Consultas vinculantes.

Durante los primeros seis meses siguientes a la entrada en vigor de esta Ley podrán formularse a la Administración tributaria consultas sobre la aplicación de la Ley, cuya contestación tendrá carácter vinculante, en los términos siguientes:

Primero. Las consultas podrán plantearse exclusivamente por las federaciones y asociaciones de las entidades a que se refiere el párrafo f) del artículo 2 de esta Ley, por las Federaciones deportivas españolas y por las Conferencias, Comisiones y Secretarías que representen, respectivamente, a las entidades a que se refiere la disposición adicional novena de esta Ley, referidas a cuestiones que afecten a sus miembros o asociados.

Segundo. Las contestaciones de la Administración tributaria a las consultas que se formulen en los términos anteriores se comunicarán a la entidad consultante y se publicarán en el «Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda».

Tercero. La presentación, tramitación y contestación de estas consultas, así como los efectos de su contestación, se regirán por lo dispuesto en el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

Disposición adicional decimoquinta. Ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

A los efectos de las deducciones previstas en las disposiciones adicionales primera y segunda de esta Ley, se relacionan en el anexo de la presente Ley las ciudades españolas y los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

Disposición adicional decimosexta. Haciendas locales.

A efectos de lo establecido en esta Ley, no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

Disposición adicional decimoséptima. Remisiones normativas.

Las remisiones normativas realizadas al Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, se entenderán hechas a los preceptos de esta Ley.

Disposición adicional decimoctava. Régimen tributario del Museo Nacional del Prado.

El Museo Nacional del Prado será considerado entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta ley.

Disposición adicional decimonovena. Régimen tributario del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

El Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía será considerado entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta ley.

Disposición transitoria primera. Régimen transitorio de las exenciones concedidas al amparo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Las exenciones concedidas a las entidades a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley, al amparo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, mantendrán su vigencia durante un período de dos años a partir de la entrada en vigor de esta Ley.

Disposición transitoria segunda. Régimen transitorio de los administradores de sociedades mercantiles nombrados por entidades sin fines lucrativos.

Las entidades sin fines lucrativos constituidas antes de la entrada en vigor de esta Ley que opten por aplicar el régimen fiscal especial previsto en su Título II dispondrán del plazo de un año desde dicha entrada en vigor para dar cumplimiento al requisito establecido en el último párrafo del número 5.º de su artículo 3, en relación con los administradores que estas entidades hayan nombrado en las sociedades mercantiles en que participen.

Disposición transitoria tercera. Adaptación de los estatutos.

Las entidades sin fines lucrativos constituidas antes de la entrada en vigor de esta Ley que opten por aplicar el régimen fiscal especial previsto en su Título II dispondrán de un plazo de dos años desde dicha entrada en vigor para adaptar sus estatutos a lo establecido en el número 6.º de su artículo 3.

Disposición transitoria cuarta. Porcentajes de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Durante el período impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartado, el porcentaje de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento.

En los períodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley, será del 37,5 por ciento.

Disposición derogatoria única.

A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, el Título II y las disposiciones adicionales cuarta a séptima, novena a duodécima y decimoquinta y decimosexta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Disposición final primera. Habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado, de conformidad con lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución Española, podrá:

- a) Modificar el tipo de gravamen de las entidades sin fines lucrativos.
- b) Modificar los porcentajes de deducción y los límites cuantitativos para su aplicación previstos en esta Ley.
- c) Determinar los acontecimientos de excepcional interés público y regular los extremos a que se refiere el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley.

Disposición final segunda. Habilitación normativa.

Se autoriza al Gobierno a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de esta Ley.

Disposición final tercera. Entrada en vigor.

Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Las disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas surtirán efectos sólo para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley.

Por tanto, Mando a todos los españoles, particulares y autoridades, que guarden y hagan guardar esta Ley.

Madrid, 23 de diciembre de 2002.

JUAN CARLOS R.

El Presidente del Gobierno,

JOSÉ MARÍA AZNAR LÓPEZ