

UN ESTUDIO PRÁCTICO DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche
Curso académico 2022/2023
Máster Universitario en Asesoría Fiscal
Trabajo Fin de Máster

Presentado por Juan Manuel Arslanián Baggini

Dirigido por Laura Soto Bernabeu

A mis padres y mis hermanas, por su apoyo infinito.

A mis abuelos, por transmitirme sus pasiones.

A mi pareja, por ayudarme a crecer.

A ellos, que me lo han dado todo.



ÍNDICE

TABLAS.....	7
ABSTRACT	8
ABREVIATURAS	10
I. INTRODUCCIÓN	11
II. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.....	15
1. Régimen especial 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.....	16
1.1. Entidades sin fines lucrativos a efectos de la aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.	18
1.2. Especialidades en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes.	25
A. Rentas exentas.....	26
B. Explotaciones económicas exentas	28
C. Cuantificación del impuesto.....	30
D. Aplicación del régimen especial	32
1.3. Tributos locales y otros impuestos	33
2. Régimen de entidades parcialmente exentas de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.	35
2.1. Tipología de entidades a las que resulta de aplicación el régimen de exención parcial.	36
2.2. Delimitación de las rentas exentas y no exentas	38
2.3. Cuantificación del impuesto.....	42
2.4. Aplicación del régimen especial	43
III. TRANSPOSICIÓN A LA PRÁCTICA: UN EJEMPLO QUE REVELE LAS DIFERENCIAS	46
IV. CONSIDERACIONES FINALES	54
V. BIBLIOGRAFÍA CITADA	58
VI. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	59

VII. WEBGRAFÍA.....	61
ANEXO I.....	63



TABLAS

TABLA 1.....	18
BREVE ESQUEMA SOBRE EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ESFL ESTABLECIDO EN LA LEY 49/2002.....	18
TABLA 2. LIQUIDACIÓN DEL CASO PRÁCTICO SEGÚN EL RÉGIMEN GENERAL DEL IS	47
TABLA 3. LIQUIDACIÓN DEL CASO PRÁCTICO SEGÚN EL RÉGIMEN ESPECIAL PARA LAS ESFL.....	50
TABLA 4. LIQUIDACIÓN DEL CASO PRÁCTICO SEGÚN EL RÉGIMEN DE EPE	52



ABSTRACT

La elección del tema del presente Trabajo Fin de Máster encuentra su justificación en la diversidad de regímenes tributarios que resultan de aplicación a las entidades sin fines lucrativos. En muchas ocasiones, estas entidades se ven obligadas a aplicar *ipso iure* una regulación considerablemente menos beneficiosa que la que resultaría de aplicación si no persiguieran lo que se denominan “fines de interés general”. Por ello, el presente trabajo tiene por objeto realizar un estudio práctico de los diferentes regímenes fiscales que pueden aplicar este tipo de entidades.

Con tal fin, se realiza una primera aproximación a los marcos jurídicos establecidos por régimen especial 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, así como el régimen de entidades parcialmente exentas de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En este estudio, comenzaremos por identificar las entidades que pueden beneficiarse de estos regímenes, posteriormente analizaremos las particularidades fiscales que los distinguen, y finalizaremos destacando algunos aspectos relevantes y matices propios que sean oportunos considerar.

Una vez expuestas ambas regulaciones, se examinarán las implicaciones prácticas que derivan de estas regulaciones, junto con el régimen general de tributación establecido en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con el objetivo de observar cómo se reflejan esas diferentes disposiciones en una situación real.

Las principales conclusiones extraídas de la elaboración de este trabajo redundan en la idea de que las entidades con menores recursos encuentran mayores dificultades para beneficiarse del régimen previsto para las entidades sin fines lucrativos, ya que los requisitos exigibles a estas disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en dicho régimen especial son destacablemente complejos de conseguir.

Por su parte, en relación con el régimen de entidades parcialmente exentas, se hace necesario destacar su necesaria su revisión, o incluso introducir la idea de si es conveniente o no su supresión, ya que se ha convertido en un obstáculo adicional para las entidades acogidas a este. Su principal dificultad se encuentra en que la calificación de

una renta como exenta se realiza en virtud de si provienen o no de una actividad considerada como explotación económica, más allá de que su obtención sea acorde a la consecución de los fines u objetivos de la entidad.



ABREVIATURAS

CCAA	Comunidades Autónomas
DGT	Dirección General de Tributos
EEE	Espacio Económico Europeo
ESFL	Entidades Sin Fines Lucrativos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
ONG	Organización No Gubernamental
UE	Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, la presencia de las entidades sin fines lucrativos (en adelante, ESFL) se encuentra totalmente normalizada hasta el punto de establecerse estas como un actor más dentro de la sociedad. Si bien es posible encontrar diversas organizaciones que persiguen fines enmarcados dentro de este concepto, se hace necesario destacar que no existe una forma jurídica específica como tal para ello en nuestro Derecho interno, de la misma forma que ocurre en la gran mayoría de estados modernos, si no que más bien existe un abanico de posibilidades. Por ese motivo, es utilizado por la doctrina el término “Tercer Sector”¹, como un fenómeno que se expresa por un conjunto de entidades que prestan servicios y sirven de bienes a la sociedad sin ser su principal objetivo el beneficio particular.

En síntesis, se trata de entidades que se encuentran entre la esfera pública y la esfera privada lucrativa. En consecuencia, estas organizaciones suelen enmarcarse principalmente dentro de la forma jurídica de asociación o de fundación. En este contexto, algunos gobiernos han decidido implementar incentivos fiscales para estas organizaciones con el objetivo de fomentar su crecimiento y desarrollo sostenible. Sin embargo, hay quienes se aprovechan de estas figuras jurídicas y su trato fiscal diferenciado con exclusivo afán defraudatorio.

Quienes están a favor de los incentivos fiscales a las ESFL argumentan que estas tienen como principal objetivo la consecución de fines de interés general y que, en muchas ocasiones, consiguen suplir carencias muy difícilmente alcanzables para el Estado siendo, por lo tanto, el beneficio económico para estas entidades algo secundario. Asimismo, sostienen que estos incentivos ayudan a reducir los costes operativos de la propia organización lo que permite a estas entidades dedicar más recursos a sus propósitos².

¹ MARTÍN PASCUAL, Clotilde: “El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”. En *Instituto de Estudios Fiscales*, 2003, pág. 15. Dentro del concepto de Tercer Sector hay que destacar que también se encuentran contenidas las ONG si bien es cierto que tampoco existe un consenso sobre lo que estas representan ligüísticamente hablando en opinión de DELGADO GARCÍA, Ana María, y OLIVER CUELLO, Rafael: “Fiscalidad de las ONG”, Librería Bosch, Barcelona, 2008, pág. 19.

² MARTÍN PASCUAL, Clotilde: “El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”. En *Instituto de Estudios Fiscales*, 2003, págs. 22 a 24.

Sin embargo, también hay posturas contrarias a los incentivos fiscales a las ESFL, que argumentan, no solo que debe ser el Estado quien supla las necesidades de interés general, sino que, desde un punto de vista fiscal, los incentivos fiscales pueden ser causa de determinados riesgos fiscales como la pérdida de ingresos públicos, la evasión fiscal o el abuso de dichos incentivos debido a la falta de supervisión, transparencia y de cumplimiento de obligaciones que en algunas ocasiones persiguen a este tipo de entidades. Al mismo tiempo, consideran que estas entidades pueden realizar un uso inadecuado de los recursos públicos³.

Según MARTÍN PASCUAL⁴, el debate acerca de los beneficios fiscales para el Tercer Sector se ve envuelto por factores ideológicos y políticos en tanto se comparte, o no, la idea de que las ESFL son necesarias para el sostenimiento del Estado del Bienestar y las necesidades de la sociedad civil, en cuyo caso habría motivos suficientes para justificar la necesidad de un régimen especial para aquellos que quieran colaborar de forma altruista.

Como se ha mencionado anteriormente, es un hecho que el ordenamiento jurídico que contempla diversas figuras con personalidad jurídica propia que no tienen como objetivo principal el lucro particular, sino que más bien se enmarcan mucho mejor dentro de la asociatividad y la colectividad. Así, nos encontramos, principalmente, con las asociaciones, las fundaciones, los partidos políticos, los sindicatos o los colegios profesionales⁵. De entre todas ellas, son las asociaciones y las fundaciones las figuras principalmente usadas para expresar esa vocación altruista que terminan por componer el Tercer Sector.

En este punto se hace necesario destacar que no se les exige los mismos requisitos legales a unas y otras, destacándose de entre todos ellos, la presunción en las fundaciones de una finalidad de interés general. Sin embargo, las asociaciones deben ser declaradas como “de utilidad pública” para entender que persiguen fines de interés general, siendo

³ *Ibid.*, págs. 24 y 25.

⁴ *Ibidem.*

⁵ CENCERRADO MILLÁN, Emilio: “La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones”. En *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2022, pág. 37.

en este matiz donde se encuentra el detalle que cambia drásticamente el escenario⁶. De todas maneras y sin ánimo de adelantarnos demasiado, simplemente avanzar que son actualmente las fundaciones quienes reciben un mejor tratamiento fiscal.

A colación de lo anterior, debemos destacar la propuesta de la Comisión Europea datada en el año 2012 para la creación de un Estatuto de Fundación Europea, la cual tiene lugar después de varios años de estudios sobre su viabilidad. La idea era establecer un marco legal común de carácter voluntario para las fundaciones en toda Europa, para que pudieran operar más fácilmente en diferentes países sin tener que cumplir con los requisitos legales de cada Estado miembro en aras de conseguir una mayor eficiencia de sus recursos y operatividad real, consiguiéndose ventajas tanto para estas organizaciones como para sus donantes⁷. Esta propuesta reafirmó el importante papel que estas entidades desempeñan en beneficio del interés general.

Sin embargo, a pesar del apoyo inicial de muchos actores, la propuesta no llegó a prosperar. Después de ser presentada por la Comisión Europea, el proyecto pasó por varias etapas en el proceso legislativo de la UE, pero sin suerte, en tanto que la propuesta no consiguió aprobarse ya que no se alcanzó la unanimidad exigida a las normas de este alcance⁸. Por esta razón, la propuesta ha quedado estancada dejando en evidencia el lento avance en el ámbito de las ESFL en el entorno de la UE, donde por ahora son otras las ramas legislativas que están logrando una mayor armonización en pos de una mayor integración comunitaria.

Es por ello que en este contexto, es importante analizar los riesgos y beneficios de los incentivos fiscales para las ESFL y también reflexionar sobre el ámbito y alcance de estos privilegios. Todo ello sin dejar de reconocer la necesidad de establecer mecanismos de supervisión y control adecuados para garantizar que estas organizaciones cumplan con sus objetivos sociales y ambientales de manera transparente y responsable. No obstante, debido a las limitaciones de extensión del presente trabajo nos centraremos especialmente

⁶ MORENO INOCENCIO, Ángel: "El régimen fiscal de las ONGs en España". En *Impuestos* núm. 8, 2001, pág. 15.

⁷ SOTO BERNABEU, Laura: "Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España". En *Crónica Tributaria*, núm. 185, 2022, pág. 164.

⁸ Puede consultarse más información en: <http://intranet.fundaciones.org/AEF/es/estatutofundacioneuropea> Recuperado el 28 de junio de 2023.

en la tributación de estas entidades, así como en las asociaciones que no consiguen ser declaradas de utilidad pública, en quienes nos enfocaremos posteriormente.

La **razón** que nos han llevado a la elección del tema del presente trabajo ha sido nuestro interés por el marco jurídico-tributario aplicable a las ESFL, las cuales juegan un papel crucial en las sociedades actuales, ya que en última instancia terminan por ensanchar los servicios públicos colaborando con el mantenimiento del bienestar social.

De este modo, el **objetivo** de este trabajo es esclarecer el escenario en el que se configuran las entidades sin fines lucrativos, principalmente las fundaciones y asociaciones, así como también alzar la vista hacia posibles reformas que podrán acontecer en este campo, enfocándonos en destacar las principales conclusiones que se extraen de la aplicación de uno u otros regímenes.

Para abordar este tema, comenzaremos analizando el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, que regula el tratamiento fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. A continuación, examinaremos el régimen de entidades parcialmente exentas establecido en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Una vez llegados a este punto, estudiaremos las principales consecuencias prácticas de las diferentes legislaciones mediante casos teóricos, incluyendo en este estudio las consecuencias de la aplicación del régimen general previsto en la LIS. En último lugar, cerraremos este trabajo con unas reflexiones finales.

En cuanto a la **metodología** empleada, este estudio se caracteriza por emplear un enfoque inductivo en tanto las conclusiones extraídas nacen del análisis de los diferentes regímenes que pueden resultar de aplicación, con el objetivo de realizar una reflexión general sobre la necesidad o no de reformarlos. Asimismo, se han buscado diferentes opiniones a través de monografías, revistas, libros, artículos de expertos sobre la materia y publicaciones en prensa.

II. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Como resultado de la mayor o menor habilidad en la técnica legislativa, el ordenamiento tributario español establece actualmente dos regímenes que, *en teoría*, pueden ser aplicables a las entidades sin fines lucrativos con el objetivo de gravar sus rentas. Sin embargo, aunque el legislador haya convenido un trato favorable para estas entidades debido a su labor, esto no implica necesariamente que estas entidades estén totalmente desligadas para con la Hacienda Pública, tanto en deberes de comunicación de información, como, en según qué contextos, en relación con su obligación de contribuir.

Con todo ello, y sin ánimo de adelantar nuestras futuras conclusiones, nos encontramos, por un lado, con el régimen especial 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, el cual concede las ventajas fiscales más destacadas a quienes lo aplican. Por otro lado, nos encontramos con el régimen de entidades parcialmente exentas (en adelante EPE) regulado como un régimen especial dentro de la LIS. Sobre este último extremo, es importante destacar que en determinadas ocasiones este régimen especial se aplica de forma subsidiaria y obligatoria en caso de no ser de aplicación el régimen primeramente mencionado. Además, sus ventajas fiscales se han venido poniendo en entredicho llegándose, incluso, a afirmar que en algunos contextos es más perjudicial que la propia aplicación del régimen general del IS, algo arduamente justificable. En síntesis, lo más conveniente y donde se encuentra el *quid* de la cuestión, es en el acceso al régimen especial estipulado para las ESFL en la Ley 49/2002.

Los requisitos para poder aplicar el régimen especial para las ESFL se encuentran recogidos en su normativa, los cuales, en caso de no cumplirse, derivan a la aplicación obligatoria del régimen de EPE, no dándose lugar, por ejemplo, a la aplicación del régimen general del impuesto de Sociedades. Esto nos lleva a cuestionar la limitada libertad de acción que tiene obligado tributario para elegir entre los diferentes marcos jurídicos bajo su responsabilidad, como es habitual en el resto del ordenamiento. Pero si hay algo que se hace necesario poner de relieve, es el caso de las asociaciones, las cuales, para acceder al régimen de ESFL, necesitan haber sido declaradas previamente de “utilidad pública”, algo que aumenta el conjunto de requisitos a cumplir.

Desafortunadamente, esto únicamente logra que, en la práctica, el grueso de las asociaciones termine aplicando el régimen de EPE, razón por la cual, y visto solamente desde el prisma de las asociaciones, matizábamos al principio que *en teoría* hay dos regímenes aplicables.

En cualquier caso, esto son solo unas pinceladas generales sobre lo estipulado en el ordenamiento, anticipando algunas de las conclusiones principales con el ánimo de brindar una mejor comprensión de la situación en la que se encuentran estas entidades. A continuación, se ofrece un análisis más detallado de la materia en cuestión junto con las reflexiones pertinentes.

1. Régimen especial 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.

Como ya se ha dicho anteriormente, el régimen fiscal establecido para la tributación de las ESFL se encuentra regulado en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos⁹ y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Cabe destacar que hasta recientemente se encontraba en curso una Proposición de Ley para la modificación de esta norma, la cual había conseguido ya la aprobación del Congreso de los Diputados, buscando también la del Senado¹⁰. No obstante lo anterior, a razón de la excepcional disolución de las Cortes Generales todas las iniciativas legislativas han caducado incluyéndose, lógicamente, esta también. En cualquier caso, para esa proposición fueron presentadas en el Senado 43 enmiendas por lo que no se podía todavía hablar de un texto definitivo. En la proposición aprobada por la Cámara Baja, además de mayores beneficios al mecenazgo, por la parte que nos atañe en este trabajo, se proponía una actualización de las actividades económicas que podrían gozar de la exención del IS, una ampliación del espectro entendido por

⁹ Un título, a nuestro juicio, no del todo acertado, debido a las múltiples interpretaciones lingüísticas asociadas al término “lucrativo”. Tal vez hubiera sido más adecuado en el argot haber utilizado “entidades sin fines onerosos” para describir con mayor precisión el concepto en cuestión.

¹⁰Para más información al respecto puede consultar: <https://www.senado.es/web/actividadparlamentaria/iniciativas/detalleiniciativa/index.html?legis=14&id1=624&id2=000021#Pleno3>
Recuperado a 28 de junio de 2023.

actividades de I+D, una tipología específica de donativo para la cesión de uso de un bien mueble o inmueble sin contraprestación, así como disposiciones sobre la valoración de estas cesiones.

Asimismo, se pretendía introducir que no se perdiera el carácter irrevocable, puro y simple de los donativos, donaciones y aportaciones en aquellos supuestos en los que el donante pudiera recibir una mención honorífica o un reconocimiento reputacional, sin relevancia económica, entendiéndose que tampoco hay contraprestación. También se facilitaba la colaboración con las entidades beneficiarias del mecenazgo con la inclusión a “las prestaciones de servicios” de las colaboraciones.

La entrada en vigor de esta norma se preveía para el año siguiente por su posible sobre incidencia en el ejercicio presupuestario, pero con la caducidad de la propuesta, la reforma de la legislación sobre el mecenazgo vuelve a quedar pendiente. Los contratiempos políticos terminan por posponer esta reforma que se archiva un tiempo más hasta que se defina el nuevo escenario legislativo. Desde nuestro punto de vista, especialmente considerando la falta de agilidad legislativa en determinados asuntos, consideramos más acertado no dejar de reflexionar sobre las propuestas planteadas en esta proposición en lugar de permitir que el proyecto se pierda en el olvido, ya que, en algunas ocasiones, la demora del proceso conlleva la pérdida de su propósito, pudiendo incluso quedar desfasado o desacertado en el momento de abrir de nuevo este debate. Por lo tanto, es importante reflexionar sobre estas propuestas y evitar que queden obsoletas debido a la dilación legislativa que lo vuelve a dejar pendiente.

Volviendo al contenido de la Ley 49/2002, esta norma establece en su artículo 1 su objeto y ámbito de aplicación. En cuanto a su objeto, se estipula la regulación del régimen fiscal especial para las ESFL¹¹, así como también se regulan los beneficios fiscales del mecenazgo, es decir, se toma el desafío de regular las ventajas tributarias de los donantes, quienes desde la esfera privada colaboran en actividades calificadas como

¹¹ No obstante, no se encuentra regulado en este cuerpo normativo el régimen tributario de las cooperativas calificadas sin ánimo de lucro, el cual se encuentra establecido en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, destacándose las disposiciones adicionales 1ª y 9ª, según LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: “Memento práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre sociedades. Entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.”. En *Francis Lefebvre*, Madrid, 2022, pág. 2.

de interés general. No obstante y dado el trabajo que nos atañe, nos centraremos en el régimen fiscal especial de las ESFL, establecido en el título II de la norma.

De forma sucinta simplemente cabe mencionar que el título segundo está estructurado en tres capítulos que se centran esencialmente en las normas generales, los matices en la aplicación del IS y el IRNR, y en los tributos locales respectivamente.

*TABLA 1.
BREVE ESQUEMA SOBRE EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ESFL ESTABLECIDO EN LA LEY 49/2002¹²*

Esquema sobre régimen fiscal de las ESFL establecido en la Ley 49/2002
Título I: Objeto y ámbito de aplicación
Título II: Régimen fiscal de las ESFL
Capítulo I: Normas generales
Capítulo II: IS e IRNR
Capítulo III: Tributos locales

En cuanto al ámbito de aplicación de la norma, se extiende a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra donde podemos encontrar regulaciones especiales, así como de conformidad con los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.

1.1. Entidades sin fines lucrativos a efectos de la aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

En el artículo 2 de la norma se encuentran definidas las entidades susceptibles de poder enmarcarse como ESFL. Con ello, nos encontramos ante un primer requisito de forma (jurídica) para poder aplicar este régimen especial de tributación. Así, se entenderán por entidades sin fines lucrativos las siguientes:

¹² Tabla 1. Breve esquema sobre el régimen fiscal de las ESFL establecido en la Ley 49/2002. Fuente: Elaboración propia.

- a) Las fundaciones¹³.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las ONG de desarrollo.
- d) Las federaciones deportivas españolas, las territoriales que cumplan determinadas características y los Comités Olímpico y Paralímpico españoles.
- e) Las federaciones y asociaciones de las entidades mencionadas anteriormente.
- f) Las entidades no residentes en territorio español que operen mediante establecimiento permanente siempre que estas sean análogas a las entidades mencionadas en los apartados anteriores pero quedando excluías aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa a menos que sea un estado de la UE y se acredite tanto que su constitución como su operatividad responden a motivos económicos válidos.
- g) Las entidades residentes en la UE y el EEE con quienes haya establecida normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria excluyéndose, lógicamente, aquellas jurisdicciones no cooperativas exceptuándose también que su constitución y operatividad responden a motivos económicos válidos¹⁴.

Una vez expuestas las entidades, se debe poner especial atención al punto relacionado con las asociaciones que han sido declaradas de utilidad pública, debido a que, para poder acceder a este régimen privilegiado, las asociaciones deben cumplir con el requisito adicional de haber sido declaradas como de “utilidad pública”¹⁵ según lo dispuesto en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación. A este respecto, debemos señalar que obtener tal calificación no es

¹³ Si bien es cierto que las fundaciones bancarias se encuentran sujetas a la normativa establecida en la LIS, no siéndoles de aplicación este régimen a tenor de lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

¹⁴ Simplemente comentar la insistencia de gran parte de doctrina, en consonancia con la jurisprudencia del TJUE, que aboga por la modificación de este último precepto del artículo 2 en tanto se entiende que quedan excluidas las organizaciones residentes en Terceros Estados, vulnerándose, según el derecho de la UE, la libre circulación de capitales en relación con los beneficios al mecenazgo. SOTO BERNABEU, Laura: "Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España". En Crónica Tributaria, núm. 185, 2022, pág. 179 a 189.

¹⁵ En el Anexo puede encontrarse el modelo de solicitud de vigente requerido para la obtención de la declaración de entidad de utilidad pública. Para más información al respecto puede consultar: <https://www.interior.gob.es/opencms/es/servicios-al-ciudadano/tramites-y-gestiones/asociaciones/utilidad-publica/solicitud-de-declaracion-de-utilidad-publica/>
Recuperado a 28 de junio de 2023.

precisamente una tarea sencilla debido a sus requerimientos, además de la carga burocrática que lleva aparejada.

Se hace necesario destacar el requisito establecido en el artículo 32.1 e) de la mencionada norma, el cual exige la inscripción de la asociación en el Registro correspondiente durante al menos dos años previos a la solicitud de la calificación. Esto implica que una asociación no podrá acceder al régimen destinado a las ESFL en un plazo no inferior a dos años, durante los cuales, como veremos más adelante, tendrá que aplicar el régimen de EPE.

En nuestra opinión, este requisito no consigue sino más que frenar la pequeña iniciativa con vocación altruista, ya que desde un principio se les exige una mayor carga a aquellas modestas asociaciones que, en un sentido figurado, pretenden despegar. Cuando hablamos de carga, no solo nos referimos a las menores ventajas fiscales que ofrece el régimen de EPE, sino que también, a la exigencia adicional que supone la obtención de la ya mencionada declaración. Imposición que, como apunte adicional, no se exige a las fundaciones¹⁶, las cuales se sobreentiende, en teoría, que realizan una función de utilidad pública *per se*, teniendo, por lo tanto, la posibilidad de acceder al régimen especial de las ESFL directamente y desde el comienzo de su actividad.

Continuando con el análisis en cuestión, en el artículo 3º de este régimen fiscal se determinan las características que deben cumplir las entidades antes mencionadas para ser consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial previsto en ella.

El primero de los requisitos es que persigan fines de interés general. La norma establece un listado abierto de entre los que se encuentran la defensa de los derechos humanos, de las víctimas de terrorismo y actos violentos, los de asistencia e inclusión social, los cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios o laborales, entre tantos otros¹⁷.

¹⁶ MORENO INOCENCIO, Ángel: “El régimen fiscal de las ONGs en España”, ob. cit., pág. 15.

¹⁷ El artículo 3 continúa “(...) 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

El segundo requisito es que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos. Por un lado, las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen. Por otro lado, las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. Hay que destacar que no se tendrán en cuenta para este cálculo las rentas obtenidas por la transmisión onerosa de bienes inmuebles donde la entidad desarrolle su finalidad siempre que este importe también se reinvierta en bienes o derechos para el desarrollo de su finalidad. En otras palabras, a estas rentas se les exige un 100% de reinversión para la consecución de sus fines. En último lugar, los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Es decir, se exige, lógicamente, una correlación entre los ingresos y los gastos.

Además, la norma permite imputar una parte de gastos comunes¹⁸, siempre que sea conforme a la proporción que representen las actividades que no persiguen los fines de interés general, en tanto que estas actividades no estarían sujetas a tributación. En consonancia con lo anterior, también se establece que para el cálculo de los ingresos no deben tenerse en cuenta ni las aportaciones ni las donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial tanto en el momento de la constitución de la entidad como posteriormente. Asimismo, deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas. Por último, hay que destacar que la norma establece un plazo de cuatro años desde el cierre del ejercicio en que se obtuvieran las rentas para

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.” La obligación de perseguir fines de interés general para acceder a este régimen nos hace preguntarnos acerca de lo que se entiende por “fines de interés general”, más concretamente sobre los que no se encuentren mencionados en la norma y la seguridad jurídica de saber si estos dan o no cabida a la aplicación de este régimen. Se hace necesario destacar que las asociaciones que pueden acceder a este régimen tributario son aquellas consideradas “de utilidad pública” a las cuales, entre otros requisitos, se les exige también que promuevan el interés general teniendo, a tenor del artículo 32 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, “carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de víctimas del terrorismo, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de promoción y protección de la familia, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a la personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza”. Se trata de otro listado abierto de fines que podrían encuadrarse como de utilidad pública presente en el ordenamiento jurídico español y de los que creemos que también hay una mayor seguridad jurídica a la hora de aplicar este régimen tributario especial para las ESFL.

¹⁸ Entendiéndose como estos los gastos por servicios exteriores, los gastos de personal, otros gastos de gestión, los gastos financieros y los tributos.

cumplir con el requisito establecido en este artículo. Es decir, se delimita un margen temporal para destinar el 70% de los ingresos a la consecución de los fines establecidos.

Junto a ello, es conveniente matizar que, según la doctrina administrativa, no se considerará que se realizan actividades de interés general únicamente por el hecho de destinar los ingresos obtenidos a otras fundaciones¹⁹. Sin embargo, es importante tener en cuenta que esto no impide que una fundación pueda realizar actividades de forma indirecta, pero para ello, eso sí, es fundamental que haya un seguimiento y control activo de los proyectos financiados²⁰. No obstante lo anterior, desde otra perspectiva, la jurisprudencia corrobora la posibilidad de perseguir fines de interés general sin necesidad de una forma determinada, entendiéndose que tanto de forma directa como indirecta, mediante la financiación de otras fundaciones, se cumple con dicha condición²¹.

Como tercer requisito se establece que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria²². Así, el importe neto de la cifra de negocios de las explotaciones económicas no exentas por esta norma no debe superar el 40% de los ingresos totales de la entidad y, por supuesto, sin que esta actividad vulnere las normas de defensa de la competencia. Asimismo, es oportuno señalar la posibilidad de realizar una aportación de rama de actividad de una explotación económica a otra entidad con el objetivo de poder cumplir con este requisito, siempre y cuando, claro está, esta aportación no responda únicamente a motivos fiscales²³. En último lugar, cabe destacar que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no se entenderá como explotación económica.

En cuarto lugar, se establece 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 realizadas por las entidades, ni tampoco se beneficien de

¹⁹ Contestación de la DGT a la Consulta V0618-05, de 14 de abril de 2005.

²⁰ Contestación de la DGT a la Consulta V3277-16, de 13 de julio de 2016.

²¹ AN 1-10-15, EDJ 179003; TEAC 8-9-16.

²² La norma entiende, de la misma forma que en el IAE y el grueso del ordenamiento tributario, que nos encontramos ante 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”.

²³ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: “Memento práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre sociedades. Entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.”, ob. cit., pág. 7.

condiciones especiales para utilizar sus servicios. No obstante, este requisito no será de aplicación, a grandes rasgos, para actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, determinadas actividades de asistencia social²⁴ o actividades deportivas²⁵, así como tampoco para fundaciones dedicadas a la conservación y restauración del Patrimonio Histórico Español. Tampoco se aplicará este requisito a las federaciones y asociaciones de las entidades establecidas en el artículo 2, apartados a) hasta d)²⁶.

El quinto de los requisitos es que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos. No obstante, se establece que estas personas podrán ser reembolsadas por los gastos debidamente justificados que les ocasione el desempeño de sus funciones, sin que las cantidades percibidas por este concepto excedan de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Ahora bien, al ser diferentes tipos de entidades las que pueden acceder a este régimen tributario, la norma establece en este artículo unas exigencias mínimas para determinados cargos característicos así como para el administrador, de entre los que destacamos la no participación, sea cual fuere la forma, en los beneficios de la entidad, así como que las retribuciones por estos cargos sean por la prestación de servicios o por una relación de carácter laboral. En esta ocasión, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado sobre un caso de retribuciones percibidas por un administrador persona jurídica, determinando que estas rentas no estarán sujetas en el IS de la misma siempre que estas se reintegren a la fundación²⁷.

El sexto requisito es que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo²⁸ o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio

²⁴ Las actividades establecidas en el artículo 20.uno.8º de la LIVA.

²⁵ Las actividades establecidas en el artículo 20.uno.13º de la LIVA.

²⁶ Es decir, las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las ONG de desarrollo, las federaciones deportivas españolas, las territoriales que cumplan determinadas características y los Comités Olímpico y Paralímpico españoles.

²⁷ Contestación de la DGT a la Consulta V0249-09, de 11 de febrero de 2009.

²⁸ A los efectos de esta norma en los artículos 16 a 25 ambos inclusive.

fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta. Asimismo, la norma establece que la disolución se entenderá como una fusión a efectos del IS.

Como séptimo requisito se establece que estas entidades estén inscritas en el registro correspondiente. En el caso de las fundaciones, nos encontramos con el Registro de fundaciones de competencia estatal dependiente del Ministerio de Justicia, donde deben inscribirse las fundaciones que ejerzan una actividad de ámbito nacional o, por lo menos, en más de una Comunidad Autónoma. En lo que respecta a las asociaciones, es necesaria su inscripción en el Registro Nacional de Asociaciones y, en algunas ocasiones, también en el registro de ámbito regional correspondiente en función del nivel de desarrollo de actividad en ese territorio²⁹.

En octavo lugar, se requiere que estas entidades 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.

El noveno de los requisitos consiste en que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que les sean de aplicación, exigiéndose, en ausencia de dicha obligación, que rindan cuentas en los 6 meses posteriores al cierre de su ejercicio ante el organismo público que se encargue del registro correspondiente.

El décimo y último requisito es que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, identificándose por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles. Igualmente, esta información deberá incluirse en la memoria contable si la entidad está obligada a la presentación de la misma.

Con este último, quedan claramente definidos los requisitos exigibles para la aplicación del régimen fiscal de las ESFL, el cual se plantea como un régimen maravilloso pero que conlleva dificultades para su aplicación. Una vez delimitado quiénes pueden acceder a este tratamiento fiscal especial, pasamos a analizar las especialidades tributarias

²⁹ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: "Memento práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre sociedades. Entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.", ob. cit., pág. 9.

establecidas en este marco normativo, el cual articula unas mayores ventajas fiscales en comparación con los otros regímenes que serán objeto de estudio a lo largo del presente.

Expuesto lo anterior, debemos hacer una serie de precisiones en relación con respecto al domicilio fiscal de estas entidades, a las que se aplica el mismo criterio que en el IS, según se establece en el artículo 4. En primer lugar, se considerará como domicilio fiscal el domicilio estatuario siempre que en este se encuentre centralizada la dirección y gestión administrativa de la entidad, siendo, en caso contrario, el lugar efectivo donde se encuentre esta dirección y gestión el considerado como domicilio a efectos fiscales. En caso de no poder determinarse mediante estos criterios, se considerará allá donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Por su parte, en relación con la normativa aplicable a estas entidades, se encuentra establecido en el artículo 5 la aplicación del IS en los casos que no estuviera previsto por la norma, de la misma forma que ocurre para las entidades de los artículos f) y g) del artículo 2, a las que les es de aplicación lo dispuesto en la normativa de IRNR. En resumen, esto implica principalmente la aplicación de la normativa del IS, ya que la normativa establecida para las entidades no residentes se remite a la norma prevista para las entidades residentes.

1.2. Especialidades en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Antes de adentrarnos en el análisis de las especialidades tributarias establecidas en este régimen, y con el objetivo de reflejar de una manera más precisa la estructura jurídica adoptada por el legislador español, es pertinente mencionar una de las recomendaciones realizadas por la OCDE, en su documento *Taxation and Philanthropy*, en relación con la configuración en sí misma del marco jurídico que regule el régimen fiscal para las entidades sin fines de lucro.

Por un lado, explica la OCDE que se puede optar por establecer la exención total de las rentas obtenidas por estas entidades, o bien, aplicar una exención parcial que solo grave determinadas rentas en función de su relación con el interés general que persiguen. Por otro lado, menciona la posibilidad de someter a gravamen la totalidad de las rentas

obtenidas, con la opción de reducir de la base imponible en caso de reinversión de dichas rentas en los fines de interés general³⁰.

Una vez expuesto esto, es oportuno introducir que nuestro legislador ha optado por establecer un régimen de exención parcial, el cual se fundamenta en la consideración de ciertas rentas y actividades como exentas, mientras que en caso contrario estas serían gravadas.

A. Rentas exentas

Como hemos mencionado anteriormente, el legislador decide establecer una serie de rentas exentas de tributación en el IS para las ESFL, las cuales están recogidas en el artículo 6 de la Ley 49/2002. De esta manera, habrá ingresos que no deban someterse a tributación de la misma forma que los gastos ligados a estos no serán deducibles, consiguiendo un balance neutro entre ambas cuantías. Así, será lo que se enmarque fuera de este contexto lo que se someta a tributación.

En primer lugar, se consideran exentas las rentas derivadas de los donativos y las donaciones para contribuir a los fines de la entidad, concebidos en un sentido amplio, así como las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial, y las recibidas en virtud de los contratos de patrocinio publicitario, siempre que se cumplan determinados requisitos. Asimismo, también se consideran exentas las cuotas que asociados, colaboradores o benefactores aporten, siempre y cuando estas aportaciones no impliquen una contraprestación a su favor derivada de una explotación no exenta. Del mismo modo ocurre con las subvenciones, salvo las destinadas a financiar explotaciones económicas no exentas, en cuyo caso serían tratadas como una ayuda a una mercantil cualquiera que, acogiéndonos a la normativa del IS, y daría pie a las posibles amortizaciones según se cumplan determinadas características.

En segundo lugar, se declaran exentas las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres. En esta ocasión, el legislador se

³⁰ OCDE. Taxation and Philanthropy. OECD Publishing, núm. 27, Paris, 2020.

toma el trabajo de concretar además qué rentas serían aquellas que no deberán tenerse en cuenta.

Esta exención es realmente relevante ya que, adelantamos, no se encuentran en el régimen de EPE, pudiendo considerarse como un aspecto desfavorable de este último régimen, visto principalmente desde el punto de vista de las asociaciones más modestas. Y es que en caso de que, por ejemplo, estas pretendan obtener algún beneficio mediante el arrendamiento de su sede o de algún inmueble propiedad de la asociación, este rendimiento será gravado. De forma contraria ocurrirá para quienes puedan aplicar el régimen de las ESFL. No obstante, si algo es destacable, es que lo mismo ocurriría con una ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble, negocio que implica una cifra destacablemente más relevante. En cualquier caso, esta exención del régimen de las ESFL no los dispensa de la obligación de reinvertir el 70% de sus ingresos a fines de interés general.

En tercer lugar, se encuentran exentas las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad. Además, el artículo 6 también establece la exención para las rentas obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente, el cual analizaremos posteriormente.

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

Como podemos observar, existe una amplia gama de rentas exentas de tributación, las cuales conviene tener presente sobre todo a la hora de convenir qué negocios no se encuentran gravados fiscalmente. A continuación, pasaremos a profundizar acerca de las explotaciones económicas exentas, sobre las cuales ya hemos mencionado algún aspecto previamente.

B. Explotaciones económicas exentas

En el artículo 7 de la Ley 49/2002 se regulan las explotaciones económicas exentas, es decir, las actividades que pueden ser desarrolladas por las ESFL y que, en el caso de llevarse a cabo en consonancia con la consecución de sus fines, sus rendimientos no deberán someterse a gravamen.

En primer lugar, se consideran exentas las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia e inclusión sociales, incluyéndose sus actividades auxiliares o complementarias, como pudieran ser los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte. Entre estas, por mencionar algunas, se encuentran las actividades de protección de la infancia y de la juventud, la asistencia a la tercera edad o la asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos³¹.

En segundo lugar, se declaran exentas las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria. Hay que destacar que se incluyen las actividades consideradas auxiliares o complementarias, como pudieran ser la entrega de medicamentos, además de los ya mencionados servicios de alimentación, alojamiento y transporte.

En tercer lugar, las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico. En este punto es necesario aclarar que, a causa de la exención de la actividad, no sería posible aplicar las deducciones previstas para este tipo de investigaciones en la cuota íntegra. Solamente en el caso de que los resultados de estas

³¹ El artículo explícitamente menciona una amplia gama de áreas de atención y protección social. Estas incluyen la protección de la infancia y la juventud, la asistencia a la tercera edad, el apoyo a personas en riesgo de exclusión o dificultad social, así como a víctimas de malos tratos. Estas incluyen la protección de la infancia y la juventud, la asistencia a la tercera edad, el apoyo a personas en riesgo de exclusión o dificultad social, así como a víctimas de malos tratos. Además, se contempla la asistencia integral a personas con discapacidad, lo que abarca desde la formación ocupacional hasta la inserción laboral, incluyendo la posibilidad de trabajar en granjas, talleres y centros especiales adaptados. También se enfoca en brindar apoyo a minorías étnicas, refugiados, asilados, emigrantes, inmigrantes y transeúntes. Se considera la asistencia a personas que enfrentan cargas familiares no compartidas, se promueve la acción social comunitaria y familiar, y se busca proporcionar apoyo a exreclusos en su proceso de reintegración social y prevención de la delincuencia. Asimismo, se aboga por la atención a alcohólicos y toxicómanos, la cooperación para el desarrollo y la inclusión social de todas las personas mencionadas anteriormente.

investigaciones fueran destinados a un tercero, este sí tendría la posibilidad de aplicarlas en su declaración³².

En cuarto lugar, se encuentran exentas las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las CCAA siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello.

En quinto lugar, se declaran exentas las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

En sexto lugar, se consideran exentas las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

En octavo lugar, son declaradas exentas las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo entendidas en un sentido amplio abarcando también, vuelve a destacar la norma, las actividades accesorias que en muchos casos son inherentes a estas actividades.

En noveno lugar, se declaran exentas las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

En décimo lugar, se consideran exentas las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

En undécimo lugar, son declaradas exentas las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física exceptuándose los servicios relacionados con espectáculos así como los prestados a profesionales. En resumen, se enfoca en unos servicios más modestos dejando fuera las necesidades que los profesionales del deporte pudieran requerir así como lo relacionado con el entretenimiento deportivo.

³² LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: “Memento práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre sociedades. Entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.”, ob. cit., pág. 15.

En duodécimo lugar, se declaran exentas las explotaciones económicas de carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o, matiza la norma, de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No obstante, en caso de que estas explotaciones en su conjunto superen el 20% del importe neto de la cifra de negocios no se consideraran exentas.

Por último, el legislador quiso dejar exentas las explotaciones económicas de “escasa relevancia”, entendiéndose por estas aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocio no superara en su conjunto los 20.000 euros.

Con esto concluimos acerca de las actividades exentas en el régimen de las ESFL de la Ley 49/2002, punto donde, como más adelante veremos, encontraremos notables diferencias en comparación con el régimen de EPE, el cual es un tanto menos considerado con las entidades en él acogidas. Según se puede observar, el conjunto de actividades que este régimen especial deja fuera de tributación es bastante amplio consiguiendo abarcar diversidad de ámbitos. Sin embargo, es importante tener presente la dificultad de acceso a este régimen especial que tan pocos logran disfrutar plenamente.

C. Cuantificación del impuesto

La determinación de la base imponible de las ESFL se establece en el artículo 8 de este régimen especial donde se determina que solo se tendrán en cuenta las rentas obtenidas de las explotaciones económicas no exentas para la cuantificación de la base imponible. Además, el legislador introduce algunos matices sobre los gastos que no son deducibles, incluyendo, no solo los gastos que tienen la consideración de no deducibles en la normativa general del IS, como pudieran ser las multas o sanciones ya sean penales o administrativas³³, sino que también introduce tres matices.

Por un lado, tampoco serán deducibles los gastos atribuibles a las rentas exentas, en consonancia con la correlación de ingresos y gastos. Si los ingresos no son

³³ Se puede encontrar más información al respecto en el siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/que-base-imponible-se-determina-sociedades/gastos-no-deducibles.html#?faqId=7171438031e2a710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>
Recuperado a 28 de junio de 2023.

computables al ejercicio, los gastos de la misma naturaleza tampoco lo serán. Pese a esto, la norma sí da la posibilidad de deducirse la parte proporcional, como se ha mencionado anteriormente, de los gastos comunes en la proporción que estos representen del total de ingresos los ingresos procedentes de rentas no exentas.

Por otro lado, tampoco serán deducibles los gastos de amortización de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas exentas, lo que quiere decir, en otras palabras, que solo serán deducibles las amortizaciones de inmuebles afectos a una actividad gravada, y de la misma forma anteriormente mencionada, podrá ser deducible una parte de este gasto proporcionalmente. En último lugar, destaca que no podrán considerarse como gasto la aplicación de resultados, sobre todo de las explotaciones económicas no exentas.

Asimismo, se encuentra establecido en el artículo 9 el criterio de valoración a efectos fiscales en caso de disolución de una ESFL. Así, los bienes y derechos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos tendrán, en la entidad adquirente, el mismo valor que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.

Una vez determinada la base imponible, la cuota se obtiene aplicando un tipo de gravamen especial del 10%, a tenor de lo establecido en el artículo 10 de la normativa. Sumado a ello, conviene señalar que a aquellas entidades que apliquen el régimen de las ESFL no les es de aplicación la recientemente introducida tributación mínima recogida en el artículo 30.bis de la LIS. Además, siempre que procedan, podrán aplicarse sobre la cuota íntegra las deducciones y bonificaciones contempladas en el régimen general del IS³⁴.

En el artículo 11 se establecen las obligaciones contables exigibles a las entidades que obtengan rentas a través de explotaciones económicas no exentas. En este sentido, se requiere cumplir con las disposiciones establecidas en esta materia en la LIS, destacando la identificación de los ingresos y los gastos.

³⁴ *Ibid.* pág. 18.

Junto a ello, en relación con las obligaciones formales de retención e ingreso a cuenta de la obligación tributaria principal, debemos señalar que el artículo 12 exime de practicar retención e ingreso a cuenta sobre las rentas consideradas exentas, si bien es cierto que deben primero estar acreditadas como entidades excluidas de la obligación de retener.

Con todo ello, el artículo 13 establece que las entidades acogidas a este régimen deben declarar la totalidad de sus rentas en su liquidación del IS, es decir, deben aparecer reflejadas tanto las exentas como las no exentas.

Como podemos observar, la cuantificación del impuesto no presenta grandes diferencias en comparación con el régimen general. Sin embargo, es importante tener claras las rentas a integrar en la base imponible y los gastos deducibles, sin dejar de tener en cuenta los matices previstos en la norma.

D. Aplicación del régimen especial

La aplicación de este régimen fiscal se encuentra estipulada en el artículo 14 de esta su normativa. Su aplicación es de carácter voluntario, si bien es cierto que la vinculación a este es indefinida mientras se cumplan con los requisitos establecidos, los cuales deben ser probados por la entidad y, por supuesto, siempre que no se renuncie a su aplicación. Asimismo, es conveniente señalar que tanto el acogimiento como su renuncia están reguladas reglamentariamente³⁵.

Por otro lado, ese artículo establece que en caso de haberse beneficiado de este régimen incorrectamente, ya sea de forma deliberada, o por la simple pérdida del derecho a aplicarlo, debido, por ejemplo, al no cumplirse con los requisitos establecidos para su aplicación, se deberán devolver las cuotas no ingresadas, no solo del IS, sino también las que se hubieran dejado de ingresar respecto de los tributos locales así como en concepto de ITPAJD.

³⁵ Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Coincidimos en la opinión de MONTESINOS OLTRA³⁶, quien destaca la redacción del tercer punto de este artículo, referente a las consecuencias derivadas del incumplimiento de los requisitos. Según su interpretación, se puede apreciar una manifestación de confianza por parte de la Agencia Tributaria hacia los requisitos establecidos en las legislaciones aplicables a las entidades acogidas al régimen, como pudieran ser las fundaciones o las asociaciones declaradas de utilidad pública, en tanto que no se atisba que vaya a realizar una segunda comprobación de sus respectivos requisitos, los cuales se alejan de su ámbito de entendimiento en sentido estricto. No obstante lo anterior, eso no significa que exista vía libre para acogerse a un régimen del que no se tiene el derecho.

En relación con lo mencionado previamente, ya se perfila un indicio acerca de lo que abordaremos a continuación. En el punto siguiente pasamos a analizar la relación de quienes aplican este régimen y el ámbito, principalmente, de los tributos locales, así como también sobre otros impuestos.

1.3. Tributos locales y otros impuestos

En relación con la tributación local, según lo previsto en el artículo 15 de la Ley 49/2002 debemos destacar que las entidades acogidas a este régimen se encuentran exentas de tributar por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) sobre los bienes de que sean titulares, siempre, claro está, que no estén afectos a una explotación económica no exenta del tributar por IS.

De la misma forma, se encuentran exentas en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) para las explotaciones económicas exentas mencionadas en el artículo 7 de este régimen fiscal especial, si bien es cierto que deben presentar declaración de alta por el hecho de realizar la actividad, de entre las formalidades a destacar en relación con este impuesto. Igualmente, tampoco deben tributar por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) cuando sean los sujetos pasivos de este impuesto, sin mencionar los matices que sobre los derechos reales de goce limitativos del dominio acontecen. Y en último lugar, hay que destacar que la aplicación

³⁶ MONTESINOS OLTRA, Salvador: “Los requisitos del Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos”, 1ª ed., *Editorial Aranzadi SA*, Pamplona 2008, págs. 40 y 41.

de estos beneficios fiscales deberá ser coordinada con los ayuntamientos correspondientes sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley reguladora de las Haciendas Locales³⁷.

Estas exenciones son bastante polémicas a ojos de la opinión pública en tanto que, por ejemplo, algunas sociedades consiguen sortear la tributación por IBI de sus inmuebles a través de fundaciones, quienes figuran como titulares de los inmuebles. Un caso muy corriente es el de las oficinas bancarias, la cuales se han registrado como propiedad una fundación. Esta última, arrienda el inmueble al banco para el desarrollo de su actividad, sin considerarse el arrendamiento de inmuebles como una actividad económica en sede de la fundación, la cual al estar acogida al régimen de ESFL no debe tributar por IBI por sus inmuebles.

De esta manera, el banco, desde una perspectiva global, consigue sortear la tributación por IBI por el inmueble en el que se desarrolla su actividad. Más allá de si en teoría se cumplen o no con las exigencias de la norma, o de si se está utilizando la norma con el fin para el que fue diseñada por el legislador, su traslación a la práctica tiene un resultado muy concreto: una cuota tributaria nula en beneficio de estas grandes entidades.

Independientemente de si se trata una estrategia fiscal, o realmente de pura elusión fiscal, hay que destacar que los principales damnificados de estas prácticas son los entes locales, para quienes la recaudación por este impuesto representa alrededor de un 27% de sus ingresos totales³⁸. Fueron muchos los ayuntamientos que pretendieron liquidar este impuesto hasta que el Tribunal Supremo confirmó su exención³⁹. Indistintamente, si algo queda claro es que, como es habitual, las estrategias de planificación fiscal no quedan al alcance de todos.

En último lugar, también nos gustaría destacar que, según lo dispuesto en la disposición adicional tercera de esta Ley, las ESFL se encuentran exentas de tributación

³⁷ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

³⁸ Según los últimos datos publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública correspondientes al año 2020 en su informe “Hacienda Locales en cifras. Año 2020”. Puede encontrarse más información acerca de ello en: <https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2020.pdf> Recuperado a 28 de junio de 2023.

³⁹ STS 5072/2015. Puede encontrar más información en: <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Sala-de-Prensa/Archivo-de-notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-confirma-la-exencion-del-IBI-de-un-local-arrendado-por-una-Fundacion-a-un-banco> Recuperado a 28 de junio de 2023.

en ITPAJD. De todos modos, cabe destacar que no representa un gran ahorro en tanto que no debe olvidarse que este beneficio afecta ciertamente a bienes y derechos desde la perspectiva más bien del tráfico civil, ya que aquellas transmisiones inmersas en el tráfico mercantil son gravadas por IVA, del cual la entidad no podrá deducirse las cantidades soportadas, o como mucho, las oportunas según su regla de prorrata.

Por último, y a propósito de lo mencionado anteriormente, algunos autores consideran que la norma debería haber incluido disposiciones sobre la aplicación del IVA en este régimen, si bien es cierto que esto podría entorpecer la cada vez más armonizada normativa comunitaria. En cualquier caso, la normativa aplicable será la dispuesta en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, más allá de que en muchos casos las ESFL actuarán como consumidores finales⁴⁰.

2. Régimen de entidades parcialmente exentas de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El legislador español consideró, en la misma línea que posteriormente seguiría para el marco jurídico de las ESFL, establecer un régimen tributario especial para determinadas entidades a las que darles un trato privilegiado, en el que el eje central radicase en la consideración de determinadas rentas como exentas con el objetivo de determinar una base imponible que gravase solo aquello considerado más significativo.

Los regímenes tributarios especiales se encuentran estipulados en el título VII de la LIS, estableciéndose en su artículo 42 tanto su definición como las reglas de aplicación. Así, se entienden como tales aquellos regímenes recogidos en dicho título, ya sea a causa de la naturaleza del contribuyente o bien por los hechos, actos u operaciones de que se trate.

Es importante destacar que también se estipula el carácter preferente de estos regímenes con respecto al régimen general, el cual tiene carácter supletorio. Esto implica que las disposiciones contempladas en los regímenes tributarios especiales deben aplicarse de manera prioritaria frente a las establecidas en los demás títulos de la ley. Sin

⁴⁰ DELGADO GARCÍA, Ana María, y OLIVER CUELLO, Rafael: “Fiscalidad de las ONG”, ob. cit., págs. 113, 114 y 135.

embargo, en aquellos casos no previstos de forma específica por los regímenes especiales, el régimen general actuará de forma supletoria.

El régimen de entidades parcialmente exentas (régimen de EPE) sobre el que entraremos en detalle, se encuentra brevemente regulado en los artículos 109 a 111 de la LIS.

2.1. Tipología de entidades a las que resulta de aplicación el régimen de exención parcial.

En una primera aproximación, es prioritario señalar cuáles son las entidades que se pueden acoger a este régimen. Esta cuestión se determina en el artículo 109, el cual prevé la aplicación de este marco legislativo para las entidades recogidas en el artículo 9, apartados 2 y 3 de la LIS. Por un lado, este régimen será aplicable voluntariamente por las entidades que cumplan con los requisitos establecidos para aplicar el régimen estipulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre para las ESFL. Por otro lado, deberán aplicar el régimen de EPE, en este caso de forma obligatoria, aquellas entidades que no cumplan con los requisitos para acogerse al régimen fiscal de la ESFL anteriormente expuesto⁴¹.

De igual manera, se encuentran acogidas a este régimen *ex lege*, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores. También se encuentran determinados fondos de promoción de empleo, Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, así como entidades de derecho público de Puertos del Estado y de las CCAA.

Sin embargo, no puede pasarse por alto la situación en que se encuentran las asociaciones. Y es que, de entre las principales entidades que conforman el Tercer Sector en España, como se ha mencionado anteriormente, son las asociaciones las que encuentran mayores dificultades para acogerse al régimen especial previsto en la Ley

⁴¹Puede encontrar más información en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/tenes-que-presentar-declaracion-impuesto-sociedades/entidades-parcialmente-exentas.html>
Recuperado a 28 de junio de 2023.

49/2002, ya que no es hasta que estas son declaradas como de “utilidad pública” que pueden acceder al régimen establecido para las ESFL. En consecuencia, hasta ese momento, el cual puede dilatarse mucho en el tiempo, estas entidades tributan mediante el régimen de EPE, el cual resulta notablemente más gravoso.

Los requisitos establecidos para obtener dicha calificación se encuentran recogidos en la Ley Orgánica 1/2002 de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, los cuales no son baladíes y, junto con la dificultad de los trámites⁴², no consiguen sino que el grueso de las asociaciones termine por no acceder al régimen de las ESFL. Así, solamente entorno al 1,12% de las asociaciones inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones son consideradas como de utilidad pública según los últimos datos reflejados por el Ministerio del Interior⁴³. En cuanto al resto, que conforman la inmensa mayoría, deben tributar por el régimen de EPE, ya que no es posible que estas entidades se acojan el régimen general del IS, a tenor de lo dispuesto por diferentes tribunales⁴⁴ y la doctrina administrativa⁴⁵.

Asimismo, coincidimos con la opinión de CENCERRADO MILLÁN⁴⁶ en cuanto a la libertad de elección del régimen tributario más favorable justamente para estas entidades, en tanto que no deberían representar para el legislador una fuente de riesgo fiscal sobresaliente debido a su naturaleza, y, en caso de que así las considerase, sería conveniente analizar acerca de si justamente la obligación taxativa de tributar por el régimen de EPE termina por ser más perjudicial para aquellos que pretenden actuar en consonancia con el fin de la norma o para quienes pretenden utilizarla con fines malintencionados.

⁴² JIMÉNEZ ESCOBAR, Julio: “Presupuestos, principios y medidas para la articulación de una reforma del régimen tributario del mecenazgo”. En *Crónica tributaria*, nº163, 2017, pág. 108.

⁴³ CENCERRADO MILLÁN, Emilio: “La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones”, ob. cit., págs. 39 y 42.

⁴⁴ *Ibidem*. Como pudieran ser las sentencias de la Audiencia Nacional 6827/2000, de 8 de noviembre de 2000, y la 2193/2002, de 11 de abril de 2002. En el mismo sentido encontramos también la sentencia del Tribunal Supremo 8794/2007, de 20 de diciembre de 2007.

⁴⁵ *Ibidem*. Según expone la Dirección General de Tributos en la consulta 00888-03, de 25 de febrero de 2003, el sometimiento al régimen de EPE es “taxativo” en cuanto nos encontremos ante la imposibilidad de acceder al régimen previsto para las ESFL. En el mismo sentido falla el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución de 6 de octubre de 2000 (JT 2000\1870), en la que, aunque no se hace referencia al cuerpo normativo del IS actualmente vigente, el criterio se considera extrapolable.

⁴⁶ CENCERRADO MILLÁN, Emilio: “La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones”, ob. cit., págs. 44 y 45.

Una vez expuesta la tipología de entidades que tributan por este régimen y se ha determinado quiénes deberán aplicarlo, se hace necesario ahondar en el punto central de este régimen, que se refiere a las rentas que pueden quedar exentas o, en caso contrario, gravadas fiscalmente.

2.2. Delimitación de las rentas exentas y no exentas

Como se ha mencionado anteriormente, de manera similar al régimen de las ESFL, el régimen de EPE establece, o al menos pretende hacerlo, la delimitación de las rentas exentas de gravamen debido a su naturaleza, con el objetivo de aliviar la carga tributaria de los sujetos pasivos del impuesto. No obstante, desde este momento podemos anticipar que la extremadamente concisa redacción de la norma, junto con el criterio seguido por la jurisprudencia y la doctrina administrativa, convierten este régimen en un desafío para aquellos que deban aplicarlo.

Sin más preámbulos, las rentas entendidas como exentas según este régimen se encuentran reguladas en el artículo 110.1 de la LIS, siendo, sin duda alguna, imprescindible completar la interpretación de la normativa más allá de lo dispuesto en esta.

Por un lado, se entenderán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica. No obstante, en caso de que estas actividades tengan la consideración de económicas, la exención no resultaría aplicable. Además, la norma matiza específicamente, que las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores estarán exentas siempre y cuando no impliquen el derecho a recibir una prestación que provenga de una actividad económica.

Sobre este apartado pueden extraerse varias reflexiones. En primer lugar, en relación con el artículo 17.4.a) de la LIS, simplemente hay que matizar la interpretación de las subvenciones como rentas que surgen por motivo de la finalidad que persigue la entidad. No obstante, nos encontramos que en caso de que la actividad desarrollada por la entidad deba considerarse como una actividad económica a tenor de lo dispuesto en la LIS, dicha renta no podrá entonces nunca considerarse como exenta, es decir, deberá computarse como un ingreso. De la misma forma ocurrirá desde el momento en que aquel

que contribuya con una cuota a la entidad, reciba por ese donativo algo que se entienda como una contraprestación, o desde el momento en que una subvención sirva para financiar una actividad considerada como económica⁴⁷.

A este respecto, cabe destacar que tanto de la Dirección General de Tributos como la jurisprudencia han considerado una amplia interpretación acerca de lo que debe entenderse como actividad económica para una asociación⁴⁸. Así, con el ánimo de citar algunos ejemplos del criterio seguido por la Administración Tributaria, se consideran actividad o explotación económica la venta de participaciones de lotería⁴⁹; la organización de congresos y jornadas técnicas⁵⁰; las actividades de formación y organización de cursos⁵¹; las actividades de publicidad en camisetas y carteles anunciadores de los patrocinadores de una entidad deportiva sin ánimo de lucro⁵²; la organización de cursos, marchas benéficas y la edición de calendarios solidarios cuyo objeto es la promoción y gestión de la acción social⁵³; la organización de funciones teatrales, cinematográficas, musicales o exposiciones⁵⁴; o la acogida, apadrinamiento y adopción de animales domésticos abandonados⁵⁵. Por otro lado, en cuanto a la jurisprudencia, si bien en líneas generales ha respaldado el criterio administrativo, se pueden destacar la consideración como actividades económicas de las actividades de formación en el ámbito de la administración de empresas⁵⁶, así como la organización de ferias y certámenes comerciales⁵⁷.

El traslado a la práctica de estas disposiciones del régimen de EPE, así como de estos criterios, es realmente complicado, ya que no se arroja luz a la hora de calificar las actividades entendidas como explotación económica, ni si las rentas obtenidas deben o

⁴⁷ CENCERRADO MILLÁN, Emilio: “La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones”, ob. cit., págs. 46, 47 y 55.

⁴⁸ *Ibid.* págs. 48 a 50.

⁴⁹ Contestación de la DGT a la consulta 1557-00, de 18 de septiembre de 2000.

⁵⁰ Contestaciones de la DGT a las consultas 1136-01, de 7 de julio de 2001, y V0444-13, de 14 de febrero de 2013.

⁵¹ Contestaciones de la DGT a las consultas 1192-03, de 5 de septiembre de 2003, y V1786-05, de 16 de septiembre de 2005.

⁵² Contestación de la DGT a la consulta V0878-07, de 26 de abril de 2016.

⁵³ Contestación de la DGT a la consulta V2165-12, de 12 de noviembre de 2012.

⁵⁴ Contestación de la DGT a la consulta V1886-13, de 7 de junio de 2013.

⁵⁵ Contestación de la DGT a la consulta V1085-15, de 9 de septiembre de 2015.

⁵⁶ Sentencia del Tribunal Supremo 804/2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 17 de febrero de 2010 (recurso 9967/2004).

⁵⁷ Sentencia del Tribunal Supremo 6094/2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 17 de noviembre de 2010 (recurso 940/2006).

no considerarse como exentas, sin mencionar los consecuentes rompecabezas a la hora de presentar la declaración del IS que supone para estas entidades, especialmente para aquellas que cuentan con menos recursos.

Por otro lado, se consideran exentas las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre y cuando unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Según CENCERRADO MILLÁN⁵⁸, pueden hacerse dos comentarios sobre este apartado, siempre dando por hecho que las actividades desarrolladas por la entidad están relacionadas con su finalidad.

En primer lugar, interpreta que las herencias, donaciones o legados percibidos no deben tributar, o bien por su propia naturaleza, o bien porque la exención no se supedita a ninguna condición. Sin embargo, en segundo lugar, también indica que si el ingreso pudiera relacionarse directamente con la actividad de la entidad, y esta fuera calificada como una explotación económica a efectos de la LIS, entonces dicha transmisión lucrativa podría tener la consideración de ingreso no exento, de la misma forma que ocurría con las subvenciones. Compartimos la misma visión al respecto que el citado autor, en tanto que, como puede apreciarse, la espinosa interpretación que conlleva la aplicación de este régimen siempre redundaba en la misma idea: este marco jurídico castiga a las pequeñas asociaciones. Adicionalmente, y como corolario, el régimen más beneficioso queda reservado para las entidades más acomodadas, sin olvidarnos, también, de los grandes mecenas.

En último lugar, quedarán exentas las rentas resultantes de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de la finalidad perseguida por la entidad. No obstante, solamente cabrá la exención cuando el resultado obtenido por dichas enajenaciones se destine a nuevas inversiones de elementos del inmovilizado que además esté también relacionado con dicho objeto o finalidad. El plazo para esta reinversión queda comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. Además, aquello adquirido debe

⁵⁸ CENCERRADO MILLÁN, Emilio: “La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones”, ob. cit., págs. 56 y 57.

mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, salvo que su vida útil fuera inferior según el método de amortización aplicado.

Como no podía ser de otra manera, en caso de no realizarse la inversión dentro del plazo establecido, deberán ingresarse la parte de la cuota íntegra no ingresada en su momento por aquellos ingresos junto con los intereses de demora devengados hasta la fecha en que venciera el plazo. Algo similar ocurre cuando se produce la transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo, caso en el cual habrá que integrar en la base imponible la parte de renta no gravada, a menos que el importe obtenido también se reinvierta. Se establece así otra diferencia notable más entre el régimen de EPE y el de las ESFL, en tanto el primero amplía el margen de actuación mediante un supuesto de exención por reinversión, en contraposición al segundo, el cual establece la exención de las transmisiones por cualquier título⁵⁹.

Asimismo, según el artículo 110.2 de la LIS, las exenciones establecidas en este régimen no alcanzan a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las que se han señalado. Con ello, terminan por quedar delimitadas las rentas no exentas. No obstante lo anterior, es conveniente hacer algunas interpretaciones de lo dispuesto en este artículo.

En cuanto a los rendimientos provenientes de actividades económicas, es coherente su sujeción a gravamen en tanto dicha actividad no tiene relación con su objeto o finalidad específica. No obstante lo anterior, y de conformidad con la amplia interpretación realizada por la Administración Tributaria por este concepto, no se consigue sino la desnaturalizar el régimen en sí mismo, en tanto prácticamente todo está, presuntamente y de una manera sutilmente perceptible, sujeto a gravamen, redundando otra vez en la difusa idea de aquello que debe entenderse por actividad económica⁶⁰.

En cuanto a las rentas derivadas del patrimonio, que incluyen la cesión de bienes o derechos, como los cánones, intereses, dividendos o arrendamientos, nunca estarán

⁵⁹ CENCERRADO MILLÁN, Emilio: “La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones”, ob. cit., págs. 65 y 66.

⁶⁰ *Ibid.* pág. 61.

exentas según lo establecido en el régimen de EPE. En consecuencia, es aquí donde se puede observar una diferencia notable con el régimen de las ESFL, en el cual estos ingresos no estaban sujetos a tributación.

Pese a todo, no se puede ignorar que las entidades acogidas al régimen de EPE, *a priori*, no deberían tener muchos ingresos por este concepto debido a su tamaño⁶¹. Sin embargo, esto no implica que desde un punto de vista económico-financiero y en referencia principalmente al arrendamiento de inmuebles, el gravamen de estas rentas sea una dificultad añadida para aquellas asociaciones más modestas con un acceso a recursos más limitado.

Con todo ello, es posible hacerse una idea más próxima acerca de las diferentes rentas entendidas como exentas en un régimen u otro. Asimismo, y a modo de síntesis, es en este momento también posible formular un planteamiento desde otro enfoque el cual gire en torno a las ideas de actividad económica así como del vínculo de esta con el objeto o finalidad perseguidos por la entidad.

En ese sentido, constatamos que si bien el régimen de EPE sigue una estructura similar a la del régimen de ESFL, y es coherente al plantear el gravamen de rentas proveniente de una actividad que no se entienda vinculada al objeto de la entidad, no lo es tanto al plantear de una forma implícita la exclusión de las rentas provenientes de actividad entendida como económica cuando no se define realmente lo entendido como tal, razón por la cual únicamente se consigue diluir el, entendemos pretendido, efecto suavizador de la carga tributaria.

2.3. Cuantificación del impuesto

La determinación de la base imponible está regulada en el artículo 111 de la LIS. Este establece que dicha base se calcula según lo establecido en el Título IV de la LIS, es decir, de la misma manera que una mercantil sujeta al régimen general, pero teniendo en cuenta, asimismo, los gastos entendidos como no deducibles para el régimen de EPE.

⁶¹ *Ibid.* págs. 60 y 61.

Así, nos encontramos que según establece el artículo 111.2.a) y de la misma forma que el régimen de las ESFL, no serán deducibles los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas, en consonancia con la correlación entre ingresos y gastos. Además, cabe la posibilidad de imputar parcialmente gastos comunes tanto a rentas exentas como a las no exentas según la proporción que representen los ingresos procedentes de actividades económicas sobre el total de ingresos de la entidad, no siguiéndose así el mismo criterio que para el régimen de las ESFL.

En este punto, nos gustaría criticar la innecesaria diferencia de criterio, además de su escueta redacción, la cual puede dar lugar a confusiones en cuanto a las cantidades a integrar como obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, o si realmente deben tenerse en cuenta todos los ingresos de la entidad⁶².

Por su parte, a tenor de lo dispuesto en el artículo 111.2.b) tampoco serán deducibles como gasto la aplicación de resultados de la entidad y, matiza la norma, que no lo serán aquellos que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas que constituyan su objeto o finalidad específica.

En definitiva, la cuantificación del impuesto para aquellas entidades que apliquen el régimen especial de entidades parcialmente exentas sigue los mismos estándares del régimen general con los matices establecidos singularmente en cuanto a gastos fiscalmente deducibles.

2.4. Aplicación del régimen especial

El régimen de EPE, como ya se ha mencionado anteriormente, es de aplicación voluntaria para los contribuyentes a los que les sea de aplicación el régimen especial previsto para las ESFL. De forma contraria, aquellos que no cumplan con los requisitos para la aplicación del mencionado régimen estarán obligados a acogerse al régimen de EPE. Además, tampoco es posible optar por la aplicación del régimen general del impuesto en lugar del régimen especial en consonancia con lo establecido tanto por la

⁶² *Ibid.* pág. 72.

doctrina administrativa como por la jurisprudencia, como también se ha expuesto anteriormente.

Asimismo, según lo establecido en el artículo 124.3 LIS, quienes apliquen el régimen de EPE estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas⁶³.

Sin embargo, la norma establece también la dispensa de la obligación de presentar declaración para determinados contribuyentes siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos. Así, para los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de la LIS⁶⁴, destacándose de entre ellos las entidades a las que les sea de aplicación obligatoria el régimen de EPE, no tendrán obligación de presentar declaración cuando sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales. Sumado a ello, también se exige que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales y, en último lugar, que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Con todo ello, en cuanto a la aplicación del régimen especial se destaca la apreciación del legislador en cuanto a la dispensa de la obligación de declarar para los contribuyentes del régimen de EPE. Un régimen que, como ya se ha dicho anteriormente, tiene un alcance más modesto, del que criticamos su escueta redacción y que podríamos considerar sobrante.

Una vez expuesto el régimen de las ESFL de la Ley 49/2002 y el régimen de las entidades parcialmente exentas de la LIS, vamos a tratar de exponer un caso práctico que

⁶³ De la misma forma ocurre para quienes apliquen el régimen de las ESFL ya sea tenor de lo dispuesto en el artículo 13 de su normativa propia, como por lo dispuesto en el artículo 124.3 LIS.

⁶⁴ Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
- b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
- f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.

nos sirva de base para presentar las principales conclusiones alcanzadas en el presente trabajo.



III. TRANSPOSICIÓN A LA PRÁCTICA: UN EJEMPLO QUE REVELE LAS DIFERENCIAS

Con la intención de clarificar ambos regímenes y sus diferencias, así como también exhibir las consecuencias tributarias desde una perspectiva más práctica, plantaremos un caso práctico aplicando para su resolución el régimen general del IS, el régimen de EPE y el establecido para las ESFL. Es importante resaltar que estamos hablando de un escenario ficticio en el que se presupone el cumplimiento de los requisitos para acogerse a uno u otro régimen, o existe la posibilidad de hacerlo.

Supongamos una asociación dedicada a la asistencia e inclusión social de personas o grupos vulnerables en riesgo de exclusión. El importe neto de la cifra de negocios de la entidad alcanza la cifra de 250.000 euros, de los cuales el 60% se corresponden con las cuotas satisfechas por sus afiliados.

Aun así, esta entidad organizó diferentes actividades durante el año con el objetivo de obtener una mayor financiación. Es por ello por lo que esta asociación, mediante la venta de loterías, la organización de cursos, marchas benéficas, la edición de calendarios solidarios o la organización de funciones teatrales, consiguió recaudar el 20% de sus ingresos.

Además, entre sus ingresos se encuentran también 12.500 euros anuales obtenidos por el arrendamiento de un inmueble que es de su titularidad, representando este el 5% sobre los ingresos totales. Asimismo, también disponen de un pequeño servicio de cafetería en su sede mediante el cual recaudan un 15% de los ingresos utilizándose para ello un 10% de la superficie del local.

De entre los gastos en los que esta entidad ha incurrido, nos encontramos que 100.000 euros han sido destinados para el desarrollo de su actividad principal, 30.000 euros han sido destinados al servicio de cafetería (personal, amortizaciones, compras y suministros), mientras que para el resto de sus actividades agregadas tuvo que desembolsar la suma de 30.000 euros.

Asimismo, los gastos por amortización de su sede ascienden a 15.000 euros anuales, junto con un importe de 300 euros correspondientes al IBI. En el caso del inmueble arrendado, la amortización registrada es de 5.000 euros anuales, mientras que los gastos por concepto de IBI ascienden a 200 euros.

Antes de cualquier apreciación, es conveniente traer a colación la imposibilidad de aplicación de la dispensa de la obligación de presentar la declaración del IS a tenor de lo dispuesto en el artículo 124.3 LIS así como, para el régimen de las ESFL, de lo dispuesto en su artículo 13, en tanto no se cumplen los requisitos establecidos para ello.

En primer lugar, si aplicamos el régimen general del IS, nos encontramos que la diferencia entre el total de sus ingresos y de sus gastos conformarían la base imponible, ya que en atención a este régimen todos los ingresos son computables, de la misma forma que son deducibles los gastos que se presentan afectos a la actividad. Entonces, los ingresos ascenderían a 250.000 euros y los gastos deducibles serían de 200.000 euros quedando una base imponible de 100.000 euros. Aplicando el tipo de gravamen general del 25%, la cuota a ingresar ascendería a 4.250 euros.

*TABLA 2.
LIQUIDACIÓN DEL CASO PRÁCTICO SEGÚN EL RÉGIMEN GENERAL DEL IS⁶⁵.*

Concepto	Cuantía
Ingresos computables	250.000€
Gastos actividad principal	(100.000€)
Gastos actividades secundarias	(30.000€)
Gastos por la actividad de cafetería	(30.000€)
Gastos por amortización de la sede	(15.000€)
Gastos por amortización del inmueble arrendado	(5.000€)
IBI de la sede	(300)
IBI del inmueble arrendado	(200)
Base imponible	69.500€
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	17.375€

⁶⁵ Tabla 2. Liquidación del caso práctico según el régimen general del IS. Fuente: elaboración propia.

En segundo lugar, si la asociación cumpliera los requisitos establecidos su legislación específica para ser considerada como de utilidad pública, y además con los establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002 expuesta en este trabajo, esta podría acceder al régimen de tributación establecido para las ESFL.

En ese caso, tanto los ingresos obtenidos por esta asociación en calidad de aportaciones de los socios, como las actividades secundarias que realizaron durante el año, como los obtenidos por el arrendamiento, tendrían la consideración de rentas exentas a tenor de lo dispuesto en los artículos 6 y 7 del mencionado régimen. Es conveniente hacer hincapié en la exención de las actividades secundarias, ya que estas podrían estar exentas bien a tenor de disposiciones concretas de la norma donde podrían encuadrarse las actividades realizadas por la entidad, como por la aplicación de las disposiciones sobre explotaciones económicas meramente auxiliares o complementarias, así como también por la aplicación de lo establecido sobre las explotaciones económicas de escasa relevancia. En cualquier caso, los gastos inherentes a estos ingresos no podrán tener la consideración de gastos deducibles.

No obstante, los ingresos obtenidos por el servicio de cafetería sí que se encontrarían sujetos a gravamen al tratarse de una actividad económica no exenta, en tanto no es posible su encuadre en ninguna de las actividades calificadas como exentas, así como tampoco en las explotaciones económicas auxiliares o complementarias, o las de escasa relevancia por razón de su cuantía. En consonancia, los gastos inherentes a estos ingresos serían asimismo deducibles. Además, es conveniente destacar que para los gastos comunes a actividades exentas y no exentas, solamente serán deducibles la parte proporcional de los gastos comunes en función del porcentaje de afección a la actividad no exenta. En este caso, solo serán deducibles el 10% de los gastos de amortización del inmueble donde se encuentra la sede de la asociación, en tanto se destina ese porcentaje de inmueble al servicio de cafetería (10% de 15.000€).

En cualquier caso, no debe pasarse por alto, que la entidad tiene la obligación de reinvertir los beneficios obtenidos por el desarrollo de todas las actividades mencionadas anteriormente en la consecución de sus fines cumpliendo con los plazos estipulados legalmente. A este respecto, es fundamental tomar en consideración que este régimen se implementó con el propósito de promover las actividades filantrópicas.

Por último, como una observación complementaria sobre los tributos locales, esta asociación solamente estaría exenta de tributación por el IBI del inmueble destinado al arrendamiento, no beneficiándose de la misma manera el inmueble en el que se encuentra sito su sede. Según lo dispuesto por DGT en la contestación a la consulta V1974-12, de 15 de octubre de 2012, la exención del IBI solo opera para aquellos inmuebles que, además de ser de su titularidad, no estuvieran afectados a una explotación económica, o, en caso de estarlo, que las rentas procedentes de esa explotación estuvieran exentas de tributación por IS. Asimismo, también se establece la imposibilidad de prorratear la cuota de este impuesto, quedando sujeto y no exento la totalidad del inmueble. Considerando todo ello, la asociación deberá tributar por el IBI de su sede debido a estar afecto al servicio de cafetería. Sin embargo, en tanto el régimen previsto para las ESFL deja exentas de tributación por IS las rentas del patrimonio inmobiliario, sí se cumplirían, en este caso, los requisitos para la exención del IBI.

En cuanto al IAE, solo quedarían exentas de tributación por este impuesto las explotaciones económicas que pudieran encuadrarse dentro del artículo 7 del régimen previsto para las ESFL. Por esa razón, todas las actividades secundarias que la asociación realizó para conseguir más fondos no estarían gravadas. Sin embargo, no reciben el mismo trato las ni la explotación de la cafetería ni el arrendamiento de inmuebles, los cuales estarían sujetos y no exentos según lo dispuesto en la mencionada consulta. Independientemente del caso, para todas las actividades mencionadas deberán cursarse las correspondientes altas del IAE así como, llegado el momento, las bajas por cese de actividad. En cualquier caso, podría ser aplicable la exención estipulada en el apartado 1, letra c) del artículo 82 del TRLRHL. Dicha exención exime del IAE, entre otros, a los sujetos pasivos del IS, siempre que su importe neto de cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros.

TABLA 3.
LIQUIDACIÓN DEL CASO PRÁCTICO SEGÚN EL RÉGIMEN ESPECIAL PARA LAS ESFL⁶⁶.

Concepto	Cuantía
Ingresos computables	37.500€
Gastos actividad principal	(100.000€) ⁶⁷
Gastos actividades secundarias	(30.000€)
Gastos por la actividad de cafetería	(30.000)
Gastos por amortización de la sede	(1.500€) ⁶⁸
Gastos por amortización del inmueble arrendado	(5.000€)
IBI de la sede	(300)
IBI del inmueble arrendado	(200)
Base imponible	5.700€
Tipo impositivo	10%
Cuota íntegra	570€

Por último, hay que considerar la aplicación del régimen de EPE. En una primera aproximación, se hace necesario poner de relieve que en esta ocasión los ingresos computables serán mayores ya que no están exentos todas aquellas rentas provenientes de las actividades secundarias que esta asociación ha realizado para conseguir más fondos al ser consideradas, según lo establecido en varias de las consultas a la Dirección General de Tributos anteriormente mencionadas⁶⁹, como actividades económicas. Asimismo, este régimen no establece una exención taxativa de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles por lo que estos también serían ingresos computables. Además, en la misma línea, los ingresos obtenidos por la explotación de la cafetería tampoco tendrían la consideración de exentos, si bien son considerados una renta gravada en cualquiera de los tres supuestos.

⁶⁶ Cuadro 3. Liquidación del caso práctico según el régimen especial para las ESFL. Fuente: elaboración propia.

⁶⁷ Quedan tachados tanto los conceptos como las cuantías de los gastos no deducibles en comparación con el régimen general del IS. El mismo criterio será de aplicación para la resolución del caso mediante la aplicación del régimen de EPE.

⁶⁸ El 10% de 15.000 euros. Este cálculo procede de prorratear el gasto de amortización del inmueble siguiendo la proporción de superficie utilizada por la cafetería con respecto a total, en tanto es una actividad no exenta, ergo, con derecho a deducir gastos.

⁶⁹ A tenor de lo dispuesto en las contestaciones de la DGT a las consultas 1557-00, de 18 de septiembre de 2000; 1192-03, de 5 de septiembre de 2003; V1786-05, de 16 de septiembre de 2005; V2165-12, de 12 de noviembre de 2012 y V1886-13, de 7 de junio de 2013.

En sentido contrario, las cuotas aportadas por los socios serían las únicas consideradas rentas exentas a tenor de lo dispuesto en el artículo 110.1 LIS, dado que, además, no se puede cuestionar la ausencia de una contraprestación a cambio de la cuota, matiz sobre el que la norma incide.

Por lo tanto, los ingresos computables ascenderán a la suma de los ingresos procedentes de las actividades secundarias, el arrendamiento del bien inmueble y la actividad de cafetería alcanzando los 100.000 euros⁷⁰.

Por otra parte, serán deducibles los gastos que estén correlacionados con los ingresos computables. En consecuencia, los gastos incurridos para llevar a cabo las actividades secundarias, los de amortización del bien inmueble arrendado, los generados por el servicio de cafetería, así como los de IBI serían considerados plenamente deducibles.

En cuanto a la amortización del bien inmueble donde se sitúa la sede y la cafetería, es preciso señalar que no se sigue el mismo criterio para la imputación de gastos comunes a actividades exentas y no exentas que sigue el régimen de las ESFL. Según el artículo 111.2.a) LIS deberán deducirse los gastos según el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

Así, el total de ingresos por actividades económicas de la entidad ascendería a 87.500 euros teniendo en cuenta las actividades secundarias y la explotación de la cafetería, pero no el arrendamiento del inmueble, ya que la consideración de esta renta como proveniente de una actividad económica está puesta en entredicho. En consecuencia, el porcentaje de imputación de gastos comunes a aplicar sería del 35%. Así, el gasto por amortización de la sede sería de 5.250 euros (35% de 250.000 euros).

⁷⁰ El 40% de 250.000 euros. En su conjunto, los ingresos computables obtenidos por la asociación ascienden al 40% del total en tanto las actividades secundarias representan el 20%, el arrendamiento un 10% y el servicio de cafetería otro 10% del total ingresado.

En síntesis, la base imponible resultante es de 29.250 euros que, al tipo impositivo general⁷¹, dan lugar a una cuota tributaria de 7.312,50 euros. En este supuesto, y de la misma forma que en caso de aplicarse el régimen general, la asociación debe también asumir el pago del IBI de los inmuebles de que es titular, así como por el resto de los impuestos locales que le fueran de aplicación, con las salvedades anteriormente expuestas en relación con el IAE.

TABLA 4.
LIQUIDACIÓN DEL CASO PRÁCTICO SEGÚN EL RÉGIMEN DE EPE⁷².

Concepto	Cuantía
Ingresos computables	100.000€
Gastos actividad principal	(100.000€)
Gastos actividades secundarias	(30.000€)
Gastos por la actividad de cafetería	(30.000€)
Gastos por amortización de la sede	(5.250€) ⁷³
Gastos por amortización del inmueble arrendado	(5.000€)
IBI de la sede	(300)
IBI del inmueble arrendado	(200)
Base imponible	29.250€
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	7.312,50€

Para concluir, de manera sucinta, es posible observar que si bien *a priori* el régimen general del IS parece ser el más perjudicial, el régimen de EPE es realmente más impreciso que el establecido para las ESFL dando lugar a una mayor problemática para su aplicación. En definitiva, el régimen de EPE termina por ser un régimen híbrido entre el general del impuesto y el de las ESFL, desnaturalizado de sentido debido a los

⁷¹ Compartimos la misma opinión que CENCERRADO MILLÁN en tanto que si bien con el paso del tiempo el tipo general del IS se ha ido reduciendo, pasando del tipo general del 35% al 25%, no lo ha hecho de forma equitativa para todas las entidades, resultando perjudicadas, en este caso, las sociedades acogidas al régimen de EPE, las cuales han pasado de tener un tipo reducido, a estar sujetas el tipo general (ob. cit., pág. 75.)

⁷² Tabla 4. Liquidación del caso práctico según el régimen de EPE. Fuente: elaboración propia.

⁷³ El 35% de 250.000 euros. Se trata del cociente entre los ingresos considerados procedentes de actividades económicas sobre el total de ingresos de la asociación.

impredecibles resultados que pueden resultar de la casuística y que, en última instancia, en la práctica termina por convertirse en un obstáculo adicional que no consigue sino más que entorpecer el desarrollo de actividades con vocación altruista, agravándose la situación en tanto la gran mayoría de las asociaciones se encuentra obligada a su aplicación.



IV. CONSIDERACIONES FINALES

El Estado del Bienestar se alza sobre el consenso de unos valores mínimos fundamentados en la Declaración de Derechos Humanos. Ese consenso ha generado un mayor compromiso por parte de muchos gobiernos con desarrollo personal de sus ciudadanos. Sin embargo, existen diversas interpretaciones acerca de esto, ya que no todos han concebido estas ideas de la misma manera. Por un lado, hay quienes abogan por una exclusiva responsabilidad del Estado y los recursos públicos en la consecución de estos fines, mientras que otros son defensores de brindar espacio a la sociedad civil para reforzar este compromiso con el resto de la sociedad. Es en ese momento donde surgen los beneficios fiscales a las entidades de carácter altruista.

Quienes defienden los incentivos fiscales a las ESFL argumentan que su enfoque principal se centra en la consecución de fines sociales, en muchas ocasiones inalcanzables para el Estado, dejando en un segundo plano los intereses económicos. Sin embargo, los opositores a estos incentivos señalan que solo el Estado puede hacerse cargo de estas necesidades, poniendo además de relieve los riesgos fiscales que pueden surgir a raíz de estos privilegios fiscales.

El ordenamiento jurídico español ha establecido principalmente dos regímenes tributarios en aras a fomentar la colaboración de la ciudadanía, específicamente de aquellos que quieren organizarse para la consecución de determinados fines filantrópicos, fines entendidos de interés general. Sin embargo, de entre todos los actores del Tercer Sector, podría considerarse que las entidades más vinculadas a la realidad cotidiana son las que más impedimentos encuentran a la hora beneficiarse de los regímenes tributarios más favorables. Así, las asociaciones encuentran significativos impedimentos para obtener la necesaria calificación de utilidad pública para así acceder al régimen especial regulado para las ESFL, el cual ofrece mayores beneficios fiscales. Añadido a eso, en caso de no poder acogerse al régimen principal, estas deben tributar subsidiaria y obligatoriamente en el régimen de EPE, sin siquiera tener la posibilidad de elegir aquel que le resultara más beneficioso ejercicio a ejercicio.

En este sentido, consideramos que el legislador no ha ahondado de manera suficiente en los motivos que impiden el acceso a la mayoría de las entidades filantrópicas

al régimen tributario de las ESFL. Es evidente que son las entidades con escasos recursos las que se ven excluidas, ya sea debido a la falta de medios, o por la complejidad de los procedimientos. Como resultado, únicamente las organizaciones de mayor envergadura pueden acceder a estos beneficios, de la misma forma que ocurre con los grandes mecenas.

Las conclusiones que se extraen del presente trabajo, el cual se ha fundamentado en el análisis de los regímenes de EPE y el previsto para las ESFL, redundan en una idea clara, la cual no es otra que la interpretación del régimen de EPE como un régimen heterogéneo, el cual deja varios puntos sin aclarar que dificultan su aplicación en sí misma, terminado por convertirse en una piedra más debajo de la rueda.

El desafío principal para la aplicación del régimen de EPE se encuentra en la posible consideración de una actividad como económica, en cuyo caso, por pequeña que sea y aun realizándose para la consecución de los objetivos de la entidad, esta se encontrará sujeta a tributación. Sobre esta cuestión, si bien la jurisprudencia y la doctrina administrativa, analizada a lo largo de este trabajo, han conseguido arrojar algo de luz mediante la determinación de una larga, por no decir infinita, lista de actividades entendidas como económicas, sigue quedando pendiente un debate latente. En el fondo, no termina de encontrarse la diferencia exacta entre una misma actividad realizada por una fundación y la misma siendo realizada por una asociación que no ha conseguido la declaración de utilidad pública. Sin embargo, en la práctica ambas entidades obtienen un tratamiento tributario diferente.

Por otro lado, este régimen también plantea algunas dudas en relación con los gastos fiscalmente deducibles, más concretamente en la cuantificación de los gastos comunes a rentas exentas y no exentas. ¿Por qué siguen criterios diferentes a los establecidos para el régimen de las ESFL? ¿Acaso no es aplicado por entidades muy similares? Otro punto que destacar sería el carácter obligatorio de este régimen, ya que comúnmente la aplicación de regímenes especiales es de carácter voluntario rompiéndose con la tónica general justamente en un ámbito en el que la casuística puede dar lugar perfectamente a un supuesto en el que el régimen general del IS sea más ventajoso incluso que el propio régimen de EPE.

En último lugar, en cuanto al resto de disparidades entre este régimen y el de las ESFL, podría decirse que se trata de diferencias de fondo pero que, en cualquier caso, son totalmente evidentes, en tanto que uno de los regímenes se ha diseñado intencionalmente para ser más beneficioso que el otro. Estas diferencias son significativas y abarcan diversos aspectos fundamentales.

Por último, del análisis del caso práctico planteado se extrae una conclusión clara. Si bien, a grandes rasgos, el régimen general del IS es desfavorable, el régimen de EPE se configura como el más endeble, sobre todo en comparación con el régimen especial previsto en la Ley 49/2002. Asimismo, si bien tal vez hacer apreciaciones acerca de la carga impositiva resultante en uno u otro caso no sea apropiada, si algo queda claro es que el régimen establecido para las ESFL ofrece los mayores beneficios tributarios, siendo, además su aplicación mucho más efectiva.

Cerrando el análisis, desde nuestro punto de vista, la sujeción a gravamen de las rentas obtenidas por ESFL debería haberse configurado mediante un régimen más inclusivo, en el que tuvieran cabida un mayor número de entidades, de forma que la aplicación del régimen de EPE no fuera necesaria y se consiguiera, asimismo, una aplicación efectiva en la práctica del régimen de las ESFL, algo que beneficiaría a la sociedad en su conjunto.

En cualquier caso, no compartimos la idea de imponer una rigidez tributaria excesiva para este tipo de entidades en tanto que justamente estas pretenden suplir una carencia de responsabilidad pública. Con esto queremos señalar que el planteamiento acerca de la aplicación de este régimen debería fundamentarse, más que en un conglomerado de requisitos e incógnitas, en un intercambio de información efectivo en aras a combatir el fraude, la elusión o la evasión que pudieran surgir de los beneficios tributarios que estas disposiciones otorgan y que algunos utilizan con objetivos de dudosa ética tributaria.

En relación con esto último, nos gustaría resaltar la relevancia de una idea latente que se resume en la existencia de un sistema tan favorable, pero que pocos privilegiados tienen la oportunidad de disfrutar debido a una precaución erróneamente enfocada. Es por tanto imprescindible plantearse que en esta ocasión tal vez el sistema tributario no esté

tratando, en la práctica, *igual a los iguales*, en contraposición con el clásico aforismo presente en el ámbito de los principios rectores de la ordenación de los tributos.

En cualquier caso, debido a la caducidad de la iniciativa legislativa por la disolución de las Cortes Generales vuelve a quedar pendiente la reforma de la legislación sobre el mecenazgo, la cual regresa al cajón del que hacía no mucho había salido. En nuestra opinión, es importante mantener una reflexión constante acerca de las propuestas realizadas en esta nueva redacción de la norma, así como también sobre las enmiendas planteadas en la Cámara Alta, con el objetivo de anticiparse a futuros debates, tomando en consideración que estos podrían quedar obsoletos debido a la dilación en el tiempo del proceso legislativo. No obstante lo anterior, esta situación brinda también la posibilidad de alcanzar un nuevo consenso, más amplio, con el propósito de conseguir una propuesta más ambiciosa para la próxima oportunidad: una revisión integral de la regulación sobre el mecenazgo que ofrezca una respuesta más ajustada a la realidad.



V. BIBLIOGRAFÍA CITADA

CENCERRADO MILLÁN, Emilio: “La necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones”. En *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2022.

DELGADO GARCÍA, Ana María, y OLIVER CUELLO, Rafael: “Fiscalidad de las ONG”, *Librería Bosch*, Barcelona, 2008.

JIMÉNEZ ESCOBAR, Julio: “Presupuestos, principios y medidas para la articulación de una reforma del régimen tributario del mecenazgo”. En *Crónica tributaria*, núm. 163, 2017.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: “Memento práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre sociedades. Entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.”. En *Francis Lefebvre*, Madrid, 2022.

MARTÍN PASCUAL, Clotilde: “El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”. En *Instituto de Estudios Fiscales*, 2003.

MONTESINOS OLTRA, Salvador: “Los requisitos del Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos”, 1ª ed., *Editorial Aranzadi SA*, Pamplona 2008.

MORENO INOCENCIO, Ángel: “El régimen fiscal de las ONGs en España”. En *Impuestos*, núm. 8, 2001.

OCDE. *Taxation and Philanthropy*. OECD Publishing, núm. 27, Paris, 2020.

SOTO BERNABEU, Laura: "Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España". En *Crónica Tributaria*, núm. 185, 2022.

VI. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

ARGOTE RODRÍGUEZ, Aurora: “Guía del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo”, *Fundación Luis Vives*, 2008.

BORRÁS AMBLAR, Fernando y NAVARRO ALCÁZAR, José Vicente: “Impuesto sobre sociedades. Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos.”, 10ª ed., *Ediciones CEF*, 2021.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: “Memento práctico Francis Lefebvre. Impuesto sobre sociedades. Regímenes de exención parcial.”. En *Francis Lefebvre*, Madrid, 2022.

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma: “The Neverending Story: la reforma inacabada de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”. En *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 441, 2019, págs. 5 y ss.

MASBERNAT, Patricio y RAMOS-FUENTES, Gloria: “Derechos humanos y sistema tributario”. En *Revista De Educación Y Derecho*, núm. 27, 2023.

OCDE. *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*, OECD Publishing, Paris, 2022.

RIBAS LÓPEZ, Silvia: "Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos". En *Crónica Tributaria*, núm. 153, 2014.

Sentencia del Tribunal Supremo 105/2023 (Sala de lo Penal, Sección 1ª), de 16 de febrero de 2023 (recurso 1218/2021).

VV.AA., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín (dir.), MARTÍN QUERALT, Juan (dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel (dir.): “Curso de Derecho Tributario. Parte especial.”, 18ª ed., *Editorial Aranzadi*, Pamplona, 2021.

VV.AA., LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan (dir.), PÉREZ LARA, José Manuel (dir): “Manual práctico de derecho tributario: parte general”, 6ª ed., *Tirant lo Blanch*, Valencia, 2020.

VV.AA., PÉREZ ROYO, Fernando (dir.): “Curso de Derecho Tributario. Parte especial.”, 15ª ed., *Editorial Tecnos*, Madrid, 2021.



VII. WEBGRAFÍA

- Agencia Estatal de Administración Tributaria:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/que-base-imponible-se-determina-sociedades/gastos-no-deducibles.html?faqId=7171438031e2a710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>

(Recuperado el 28 de junio de 2023).

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/tienes-que-presentar-declaracion-impuesto-sociedades/entidades-parcialmente-exentas.html>

(Recuperado el 28 de junio de 2023).

- Asociación Española de Fundaciones:

<http://intranet.fundaciones.org/AEF/es/estatutofundacioneuropea>

(Recuperado el 28 de junio de 2023).

- Congreso de los Diputados:

https://www.congreso.es/es/web/guest/proposiciones-de-ley?p_p_id=iniciativas&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&_iniciativas_mode=mostrarDetalle&_iniciativas_legislatura=XIV&_iniciativas_id=122/000117

(Recuperado el 28 de junio de 2023).

- Ministerio de Hacienda y Función Pública:

<https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2020.pdf>

(Recuperado el 28 de junio de 2023).

- Ministerio del Interior:

<https://www.interior.gob.es/opencms/es/servicios-al-ciudadano/tramites-y-gestiones/asociaciones/utilidad-publica/solicitud-de-declaracion-de-utilidad-publica/>

(Recuperado el 28 de junio de 2023).

- Poder Judicial España:

<https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Sala-de-Prensa/Archivo-de-notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-confirma-la-exencion-del-IBI-de-un-local-arrendado-por-una-Fundacion-a-un-banco>

(Recuperado el 28 de junio de 2023).







SOLICITUD DE DECLARACIÓN DE UTILIDAD PÚBLICA

(Regulada por Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo y Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre)

1. DATOS DEL SOLICITANTE

Nombre

Primer Apellido

Segundo Apellido

--	--	--

Cargo que ostenta en la Asociación / representante

--

2. DATOS DE LA ENTIDAD

Denominación exacta

--

NIF

Número de Inscripción en el Registro

Fecha de Inscripción

--	--	--

Domicilio de la entidad

Calle/Plaza

Número

Código Postal

--	--	--

Municipio

Provincia

Teléfono

--	--	--

Dirección de Correo Electrónico (se enviarán los avisos de notificaciones electrónicas. **No se notificará por correo postal. Ver punto 6)**

--

3. PETICIÓN

--



4. DOCUMENTOS QUE ACOMPAÑAN A LA SOLICITUD (Rellene con una X los documentos que se aportan)

<input type="checkbox"/>	Memorias de Actividades ¹	Año	Año
<input type="checkbox"/>	Memorias Económicas ¹	Año	Año
<input type="checkbox"/>	Balances de Situación ^{1 y 2}	Año	Año
<input type="checkbox"/>	Cuentas de Resultados ^{1 y 2}	Año	Año
<input type="checkbox"/>	Auditorias de Cuentas, en su caso ³		

1. Referido a los dos ejercicios económicos anuales anteriores a aquel en que se presenta la solicitud.
2. Comparados con el ejercicio anterior.
3. Será obligada su presentación en los supuestos mencionados en el artículo 5.4 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública y Disposición Adicional Duodécima del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Certificado del acuerdo del órgano de la asociación competente por el que se solicita la declaración de utilidad pública

Otros

Además, en el caso de no dar su autorización para la consulta por la propia Administración de datos obrantes en la misma (véase apartado 5), deberá aportar los siguientes documentos:

- Certificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que conste que se encuentra al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que no constan deudas con el Estado de naturaleza tributaria en período ejecutivo
- Certificación de Tesorería General de la Seguridad Social de hallarse al corriente en sus obligaciones con la Seguridad Social
- Copia compulsada, en su caso, del alta en el epígrafe correspondiente del Impuesto sobre Actividades Económicas

5. CONSULTA DE DATOS OBRANTES EN LA ADMINISTRACIÓN

Según el artículo 28 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, **se entiende otorgado el consentimiento** para la consulta de los datos y documentos necesarios para este procedimiento que se indican a continuación.

En caso de que no otorgue su consentimiento para esta consulta, debe indicarlo expresamente y aportar, junto a esta solicitud, los documentos:

Datos o documentos necesarios para este procedimiento ya obrantes en la Administración	NO doy mi consentimiento para que se consulte y APORTO copia del documento
DNI de D./D ^a	<input type="checkbox"/>
Certificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que conste que se encuentra al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que no constan deudas con el Estado de naturaleza tributaria en período ejecutivo.	<input type="checkbox"/>



Datos o documentos necesarios para este procedimiento ya obrantes en la Administración	NO doy mi consentimiento para que se consulte y APORTO copia del documento
Certificación de la Tesorería General de la Seguridad Social de hallarse al corriente en sus obligaciones con la Seguridad Social	<input type="checkbox"/>

6. NOTIFICACIONES

AVISO: NO SE REALIZARÁN NOTIFICACIONES POR CORREO POSTAL

Según el art. 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, las personas jurídicas, como las asociaciones, están obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo. Por lo tanto, **las notificaciones relativas a este procedimiento se realizarán exclusivamente de forma electrónica en la Dirección Electrónica Habilitada Única, cuyo acceso es <https://dehu.redsara.es>** . Aunque se enviará un aviso al correo electrónico facilitado, se recomienda visitar esta dirección periódicamente para comprobar si hay alguna notificación.

7. INFORMACIÓN SOBRE PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL

Responsable: Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior. Subdirección General de Asociaciones, Archivos y Documentación.

C/ Amador de los Ríos, 7, 28071 Madrid

Finalidad: tramitación de inscripciones registrales en el Registro Nacional de Asociaciones.

Legitimación: Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Destinatarios: se podrán ceder datos a ciudadanos que desean obtener datos de asientos del Registro Nacional de Asociaciones o de documentación depositada en él en virtud de la publicidad registral regulada en el art. 22 de la Constitución y en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, así como a otros registros de asociaciones, administraciones públicas, juzgados y tribunales y al Defensor del Pueblo para el ejercicio de sus funciones.

Derechos e información adicional: puede acceder a información adicional sobre el Delegado de Protección de Datos y sobre la manera de ejercer sus derechos sobre los datos personales en el siguiente enlace : <http://www.interior.gob.es/web/servicios-al-ciudadano/participacion-ciudadana/proteccion-de-datos-de-caracter-personal/tutela-de-los-derechos>

AUTORIZO a la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior para el tratamiento de los datos personales incluidos en la solicitud y obrantes en el expediente de conformidad con la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, con el objeto de dar cumplimiento a la solicitud.

Lugar y Fecha

Firma

--	--

SECRETARÍA GENERAL TÉCNICA DEL MINISTERIO DEL INTERIOR
REGISTRO NACIONAL DE ASOCIACIONES
C/ AMADOR DE LOS RÍOS, 7
28010 - MADRID