



Máster Universitario
en Asesoría Fiscal

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Máster Universitario en Asesoría Fiscal

TRABAJO FIN DE MÁSTER

Curso académico 2022/2023

**Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos de
la Ley 49/2022, de 23 de diciembre.**

Alumna: JOSELIN MARIELA YAGUACHI ROLDÁN

Tutora: LAURA SOTO BERNABEU

RESUMEN

En este trabajo se analizará la repercusión en la sociedad de las entidades sin fines lucrativos, sus características, su régimen fiscal y las modificaciones experimentadas en su normativa. El objetivo principal es exponer las implicaciones derivadas de los últimos cambios introducidos en su regulación fiscal, así como de la vigente necesidad de hacer frente a diversos aspectos para impulsar y respaldar estas figuras del tercer sector.

En primer lugar, describiremos el grado de participación de las entidades sin fines lucrativos en la sociedad y en la economía, ya que estas han crecido progresivamente en las últimas décadas.

En segundo lugar, profundizaremos en la normativa reguladora de los incentivos fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos, desde su estructura legislativa hasta las modificaciones experimentadas, las cuales han traído cambios en nuestro sistema fiscal y tienen el objetivo de respaldar la creciente participación privativa en la consecución de objetivos de interés general desde una actuación nacional como internacional. Tras ello, detallaremos las entidades que pueden ser calificadas como no lucrativas, siempre que cumplan los requisitos descritos.

En tercer lugar, estudiaremos el régimen fiscal de estas entidades a través de diferentes impuestos de nuestro sistema fiscal, centrándonos en el IVA, ITPAJD, IS, IRNR, IAE e IBI. Además, indicaremos los beneficios fiscales y las exenciones reconocidas en la normativa para estas figuras y las actividades que desarrollen.

En último lugar, finalizaremos el presente trabajo con la exposición de las conclusiones extraídas del estudio 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. Ello incluirá la valoración de las últimas modificaciones introducidas en esta normativa y su correspondiente impacto en las actuaciones de estas entidades. Así también, mencionaremos la desafortunada paralización de las propuestas de modificación para alcanzar una Ley más completa e incentivadora para el sector.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. NORMATIVA REGULADORA DE LOS INCENTIVOS FISCALES APLICABLES A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS	7
2.1 La Ley 49/2022, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.	8
2.2 La Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019.	13
2.3 Proposición de ley de modificación 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	18
3. ENTIDADES BENEFICIARIAS A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 49/2002.....	24
3.1 Ámbito subjetivo y requisitos exigidos a las entidades.....	24
3.2 La verificación del requisito artículo 3.1 de la Ley 49/2002.....	28
3.3 El denominado test de equivalencia a las entidades sin fines lucrativos extranjeras. Las propuestas de la Unión Europea y de la OCDE.	31
4. TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS	34
4.1 Imposición indirecta	36
a) Impuesto sobre el Valor Añadido	36
b) Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	40
4.2 Imposición directa	41
a) Impuesto sobre Sociedades	41
b) Impuesto sobre la Renta de No Residentes	47
4.3 Tributación local.....	49
a) Impuesto de Actividades Económicas	49
b) Impuesto sobre bienes inmuebles.....	51
5. CONCLUSIONES	52

ABREVIATURAS

DGT	Dirección General de Tributos
EEE	Espacio Económico Europeo
ESFL	Entidad sin fines lucrativos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
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
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
PIB	Producto Interior Bruto
PSOE	Partido Socialista Obrero Español
TRLIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

Nuestro análisis conllevará el estudio del conocido “tercer sector”, el cual se define como la parte de la economía, donde no produciéndose bienes tangibles, las actividades de las entidades sin ánimo de lucro ayudan a cubrir necesidades de los ciudadanos, tales como los servicios médicos, educativos o culturales. Las entidades sin ánimo de lucro como fundaciones o asociaciones constituyen un claro ejemplo de ello dentro del sector mencionado, ya que surgen de la iniciativa ciudadana para desarrollar actividades que persiguen fines de interés general, tales como fines culturales, medioambientales o como la defensa de derechos humanos. Su participación en la sociedad constituye una base esencial para la consecución de acciones sociales perseguidas por la ciudadanía, se diferencia por no pertenecer al sector privado, donde las empresas buscan beneficios para sus propietarios, ni al sector público en el que están todos los organismos que dependen del Estado.

Analizar el impacto económico, social y el régimen fiscal especial de estas entidades no lucrativas será el tema central de nuestro trabajo, ya que la participación de estas en la economía es de un 1,41% del Producto Interior Bruto nacional, suponiendo un nivel sustancial en la economía (Plataforma de ONG de Acción Social).

La tercera edición del estudio Barómetro de entidades no lucrativas (Fundación Deloitte, Asociación Española de Fundraising y Fundación, 2021) nos permite tener una perspectiva global del tercer sector. El mismo recoge una muestra de 189 entidades no lucrativas en el territorio nacional y explica con detalle sobre sus ámbitos de actuación, su presupuesto, los sectores en los que actúan las entidades, los beneficiarios de sus actividades, el número de empleados y de voluntarios, etc.

El informe mencionado tiene la finalidad de mostrar la perspectiva de las entidades no lucrativas dentro del tercer sector, haciendo hincapié en la evolución de estas como respuesta a la pandemia de la COVID-19. El informe nos aporta una visión general de las actividades principales en las que se engloban las entidades no lucrativas participantes del informe, debiendo señalarse que, en más del 70 por ciento, los objetivos perseguidos son de acción social, cultural o educativa.

La elección del tema del presente Trabajo de Fin de Máster deriva del interés por conocer la tributación de las entidades sin fines lucrativos (en adelante ESFL), ya que su objetivo final consiste en la persecución de fines sociales, derivando en una diferencia sustancial respecto a las entidades privadas, como lo son las empresas, cuyo fin es obtener un determinado beneficio mediante el conjunto de sus actividades. Adicionalmente, resulta relevante conocer y exponer las últimas modificaciones a las que ha estado sujeta su legislación vigente y los efectos que se derivan en la regulación fiscal de estas.

Para profundizar en ello, en primer lugar, analizaremos la legislación reguladora de los incentivos fiscales aplicables a las ESFL recogidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante Ley 49/2002). Junto a ello, debemos tener presente que en lo no previsto en dicha norma se deberá acudir a la legislación reguladora del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En este punto, resulta imprescindible mencionar la modificación efectuada mediante la Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019, en concreto las implicaciones fiscales para las entidades sin ánimo de lucro. Así también, analizaremos la Proposición de ley de modificación de la ley 49/2002, de 23 de diciembre, elaborada en el presente año 2023 y las modificaciones que pretendía implantar en la normativa vigente, pese a que se halla “estancada” en estos momentos, tal y como explicaremos más adelante.

Una vez examinada dicha Ley, expondremos las características y requisitos a reunir por las ESFL para poder acceder a los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002 y, como se expondrá en los siguientes apartados, veremos que no todas pueden acceder a tales incentivos por el hecho de no tener ánimo de lucro, tan solo las que cumplan los requisitos desarrollados en dicha Ley.

Seguidamente, expondremos su régimen fiscal desde la perspectiva de la imposición directa y de la imposición indirecta, explicando los incentivos y obligaciones fiscales recogidas en diferentes impuestos de nuestro sistema tributario para las ESFL. A ello, añadiremos el análisis de las modificaciones incluidas en la última Proposición de

ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre¹, con el fin de aportar una visión comparativa de los cambios que pretendían introducir. Sin embargo, esto lo realizaremos con un fin informativo, ya que esta ha quedado paralizada por la disolución de las Cortes a finales de mayo de este año y el adelantamiento de una nueva convocatoria de elecciones generales.

En último lugar, elaboraremos las conclusiones extraídas de análisis fiscal de las entidades no lucrativas para determinar la situación en la que se hallan estas en base a las modificaciones realizadas y las que quedan pendientes.

2. NORMATIVA REGULADORA DE LOS INCENTIVOS FISCALES APLICABLES A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

La Ley 49/2002, actual regulación del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro tiene su origen en la predecesora, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Sin embargo, en los años siguientes a su aprobación se produjo un incremento significativo del nivel de participación privada en actividades de interés general por medio de las ESFL, ocasionando que el Título II de la Ley 30/1994 quedase desfasado para la nueva realidad de la época.

Ante estos nuevos hechos y con el objetivo de dotar mayor flexibilidad a los requisitos para acogerse a dicho régimen por parte de las ESFL emergentes, se hizo necesario un nuevo marco normativo para una regulación eficaz de los incentivos ya desarrollados en la anterior legislación. Tal y como se expone en la Exposición de motivos de la Ley 49/2002, con esta nueva normativa también se pretende la ampliación de los incentivos fiscales, entre los que destaca la actividad de mecenazgo realizada por los particulares. De este modo, surge la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

¹ El procedimiento legislativo completo y el texto de la proposición de Ley pueden consultarse en el siguiente enlace:

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=mostarDetalle&iniciativas_legislatura=XIV&iniciativas_id=122/000117 Consultado el 22 de junio de 2023.

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

En cuanto a la estructura de la normativa, la Ley 49/2002 está distribuida en tres títulos. El primer título expone el objeto de la Ley y su ámbito de aplicación. El segundo regula el régimen fiscal especial aplicable a las ESFL, el cual, a su vez, se divide en tres capítulos dedicados a la delimitación del concepto de ESFL a los efectos de la Ley, a su tributación por el Impuesto sobre Sociedades y a la fiscalidad en materia de tributos locales. Por último, el tercer título está dedicado a la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo y se divide igualmente en tres capítulos, dedicados a la definición de las entidades que pueden ser beneficiarias del mecenazgo, al régimen fiscal aplicable a las donaciones y aportaciones, y al régimen fiscal aplicable a otras formas de mecenazgo como los convenios de colaboración empresarial o los gastos en actividades de interés general.

En el apartado siguiente explicaremos los requisitos que deben reunir las ESFL para que les resulte de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002. Cabe destacar el carácter voluntario de esta regulación, así como se establece en el preámbulo de la Ley, también se deduce de su artículo 13 y 14, donde se expresa la facultad de elección para regirse por este régimen especial en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca. De este modo, según lo establecido en el artículo 1.1 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre², las ESFL que opten por aplicar este régimen especial deberán comunicar a la Administración tributaria su opción a través de la correspondiente declaración censal.

Aquellas entidades que no hayan optado por dicho régimen o no cumplan los requisitos para acogerse al régimen especial, sólo podrán aplicarse el régimen de las entidades parcialmente exentas del artículo 9.3 de la LIS regulado en el Capítulo XIV del Título VII de la LIS, debiendo cumplir con las obligaciones fiscales pertinentes, que serán desarrolladas en apartados siguientes.

² 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

Desde de la aprobación de la Ley 49/2002 han transcurrido más de dos décadas, en las cuales las ESFL nacionales y extranjeras han podido registrarse por tal normativa, siempre y cuando cumplieran los respectivos requisitos. Las operaciones transfronterizas de este tipo de entidades se han acentuado notoriamente, tanto en España como en los países miembros de la Unión Europea, así, el legislador se halla ante una realidad cada vez más frecuente en la sociedad.

Adicionalmente, en los últimos tres años se han experimentado diversos cambios en todos los ámbitos de la sociedad, en el económico, político y sobre todo en el sanitario, debido a la pandemia de la COVID-19. El informe Barómetro de Entidades no Lucrativas, en su primera edición, reflejaba dicho impacto en las actividades, estructuras y sujetos beneficiarios de las ESFL. La principal conclusión obtenida es el aumento de los terceros receptores de los beneficios de estas actividades no lucrativas, pero una importante disminución de los ingresos en las donaciones en el año 2021.

Relacionando tales cambios sociales sobre las entidades no lucrativas, en el ámbito legal, resulta novedoso mencionar la modificación experimentada en el año 2021 en la Ley 49/2002 para el análisis de las ESFL y entidades beneficiarias del mecenazgo y su relación con la libre circulación de capitales entre los miembros de la Unión Europea (UE), como uno de los principios básicos para la constitución de un mercado único³. Esta modificación se produjo mediante la Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019.

Primeramente, el libre movimiento de pagos y capitales⁴ consiste en una de las libertades económicas fundamentales reconocidas y debiendo ser garantizadas por parte de los Estados Miembros de la UE. Se define como la posibilidad de efectuar pagos transfronterizos entre sus miembros y en sus relaciones con terceros países (concepto de pago) y trasladar dinero en efectivo o realizar transferencias de dinero o inversiones entre

³ Artículos 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)

⁴ <https://www.expansion.com/diccionario-economico/libre-movimiento-de-pagos-y-capitales.html>. Consultado el 22 de junio de 2023.

estos (concepto de capital)⁵. Este concepto es calificado como el más reciente y amplio por la inclusión de terceros Estados⁶.

Al hilo de cumplir con el respeto de dicha libertad fundamental, se han dictado numerosas sentencias por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre asuntos donde los hechos declarados ponían de manifiesto una aplicación desequilibrada de la normativa fiscal a las entidades sin ánimo de lucro de otro Estado miembro de la Unión Europea o Espacio Económico Europeo. Ante el TJUE se han planteado casos donde se cuestionaba el trato desfavorable a entidades sin fines lucrativos no residentes frente a aquellas residentes sobre las rentas y ganancias de patrimonio obtenidas por estas, ejemplo de ello se halla en el asunto *Centro di Musicología Walter Stauffery* (C-386/04) y *Missionswerk* (C-25/10).

En el caso de asunto *Centro di Musicología Walter Stauffery*⁷ la cuestión controvertida trataba sobre tributación en el Impuesto sobre Sociedades por obligación real de los rendimientos percibidos por el arrendamiento de un local de negocio en Alemania, el cual pertenecía al Centro di Musicología, entidad con una finalidad cultural y reconocida como de utilidad pública conforme al Derecho italiano. La cuestión prejudicial planteada por dicha fundación versaba sobre la negativa de reconocer la exención de las rentas procedentes de la actividad de arrendamiento del local a las entidades no residentes, ya que según en la legislación alemana este tipo de rendimientos estaban exentos si eran obtenidos por entidades residentes que se dediquen de forma exclusiva e inmediata a la consecución de fines de utilidad pública.

En el segundo caso denominado *Missionswerk*⁸, las partes del litigio eran una asociación religiosa con domicilio estatutario en Alemania, constituida como heredera universal por una señora residente en Bélgica. La cuestión controvertida se basaba en el porcentaje aplicable a las herencias a favor de entidades sin ánimo de lucro en el Impuesto

⁵ El artículo 56 del Tratado CE ha establecido también un claro y rotundo principio de liberalización de los movimientos de pagos y capitales extracomunitarios. El movimiento de pagos o capitales será extracomunitario cuando se trate de una operación entre residentes comunitarios y no comunitarios, o se refiera a activos localizados fuera de la Unión Europea o con títulos emitidos por un no residente comunitario. También serán extracomunitarias las transferencias líquidas entre la Unión Europea y Estados terceros.

⁶ <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/39/la-libre-circulacion-de-capitales#:~:text=Se%20trata%20de%20suprimir%20todas,a%20las%20otras%20tres%20libertades>
Consultado el 22 de junio de 2023.

⁷ STJUE de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-386/04, *Centro di Musicología*).

⁸ STJUE de 10 de febrero de 2011 (Asunto 25/10, *Missionswerk*).

sobre Sucesiones en Bélgica, ya que se reducía de un 80% a un 7% siempre que cumplieran determinados requisitos. Entre esos requisitos se encontraba tener un establecimiento en Bélgica o en el Estado miembro de la Unión Europea en el que residiera efectivamente el causante o tuviera su lugar de trabajo en el momento de su fallecimiento, o en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo. De modo que no se aplicaba el porcentaje reducido cuando el causahabiente fuese una entidad no lucrativa residente en otro Estado miembro y donde el causante no hubiera trabajado ni residido de manera efectiva.

Por otro lado, también relacionado con la interpretación del TJUE sobre las libertades fundamentales reguladas en el TFUE, comentaremos sentencias sobre donaciones transfronterizas, donde estas fueron efectuadas por sus residentes a entidades no lucrativas residentes en otro Estado miembro y no disfrutaban de los mimos incentivos fiscales correspondientes si donasen a entidades nacionales. El asunto *Persche* (C-318/07) y el de la *Comisión contra Austria* (C-10/10) aportan las conclusiones del TJUE sobre esta materia.

En el asunto del caso *Persche*⁹ el TJUE se pronuncia sobre la aplicación de una deducción fiscal de una donación en especie (ropa de cama y baño, andadores y automóviles en miniatura para niños) hecha por una persona establecida en Alemania, Sr. Persche, a favor de un organismo de utilidad pública reconocida situado en Portugal. El donante alemán aplicó la deducción fiscal en su declaración del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, debido a que su normativa permitía los contribuyentes podían deducir del total de sus ingresos las entregas dinerarias o en especie que realizasen para la promoción de fines benéficos, eclesiásticos, religiosos o científicos, así como otros fines que hubieran sido reconocidos como de utilidad pública.

El motivo que impulsó a plantear este caso ante TJUE se debía a que sólo se permitía acceder a la deducción descrita cuando los beneficiarios residiesen en Alemania, requisito fundamental, y fuera una persona jurídica exenta del Impuesto sobre Sociedades por perseguir objetivos de interés general como benéficos o eclesiásticos.

⁹ STJUE de 27 de enero de 2009 (Asunto C-318/07, *Persche*).

Continuando con el análisis de la interpretación del TJUE, la sentencia *Comisión contra Austria*¹⁰ tiene su origen en el recurso interpuesto por la Comisión Europea, por un incumplimiento por parte de la normativa fiscal de la República de Austria, al permitir la deducción fiscal de las donaciones efectuadas en favor de organismos dedicados a actividades de investigación y enseñanza únicamente cuando estos estuvieran en Austria. En concreto, la normativa austríaca controvertida consideraba gastos de explotación y, por tanto, deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades sólo a aquellas entidades residentes en su territorio.

Una vez expuesto todo lo anterior, la conclusión principal alcanzada por TJUE en los asuntos mencionados es la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales debido al injustificado y diferente tratamiento a las entidades residentes y no residentes, las cuales se encontraban en una situación comparable por los intereses perseguidos¹¹.

Sin embargo, de las propias conclusiones expuestas en las sentencias de los cuatros casos anteriores, podemos extraer que no se impone el reconocimiento automático de las ESFL extranjeras, ya que los Estados poseen la capacidad de determinar los intereses a promover con los incentivos fiscales de su normativa interna. De este modo, no hay una obligación para los estados de otorgar un tratamiento idéntico a la entidades residentes y no residentes de forma automática. Más bien, cuando esa entidad no residente haya sido reconocida como de interés general en su Estado, el otro Estado no podrá denegar el mismo tratamiento solamente sobre la base de que no residan en su territorio. Esa diferenciación debe realizarse de conformidad con las exigencias que derivan de las libertades fundamentales. Es decir, en un marco de conformidad y respeto a las libertades y principios fundamentales, tal es el caso como el de la libre circulación de capitales.

De este modo, el fundamento básico del TJUE que ha recalado para resolver los asuntos planteados, parte de un rechazo a un tratamiento desigual para el acceso a los incentivos fiscales de una entidad de utilidad pública reconocida como tal en otro Estado miembro, siempre que esta persiga igualmente fines de interés general idénticos, basándose únicamente en lugar de establecimiento de dicha entidad. Además, el TJUE

¹⁰ STJUE de 16 de junio de 2011 (Asunto C-10/10, *Comisión Europea contra Austria*).

¹¹ Bernabéu, L. S. (Mayo de 2022). “Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España”. Recuperado el 29 de abril de 2023. Pág 182.

defiende la necesaria valoración con base en la normativa interna sobre aquellas entidades sin fines lucrativos extranjeras semejantes a las nacionales (Ribas).

- 2.2. La Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019.

Expuesto todo lo anterior sobre la situación fiscal de las entidades no lucrativas en el ámbito europeo a través de los casos expuestos, en España, mediante la Ley 14/2021, de 11 de octubre, se han introducido varias medidas de carácter tributario, destacando el artículo decimoprimer, apartado seis, que afecta al artículo 2 de la mencionada Ley 49/2002.

En primer lugar, tradicionalmente, la anterior redacción normativa brindaba especial protección a las entidades no lucrativas enumeradas en el segundo artículo, siempre que cumpliesen los requisitos del artículo tercero. Y respecto a las ESFL extranjeras, el artículo 2 apartado d) estaba redactado de la siguiente forma: “d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones”.

Este apartado contemplaba como beneficiarios de los incentivos fiscales de dicha Ley a las ESFL o entidades extranjeras con un vínculo en el territorio nacional, quedando excluidas del ámbito subjetivo de aplicación de tales incentivos todas aquellas entidades no lucrativas extranjeras sin “presencia” en España. De modo que, la aplicabilidad o no de las deducciones fiscales por las donaciones hechas a entidades o fundaciones extranjeras sólo estaba prevista para aquellas delegaciones que se registraban en el registro de las fundaciones.

Ejemplo de esta anterior regulación se halla en la consulta vinculante número V2184-08, donde la cuestión planteada por la consultante versa sobre unos donativos anuales a una entidad constituida en Francia, cuya actividad se desarrolla en Lyon y se dedica a la interpretación musical de obras propias y adaptaciones de obras compuestas por reconocidos compositores. La respuesta dada se fundamenta en el artículo 68.3 de la

Ley 35/2006¹², donde para acceder a la deducción por donaciones a entidades extranjeras, esta debe haber sido declarada de utilidad pública por la Leyes de Fundaciones o de Asociaciones o dicha delegación extranjera debe haber sido inscrita en el Registro de Fundaciones.

De modo que, la Dirección General de Tributos afirma que dicha entidad no cumple con ninguno de los requisitos expuestos y que el donante no puede disfrutar del incentivo fiscal en su declaración del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas. Mediante la anterior legislación, la inscripción en el registro de fundaciones era un requisito necesario para la equiparación de las entidades extranjeras, es decir, las constituidas en la Unión Europea (UE) o el Espacio Económico Europeo (EEE), con aquellas constituidas en territorio nacional. Derivando en una aplicación discriminatoria de los incentivos fiscales sobre las entidades extranjeras y provocando restricciones en el pilar fundamental, comentado en apartados anteriores, de la libre circulación de capitales.

Por ello, sobre la base de la jurisprudencia analizada, la Comisión Europea solicitó a España la modificación de esta normativa por considerar que se producía un incumplimiento en su deber de garantizar la libre circulación de capitales, teniendo la normativa aplicable a las entidades extranjeras sin ánimo de lucro un carácter discriminatorio y suponiendo una restricción para libertad fundamental descrita.

Así lo expresaba la Comisión en la nota de prensa sobre el tema de Paquete de procedimientos por incumplimiento emitido en el mes de noviembre del 2015, apartado séptimo de fiscalidad y unión aduanera. El segmento dedicado a España estaba redactado de la siguiente forma “La Comisión pide a ESPAÑA que ponga fin al trato fiscal discriminatorio de las entidades extranjeras sin fines lucrativos y sus contribuyentes” y concedía un plazo de dos meses para adaptar su legislación al Derecho Europeo, concediendo un trato homogéneo a las entidades sin fines lucrativos extranjeras que obtienen ingresos comparables en España, pero están establecidas en otro Estado de la UE o del EEE y no tienen una filial en España.

¹² El artículo 68.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), donde se regula la deducción por donativos.

Esta modificación se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico mediante la Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019. Esta norma amplía el listado de beneficiarios referente a entidades no lucrativas extranjeras que cumplan los requisitos similares a las exigidas a las entidades nacionales detalladas en la Ley 49/2002. El objetivo final es la homogenización de los destinatarios de dicha ley, buscando dotar un igual tratamiento a las entidades sin fines lucrativos nacionales y extranjeras, quedando redactada la Ley 49/2002 según lo indicado a continuación:

“f) Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.

g) Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores del artículo 2 de la Ley 49/2002”.

En concreto, el apartado f) se refiere a las entidades recogidas en las letras a) a e) del artículo 2 de la Ley 49/2002, que operen en territorio español mediante establecimiento permanente. Por ejemplo, podrán ser análogas a una fundación, federación deportiva o asociación declarada de utilidad pública, derivando en una labor de investigación conocido como un “test de equivalencia” por la Administración tributaria, concepto desarrollado en los siguientes apartados. De este modo, las entidades extranjeras que posean un establecimiento permanente en España podrán aplicar el régimen especial cuando cumplan con los requisitos desarrollados en el artículo 3 de la misma normativa.

Por su parte, el apartado g) se refiere a las entidades no lucrativas de un Estado miembro no residente y análogas a las reguladas en nuestra normativa, que no posean un establecimiento permanente en territorio español. De este modo, podrían aplicar los

incentivos fiscales recogidas en la citada norma cuando cumplan los requisitos que en ella se enumeran.

Sin embargo, mediante esta redacción, la legislación seguiría actuando de manera restrictiva con la libre circulación de capitales, pese a que en los asuntos expuestos las partes intervinientes han sido Estados miembros de la UE, no debemos perder de vista que dicha libertad fundamental se aplica también a los miembros del Espacio Económico Europeo y a terceros países, según el propio artículo 63 de TFUE.

Por ello, consideramos que la redacción recogida en esta última modificación no es suficiente para garantizar dicha libertad fundamental, salvo que se redacte “entidades no residentes con la que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria”, sin la necesidad de especificar si procede de un Estado miembro o E.E.E.

Pese a los objetivos fiscales mencionados, dicha modificación no trae consigo un desarrollo reglamentario para la profundización en la gestión de esta ampliación subjetiva, se ha limitado a mencionar las nuevas entidades sin ánimo de lucro beneficiarias, pero no determina los instrumentos o medios para la comprobación de un cumplimiento de requisitos legales que les van a permitir disfrutar de los incentivos fiscales. Por ello, existen diversos aspectos cuestionables sobre esta reciente modificación.

En primer lugar, el asunto de mayor complejidad radica en comprobar si aquellas entidades no residentes y sin presencia en España cumplen los requisitos establecidos en la Ley 49/2002 para ser reconocidas como entidades no lucrativas y así poder aplicar los beneficios fiscales en igual de condiciones. El requisito básico y primordial recogido en la Ley 49/2002 consiste en **perseguir intereses generales**¹³. La cuestión problemática surge en el momento de la comprobación del tal requisito, pese a que se trate de una entidad no lucrativa este hecho no determina automáticamente que se persigan objetivos de interés general a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002.

¹³ Artículo 3.1 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.

En el anterior texto normativo, se tenía un cauce previo para una verificación más acertada, aunque limitado a un tipo concreto de ESFL, ya que las fundaciones extranjeras debían inscribirse en el Registro de Fundaciones, y ello permitía regirse por la normativa fiscal de las entidades no lucrativas y los donantes beneficiarse de los incentivos. Lo que pretendía dotar de una mayor seguridad jurídica para las entidades no residentes, aunque solamente fuera respecto de las entidades que tuvieran la forma jurídica de una fundación, ha provocado que actualmente el peso de la comprobación recaiga sobre el propio donante, debido a que es éste el que debe asegurarse que la entidad a la que efectúa su donación cumpla los requisitos mencionados.

Del mismo modo, las entidades no lucrativas miembros de la UE o EEE pueden entender cumplir con los requisitos de la Ley 49/2002, derivando en una inseguridad jurídica, ya que no hay forma concreta de verificar tal condición. Relacionado con este aspecto, en nuestro sistema, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, por ello establece unos objetivos estratégicos para cumplir con tal deber. El Plan Estratégico 2020-2023¹⁴ de la Agencia tributaria recoge las actuaciones para los próximos años en materia de asistencia, prevención y control del fraude tributario y aduanero. Entre las medidas para el control de los tributos internos, punto 2 apartado B, establece lo siguiente:

“Igualmente, se procederá a la intensificación de las actuaciones de control tendentes a comprobar el adecuado cumplimiento de los requisitos específicos previstos para la correcta aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, cuando su actividad sea económica (tanto en lo referente al IVA de los bienes y servicios entregados con contraprestación como al Impuesto sobre Sociedades de los beneficios de las operaciones de esta naturaleza), en particular, se prestará especial atención a la investigación de bienes que aparecen ocultos en cuanto a su titularidad real dentro de la información relacionada con las actividades propias de las fundaciones.”

En segundo lugar, se hace necesaria la emisión de un certificado fiscal para acreditar la donación y consecuentemente el sujeto pueda aplicarse la correspondiente

¹⁴ Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.

deducción. A su vez, ello deriva en el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionados con el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, tal y como se indica en el artículo 3 de la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre¹⁵. En la modificación de la Ley 14/2021, de 11 de octubre, pese a que no se mencione expresamente, la clasificación como ESFL y teniendo la facultad de regirse por el régimen especial, deriva en el cumplimiento de las obligaciones correspondientes, como la mencionada.

En definitiva, por un lado, una reforma que pretende flexibilizar el acceso a los incentivos fiscales de la Ley 49/2002 a las entidades sin ánimo de lucro no residentes o nacionales cuya donación tenga destino un miembro de la UE o EEE, continúa trasladando, por un lado, al contribuyente la acción de investigación previa para comprobar que dicha entidad sea análoga a las recogidas en el régimen especial y así poder aplicarse la deducción correctamente (PKF Attest, S.L.). Por otro lado, dicha carga también recae sobre la propia entidad, ya que por el hecho de tratarse de una entidad no lucrativa no determina automáticamente que se persigan intereses generales y demás requisitos establecidos en la propia normativa nacional. Y esto no sólo respecto a la normativa española, sino sobre cada una de las legislaciones de los diferentes Estados en la que pueda desarrollar su actividad.

2.3. Proposición de ley de modificación 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.

Antes de proceder con la proposición de modificación, debemos recordar que en el 2022 el Comité de Expertos nombrado por el Ministerio de Hacienda elaboró el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria con el objetivo de brindar un análisis técnico sobre qué reformas convendría realizar en el ámbito tributario, atendiendo al escenario actual y futuro de la economía española. El informe distribuye las recomendaciones dadas por el grupo de expertos en materia de fiscalidad en los siguientes apartados. Empezando por un diagnóstico del sistema tributario español, continuando con fiscalidad

¹⁵ Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345.

medioambiental, presenta posteriormente una serie de recomendaciones en relación con la imposición societaria, la tributación de la economía digitalizada y la fiscalidad de las actividades económicas emergentes.

Entre tales recomendaciones y en relación con la fiscalidad de las entidades no lucrativas, el Comité elaboró una serie de propuestas sobre la deducción por donativos y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público¹⁶.

Al igual que hemos destacado a lo largo de este trabajo, el informe expone el crecimiento de la participación de las empresas en la consecución de objetivos de interés general, así también derivando en un mayor número de beneficiarios de las deducciones por donativos en IS, recogidas en la Ley 49/2002. Sin embargo, tal incremento no es equiparable al de los países de la eurozona, ya que el volumen de donativos recogidos en el IS en España no alcanza el 0,05% del PIB, frente a una cifra que se situaría en el 0,4% del PIB en Alemania, el 0,2% del PIB en los Países Bajos, el 0,15% del PIB en Francia o el 0,07% del PIB en Italia o en Portugal. Junto a esto, el grupo de expertos destaca que la capacidad económica de las empresas donantes está desequilibrada, donde hay un 0,5% de participación por parte de las pymes y éstas suponen el 70% de los donantes, frente a una media del 10% de la colaboración de las grandes empresas.

La desproporción se debe, principalmente a la capacidad económica de las empresas, básicamente porque aquellas grandes realizan donativos en una mayor proporción y de mayor importe, frente a las pequeñas empresas. Pese a estas valoraciones dadas por el comité de expertos, la conclusión principal (recomendación 34) obtenida es continuar manteniendo las deducciones previstas en la Ley 49/2002 en materia de IS y centrarse en evaluar su efectividad, diseño y esquemas en comparación con otras economías donde la participación es mayor.

En esta misma dirección, el Comité considera que la interpretación dada por la DGT sobre el artículo 17.1 de la Ley 49/2002, donde exige que las donaciones sean puras y simples, se convierte en una imposibilidad de percibir por las empresas de una

¹⁶ VV.AA. Ruiz-Huerta Carbonell, J. (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Madrid. Pág. 441-444. Recuperado el 15 de Mayo de 2023.

contraprestación presente o futura como consecuencia del donativo, derivando en la escasa participación de estas a diferencia de otros países.

Finalmente, el último aspecto analizado por el Comité trata sobre la necesidad de evaluar el incentivo fiscal asociado a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público redactados en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) regulado en el artículo 27 de la Ley 49/2002¹⁷. Recomiendan revisar la eficiencia en su diseño y el grado de consecución de los objetivos perseguidos con la introducción de los incentivos fiscales descritos en tal artículo.

Una vez expuesto lo anterior, en relación con la proposición de modificación, uno de los aspectos a destacar de la última reforma tributaria comentada en párrafos anteriores, es que en la misma persiste un incumplimiento a las diversas promesas de reformas del régimen de los incentivos fiscales al mecenazgo proclamadas en los anteriores gobiernos. La necesidad de modificar dichos aspectos es un tema que ha sido traído a cuenta en numerosas ocasiones en los diferentes programas políticos de los últimos años.

Ante varias propuestas de diferentes legislaturas, en todas las ocasiones, sigue sin obtenerse hasta la fecha una Ley de Mecenazgo que haya sido finalmente aprobada. En el 2014 se alcanzó un pequeño avance al introducir un nuevo concepto para fomentar e impulsar las ayudas a las actividades culturales, artísticas o científicas, el micromecenazgo¹⁸. Los beneficios fiscales para este concepto consistían en un 75% en la cuota íntegra del IRPF para todo aquel que ejerciera una acción de micromecenazgo con donaciones inferiores a 150 euros.

La legislatura siguiente, en este caso la del PSOE, continuaba mencionando la necesidad de fomentar y ampliar las donaciones de capital privado a las actividades culturales. No fue hasta marzo de 2021, en el que el Grupo Parlamentario Plural tuvo la

¹⁷ Una deducción en cuota íntegra del 15 por 100 de los gastos e inversiones en publicidad para la promoción del respectivo acontecimiento. Pudiendo deducirse hasta el 90 por 100 del donativo efectuado cuando se realice un donativo al consorcio o entidad organizadora. La base de la deducción será el importe total del gasto realizado cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento; en caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

¹⁸ Micromecenazgo o Crowdfunding es una forma de financiación alternativa basada en la cooperación colectiva que conecta directamente a aquellos que pueden dar, prestar o invertir dinero con quienes necesitan financiación para un proyecto específico.

iniciativa de elaborar y plantear una propuesta ante el Congreso, la Proposición de ley de modificación 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, con la intención de modernizar la legislación vigente, la cual fue remitida a la Comisión de Hacienda y Función Pública del Congreso, siendo aprobado el informe el 26 de abril de 2023 con el respaldo de todas las formaciones salvo Vox, que se ha abstenido. El 5 de mayo fue remitida al Senado para una nueva revisión, con el plazo de hasta el 18 de mayo para presentar enmiendas o propuestas de veto.

Esta trayectoria hacia una nueva Ley de Mecenazgo se ha visto interrumpida por disolución de las Cortes Generales por el adelanto de elecciones generales, anuncio realizado por el presidente del Gobierno, Pedro Sánchez. La publicación efectiva en el Boletín Oficial del Estado se ha realizado el 30 de mayo de 2023 y fijando fecha para las elecciones generales al 23 de julio. Según el art. 115, uno, a) de la Constitución Española de 1978¹⁹, la disolución de las Corte implica el decaimiento de tramitaciones legislativas que se hallaban en curso hasta ese momento. De manera general, esto afecta numerosas proposiciones de ley presentadas ante el Congreso de los Diputados, entre las que se halla la propuesta comentada en este apartado o conocida como Ley de Mecenazgo²⁰.

Como consecuencia de ello, las propuestas recogidas en dicha proposición se explicarán a título informativo con el fin de entender el alcance que hubiese supuesto su aprobación de no haberse disuelto las Cortes Generales.

Primeramente, el preámbulo de esta proposición nuevamente destacaba la insuficiencia de la vigente ley para incentivar el mecenazgo y las actividades de interés general, así como de la necesidad de complementar el insuficiente gasto público destinado actividades como las culturales, educativas, asistenciales, deportivas, medioambientales, de investigación, etcétera, mediante la regulación de incentivos fiscales que impulsen la participación privada. Compartimos la visión dada sobre la situación de los últimos años

¹⁹ “La disolución del Parlamento no es otra cosa que la decisión por la que se pone fin anticipado a este órgano representativo, decayendo, en teoría, todos sus procedimientos, facultades y prerrogativas, si bien no podemos olvidar la existencia de órganos que velan por los poderes del Parlamento, disuelto éste.”

²⁰ <https://www.elindependiente.com/espana/2023/05/30/que-pasa-si-se-disuelven-las-cortes-generales/>
Consultado el 22 de junio de 2023.

respecto a las promesas inacabadas de los distintos gobiernos sobre una reforma y la necesaria modificación de los incentivos al mecenazgo mediante una reforma de la ley.

Del contenido de las medidas, el objetivo perseguido con la propuesta era flexibilizar los requisitos de las entidades sin fines lucrativos, ejemplo de ello, en el artículo 3 de la Ley 49/2002 quedaría redactado de la forma que se expondrá en el siguiente apartado, todo ello con el fin de “suavizar” los requisitos para el acceso a este régimen.

Cabe destacar la modificación propuesta sobre el artículo 17 de la Ley 49/2002, el cual requiere actualmente que los donativos, donaciones y aportaciones respecto a las entidades del Título III (Incentivos fiscales al mecenazgo) sean irrevocables, puros y simples. Los donantes y las entidades no lucrativas lo consideraban un requisito extremadamente limitativo y condicionante, por lo que se pretendía establecer un nuevo panorama donde el donante pudiera recibir una mención honorífica, un reconocimiento reputacional o un obsequio, por su mera condición de donante, sin que ello pudiese ser considerado como una contraprestación que cambie el ánimo de liberalidad del donante, restringiendo el acceso a los incentivos fiscales. La propuesta establecía matices respecto al carácter de tal mención, ya que debía carecer de relevancia económica, entendiéndose cumplida esa circunstancia cuando los bienes o servicios recibidos por el donante sean simbólicos por no representar más del 15% del valor de la donación con un tope máximo de 25.000 €.

Pese a no ser tema central de nuestro trabajo, destacamos las siguientes propuestas modificaciones para las donaciones realizadas a las ESFL y los incentivos al mecenazgo que se hubiesen implantado de haberse aprobado la propuesta, como las siguientes:

- En el caso de donaciones realizadas por personas jurídicas sujetas al IS, se regula un beneficio fiscal en el artículo 20, donde la deducción para empresas por donaciones a fundaciones y asociaciones sujetas a la ley 49/2002 es del 35% sobre la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ese porcentaje pasaría a un 40% (con el límite del 15% de la base imponible en estos dos últimos tributos, frente al actual del 10%). Además, aumentaría de un 40% actual a un 50% el tercer año si son donaciones plurianuales a la misma fundación por un importe igual o superior.

- En el caso de donaciones realizadas por persona físicas sujetas al IRPF se modifica el texto del artículo 19, con el propósito de ampliar la cuantía del micromecenazgo de 150 a 250 euros y se mantiene el porcentaje de deducción del 80% para donaciones inferiores a 250 euros, pero incrementándose de un 35% a un 40% para el resto de base de la donación. Además, se incrementaría de un 40% a un 45% la realización de donaciones continuadas en favor de una misma entidad en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores.

Mediante las modificaciones descritas y entre otras recogidas en la mencionada proposición de ley de modificación 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, se buscaba una actualización y adaptación a las nuevas circunstancias económicas y sociales que experimenta el tercer sector. Y con la finalidad de evitar un nuevo “estancamiento” futuro en la disposición final segunda se determina que cada tres años, el Gobierno, previa consulta a las comunidades autónomas, debería evaluar los efectos de su aplicación y presentar un informe al Congreso de los Diputados para evaluar el impacto de las medidas contempladas, con la finalidad de mantenerlas o modificarlas.

Con el fin de realizar un análisis práctico sobre esta propuesta suspendida y sus posibles implicaciones en la normativa vigente que hubiese tenido, comentaremos las modificaciones recogidas en la nueva proposición en comparación con la actual legislación Ley 49/2002, todo ello a medida que avancemos a lo largo de este trabajo para obtener la perspectiva del cambio buscado.

3. ENTIDADES BENEFICIARIAS A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 49/2002, DE 23 DE DICIEMBRE.

Las ESFL son entidades privadas sin ánimo de lucro que canalizan la iniciativa ciudadana para el desarrollo de actividades que persiguen intereses de carácter general, tales como los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia e inclusión sociales, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, entre otros similares. En definitiva, estas entidades forman parte del mencionado tercer sector y buscan trabajar contra ámbitos desfavorables de la sociedad, así como impulsar actividades culturales o científicas.

En este epígrafe profundizaremos en las entidades que pueden ser clasificadas como no lucrativas y los requisitos a cumplir por estas para, según la normativa vigente, poder aplicar los incentivos fiscales previstos. Partimos del artículo 2 de la Ley 49/2002 donde se expone de forma general los diferentes tipos de entidades pueden considerarse entidades sin fines lucrativos a efectos de aplicar los incentivos fiscales regulados en la citada norma, siempre que cumplan con los requisitos del siguiente artículo para adquirir la condición de no lucrativa. Junto a ello, analizaremos el artículo 3 en el que se determinan los requisitos que deben reunir dichas entidades para aplicar los incentivos fiscales recogidos en dicha norma. Finalmente, el estudio del Título II nos permitirá comprender el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, el cual se halla dividido en capítulos, empezando por el primero con las normas generales, continuando con el segundo y tercero sobre Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes y los tributos locales respectivamente.

3.1. Ámbito subjetivo y requisitos exigidos a las entidades.

En relación con el ámbito subjetivo del régimen de los incentivos fiscales al mecenazgo y a las entidades sin fines lucrativos, el artículo 2 de la Ley 49/2002 determina que son entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley:

- a) Fundaciones
- b) Asociaciones declaradas de utilidad pública
- c) Organizaciones no gubernamentales de Cooperación internacional para el Desarrollo o a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- e) Federaciones y asociaciones de entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores.
- f) Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores. La norma excluye a aquellas entidades residentes en una jurisdicción no

cooperativa, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

- g) Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores.

Cabe mencionar la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, en ella se refleja la posibilidad de regirse por el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos a la Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español²¹.

Mediante la proposición de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, comentada en apartados anteriores, actualmente suspendida, se buscaba ampliar los sujetos de esta disposición a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas y sus respectivas federaciones que, inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, “tengan reconocido notorio arraigo en España”.

De este modo, aquellas que posean ese carácter podrán aplicar el tratamiento de entidades religiosas recogidas en la normativa en las mismas condiciones que las anteriores confesiones lo hacían. Esto implica a su vez el carácter de beneficiarias del mecenazgo, así los donativos que perciban contarán con el tratamiento fiscal favorable reconocidas para ese régimen. Comentado esto, debemos señalar que quedaba pendiente determinar los parámetros para determinar si cumplen o no el notorio arraigo, siendo este un concepto indeterminado y de interpretación múltiple que puede desencadenar en diversos conflictos.

Continuando con el artículo 3 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, en él

²¹ Las confesiones mencionadas son:

- La Iglesia Católica.
- Las que están en la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España.
- Las pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas de España.
- Las pertenecientes a la Comisión Islámica de España.

se detallan los requisitos fundamentales para la calificación como entidad sin ánimo de lucro a efectos de la citada norma. En este sentido se requiere de las ESFL que cumplan la normativa en los siguientes requisitos:

1.º Que **persigan fines de interés general**, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos y entre los descritos en el propio párrafo. Cabe mencionar la propuesta de ampliar estos intereses mediante la nueva proposición de ley, ya que esta norma buscaba ampliar los objetivos generales a la defensa de los animales, aspecto innovador y realista desde nuestra perspectiva.

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos: a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen. b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

El plazo para ello es el comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se obtengan los ingresos y los siguientes cuatro años al cierre de dicho ejercicio.

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excedan del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Matizando este requisito vigente y la consideración como no explotación económica únicamente del arrendamiento del patrimonio de la entidad, se pretendía incluir en la proposición de modificación otras formas de cesión de uso de dicho patrimonio como actividades que dejan de constituir una explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de

cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Esto no resultará de aplicación a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, entre otras detalladas en propio párrafo del artículo.

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

En este quinto requisito se buscaba introducir mediante la proposición el siguiente cambio: los seguros de responsabilidad civil contratados por la entidad en beneficio de los patronos carecerían de la característica de remuneración, siempre que solo cubriesen riesgos derivados del desempeño de tales cargos en la entidad.

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

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

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

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

De este modo, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en su artículo 2 enuncia los diferentes tipos de entidades sin ánimo de lucro que pueden acogerse al régimen y deben cumplir con los requisitos detallados en el artículo 3. Observamos la intención de flexibilizar tales requisitos con las propuestas de modificación mencionadas y consideramos que tales propuestas eran adecuadas para lograr una actualización a la realidad social, como es en el caso de la defensa de los animales.

3.2. La verificación del requisito artículo 3.1 de la Ley 49/2002

Debido a su importancia y a las dificultades que el reconocimiento de la persecución de fines de interés general plantea en la práctica, dedicaremos este apartado a realizar una serie de consideraciones sobre el mismo. Como hemos indicado, el artículo 3. 1º de la Ley 49/2002 exige la persecución de fines de interés general sin contemplar expresamente si esta persecución debe ser directa o puede realizarse de manera indirecta.

A su vez, el artículo 3. 2º de la citada Ley exige destinar al menos el 70% de los ingresos y rentas de la fundación a la persecución de fines de interés general. En virtud de lo anterior, debemos señalar que, en un primer momento, la interpretación que prevalecía de la normativa era la restrictiva, donde la entidad debía perseguir los intereses de manera directa, no cumpliendo con tal condición por el hecho de destinar los ingresos percibidos a otras fundaciones (Garrido). Esta interpretación restrictiva se manifiesta en algunas consultas planteadas a la Dirección General de Tributos, como la CV0618-05 o la CV0062-06.

En la primera, el consultante está interesado en la constitución de una fundación para la asistencia a minorías étnicas. Los resultados que percibe la fundación proceden del arrendamiento de locales comerciales a empresas, y el resultado sería entregado en todo o en parte a otras fundaciones, las cuales desarrollan directamente la citada asistencia. Y en la segunda, la entidad consultante es una cooperativa con un importante patrimonio inmobiliario del que obtiene unos beneficios extra cooperativos que destina al sostenimiento de varias obras de caridad. Pretende ceder gratuitamente el usufructo de

dicho patrimonio a favor de una fundación de nueva creación cuyo fin sería el financiar mediante donativos en dinero la labor de otras entidades sin ánimo de lucro acogidas a la Ley 49/2002 y que lleven a cabo obras de carácter benéfico-social. En definitiva, la fundación no realizará las actividades benéfico-sociales directamente, sino indirectamente mediante otras entidades sin ánimo de lucro.

Sin embargo, tal interpretación ha venido experimentando cambios en consultas recientes, como, por ejemplo, la CV 2501-21. En ella la entidad consultante es una fundación de carácter benéfico-docente acogida al régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002. Esta entidad se dedica a la enseñanza y ostenta la titularidad de varios centros educativos, de los cuales uno se plantea organizar durante el curso escolar 2020-2021 distintas campañas solidarias con el fin de recoger donativos a través de una plataforma, para después destinarlos a diferentes entidades como organizaciones no gubernamentales, fundaciones o parroquias. La respuesta dada por la DGT considera que, con carácter general, debe ser la propia fundación beneficiaria del régimen especial quien realice, directamente, las actividades de interés general.

No obstante, este criterio debe matizarse en el supuesto en el que la fundación no realice directamente la actividad fundacional sino de forma indirecta, pero se cumplan simultáneamente dos circunstancias: **(i) que dicha actividad se realice a través de otras entidades a las que igualmente les resulte de aplicación la Ley 49/2002 y, (ii) que la primera no efectúe una mera traslación de fondos a estas segundas, sino que lleve a cabo una labor activa de seguimiento y control en la ejecución de proyectos y en el destino concreto de los fondos aportados.**

Por tanto, aun cuando la fundación consultante no destinara sus fondos de forma directa a la realización de actividades que persiguen fines de interés general, se consideraría que se cumplen las condiciones anteriormente señaladas, mediante el destino de los fondos a otras entidades que también se encuentren acogidas a lo previsto en la Ley 49/2002, y siempre que se efectúe una labor de seguimiento y control activo en los proyectos seleccionados.

En relación con este aspecto, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 769/2015) permitió obtener una base para la interpretación comentada por la DGT, ya que hubo un

cambio de criterio sobre este requisito a raíz de la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 1 de octubre de 2015 (rec. núm. 487/2012 [NFJ060014])²².

El supuesto de hecho se plantea respecto una entidad española sin ánimo de lucro, FX, con el objetivo de buscar mejorar la calidad de vida de las personas más desfavorecidas a través de proyectos llevados a cabo en América Latina y de África Subsahariana²³ y en áreas de educación, salud, entre otros. Para ello y tal como expresa en su memoria, la entidad trabaja en estrecha colaboración con organizaciones benéficas y sin ánimo de lucro en varios y cada uno de los países en los que desea alcanzar su objetivo. Según la sentencia y la conclusión dada por el TEAC, se entiende alcanzado de manera indirecta el objetivo del art. 3 Ley 49/2002 cuando tales entidades colaboradoras reciben el capital de la fundación y a su vez estas cumplen con los fines para los que se le ha donado dicho presupuesto.

Si bien es cierto que la normativa no expresa el modo de consecución del interés general para el que ha sido creado, ya sea modo directo o indirecto, la interpretación que realiza la Administración se centra en la obligación de alcanzar y vigilar la consecución de los objetivos generales de la entidad, siendo necesario analizar cada caso concreto.

3.3. El denominado "test de equivalencia" a las entidades sin fines lucrativos extranjeras. Las propuestas de la Unión Europea y de la OCDE.

Expuestos los requisitos que deben reunir las ESFL para que les resulte de aplicación el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, conviene recordar el concepto conocido como "test de equivalencia" a efectos de considerar que las ESFL cumplen los mencionados requisitos. Se trata de una práctica traída a cuenta en los argumentos del TJUE en los asuntos comentados anteriormente. El término se refiere a la labor de llevar a cabo un procedimiento sobre una entidad no residente con el fin de determinar si esta

²² Hidalgo, G. S.-A. (2017). Los fines de la Ley 49/2002 pueden cumplirse de forma directa o indirecta. Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 769/2015). Análisis jurisprudencial y doctrinal. Recuperado el 15 de mayo de 2023

²³ Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 769/2015). <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/NFJ063850.pdf> Consultado el 22 de junio de 2023. Pág. 9.

cumple con las condiciones para aplicar el régimen especial de incentivos fiscales al mecenazgo recogidas en la normativa nacional²⁴.

En la Sentencia del TJUE del asunto *Centro di Musicologia Walter Stauffer* se argumenta lo siguiente y permite apreciar dicho procedimiento: “cuando una fundación cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, cuestión que ha de ser apreciada por las autoridades nacionales de ese Estado, incluidos los órganos jurisdiccionales, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecida en su territorio”.

Así mismo, el propio TJUE matiza que la situación de comparabilidad no se debe llevar a cabo en sentido estricto, es decir una absoluta identidad, sino que se debe hallar en una situación objetivamente equiparable, por ello las autoridades deben interpretar y analizar las características que reúnen las ESFL en cuestión.

En nuestro ordenamiento se ha podido apreciar la actuación de las instituciones frente a fundaciones extranjeras de utilidad pública reconocidas en otro Estado miembro de la Unión Europea. Tras varias negativas en procedimientos previos donde se solicitaba la rectificación de la tributación y la devolución de cantidades indebidamente ingresadas por entidades no residentes, los asuntos llegados ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid permiten contemplar dicha prueba de comparabilidad²⁵. Tras analizar la normativa española frente a la del Estado miembro con quién suscita el conflicto, el citado Tribunal declaraba la vulneración del derecho a la libre circulación de capitales dentro de la Unión Europea al no concurrir ninguna circunstancia que justificase la existencia de un trato desigual por razón del Estado de residencia de las fundaciones.

Es evidente el desarrollo de medidas para reforzar el control en materia tributaria y dotar mayor seguridad jurídica para las entidades no residentes y los donantes, con el fin de verificar el cumplimiento de los requisitos de la Ley 49/2002. Sin embargo, resulta complejo llevar a cabo la comparabilidad de las legislaciones para determinar el

²⁴ Ribas, S. L. (2014). Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos. (153/2014), 250-251. Consultado el 03 de mayo de 2023.

²⁵ A modo de ejemplo, puede consultarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 18 de marzo de 2015; la sentencia núm. 418/2015.

cumplimiento de los requisitos fiscales y determinar que se hallan en una situación comparable, ya que la competencia radica en cada Estado miembro. Ello deriva en la existencia de una diversidad de procedimientos, legislaciones y aspectos a aplicar por cada uno de los Estados de origen de cada entidad extranjera.

En este contexto y ante la falta de información en los propios Estados miembros sobre las legislaciones fiscales sobre las implicaciones de las transacciones fronterizas de las entidades sin ánimo de lucro, en la Unión Europea se hace necesario adoptar medidas para otorgar un respaldo a una creciente participación en la filantropía transfronteriza. Así, en el 2012 se presentó la propuesta del Estatuto de la Fundación Europea²⁶, mediante el cual se crearía la figura de la fundación europea. Una forma jurídica para las entidades que lleven a cabo sus actividades en más de un Estado miembro, con un carácter opcional para los Estados, que no pretendía reemplazar a las normativas nacionales, más bien buscaba coexistir con ellas, pudiendo optar por esta figura desde su constitución o convertirse posteriormente.

El objetivo final consistía en la aplicación del principio de no discriminación, donde las entidades creadas bajo la figura de la fundación europea y sus donantes tendrían las mismas ventajas fiscales que las nacionales²⁷, reduciendo las cargas administrativas en las que incurrían las entidades para el acceso a tales incentivos. Sin embargo, a finales del año 2014, la Comisión Europea retiró la propuesta al no alcanzar la unanimidad y consenso entre los Estados miembros, concluyendo en un fracaso.

Compartimos la perspectiva dada por la autora SOTO BERNABEU (2022; 165) sobre la necesidad de adoptar medidas y soluciones globales para problemas globales, cómo es el caso de las ESFL que desarrollan actividades en varias jurisdicciones con sus respectivas normativas nacionales.

En vista de ello, en el año 2020 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó un documento bajo el título de *Taxation and Philanthropy*, con el propósito de dar una visión global del importante rol adquirido por la participación privada de las entidades para la consecución de intereses generales. Así,

²⁶ Propuesta de REGLAMENTO DEL CONSEJO por el que se aprueba el Estatuto de la Fundación Europea (FE). COM/2012/035 final - 2012/0022 (APP).

²⁷ Artículo 50 y 51, Capítulo VIII del Estatuto de la Fundación Europea (FE).

también busca otorgar una perspectiva global de la situación de los incentivos fiscales regulados en los países miembros de la OCDE y de otros participantes, para conocer el grado de información respecto a esta materia. Sobre esta base, elabora recomendaciones para impulsar una perspectiva internacional en la aplicación de los diferentes incentivos fiscales a la filantropía.

La OCDE, en la introducción del informe, explica la complejidad en la determinación de un concepto único y universal para la filantropía, ya que cada país posee su propia historia política, social y económica. Sin embargo, existen características comunes en las diferentes legislaciones para establecer una concepción básica como la generosidad, la voluntariedad del aportante, participación privada en consecución de intereses de terceros.

Así, las primeras recomendaciones elaboradas están dirigidas a los incentivos fiscales aplicables a los donantes, donde la OCDE sugiere la modificación de las legislaciones para reconocer deducciones sobre las cuotas de los impuestos correspondientes en lugar de reducciones en la base imponible, para garantizar una proporcionalidad entre el beneficio fiscal y las donaciones realizadas.

Adicionalmente, recomienda establecer un límite porcentual máximo del importe a deducir por las donaciones realizadas para disminuir el impacto de los incentivos en los ingresos públicos. Ejemplo de ello, en el Impuesto sobre Sociedades español se ha fijado un límite a la deducción correspondiente al contribuyente por la aportación realizada del 10% de la base imponible. Junto a ello, desarrolla y sugiere implantar un proceso para incentivar la participación ciudadana en la consecución de intereses generales, donde parte de las cuotas del Impuesto sobre la renta correspondiente a cada país participativo, pueda dirigirse a entidades sin fines lucrativos enumerados por sus respectivas agencias tributarias.

En cuanto a las recomendaciones dadas por la OCDE sobre el régimen fiscal aplicado a las entidades sin ánimo de lucro y la tributación de los ingresos obtenidos, expone dos opciones para cuantificarlos, ya sea mediante una exención total o parcial de los mismos cuando estas persigan intereses generales, o la tributación total de las cantidades percibidas y pudiéndose reducir sólo el importe reinvertido en la consecución de fines generales. Considera la OCDE que la opción más adecuada para gestionar este

aspecto en las entidades sin ánimo de lucro es la exención parcial, siendo la más coherente con el objetivo principal de la entidad, la búsqueda de un interés común y siendo necesario determinar los requisitos a cumplir para calificar un ingreso exento. Esta es la opción elegida en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, en la que las actividades no exentas de las ESFL tributan al 10%.

4. TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

En el apartado anterior se ha expuesto los diferentes tipos de entidades a los que puede resultar de aplicación la Ley 49/2002 y los requisitos que estas deben cumplir. En los siguientes párrafos explicaremos la tributación de este tipo de entidades y las implicaciones fiscales que derivan de su consideración de entidades que persiguen fines de interés general. Las ESFL tienen como principal objetivo la realización de actividades para la consecución de fines de interés general como la creación de programas de ayuda para la formación profesional, la defensa de los derechos de un colectivo, el desarrollo de proyectos educativos, científicos, sanitarios, deportivos u otros.

A modo de ejemplo, una de las entidades más comunes es la fundación, una organización que, por voluntad de sus creadores, tiene afectado un patrimonio a la realización de fines de interés general y que sus beneficiarios son, según sus fines, colectivos determinados de personas (R. P. Lucena). El alcance de los intereses puede realizarse partiendo de un derecho fundamental, ya que La Constitución, en su artículo 34, reconoce "el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley". El desarrollo legislativo de este derecho se halla en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, donde se aborda y desarrolla la regulación procedimental y administrativa para la constitución de estas, dejando la regulación de los incentivos fiscales para la normativa ya mencionada, Ley 49/2002.

Relacionado con nuestro tema central, en los próximos apartados profundizaremos en los incentivos fiscales reconocidos para la ESFL en los diferentes impuestos a nivel nacional, en la imposición indirecta analizaremos el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, mientras que, en la imposición directa, explicaremos principalmente el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Desde una perspectiva local, analizaremos los incentivos fiscales previstos en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Junto a los incentivos reconocidos en cada uno de estos tributos para las entidades no lucrativas, expondremos las modificaciones propuestas en la Proposición de ley de modificación 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. Pese a que está suspendida por la disolución de las Cortes, consideramos que resulta atractivo mencionar los cambios que se pretendía introducir con la misma.

4.1 Imposición indirecta

a) Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo de carácter indirecto que grava una capacidad económica manifestada indirectamente en el consumo de bienes y servicios. Se regula en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre²⁸. En la misma regulación en su artículo 1 delimita tres tipos de operaciones gravadas: las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales; las adquisiciones intracomunitarias de bienes; y las importaciones de bienes.

La Ley 49/2002 no recoge disposiciones referentes al modo de tributación de las ESFL en el IVA. Por ello, para la determinación de su regulación acudimos a la norma general mencionada. El hecho de ser calificadas como entidades sin ánimo de lucro, no implica una situación al margen del IVA, más bien se debe atender a la definición dada por esta Ley para determinar sus obligaciones y derechos fiscales, en concreto a las “actividades empresariales o profesionales” del artículo 5.2 de la LIVA.

²⁸ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

En el artículo 5 apartado 2 la LIVA se halla la definición actividad empresarial. En concreto se determina que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. Esta definición se complementa con la dada por la propia Ley 49/2002 en su artículo 3. 3^o²⁹ determinando así su sujeción a este impuesto. Adicionalmente, el artículo 4 apartado tres expone “la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”.

De este modo, las ESFL participan en la producción y/o distribución de bienes y servicios y, aunque no lo hagan al modo tradicional de las empresas, adquieren su carácter de sujetos pasivos del impuesto siempre que obtengan una contraprestación por tales bienes y servicios, con independencia de los fines perseguidos. Cabe matizar la no sujeción a este impuesto cuando todas las entregas de bienes y prestación de servicios sean realizadas por la entidad a título gratuito (artículo 5, apartado 1, letra a³⁰).

En el artículo 20 de la LIVA podemos encontrar un listado de actividades empresariales exentas del IVA aplicable a todos tipos de ESFL, es decir, con independencia de su forma jurídica (fundaciones, asociaciones declaradas o no de utilidad pública, federaciones, etc.).

Entre otras, están exentas dentro de este tipo de actividades los siguientes ejemplos de actividades de prestación social del artículo 20. Uno. 8º LIVA desarrollados por establecimientos privados de carácter social: protección de la infancia y juventud; asistencia a la tercera edad; educación especial y asistencia a personas con discapacidad; asistencia a minorías étnicas, etc.

²⁹ A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

³⁰ a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

Por su parte, en relación con actividades deportivas, el 20.1. 13º LIVA aquellos servicios que sean prestados por las siguientes personas o entidades: entidades de Derecho Público, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español, Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

Junto a ello, en el mismo artículo, apartado 14º, se recogen una serie de actividades exentas relacionadas con actividades culturales efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social.

Para la aplicación de estas exenciones debe haber una solicitud previa por el interesado y en el apartado tres del artículo 20 se determinan los requisitos para que la Administración Tributaria considere que una ESFL pueda ser declarada como establecimiento de carácter social: las entidades deben carecer de finalidad lucrativa; los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos; los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. La norma también menciona que este último requisito no se aplicará en las prestaciones de servicios de asistencia social y deportivos.

La última modificación recogida sobre este impuesto y respecto a las ESFL se introdujo en Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, donde la disposición final tercera modifica el artículo 79 y el 91 de la LIVA. La regla 3ª del apartado tres del artículo 79 de la LIVA recoge una regla especial de determinación de la base imponible del impuesto en caso de autoconsumo y transferencia de bienes. En concreto, se presume el deterioro total de los bienes entregados a favor de las ESFL siempre que se destinen a alcanzar sus fines de interés general, derivando en una BI del autoconsumo a cero.

A su vez, en el artículo 91 de la LIVA se añade un punto cuarto en relación con los tipos impositivos reducidos, se fija un tipo del cero por ciento a las donaciones de bienes realizadas a entidades sin fines lucrativos siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen, según el artículo 3, apartado 1º de la ley

49/2002. El objetivo de esta modificación es el impulso de donaciones empresariales, en concreto de las de especie, con independencia del producto donado³¹.

En cuanto a la deducibilidad del IVA soportado, cuando la ESFL no se halle sujeta al IVA por realizar sus servicios de forma gratuita, es considerada un consumidor final y, a efectos fiscales, no podrá deducirse el IVA que haya soportado en sus actividades. Situación idéntica para las entidades que se dediquen exclusivamente a realizar actividades exentas de IVA. Según el desarrollo normativo del artículo 20 de la LIVA, no tendrán obligaciones fiscales pendientes de cumplir, de modo que no deberán repercutir el IVA y del mismo modo que no podrán deducírselo.

Sin embargo, cuando la misma entidad realice conjuntamente actividades no exentas, podría aplicarse la llamada regla de la prorrata, general o especial, según reúna los requisitos previstos en la normativa reguladora del IVA (artículos 102 a 106 de la LIVA).

En cuanto a las obligaciones a cumplir respecto a las actividades no exentas serían las siguientes: liquidación periódica de IVA mediante el modelo 303 (del 1 al 20 de abril, julio y octubre y del 1 al 30 enero). Además, deberán presentar el modelo 390 (resumen anual) del 1 al 30 de enero. Junto a ello, deberán llevar un registro del IVA repercutido y soportado y también deberán cumplir con la correspondiente obligación de emisión de facturas por los servicios prestados o entrega de bienes no exentos.

A modo de conclusión, debemos señalar que la aplicación de una exención en el IVA supone que la entidad no lucrativa puede emitir facturas sin cobrar el IVA correspondiente, y que tampoco tenga que realizar declaraciones trimestrales ni resúmenes anuales. Igualmente, esto implica que tiene la consideración de consumidor final, por lo que no podrá deducirse el IVA soportado en sus compras ni en los servicios que reciba.

En definitiva, los beneficiarios de la exención son los sujetos que van a recibir los servicios de la ESFL porque sobre los mismos no pagarán IVA. Sin embargo, para la entidad supone soportar un IVA por los servicios y bienes adquiridos, sin que sean

³¹ [IVA a tipo cero en donaciones a entidades sin fines lucrativos \(ceconsulting.es\)](https://ceconsulting.es) Consultado el 22 de junio de 2023.

deducibles y suponiendo mayor coste para la misma. Con la última modificación introducida en la ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, la introducción del nuevo tipo impositivo 0% y la presunción del deterioro total de los bienes entregados a favor de las ESFL para la base imponible del impuesto en caso de autoconsumo y transferencia de bienes, reduciría este inconveniente y no sería un obstáculo para las empresas el querer donar bienes a las ESFL. Anteriormente, se consideraban autoconsumo las donaciones hechas a las ESFL, debiendo ingresar el IVA en Hacienda por esa operación. Tras el cambio, pueden donar bienes de todo tipo siendo la base imponible del autoconsumo externo de bienes, derivado de la donación, cero. Consideramos que, de este modo, se está impulsando a las empresas a canalizar sus excedentes de productos, beneficiando a las entidades del sector social.

b) Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, está regulado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, LITPAJD). Según lo establecido en su artículo 1, se trata de un tributo que grava las transmisiones patrimoniales onerosas de cualquier tipo de bien o derecho inter vivos, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados notariales, administrativos o mercantiles.

En el artículo 45.1.A.b de la LITPAJD se establece la exención de todas las operaciones realizadas por las ESFL a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley y a las entidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado. Dicha exención se aplica a las tres modalidades que grava el impuesto.

Del mismo modo, en el artículo 89 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo³², determina la forma en la que se debe proceder a la necesaria acreditación del derecho a la

³² Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

exención³³. Así, las ESFL deben proceder a la presentación de la autoliquidación del impuesto, mediante el modelo 600, y adjuntar a dicha declaración una copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible regulado en el artículo 4 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre³⁴.

Para finalizar estos apartados relativos a la imposición indirecta de las ESFL debemos precisar que la imposición indirecta de las fundaciones se determinaría según lo explicado en los párrafos previos, concluyendo que el gravamen a través del IVA se basa en el hecho imponible realizado y no en base al tipo de entidad o sujeto en cuestión (Garrido 171). Mientras que en el ITPAJD el gravamen o no será determinado por el tipo de entidad que realice el hecho imponible, estando exentas las operaciones llevadas a cabo por las ESFL.

4.2 Imposición directa

a) Impuesto sobre Sociedades

La propia Ley 49/2002, en su exposición de motivos, expresa la tributación de las ESFL por el Impuesto sobre Sociedades como uno de los tres pilares a tratar en dicha ley. Los otros dos “pilares” a los que se refiere la Ley 49/2002 son el concepto de ESFL que contiene la Ley y su fiscalidad en materia de tributos locales, siendo estos tratados en los siguientes apartados.

El Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) se define como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Este impuesto, junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), constituye unas de las bases fundamentales

³³ A estos efectos, téngase en cuenta que el artículo 90 recoge la acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas.

³⁴ 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.

de nuestro sistema tributario, sometiendo a tributación la obtención de renta como directa manifestación de capacidad económica.

Las ESFL son entidades con personalidad jurídica propia, que se caracterizan por ser organizaciones sin ánimo de lucro y pueden revestir diversas formas expresadas en la Ley 49/2002. De este modo, son sujetos pasivos de este impuesto por la realización del hecho imponible del artículo 4 de la LIS: “constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”. Junto a ello, debemos tener en cuenta que el artículo 9.2 de la LIS reconoce exención parcial para las entidades previstas en el título II de la Ley 49/2002, es decir, de las entidades no lucrativas que reúnan los requisitos expuestos en este trabajo. Esta regulación posee un carácter subsidiario respecto del régimen especial de la Ley 49/2002³⁵.

Como hemos expresado en apartados anteriores, cuando las entidades cumplan con lo expuesto en el ámbito subjetivo y los requisitos desarrollados de la Ley 49/2002, estas pueden optar por aplicar el régimen especial o régimen de las entidades parcialmente exentas del IS, según lo previsto en el artículo 14 de la Ley 49/2002. Este segundo régimen también resulta de aplicación a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002; las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, entre otros sujetos mencionados en el artículo 9 apartado 3 de la LIS.

Tal y como se establece en el artículo 1.1 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades que opten por régimen fiscal especial establecido en el Título II deben comunicar la Administración tributaria su opción a través de la correspondiente declaración censal (Modelo 036).³⁶

Así, el artículo 14 de la Ley 49/2002 dispone que la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, mientras

³⁵ El artículo 5 de la Ley 49/2002 señala que las ESFL aplicarán las normas del Impuesto sobre Sociedades en todo lo no previsto en ella en materia de este Impuesto.

³⁶ En el modelo 036 deben marcar la casilla [135] de la página 1 y las casillas [651] y [653] de la página 6 de dicho modelo. Impuesto sobre Sociedades, estas entidades para comunicar que han optado por dicho régimen en el periodo impositivo de declaración, deberán marcar la casilla [00001] «Entidad sin ánimo de lucro acogida régimen fiscal Título II Ley 49/2002» de la página 1 del modelo 200.

no se renuncie a su aplicación en la forma que se determine reglamentariamente. Aquellas entidades que no hayan optado por aplicar el régimen fiscal especial aplicarán el régimen de las entidades parcialmente exentas del artículo 9.3 de la LIS.

1. Régimen especial regulado en la Ley 49/2002

Hay dos grandes ventajas previstas en la Ley 49/2002 en relación con el Impuesto sobre Sociedades que se refieren a la exención total de ciertas rentas y a la exención de determinadas explotaciones económicas.

Por un lado, en el artículo 6 de la citada norma se recoge un listado de rentas exentas cuando sean obtenidas por ESFL y cumplan los requisitos del artículo 3 ya analizados anteriormente.

En primer lugar, se consideran exentas las rentas derivadas de los donativos y donaciones para colaborar en los fines de la entidad, aportaciones en concepto de dotación patrimonial, y las ayudas económicas procedentes de convenios de colaboración empresarial y de contratos de patrocinio publicitario. También se consideran exentas las cuotas de asociados, colaboradores o benefactores que no generen el derecho a percibir prestación de una actividad económica no exenta y las subvenciones, salvo que financien explotaciones económicas no exentas.

En segundo lugar, se declara la exención de 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. También 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. Igualmente se declaran exentas las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7, detallado en el siguiente párrafo. Finalmente, se declaran 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 que acabamos de mencionar.

Por otro lado, en el artículo 7 se regula la exención de determinadas explotaciones económicas cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. El listado en el que se detallan las explotaciones económicas exentas contiene

una enumeración de carácter exhaustivo y cerrado, de las que destacamos las siguientes siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

→ Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia e inclusión sociales que se indican en el apartado, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte. A modo de ejemplo, puede señalarse la protección de la infancia y de la juventud; la asistencia a la tercera edad; la cooperación para el desarrollo; o la inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

A modo informativo, mediante la nueva proposición de modificación se pretendía añadir el apartado ñ) Acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social, buscando ampliar así el listado recogido en el primer punto del artículo 7.

→ Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico. Mediante la nueva proposición no aprobada se intentó añadir a este tercer punto la siguiente información para complementar la regulación “*siempre y cuando se trate de actividades definidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*”. Así buscaba ampliar el listado de actividades de I+D que pueden acceder a tal exención siempre que se ajusten a las definiciones y requisitos del artículo 35 de la LIS.

→ Las de enseñanza y formación profesional en todos los niveles y grados del sistema educativo, como las indicadas en el apartado séptimo: las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial entre otros.

En este punto, la nueva proposición intentó ampliar la exención a la formación profesional de altas capacidades.

→ En este artículo, también se menciona la exención de las actividades de carácter meramente auxiliar o complementario tanto de las explotaciones económicas exentas como de actividades –distintas de explotaciones económicas– realizadas en cumplimiento

de los fines de la entidad, siempre que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas no supere el 20% de los ingresos totales de la entidad.

→ Las consideradas de escasa relevancia, definidas como aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

En cuanto a la determinación de la base imponible (BI) del IS, el artículo 8.1 de la Ley 49/2002 establece que solo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, es decir, aquellas explotaciones no incluidas en el artículo 7 de la Ley. La BI se determinará restando los gastos correspondientes y permitidos por la Ley, en concreto el artículo 8.2 de la propia ley establece aquellos no deducibles para las entidades acogidas a la Ley de Mecenazgo. Y a su vez, en el propio artículo remite a un listado de gastos los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades (artículos 14 y 15 de la LIS).

En cuanto al tipo de gravamen aplicable en el régimen especial, la tributación es reducida al tipo del 10% (artículo 10 de la Ley 49/2002) para las rentas no exentas porque se han obtenido en un marco ajeno a la finalidad estatutaria.

2. Régimen de entidades parcialmente exentas de la Ley 27/2014

El régimen de entidades parcialmente exentas previsto en los artículos 109 y siguientes de la LIS, según el artículo 9.3 de dicha norma, resulta de aplicación a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnen los requisitos de la Ley 49/2002; a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; a los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores; a 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; a 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; y a las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.

Como se ha explicado en párrafos anteriores, en ambas modalidades las entidades tienen la obligación de declarar las rentas exentas y no exentas. En relación a las ESFL que aplican el régimen de las entidades parcialmente exentas, debemos tener en cuenta

que no todas tendrán obligación de declarar, ya que las entidades acogidas al régimen de las entidades parcialmente exentas no tendrán que hacerlo si sus ingresos totales no superan 75.000 euros anuales, si los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superan 2.000 euros anuales y si todas las rentas no exentas que obtengan están sometidas a retención (artículo 124.3 de la LIS).

En el artículo 110 de la LIS se determina que están exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyen su objeto o finalidad específica (cuotas de socio, subvenciones para financiar la actividad, etc.), pero nunca las procedentes de explotaciones económicas. También se declaran exentas las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título gratuito (herencia o donación) y las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes. En todos los supuestos se exige que sean rentas que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

En cuanto a la forma de determinación de la base imponible, en el artículo 111 se establece que esta se determinará por las rentas derivadas de la adquisición y transmisión onerosa cuando no reviertan en el objeto social de la entidad, las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas no exentas. A este respecto, debe tenerse en cuenta que no serán deducibles, además de los gastos enumerados en el artículo 15 de la LIS, los gastos especificados en el propio artículo 111 de la misma ley.

En el artículo 29 de la LIS expresa que el tipo impositivo general aplicable a las entidades de este régimen es el tipo general del 25%. Este porcentaje se reduce a un 23%, a partir de 1 de enero de 2023, para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros. Y, desde esa misma fecha, será de un 15% para entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente. A este respecto, debe tenerse en cuenta que las ESFL caben en el concepto de actividad económica mencionado en el artículo 5 de la LIS, ya que hay

una ordenación por cuenta propia de medios humanos y de producción para proporcionar un servicio o bien³⁷.

Expuestos los regímenes al que puede optar las ESFL, las obligaciones fiscales de las mismas consisten en la declaración del IS, la cual se presenta a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo (artículo 124.1 de la LIS). Concretamente, el período de declaración será del día 1 al día 25 del mes de julio, siempre que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural. La declaración simplificada se realiza mediante el modelo 201, mientras que para el resto de los casos se emplea el modelo 200.

b) Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en este. Se trata de un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste y que se regula en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

A efectos de determinar la tributación de las ESFL no residentes en territorio español, debemos tener en cuenta que el artículo 5 de la Ley 49/2002 se determina que en el caso de las entidades a que se refieren las letras f) y g) del artículo 2 de dicha Ley, se aplicará lo dispuesto en los capítulos II y III de la Ley 49/2002. Para ello, las referencias del IS se entienden realizadas al IRNR, siendo el TRLIRNR aplicable en todo lo no previsto.

1. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Una ESFL extranjera no residente en España, que tenga un establecimiento permanente situado en nuestro país, será contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR), debido a que sus rentas han sido obtenidas en

³⁷ 1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios

territorio español por una entidad sin residencia fiscal en territorio español (artículo 8.1 de la LIS³⁸).

Se entiende que se opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando el sujeto no residente, de forma continuada o habitual, disponga de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad (artículo 13.1 a) del TRLIRNR). Según el artículo 15.1 del TRLIRNR las entidades extranjeras tributarán por la totalidad de la renta del establecimiento permanente independientemente del lugar de obtención. De este modo, según el artículo 18 de dicha normativa, la base imponible será determinada según las disposiciones de la LIS explicadas en el anterior apartado y con las disposiciones del mismo artículo.

De este modo, las ESFL no nacionales que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que cumplan con los requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, pueden optar por aplicación de los beneficios fiscales mencionados en la misma, como la exención de las rentas obtenidas mediante el establecimiento cuando estén entre las mencionadas en los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 y la tributación por las explotaciones económicas no exentas a un tipo de gravamen del 10%.

2. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

En cambio, en el caso de hallarnos ante una ESFL extranjera sin establecimiento permanente y obtenga rentas en territorio nacional, nos hallamos ante un contribuyente del Impuesto sobre Renta de No Residentes que tributa sin establecimiento permanente y, según los criterios del artículo 15.1 del TRLIRNR³⁹ tributarán de forma separada por

³⁸ Artículo 8. Residencia y domicilio fiscal. 1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

³⁹ Sean realizados en territorio español excepto rendimientos derivados de instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición. No obstante, lo anterior, no se considerarán rendimientos obtenidos en territorio español los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos gastos accesorios y comisiones de mediación. Se trate de prestaciones de servicios utilizados en territorio español. Cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, a no ser que se de alguna de las exenciones mencionadas en el artículo 14 de la misma ley.

La situación anterior a la modificación Ley 14/2021, de 11 de octubre no recogía a las entidades extranjeras sin establecimientos permanente entre los beneficiarios del artículo 2 de la Ley 49/2002, no pudiendo beneficiarse de exenciones del artículo 6 de dicha Ley, así se consideraba un contribuyente del IRNR sin la posibilidad de acogerse al régimen fiscal para las entidades sin ánimo de lucro.

Esta situación ha cambiado con tal modificación, ya que el apartado g) del artículo 2 de la Ley 49/2002⁴⁰ sí permite a ESFL extranjeras sin establecimiento permanente la opción de regirse por tal régimen. De este modo y según lo comentado en el apartado 2.1 de este trabajo sobre la Ley 49/2002, de 23 de diciembre y modificación Ley 14/2021, de 11 de octubre, la introducción de estos dos nuevos apartados en el artículo 2 y de la modificación del artículo 5, conllevan que los incentivos fiscales sean aplicables a las entidades sin fines lucrativos no residentes en España, operen en territorio español con o sin establecimiento permanente. Así también recordamos que dicho cambio se amplía para brindar el trato igualitario a las entidades de Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero no aplicaría a los terceros Estados.

4.3 Tributación local

En este apartado nos centraremos en la tributación de las ESFL respecto a dos impuestos locales, como es el de IAE y el IBI regulado en 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.

a. Impuesto de Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas, en adelante IAE, es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en un

⁴⁰ g) Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores.

Quedarán excluidas aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

local determinado. Se considera actividad profesional cuando haya ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, siendo la misma definición para cuando se explica el IVA.

El primer tipo de exención reconocido en este impuesto se halla en el artículo 15 de la Ley 49/2002, en el que se establece que están exentas del IAE las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la LIS. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta (modelo 036 o 037) en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad. La exención del IAE afectará, en principio, exclusivamente a todas las explotaciones económicas exentas del IS desarrolladas por las entidades sin fin de lucro.

Además, se debe hacer referencia a un conjunto de exenciones que se encuentran recogidas en el artículo 82 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

De manera general, la exención se aplica en los dos primeros periodos impositivos de los sujetos pasivos en caso de inicio de la actividad. También sobre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades con cifra neta de negocios inferior a 1 millón de euros⁴¹, para la determinación de esta cifra se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas del sujeto pasivo.

Más concretamente, respecto a las ESFL, la norma menciona las siguientes entidades exentas:

- Las fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados sin ánimo de lucro y en régimen de concierto educativo y cumplan los límites del propio artículo en apartado c letra e).
- Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera

⁴¹ El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 35 del Código de Comercio.

persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento

b. Impuesto sobre bienes inmuebles

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles cuyo pago tiene carácter anual y grava la titularidad de un derecho de superficie, de usufructo, de propiedad y concesiones Administrativas sobre bienes inmuebles ya sean rústicos o urbanos.

La primera exención reconocida se detalla en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 establece la exención los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del IS. Es decir, estarán exentas siempre que estén afectos a explotaciones económicas exentas en el IS.

La segunda exención se determina según el artículo 62 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Entre los bienes inmuebles exentos se hallan los de la Iglesia Católica, entre otras confesiones; los de la Cruz Roja Española, etc. Asimismo, previa solicitud, según el art. 62.2 estarán exentos los bienes inmuebles destinados a enseñanza por centros docentes del sistema concertado en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada, etc. En concreto, los bienes inmuebles de las fundaciones destinados a las actividades de sus estatutos, con excepción de los bienes afectados a actividades no exentas.

Mediante la nueva proposición de modificación, se pretendía modificar la Disposición adicional novena relativa al régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, añadiendo la siguiente información:

“A los efectos previstos en el artículo 15, apartado 1, estarán exentos los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de ministros de culto, los locales destinados a oficinas de las iglesias, confesiones y comunidades religiosas y los centros de enseñanza destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan exclusivamente enseñanzas para dicha formación”.

A nuestro modo de ver, este cambio podría suponer un efecto negativo en los ingresos de los municipios, se incumpliría la previsión del art. 9.2 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, que obliga a que las normas por las que se establezcan beneficios fiscales en sus tributos “determinarán las fórmulas de compensación que procedan”⁴².

5. CONCLUSIONES

En este trabajo se ha podido apreciar los avances experimentados en el régimen fiscal de las ESFL mediante los últimos cambios introducidos en la legislación Ley 49/2002. Es evidente el “gran paso” conseguido a través de la más reciente modificación Ley 14/2021, de 11 de octubre, la cuál permite acceder a las entidades no nacionales a los beneficios fiscales en las mismas circunstancias que las nacionales.

En primer lugar, las sentencias dictadas por el TJUE sobre los casos de *Centro di Musicología y Persche* han sido fundamentales para poner de manifiesto el trato discriminatorio en la fiscalidad sobre las rentas de ESFL situadas en otro Estado miembro y de las donaciones a favor de estas instituciones. Las resoluciones alcanzadas en las mismas han supuesto un punto de partida para la adaptación de las normativas internas de los Estados miembros de la UE en aras de garantizar la libertad fundamental sobre el libre movimiento de pagos y capitales.

En nuestra legislación se ha producido dicha adaptación hace apenas dos años con la modificación Ley 14/2021, de 11 de octubre, pese a que la Comisión Europea lo solicitó en noviembre del 2015. Es evidente el retraso en el cumplimiento de esta solicitud, si bien previa dicha modificación, el TSJM ha dictado diversas sentencias en las que ha puesto de manifiesto una interpretación semejante⁴³ a las dadas en los asuntos planteados ante el TJUE.

La modificación introducida en la Ley 49/2002 afecta al ámbito subjetivo de las ESFL regulado en su artículo segundo, en concreto, la nueva redacción normativa añade

⁴² Fernández, J. M. (15 de mayo de 2023). *Cinco días*. Consultado 22 de junio de 2023, de <https://cincodias.elpais.com/opinion/2023-05-15/un-paso-mas-en-la-ley-del-mecenazgo.html>

⁴³ A modo de ejemplo, puede consultarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 18 de marzo de 2015; la sentencia núm. 418/2015.

las letras f) y g), las cuáles permiten la equiparación de entidades extranjeras que operen con o sin establecimiento en España con aquellas nacionales.

Creemos que el objetivo principal perseguido con esta modificación se ha cumplido parcialmente, precisamente por la propia redacción de los apartados. Cuando el apartado f) expresa que “las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente...”, no genera limitaciones sobre las nuevas entidades que pueden optar por la regulación especial para las ESFL nacionales, ya que no se limita únicamente a aquellas de procedencia de la UE o el EEE. En cambio, el apartado g) “*Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo... sin establecimiento permanente en territorio español...*” sí limita la aplicación del régimen especial español a aquellas procedentes de la UE o EEE.

Observamos cómo la introducción de ambos apartados pretende cumplir con las exigencias que derivan de la libertad fundamental de circulación de capitales regulada en el art. 63 TFUE, no obstante, la redacción del segundo apartado no resulta eficaz para ello. Ocasionando una clara limitación para las entidades sin establecimiento permanente de cuya procedencia no sean las que mencionan, cuando la regulación europea específica que dicha libertad también debe garantizarse también respecto a terceros países.

Un segundo aspecto para valorar y relacionado con esta modificación, consiste en las labores de comparabilidad a efectuar por las autoridades para determinar la analogía de las entidades extranjeras con las ESFL nacionales y así determinar el cumplimiento de los requisitos. Realmente, este panorama genera una actividad burocrática elevada, ya que dicha evaluación se deberá realizar con cada normativa de cada Estado en el que ejerza su actividad dicha entidad.

Si bien en la anterior regulación, en concreto para las fundaciones extranjeras, se exigía la inscripción en el Registro de Fundaciones como mecanismo para el acceso a los incentivos fiscales y suponía una discriminación para aquellas que no tenían un vínculo territorial, sí permitía un control más sistematizado y en comparación, menos complejo. Actualmente y ante la falta de desarrollo legislativo sobre mecanismos frente a las entidades no nacionales, pueden llegar a existir una diversidad de procedimientos,

legislaciones y aspectos a valorar por cada uno de los Estados de origen de los ingresos de cada entidad extranjera.

En tercer lugar, en numerosas ocasiones, el régimen fiscal de la Ley 49/2002 para las entidades no lucrativas y beneficiarias del mecenazgo ha sido considerado como una materia necesaria y pendiente de reformar para incentivar la participación privada en alcance de intereses generales. Sin embargo, aún no se ha conseguido aprobar una Ley de Mecenazgo más completa para estas entidades del Tercer sector.

Lamentablemente, la más reciente propuesta presentada por Grupo Parlamentario Plural se ha visto paralizada por la disolución de las Cortes y el adelanto de las elecciones generales. A pesar de ello, destacamos la intención realista de cambiar varios aspectos fiscales más acordes a la realidad. Ejemplo de ello, respecto al requisito sobre el carácter irrevocable, puro y simple de las donaciones, siendo este un requerimiento condicionante y nada beneficioso para los donantes ni para las entidades receptoras. Mediante la propuesta decaída se permitía recibir una contraprestación simbólica dentro de unos límites cuantitativos, sin que ello altere e impida el acceso a los incentivos fiscales.

Resultaría positivo este cambio y consideramos que debería tenerse muy presente para futuras propuestas, debido a que lograría incentivar la colaboración en este sector y, a su vez, se lograría mejorar el nivel participativo nacional, ya que en comparación a los países vecinos nos hallamos en unos porcentajes mínimos.

En último lugar y en referencia a la actual tributación de las ESFL, nos hemos centrado en la imposición directa (IS y IRNR) e indirecta (IVA e ITPAJD).

Respecto a la tributación en el IVA, su sujeción al impuesto o no se determina por la condición de empresario⁴⁴ y no por el hecho de ser una entidad sin ánimo de lucro. La incorporación de un tipo impositivo reducido del 0 % para las donaciones y la determinación de una base imponible cero en caso de autoconsumo externo de bienes, ha supuesto para las entidades una mejora en su condición de contribuyente. De modo que se elimina un obstáculo para incentivar las donaciones, beneficiándose ambas partes y no sólo los que reciben el servicio prestado.

⁴⁴ Artículo 5 LIVA

En cuanto al ITPAJD, las exenciones reconocidas se aplican según el carácter subjetivo de la entidad, estando exentas todas las operaciones gravadas por este impuesto cuando se trate de entidades que reúnan los requisitos para ser calificada como no lucrativa según la Ley 49/2002.

Hemos analizado que en la tributación de las entidades en el IS se podrá aplicar el régimen especial, según cumplan los requisitos desarrollados de la Ley 49/2002 y opten expresamente por él, quedando vinculadas a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, mientras no renuncie a ella. O bien, el régimen de las entidades parcialmente exentas del IS cuando no reúnan los requisitos o cuando no opten por dicho régimen.

Compartimos la opinión dada por el autor CENCERRADO MILLÁN (2022; 42-45) respecto a las implicaciones de un régimen u otro y la necesaria reforma respecto a la real libertad de elección para un tipo en concreto de ESFL, la asociación. Debido a que, frente a una fundación, la asociación debe ser declarada de utilidad pública, proceso no inmediato y el cual supone no poder disfrutar del régimen en el periodo impositivo que se cree. El régimen parcial exento es obligatorio para las asociaciones que no sean incluidas en el Título II de la Ley 49/2002, según el artículo 109 LIS que remite al 9.3 LIS. De este modo, este tipo concreto de entidad y mientras no sea declarada de utilidad pública, no podrá acceder al régimen fiscal especial ni elegir tributar por el régimen general del IS, pese a que este último puede ser más ventajoso para la entidad.

En vista de todo lo expuesto y las modificaciones comentadas, la normativa aplicable a las ESFL ha conseguido avanzar significativamente respecto a las entidades extranjeras con el fin de proporcionarles un trato no discriminatorio respecto a su origen cuando este es de la UE o el EEE. Aunque, estimamos que es preciso modificar este ámbito respecto a las entidades de terceros países. Así también, consideramos la necesaria fomentación por parte de las Administraciones públicas para impulsar la participación privada en la consecución de intereses generales.

BIBLIOGRAFÍA

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. «Necesaria reforma del régimen de entidades parcialmente exentas aplicable a las asociaciones.» 2022. Nueva fiscalidad. Número 4 octubre-diciembre 2022, p.p. 35-77.

FUNDACIÓN DELOITTE, ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDRAISING Y FUNDACIÓN. «Barómetro de entidades no lucrativas.» 2021.

GARCÍA HEREDIA, Alejandro. «Fiscalidad indirecta.» Universidad Oberta de Catalunya. s.f.

CRESPO GARRIDO, María. «Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: Pagos publicitarios y donaciones transfronterizas desde la perspectiva de la competencia fiscal perjudicial.» 2019.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo. «Los fines de la Ley 49/2002 pueden cumplirse de forma directa o indirecta. Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 769/2015).» Análisis jurisprudencial y doctrinal. 2017.

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.» Revista mensual de contabilidad y tributación. CEF núm 441. Diciembre 2019, pp. 5-40

PKF ATTEST, S.L. «Modificaciones introducidas en la Ley 49/2002.» 2022. 09 de Abril de 2023.

PLATAFORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL. «El Tercer Sector de Acción Social en 2021. Respuesta y resiliencia durante la pandemia.» Resumen Ejecutivo. 2022.

PWC TAX & LEGAL. «El mecenazgo, por fin, ¿a un paso de ser mayormente incentivado?». Newsletter de PwC Tax & Legal. Mayo 2021.

RIBAS LÓPEZ, Silvia. «Incentivos fiscales sin fronteras para fundaciones y donantes europeos.» 153/2014 (2014): 221-257.

SOTO BERNABEU, Laura. «Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España.» *Revista Crónica Tributaria*, 185 (2022): págs. 161-194.

VV.AA. RUIZ-HUERTA CARBONELL, Jesús. *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Madrid, 2022.

WEBGRAFÍA

González Bell, José. *Asuntos Legales*.
<https://www.asuntoslegales.com.co/consumidor/cuales-son-las-las-diferentes-formas-de-financiacion-que-tiene-una-entidad-sin-animo-de-lucro-2922315> Consultado el 22 de junio de 2023.

Comisión Europea. «Paquete de procedimientos por incumplimiento de noviembre: principales decisiones.»
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/memo_15_6006> Consultado el 22 de junio de 2023.

Martín Fernández, Javier. «Cincodías.»
<https://cincodias.elpais.com/opinion/2023-05-15/un-paso-mas-en-la-ley-del-mecenazgo.html> Consultado el 22 de junio de 2023.

Pérez Lucena, Ramón. *Abogado de fundaciones*. s.f.
<https://www.abogadodefundaciones.com/que-es-una-fundacion/> Consultado el 22 de junio de 2023.

Pérez Lucena, Ramón. *Abogado de fundaciones*. s.f.
<https://www.abogadodefundaciones.com/guia-practica-deducciones-fiscales-donaciones/> Consultado el 22 de junio de 2023.

Maillo González-Orus, Jerónimo. *Expansión*. s.f.
<https://www.expansion.com/diccionario-economico/libre-movimiento-de-pagos-y-capitales.html> Consultado el 22 de junio de 2023.

Coll Morales, Francisco. *Economipedia*. 1 de Marzo de 2020.
<https://economipedia.com/definiciones/fundacion.html> Consultado el 22 de junio de 2023.

Proposición de Ley de modificación 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. https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/B/BOCG-14-B-143-4.PDF Consultado el 22 de junio de 2023.