

# La tributación de las entidades sin ánimo de lucro.

---

Trabajo fin de grado

Tamara Lainez Ruiz

15/05/2013

**UNIVERSIDAD DE LAS ISLAS BALEARES**

**FACULTAD DE ECONOMIA Y EMPRESA, GADE**

**TUTORA : MARIA ANTÒNIA TRUYOLS MARTÍ**

<b>1. Introducción.....</b>	<b>3</b>
<b>2. Definición de entidades lucrativas y entidades no lucrativas. ....</b>	<b>3</b>
2.1. Las Entidades No Lucrativas (ENL) .....	3
2.2. Las Entidades Lucrativas (EL) .....	3
<b>3. Características de las entidades no lucrativas .....</b>	<b>4</b>
<b>4. El patrimonio de las ENL. ....</b>	<b>4</b>
<b>5. Responsabilidad de la administración de las entidades no lucrativas. Estados financieros básicos.....</b>	<b>5</b>
<b>6. Principales diferencias entre las entidades no lucrativas y las lucrativas .....</b>	<b>7</b>
<b>7. Normativa fiscal de las ENL.....</b>	<b>8</b>
7.1 ¿Qué régimen fiscal es el correspondiente a cada entidad? .....	9
<b>8. Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 .....</b>	<b>9</b>
8.1. Tipos de ENL según la Ley 49/2002.....	9
<b>9. Requisitos .....</b>	<b>15</b>
9.1. Perseguir fines de interés general .....	15
9.2. Destinatario de actividad.....	16
9.3. Destino de rentas e ingresos .....	16
9.4. Exigencia de que la actividad realizada por la entidad no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad específica.....	17
9.5. Gratuidad de los cargos .....	18
9.6. Destino del patrimonio en caso de disolución.....	18
9.7 Obligaciones formales.....	19
<b>10. Evolución de las entidades sin ánimo de lucro.....</b>	<b>22</b>
<b>11. Impuesto sobre sociedades.....</b>	<b>22</b>
11.1. El IS en las Entidades Acogidas al régimen fiscal Especial de la Ley de Mecenazgo... 23	
11.2. El Impuesto sobre Sociedades en las Entidades acogidas al régimen fiscal general..... 29	
11.3. Evolución en el Impuesto sobre Sociedades .....	31
<b>12. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).....</b>	<b>37</b>
<b>13. Bibliografía .....</b>	<b>43</b>

## **1. Introducción**

El objetivo de este trabajo es proporcionar una idea clara de lo que hoy en día se entiende por entidad no lucrativa, qué diferentes tipos se encuentran, las diferencias fundamentales sobre aquellas con fines lucrativos y, sobretodo, las vías tributarias que utilizan estas entidades, que, como se analizará más adelante, serán la de la Ley 49/2002 y la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En este proyecto, se recordarán conocimientos básicos de todo lo aprendido durante los cuatro cursos académicos.

Para finalizar, se expondrán claros ejemplos de dos tipos de entidades en las que verdaderamente se verán reflejadas las diferencias en términos tributarios, comparándolas la una a la otra.

La metodología empleada para realizar el proyecto vendrá dada por una primera recopilación de información, tanto a través de información académica como online y posteriormente una selección relevante y objetiva de la información para poder realizar el proyecto.

## **2. Definición de entidades lucrativas y entidades no lucrativas.**

### **2.1. Las Entidades No Lucrativas (ENL)**

Las Entidades No Lucrativas (ENL) representan una parte significativa de la economía de un país. Se definen como aquella unidad que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y de aportación, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada, principalmente de beneficio social.

### **2.2. Las Entidades Lucrativas (EL)**

Son aquellas unidades identificables que realizan actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros conducidos y administrados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de lucro de la entidad siendo su principal atributo la intención de resarcir y retribuir a los inversionistas su inversión, a través de reembolsos o rendimientos.

### 3. Características de las entidades no lucrativas

Se pueden destacar como fundamentales las siguientes actividades:

- Las actividades llevadas a cabo por la empresa tienen como objeto final, directa o indirectamente, fines de beneficio social.
- Obtención de recursos que no tienen contraprestaciones económicas.
- Ausencia de la figura definida del propietario de la entidad y la no búsqueda de intereses como los de las demás empresas de negocios.

### 4. El patrimonio de las ENL.

Para la contabilidad, el **patrimonio** de una empresa lo podemos definir como: el valor residual de los activos, una vez deducidos todos los pasivos.

El patrimonio de las ENL se mantiene en niveles que le permitan continuar con sus actividades para las cuales fueron creadas, pero para conseguirlo, necesitan de donaciones y de patrocinadores que les den sustento económico. Dichos entes pueden obtener beneficios propios, pero dado su objeto social, no se les permite obtener grandes niveles de beneficios, por lo que regularmente se mantienen con las aportaciones o donativos de dichos patrocinadores o asociados. Los administradores de estas propiedades están buscando continuamente, por una parte mantener su patrimonio, y por otra, incrementarlo mediante donativos o aportaciones de patrocinadores. Estas aportaciones o donativos no solamente se reciben en efectivo o activos líquidos, sino también se reciben aportaciones de activos fijos o en especie.

Se sabe que toda entidad proporciona información financiera, ya que esta es requerida por los distintos usuarios de la misma para la posterior toma de decisiones. Esta información ha de reunir una serie de cualidades para cumplir con los objetivos que se persiguen. Para una entidad sin ánimo de lucro, los usuarios de esta información contable los podríamos agrupar de la siguiente forma:

- **Patrocinadores:** proporcionan recursos que no se ven compensados de acuerdo con sus aportaciones. Éstos requerirán información como base para averiguar si

la organización ha cumplido con sus objetivos para seguir realizando sus aportaciones.

- **Acreeedores:** incluye a los empleados de la entidad y prestamistas. Ven a la entidad como una fuente de pago por el efectivo, bienes o servicios entregados.
- **Beneficiarios:** son los que reciben los beneficios de las organizaciones no lucrativas.
- **Gobierno corporativo:** son los responsables de establecer las políticas y de supervisar y evaluar a los responsables de la administración.
- **Administradores:** son los responsables de cumplir con las políticas dictadas por el órgano de gobierno de la empresa y de dirigir las actividades operativas.

## 5. Responsabilidad de la administración de las entidades no lucrativas. Estados financieros básicos.

El órgano de administración de estas empresas es responsable ante los accionistas, dueños o patrocinadores, quienes han de planear, ejecutar, evaluar y controlar las operaciones. Además, son responsables de tener en cuenta y equilibrar otro tipo de intereses, tales como los correspondientes de los proveedores, acreedores, empleados, clientes y beneficiarios, unidades gubernamentales y otros usuarios, normalmente de su competencia. La forma más habitual de rendir cuentas por parte de la administración es a través de la información financiera.

Los estados financieros básicos para una entidad sin ánimo de lucro son: el balance de situación, la cuenta de resultados y el Estado de Flujos de Efectivo (EFE).

- **Balance de situación:** muestra información relativa en una fecha determinada sobre los recursos y obligaciones de la empresa, por consiguiente, de la disponibilidad de su activo, la exigibilidad de sus pasivos, así como el patrimonio contable.
- **Estado de resultados:** para este tipo de entidades se le denomina, estado de actividades, ya que, como hemos mencionado anteriormente, dado su objeto social, estas empresas no pueden mantener un nivel de resultados elevado. Este estado financiero muestra información relativa al resultado de sus actividades en un período.
- **Estado de Flujos de Efectivo:** o también, el estado de cambios en la situación financiera, que indica información acerca de los cambios en los recursos y las

fuentes de financiación, clasificándolos por actividades de operación, inversión y financiación.

Como se puede observar, en los estados financieros a emitir no incluimos el **Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN)**, ya que no encontramos capital contable y las variaciones de su patrimonio quedan recogidas en la cuenta de resultados.

Estos estados financieros deben ser útiles para tomar decisiones de inversión o asignación de recursos a las entidades. Los principales interesados al respecto son aquéllos que realicen aportaciones, contribuciones o donaciones a la entidad. Esta información es la que tienen en cuenta los patrocinadores para asegurar su rentabilidad y así, su inversión. No obstante, esta información tiene una serie de limitaciones que han de tenerse en cuenta.

#### Limitaciones al uso de la información financiera de las entidades no lucrativas

- Los precios de venta de productos o servicios prestados pueden ser menores a su coste o sin cargo alguno al beneficiario y, por tanto, el nivel de ingresos puede no ser representativo del desarrollo de las actividades de la entidad.
- Los ingresos recibidos por la entidad con propósitos no lucrativos no compensan necesariamente a los costes para concluir sobre la eficiencia de los mismos.
- Los activos y pasivos, así como los costes y gastos de las entidades con propósitos no lucrativos que pudieran derivar de servicios de voluntarios efectuados por su cuenta, pueden no estar incluidos en las cifras de los estados financieros, así como las contribuciones en especie efectuadas por los mismos y, por tanto, éstos pueden no ser representativos de la información que dichas entidades usualmente muestran.

En definitiva, los estados financieros de las ENL, deben permitir al usuario una idea clara de su capacidad para mantener su patrimonio, proporcionar servicios y de lograr sus fines sociales a un nivel satisfactorio, de su situación financiera, de los cambios en sus recursos, en sus obligaciones y en el desempeño de la administración.

## 6. Principales diferencias entre las entidades no lucrativas y las lucrativas

### Entidades Lucrativas

En este tipo de entidades, a los socios se les denomina **accionistas**. Éstos aportan recursos a cambio de una retribución económica en forma de dividendos, aumentos de valor en su capital contable o en el reembolso de sus aportaciones. Sus expectativas se centran en maximizar el valor de sus aportaciones con la esperanza de obtener beneficios. Aportan estos recursos con el fin de obtener un rendimiento o al menos compensar, total o parcialmente su inversión.

Los recursos obtenidos de las entidades con propósitos lucrativos quedan integrados por ingresos que se obtienen por la venta de bienes o servicios, más los recursos obtenidos como aportaciones de sus accionistas, las cuales aumentan su activo neto.

En cuanto a su rentabilidad, estas organizaciones proporcionan bienes o servicios a un precio que llevan un nivel óptimo de utilidad, ya que buscan retribuir a sus accionistas mediante reembolsos o rendimientos.

El objetivo primordial de las entidades lucrativas es incrementar el valor de sus acciones.

Como último apunte, diremos que el capital contable está dividido entre capital aportado y capital ganado.

### Entidades no lucrativas

Los recursos de las entidades sin fines lucrativos quedan integrados por ingresos que se obtienen por la venta de bienes o servicios, más los recursos obtenidos como cuotas de los miembros de la empresa, donaciones y contribuciones recibidas de otras entidades, las cuales aumentan su activo neto.

En relación a su rentabilidad, las organizaciones con fines no lucrativos proporcionan bienes o servicios a precios iguales o más bajos que su costo, y, en ocasiones, sin cargo alguno. Se espera que los costes no cubiertos por la prestación de bienes o servicios se cubran con las contribuciones o donaciones obtenidas por la entidad.

El patrimonio contable se divide, atendiendo a su disponibilidad en: restringido permanentemente, temporalmente restringido, y sin restricciones.

El objetivo primordial de estas organizaciones es cumplir con el objetivo social para las cuales fueron creadas.

Aclarado entonces lo que se entiende hoy en día por entidades sin fines lucrativos (ENL) y entidades con ánimo de lucro (EL), como está compuesto su patrimonio, sus características fundamentales y sus principales diferencias, se centrará en lo que verdaderamente interesa de este trabajo que es el modo en que estas entidades tributan. Éstas lo pueden hacer a través de dos vías, la que ofrece la Ley 49/2002 y la que se detalla en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

## **7. Normativa fiscal de las ENL**

Este *tercer sector*, como así se le denomina fiscalmente, se encuentra regulado de forma tal que permite dos variantes, cuya aplicación dependerá de la forma jurídica de la entidad, así como del cumplimiento de determinados requisitos. Tales regímenes fiscales son los siguientes:

- El régimen contenido 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 y en su desarrollo reglamentario aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre que aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las Entidades sin Fines de Lucro y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo; y sólo en lo no previsto por esta normativa serán de aplicación las normas tributarias generales y, en particular, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.
- El régimen contenido en la normativa fiscal general y, en concreto, el régimen de las “entidades parcialmente exentas”, regulado en los artículos 120 a 122, por el Texto Refundido de la **Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades** aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Este régimen se sitúa en un punto intermedio en cuanto a los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, entre el establecido por la Ley de Mecenazgo, más beneficioso, y el aplicable a las personas jurídicas con ánimo de lucro, lógicamente más gravoso.



## 7.1 ¿Qué régimen fiscal es el correspondiente a cada entidad?

En el caso de la Ley 49/2002 se trata de un régimen potestativo para las entidades, es decir, las entidades que tengan derecho a acogerse al mismo pueden elegirlo o no. En caso de negativa, les será de aplicación la normativa fiscal general en el Impuesto sobre Sociedades, la de las “entidades parcialmente exentas”. Existen, por tanto, varias posibilidades respecto al régimen fiscal aplicable:

- Aquellas entidades que no cumplen los requisitos de la Ley 49/2002, y están obligadas a acogerse al régimen fiscal regulado en la normativa general, y más concretamente, en cuanto al IS, al régimen de las “entidades parcialmente exentas”.
- Las entidades que cumplen los requisitos y optan por el régimen especial recogido en la Ley del Mecenazgo.
- Las entidades que, reuniendo los requisitos establecidos por el Mecenazgo, no optan por el régimen fiscal especial, resultando de aplicación, en todo caso, la normativa general y el ya citado régimen de las “entidades parcialmente exentas”.

## 8. Las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, no define el concepto de entidad sin fin de lucro, en su lugar se limita a enumerar las entidades que se consideran sin fines lucrativos a efectos de la Ley, en consideración a la función social, actividades y características tenidas en cuenta por el legislador. Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de entidades que, cumpliendo los requisitos establecidos por la Ley 49/2002, persiguen fines de interés general y destinan a su realización sus rentas o ingresos.

### 8.1. Tipos de ENL según la Ley 49/2002

#### **Fundaciones**

La regulación de las fundaciones como institución jurídica en el Estado de las Autonomías, ha adquirido cierta complejidad por la convivencia de las normas

reguladoras de las Fundaciones de competencia estatal con las reguladoras de las Fundaciones autonómicas. Según la Ley 50/2002, son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general. La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas. Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones.

Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Deberán constar de un libro diario, de un libro de inventarios y cuentas anuales que comprenden, un balance, la cuenta de resultados y la memoria. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales cuando concurren las circunstancias que establece la Ley.

### **Asociaciones declaradas de utilidad pública**

Las asociaciones se constituyen mediante acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular.

Las asociaciones deberán inscribirse en el correspondiente Registro a los solos efectos de publicidad y de limitación de responsabilidad de los promotores.

Las asociaciones pueden realizar actividades económicas y deberán llevar una contabilidad que permita obtener una imagen fiel de su patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como de las actividades realizadas.

Las asociaciones que persigan objetivos de interés general pueden ser objeto de medidas de fomento por parte de las Administraciones públicas y obtener la declaración de utilidad pública si reúnen determinados requisitos, lo que les da acceso al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. Dichos requisitos serían los siguientes:

- Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general.
- Que su actividad no esté restringida, exclusivamente, a beneficiar a sus asalariados.
- Que las retribuciones de los miembros de los órganos de representación no sean con cargo a fondos y subvenciones públicas.

- Que cuenten con los medios y la organización adecuados para garantizar el cumplimiento de sus fines.
- Que se encuentren en funcionamiento ininterrumpido, cumpliendo todos los requisitos legales, durante los dos años anteriores a la presentación de la solicitud.

El procedimiento de declaración de utilidad pública requerirá informe favorable en todo caso del Ministerio de Hacienda. A la solicitud deberán acompañarse los siguientes documentos:

- Memoria de las actividades desarrolladas ininterrumpidamente durante los dos años precedentes.
- Cuentas anuales de los dos últimos ejercicios cerrados.
- Certificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social en las que conste que se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones.
- Copia compulsada, en su caso, del alta, en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Certificación del acuerdo de solicitar la declaración de utilidad pública.

Hay que tener en cuenta finalmente que podrán ser declaradas de utilidad pública las asociaciones deportivas y las regidas por leyes especiales que reúnan los requisitos citados anteriormente.

### **Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGD)**

Se trata de entidades de derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objetivo expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo.

La mención expresa de las ONGD por la Ley 49/2002, debe interpretarse como un reconocimiento expreso al desarrollo experimentado por las mismas y a la extensión de su campo de actuación y de su presencia social.

## Otras

Si bien las fundaciones y asociaciones son las formas jurídicas principales a través de las cuales se instrumenta la participación privada en actividades de interés general, el legislador, incluye al concepto de entidades sin fines lucrativos, a una larga serie de entidades en atención a su naturaleza, fines o a ambos conjuntamente. Estas son las más generales y comunes:

- a) Federaciones deportivas: son entidades privadas, sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica propia, cuyo ámbito de actuación se extiende al conjunto del territorio del Estado. Su estructura interna y funcionamiento se regulan a través de sus Estatutos, que deberán publicarse en el Boletín Oficial del Estado, debiendo regirse por principios democráticos y representativos. Sus recursos serán, entre otros: subvenciones concedidas por entidades públicas, donaciones, herencias, los frutos de su patrimonio, préstamos o créditos que obtengan y los beneficios que produzcan las actividades y competiciones deportivas que organicen, así como los derivados de contratos que realicen, debiendo aplicar éstos al desarrollo de su objeto social.
- b) Comités Olímpicos: es una asociación sin fin de lucro, dotada de personalidad jurídica cuyo objeto consiste en el desarrollo del movimiento olímpico y la difusión de los ideales olímpicos. En atención a este objeto, el Comité Olímpico Español es declarado de utilidad pública. Se regirá por sus propios Estatutos y Reglamentos, de acuerdo con unos principios y normas del Comité Olímpico Internacional. Tiene la misma naturaleza y ejerce funciones análogas respecto de los deportistas con discapacidades físicas, sensoriales, psíquicas y cerebrales.
- c) Cruz Roja Española: El ordenamiento jurídico español la configura como una institución humanitaria de carácter voluntario y de interés público, que desarrolla su actividad como auxiliar y colaboradora de las Administraciones públicas, bajo la protección del Estado español ejercida a través del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Se ajustará a lo previsto en los convenios internacionales sobre la materia en los que España sea parte, a la legislación que le sea aplicable y a las propias normas internas. Tiene personalidad jurídica propia y plena capacidad jurídica y patrimonial para el cumplimiento de sus fines. La aprobación de sus Estatutos corresponde a la Asamblea General de Cruz Roja Española por mayoría absoluta de sus miembros. Los bienes,

derechos, cuotas y recursos de cualquier clase constituyen un patrimonio único, afecto a los fines de la Institución.

- d) Organización Nacional de Ciegos de España (ONCE):** Corporación de Derecho Público, de carácter social, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, que desarrolla su actividad en todo el territorio español, bajo la protección del Estado. Para el adecuado cumplimiento de sus fines mantendrá la personalidad jurídica y beneficios de carácter procesal, tributario y postal que el ordenamiento jurídico le reconoce, en cuanto institución sin ánimo de lucro que ordenará su actuación a la consecución de la autonomía personal y plena integración de los deficientes visuales en la sociedad y colaborará con el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y las restantes Administraciones públicas, así como con las entidades privadas, en la ejecución de las políticas de integración social de las personas con minusvalía, a través de la articulación de los mecanismos de solidaridad y cooperación que se establecen mediante convenio. Para el cumplimiento de sus fines contará, entre otros, con su patrimonio, los beneficios de la explotación en exclusiva de la concesión estatal de la venta del cupón pro ciego, las donaciones, herencias de particulares, subvenciones, etc. La Fundación ONCE dedica su actuación a la mejora de las condiciones de vida de las personas con discapacidad en ámbitos en los que el logro de una efectiva igualdad de oportunidades puede hacer que la integración de este colectivo en la sociedad sea una realidad.
- e) Iglesia Católica:** El Estado español reconoce a la Iglesia Católica el derecho de ejercer su misión apostólica y le garantiza el libre y público ejercicio de las actividades que le son propias.

El 3 de enero de 1979 se firma un acuerdo entre España y la Santa Sede sobre su aportación económica. Éste se resume en:

- La Iglesia Católica puede recabar de sus fieles libremente prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas.
- El Estado se compromete a colaborar con la Iglesia en la consecución de su adecuado sostenimiento económico. Transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este acuerdo, el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento más adecuado. Para ello será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración

respectiva su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración la cantidad correspondiente se destinará a otros fines. En la siguiente tabla se observa, según los planes generales del estado, la cantidad de dinero público asignado a la Iglesia Católica y ONG afines en el 2012.

**Tabla 4: Estimación del dinero público derivado a la Iglesia Católica y ONGs afines en 2012 (miles de euros)**

Asignación Tributaria PGE	278.000
Otros asignación directa PGE	4.350
Conciertos y Subvenciones a Centros educativos	3.900.000
Salarios profesorado de Religión	700.000
Atención Sanitaria directa	700.000
Capellanes diversas instituciones públicas	25.000
Cáritas	81.044
Manos Unidas	10.304
<b>Total</b>	<b>5.698.699</b>

- El Estado consignará en sus presupuestos generales la adecuada dotación a la Iglesia Católica, con carácter global y único que será actualizada anualmente.
- La Iglesia Católica declara su propósito de lograr por si misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresados anteriormente.
- No estarán sujetas a los **Impuestos sobre la Renta o sobre el gasto o consumo**: la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales o cualquier otro documento de las Autoridades Eclesiásticas competentes, la actividad de enseñanza en seminarios religiosos, así como de las disciplinas eclesíásticas en Universidades de la Iglesia y la adquisición de objetos destinados al culto.
- La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales tendrán derecho a la exención total y permanente de la contribución territorial urbana de sus inmuebles, de los impuestos reales o de producto, sobre la Renta o sobre el Patrimonio.
- Las cantidades donadas a los entes eclesíásticos enumerados y destinados a los fines expresados darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las cantidades entregadas a entidades clasificadas benéficas o de utilidad pública.

## La asignación tributaria en el IRPF

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueden optar en su declaración por destinar un porcentaje de su cuota íntegra a colaborar con el sostenimiento económico de la Iglesia Católica y a otros fines de interés social. También pueden no ejercer ninguna opción. En todo caso, sea cual sea su decisión respecto de la asignación tributaria, no se modifica la cuantía final del impuesto que pagan o de la devolución a que tengan derecho. El Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica **el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF** correspondiente a los contribuyentes que manifiesten su voluntad en tal sentido.

Como puede apreciarse, estas entidades desarrollan, directa o indirectamente, actividades relacionadas con alguno de los fines de interés general mencionados en la Ley 49/2002, o sea, deportivos, de asistencia e inclusión social, culturales, etc. Los fines religiosos no se recogen expresamente en la Ley, pero el legislador interpreta claramente que son análogos a los fines de interés general.

### **9. Requisitos**

No todas las entidades sin ánimo de lucro tienen derecho a poder disfrutar de este régimen fiscal especial que ofrece la Ley 49/2002, para ello han de cumplir una serie de requisitos regulados en el artículo 3 de la Ley del Mecenazgo. Éstos son:

#### **9.1. Perseguir fines de interés general**

Las entidades sin fin de lucro han de perseguir fines de interés general. La ley 49/2002 no define que deba entenderse por fines de interés general y recurre al formato lista sin ser una lista cerrada sino meramente ejemplificadora. Pueden ser, entre otros, de defensa de los derechos humanos, asistencia social, cívicos, entendiendo como tales aquellos fines que buscan solidarizarse con intereses comunes en beneficio de la colectividad y no persiguen el interés particular de un determinado grupo, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación al desarrollo o de defensa del medio ambiente. En consecuencia, cualquier otro fin desarrollado por alguna de las

entidades sin lucro, que pueda calificarse de interés general, permitirá el disfrute del régimen fiscal especial.

### 9.2. Destinatario de actividad

Se exige que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado 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.

Es necesario tener en cuenta que este requisito no se les exige a las siguientes entidades:

- Federaciones deportivas españolas de ámbito estatal o autonómico, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español y se cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español, o la Ley de la respectiva comunidad autónoma que sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Este requisito tampoco es exigible respecto de las siguientes actividades:

- Las actividades de investigación científica y de desarrollo tecnológico.
- Las actividades de asistencia social o deportiva a que se refiere el artículo 20 del Impuesto sobre el Valor añadido.

### 9.3. Destino de rentas e ingresos

El destino a la realización de los fines de interés general de los recursos de las entidades sin fin de lucro constituye, junto con aquéllos, la base sustancial del régimen fiscal especial que disfrutan estas entidades.

La Ley 49/2002 exige que al menos el 70% de las rentas e ingresos de las entidades se destinen a la realización de los fines perseguidos por las mismas. Estas rentas o ingresos son:

- Las rentas de las actividades económicas que desarrollen.
  - Las derivadas de la transmisión de bienes o derechos de los que sean titulares.
- En el cálculo de dichas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión



onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolla la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos también destinados al cumplimiento de fines.

- Los ingresos que se obtengan de cualquier otro concepto, deducidos los gastos para realizar tales ingresos. Gastos como los de personal, de gestión, financieros y tributarios, en cuanto contribuyan a la obtención de tales ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de su objeto o finalidad específica. En este cálculo no se incluirán los ingresos recibidos en concepto de dotación patrimonial.

Se trata de un porcentaje mínimo por lo que nada impide la utilización del 100% de las rentas o ingresos al servicio de los fines de las actividades. Las rentas o ingresos que no se destinen a los fines directamente, deben aplicarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas de las entidades sin fin de lucro. El plazo máximo para el cumplimiento de esta obligación es de cinco años a contar desde el inicio del ejercicio en el que se obtienen.

#### 9.4.Exigencia de que la actividad realizada por la entidad no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad específica

Se entiende que se cumple este requisito cuando 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 exceda del 40% de los ingresos totales de la entidad. Consideramos explotación económica 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 y distribución de bienes y servicios.

Según se establece en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el resultado de la cifra de negocios es el importe de la venta de productos y prestaciones de servicios de actividades ordinarias, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre ventas, Impuesto sobre Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios.

### 9.5. Gratuidad de los cargos

Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno deberán ser gratuitos. Pese a la exigencia de gratuidad de los cargos, es necesario tener en cuenta que se podrán recibir retribuciones:

- Por la prestación de servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que le corresponden como miembro del órgano de representación, no pudiendo, en ningún caso, participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismos, ni a través de persona o entidad interpuesta.
- En el caso de federaciones deportivas españolas de ámbito estatal o autonómico, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español y en el caso de las asociaciones cabe la posibilidad de cobrar por el ejercicio del cargo, pero hay que tener en cuenta que en el caso de asociaciones declaradas de utilidad pública la retribución no podrá proceder de subvenciones ni de fondos públicos.

Se permite el reembolso de los gastos debidamente justificados que el ejercicio de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas como rentas exceptuadas de gravamen.

Hay que tener en cuenta que este requisito también se aplica a los administradores que representen a la entidad en sociedades mercantiles en las que participen. Así que las retribuciones que se perciban por la condición de administrador, deberán reintegrarse a la entidad a la que representen. La retribución percibida estará exenta de IRPF y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

### 9.6. Destino del patrimonio en caso de disolución

En caso de disolución de la entidad, se debe aplicar la totalidad del patrimonio resultante de la liquidación a alguna de las entidades que son consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, o a Obras Sociales de las Cajas de Ahorro. Este requisito debe recogerse de forma expresa en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad.

En ningún caso tendrán la consideración de Entidades sin Fines Lucrativos, a efectos de esta ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de

extinción, la reversión del patrimonio al aportante o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista a favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo. La Ley distingue entre dos tipos de destinatarios del patrimonio en caso de liquidación:

- Entidades beneficiarias del mecenazgo: el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos Autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas, el Instituto Cervantes, el Instituto Ramón Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- Entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.

El legislador ha previsto que este trasvase patrimonial, en caso de liquidación, se realice en un marco de neutralidad fiscal, tratando la operación como una fusión por la que una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social, lo que excluye la integración en la base imponible de las rentas potencialmente derivadas de la transmisión.

Las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones, así como las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda, continuándose el procedimiento de recaudación. Los beneficiarios de los patrimonios de las fundaciones disueltas o liquidadas deberán, por tanto, cerciorarse minuciosamente, antes de aceptar los bienes y derechos de las mismas, de las potenciales responsabilidades tributarias en que hayan incurrido con anterioridad, para evitar su propia responsabilidad.

### 9.7 Obligaciones formales

Existen una serie de obligaciones formales y contables que actúan como requisitos para el disfrute del régimen especial. De ellas, la más novedosa es la que supone la elaboración de una memoria económica que contenga una serie de informaciones relacionadas con las actividades de las entidades sin fin de lucro y el cumplimiento de los requisitos necesarios para el disfrute del régimen especial.

- a) **Inscripción en el registro correspondiente.** Este no es un requisito específico del régimen fiscal, por tanto, habrán de remitirse a la normativa de las distintas entidades sin fin de lucro para saber cuál es el registro correspondiente.
- b) **Obligaciones contables.** Éstas deben cumplirse en los términos establecidos por las normas por las que se rigen las entidades o, en su defecto, por el Código de Comercio y sus disposiciones complementarias. Cuando las entidades sin fines lucrativos obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas, se remite a las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. Las entidades sin fin de lucro podrán acogerse al régimen simplificado de la contabilidad, cuando, al cierre del ejercicio cumplan al menos dos de los siguientes requisitos.
- Que el total de las partidas de activo no supere los 150.000 euros.
  - Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea inferior a 150.000 euros.
  - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

Las cuentas anuales de una entidad no lucrativa comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, para que la información suministrada sea comprensible y útil para los beneficiarios y otros interesados, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales.

A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, y las cuentas anuales deberán incluir información relevante y fiable sobre los siguientes aspectos:

- El grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir con los objetivos de la entidad.

- La naturaleza de los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad. En particular, se informará sobre las restricciones a las que, en su caso, estén sometidos los activos.
  - El excedente del ejercicio como fruto de las actividades realizadas, y medida de la capacidad de autofinanciación de la entidad, poniendo de manifiesto la variación de patrimonio neto originada en el periodo por este concepto.
  - La variación total del patrimonio neto de la entidad, como expresión de su viabilidad futura y de la capacidad para cumplir con los fines de interés general que se le hayan encomendado.
- c) **Obligaciones de rendición de cuentas.** Se ajustarán igualmente a las previsiones establecidas en la legislación específica de cada tipo de entidades. A falta de previsión específica, las cuentas deberán rendirse antes de que transcurran seis meses desde el cierre de ejercicio y ante el organismo público encargado del registro correspondiente.
- d) **Elaboración anual de una Memoria Económica.** El contenido de la Memoria, plazo de representación y la determinación del órgano ante el que deberá presentarse, queda remitido al desarrollo reglamentario de la Ley. No obstante, la propia Ley determina la información que deberán incluirse en dicha memoria, cuando se refiere a los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y proyectos y al porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

La Memoria Económica debe presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad.

El plazo de presentación es de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio, o sea, normalmente, hasta el 31 de Julio del año siguiente.

Quedan exoneradas de la obligación de presentación, no de su elaboración, de la Memoria Económica, las entidades que no participen en sociedades mercantiles, si su volumen total de ingresos del periodo impositivo no supera los 20.000 euros.

## 10. Evolución de las entidades sin ánimo de lucro

La constitución de organizaciones del Tercer Sector en España durante el periodo de tiempo que duró la última dictadura fue constante pero con la recuperación de la democracia el proceso de creación de cooperativas, asociaciones y fundaciones eclosionó. Sólo en el transcurso del periodo 1999-2007 aumentaron en más de un 70% con un fuerte dinamismo procedente de asociaciones y fundaciones como se refleja en la siguiente tabla:

	Total	Sociedades cooperativas	Asociaciones y otros tipos
1999	100.373	23.110	77.263
2000	109.526	23.456	86.070
2001	121.711	24.210	91.386
2002	122.368	24.867	97.501
2003	133.238	25.679	107.559
2004	143.970	25.557	118.413
2005	153.215	25.801	127.414
2006	161.614	25.328	136.286
2007	172.850	24.949	147.901

Desde entonces, con el comienzo de la crisis económica, la creación de cooperativas y de asociaciones sin ánimo de lucro cayó de manera considerable.

## 11. Impuesto sobre sociedades

El Impuesto sobre Sociedades (IS) es aquél que grava los beneficios obtenidos por personas jurídicas. Las ENL están sujetas a dicho impuesto, ya que al tener como hecho imponible los beneficios obtenidos por personas jurídicas y éstas lo son, son también sujetos pasivos del impuesto.

La declaración del Impuesto sobre Sociedades se debe presentar, siempre que el ejercicio económico coincida con el año natural, durante los 25 primeros días del mes de julio. Si el ejercicio económico no coincide con el año natural, se presentará durante los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la fecha de cierre de ejercicio.

### 11.1. El IS en las Entidades Acogidas al régimen fiscal Especial de la Ley de Mecenazgo

La opción a este régimen fiscal se ejercita a través de la Declaración Censal, modelo 036, casilla 624, según establece la Orden HAC/1274/2007, de 16 de abril por la que se aprueba el modelo 36 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de obligados tributarios y se establecen en el ámbito y las condiciones generales para su presentación.

Todas las entidades acogidas a la Ley de Mecenazgo están obligadas a presentar y declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Las rentas que se consideran exentas del impuesto sobre sociedades son:

- Las cuotas de asociados, colaboradores o beneficiarios, siempre que éstas se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de explotaciones económicas exentas.
- Las donaciones para colaborar con los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial.
- Las subvenciones destinadas a explotaciones económicas exentas y las rentas procedentes de tales explotaciones.
- Las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones por cualquier título, gratuito u onerosos, de bienes y derechos.
- Las rentas procedentes de su patrimonio inmobiliario y mobiliario perteneciente a la entidad, como son los alquileres, intereses, cánones, dividendos y participaciones en beneficios de sociedades.

El derecho de no retención se acreditará mediante certificado expedido por el órgano competente de la Administración Tributaria, en el que conste que la entidad ha comunicado, a través de la declaración censal, la opción por acogerse al régimen fiscal de la Ley de Mecenazgo y no ha renunciado al mismo. La validez del certificado sólo será aplicable desde la fecha de su emisión a petición del interesado hasta la finalización del periodo impositivo, por tanto, hay que renovarlo cada año.

En el caso de la Iglesia Católica y demás iglesias y confesiones de que tengan suscritos acuerdos de colaboración con el Estado español, la Administración Tributaria expedirá certificado con validez indefinida.

En cuanto a las explotaciones económicas, el artículo 7 de la Ley de Mecenazgo considera exentas las siguientes:

- Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social.
- Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.
- Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
- Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.
- Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
- Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
- Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.



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

### Base imponible

El apartado 1 del artículo 8 de la Ley 49/2002 establece que en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

El apartado 2 de este mismo artículo contiene las tres normas específicas que la Ley 49/2002 dedica a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las ENL, donde hablan sobre su no deducibilidad.

Se entiende por partida no deducible aquellos gastos que no podrán compensarse con los ingresos a la hora de calcular la cantidad a liquidar sobre el impuesto. Para las entidades acogidas al régimen especial, estos son:

- Los gastos realizados exclusivamente sobre rentas exentas. Los que sean parcialmente imputables a rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad. Por ejemplo, una ONGD de la Ley 49/2002 dispone de un local en el que realiza su actividad específica, una explotación exenta en el Impuesto sobre sociedades por ser de escasa relevancia, pero además realiza una explotación económica consistente en comercializar productos procedentes de países en los que colabora. Esta última explotación no puede considerarse exenta porque no figura en el artículo 7 de la Ley 49/2002 y no cumple los límites para ser considerada como complementaria. A ésta actividad dedica una cuarta parte del espacio del local. El precio de adquisición de éste es de 200.000 euros, la parte correspondiente al solar ya está excluida. Además, consta de dos ordenadores por valor de 1000 euros cada uno, dedicando uno de ellos a su actividad específica y el otro, por igual, a las dos explotaciones económicas que desarrolla. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece un coeficiente lineal máximo para los equipos para tratamiento de la información del 25% anual y para los edificios administrativos y comerciales del 2% anual.

De esta manera, las amortizaciones que habrá practicado contablemente la ONGD ascenderán a:

- Local: 4.000 euros (2% 200.000)
- Ordenadores: 500 euros (25% 2.000)

De estas amortizaciones, tendrán el carácter de fiscalmente deducibles en la base imponible correspondiente a la tienda de comercio justo de la ONGD las relativas a los bienes afectos. Así, respecto de los ordenadores se admite una amortización de 125 euros y de 1.000 respecto del local.

- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

El resultado obtenido por este tipo de entidades tiene un significado distinto al logrado por una empresa mercantil ya que no puede ser objeto de distribución por lo que su signo positivo significa la obtención de más fondos de los utilizados en el ejercicio, asegurando así la capacidad de financiación de actividades en el futuro, mientras que un signo negativo supone que ha aplicado al cumplimiento de sus fines fondos procedentes de ejercicios anteriores. Sin embargo, el resultado de las actividades de igual naturaleza que desarrollen tanto las entidades lucrativas como las no lucrativas, se calcula aplicando la misma norma tributaria, ya que no hay criterios fiscales diferentes para cuantificar la base imponible de una explotación económica, con independencia de que una u otra soporten diferente carga impositiva. La cuantificación de esta magnitud debe seguir el mismo marco conceptual en ambos casos ya que ambas representan lo mismo, el beneficio obtenido por la entidad.

El cálculo de la base imponible del ejercicio partirá del resultado contable de las ENL, en el que se incluirá el relativo a la explotación económica realizada por la ENL, determinado de acuerdo con la normativa mercantil aplicable, practicándose a

continuación, los ajustes fiscales establecidos en el régimen especial de la Ley 49/2002, donde se especifican las rentas y explotaciones económicas exentas, en los artículos del 11 al 25 en el régimen general del Impuesto y en los artículos del 108 al 113 relativos a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. Por último se deducirán las bases imponibles negativas de periodos anteriores.

Los ajustes extracontables o fiscales pueden ser de dos tipos:

- Positivos: representan las cantidades que se suman al resultado contable para determinar la base imponible. Constituyen gastos que no son fiscalmente deducibles e ingresos fiscales que no tienen esa calificación a efectos contables.
- Negativos: son cantidades que minoran el resultado contable para determinar la base imponible. Se trata de gastos fiscales que no son gastos contables y de ingresos contables que no son ingresos a efectos fiscales.

Estos ajustes dan lugar a diferencias temporales y permanentes entre el resultado contable y la base imponible:

- Permanentes: son las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en periodos siguientes. Son diferencias permanentes las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades.
- Temporales: son las que existen entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos siguientes.

#### Tipo de gravamen, cuota íntegra, pagos fraccionados

El artículo 10 de la Ley 49/2002 fija el tipo de gravamen aplicable a la base imponible derivada de explotaciones económicas no exentas en el 10%.

La cuota íntegra podrá minorarse, cuando proceda, en las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, de entre las que serán más frecuentes:

- Deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- Deducción por gastos de formación profesional.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

La aplicación de estas deducciones sólo tiene cabida en el marco de una explotación no exenta respecto de las inversiones, actividades o gastos vinculados a ella. Cuando la explotación económica no exenta no tenga cuota íntegra suficiente para absorber las deducciones a que tengan derecho se podrán practicar en el número de periodos impositivos inmediatos y sucesivos que para cada una de ellas establece su régimen respectivo.

Las ENL están obligadas a efectuar pagos fraccionados en relación con las explotaciones económicas gravadas. Los pagos fraccionados, junto con las retenciones e ingresos a cuenta se restan de la cuota del ejercicio para obtener la cantidad que debe ingresar la entidad. Ahora bien, en la medida en que la suma de los tres conceptos supere la cuota íntegra del Impuesto minorada en las deducciones por doble imposición, bonificaciones y deducciones incentivadoras de actividades, la Administración devolverá a la entidad dicho exceso.

#### Rentas no sujetas a retención

El artículo 12 de la Ley 49/2002 establece que las rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades por aplicación del régimen fiscal no estarán sometidas a retención ni ingresos a cuenta.

La retención y el ingreso a cuenta tienen la consideración de pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del perceptor de las rentas sobre las que se practican. Las rentas obtenidas en el marco de una explotación económica no exenta continuarán sujetas a retención.

#### Obligación de declarar

El artículo 13 obliga a las ENL que opten por aplicar el régimen fiscal especial a presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de las rentas que obtengan, con independencia de que puedan estar exentas.

La razón de la obligación de declarar podría fundamentarse en la conveniencia de que la Administración tributaria conozca todas las rentas obtenidas por la entidad sin fin de

lucro, para poder llevar a cabo una adecuada gestión tributaria de tales entidades. Por otra parte, la obligación de declarar rentas exentas y no exentas sería consecuencia del mecanismo de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades en el que, partiendo del resultado contable de la entidad, se realizan los ajustes extracontables pertinentes para llegar a la magnitud fiscal citada.

La autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo que se declara, en el lugar y forma que determine el Ministerio de Hacienda. El modelo 200 es de uso obligatorio para las entidades sin fines lucrativos cuyo volumen de operaciones supere los 6.000.000 de euros, y el modelo 201 simplificado, podrá ser utilizado por las entidades que no alcancen la cifra anterior.

## 11.2. El Impuesto sobre Sociedades en las Entidades acogidas al régimen fiscal general.

### Ámbito objetivo de aplicación

Se encuentra delimitado por el artículo 121 del TRIS, según la redacción dada por la Ley 49/2002. En él especifica que estarán exentas las siguientes rentas:

- Rentas que procedan de la realización de actividades que constituyen su objeto o finalidad específica; nunca las procedentes de explotaciones económicas.
- Las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas u otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- Las rentas generadas en la transmisión onerosa de los bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica, cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica. Estas inversiones deberán realizarse entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres posteriores, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, salvo que su vida útil sea menor conforme al método de amortización.

## Rentas gravadas

El apartado 2 del artículo 121, señala que la exención no alcanzará a:

- Las derivadas de la adquisición y transmisión onerosa cuando no reinviertan en su objeto social.
- Las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas.
- Las rentas derivadas del patrimonio, tanto mobiliario (intereses) como inmobiliario (alquileres).

## Determinación de la base imponible

Se encuentra en el artículo 122, donde se mantienen dos normas especiales sobre gastos no deducibles:

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas, o sea, las que constituyan su objeto social o finalidad específica. De esta manera, se niega la deducibilidad a las entidades parcialmente exentas, lo mismo a las que pueden acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002.

## Tipo de gravamen

El tipo de gravamen de las entidades sin fin de lucro parcialmente exentas está fijado en el 25%. La cuota íntegra será el resultado de aplicar este tipo de gravamen a la base imponible.

Contablemente, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido por las normas por las que se rigen. Deberán identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas. Por lo que se refiere a la obligación de declarar, los sujetos pasivos de esta Ley, estarán obligados a

declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, excluyendo de presentar declaración a las entidades parcialmente exentas que reúnan los siguientes requisitos:

- Que los ingresos totales no superen los 100.000 euros anuales.
- Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas, sometidas a retención no superen los 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

De esta forma, quedan realmente exentas de la obligación a declarar las entidades más pequeñas.

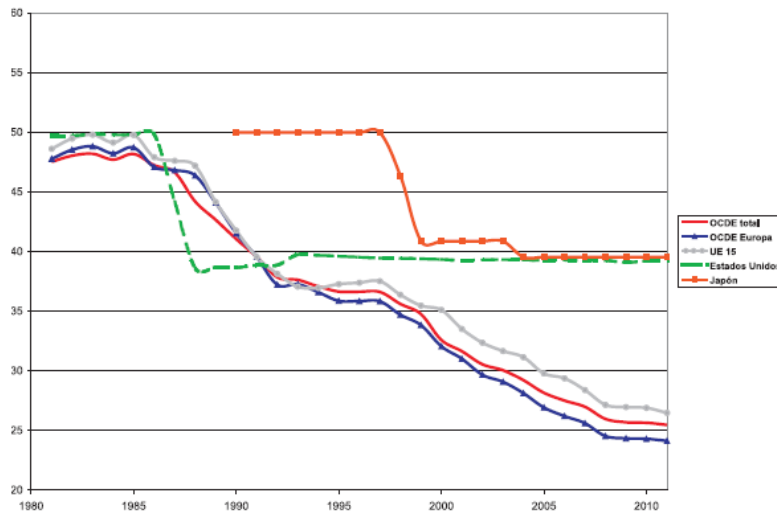
### **11.3. Evolución en el Impuesto sobre Sociedades**

La actualidad refleja una profunda crisis económica internacional con elevados déficits públicos. Dada la magnitud de estos desequilibrios presupuestarios no sólo es preciso aplicar medidas de contención del gasto público sino que deberán adoptarse medidas que supongan un aumento de los ingresos impositivos.

Existen dos tendencias básicas que han caracterizado la reforma del IS en los países de la OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, desde la década de los ochenta: la ampliación de bases imponibles y la reducción de los tipos nominales de gravamen. La ampliación de bases se ha producido a través de la aproximación de la base imponible al resultado contable, eliminando exenciones y beneficios fiscales. En particular, se ha reducido la generosidad de las reglas de amortización, de modo que el cálculo de la amortización se aproxima a la depreciación real de los activos, reduciéndose el valor actual de las amortizaciones fiscales. Además, no sólo se han eliminado incentivos aplicados en la base imponible, sino también medidas de estímulo a ciertos comportamientos empresariales establecidas a través de créditos fiscales o deducciones en cuota.

La tendencia a la reducción de los tipos nominales de gravamen, que se inició en Reino Unido y Estados Unidos en la década de los ochenta, se ha expandido en el conjunto de países de la OCDE. Desde tipos por encima del 45%, se ha descendido a un tipo medio en la OCDE por debajo del 26%.

GRÁFICO 1.  
Tipos impositivos del Impuesto de Sociedades (%)



En este primer gráfico se observa dicha reducción de los tipos impositivos en cinco ámbitos distintos. Se compara la evolución del conjunto total de los países que integran la OCDE, de aquéllos únicamente europeos de ésta, de los que integran la Unión Europea de los quince: Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal, Reino Unido y Suecia de Japón y EE.UU. Se observa como la bajada más drástica ha sido la de los países europeos que integran la OCDE.

Existe una contradicción sobre el impuesto de sociedades: la reducción de su tipo nominal y su aumento en cuanto a recaudación. La justificación aparente es que el tipo nominal del IS es sólo uno de los múltiples factores que inciden en la variación de la recaudación. Otros factores que influyen en la recaudación son:

- El aumento de la rentabilidad de la inversión. La evidencia empírica parece confirmar que la rentabilidad media de las inversiones ha crecido en las últimas décadas debido a la innovación tecnológica y al desarrollo de los mercados internacionales. Por otra parte, la reducción del tipo nominal, en la medida en que reduce el coste de uso del capital, aumenta el número de proyectos de inversión económicamente viables en el margen, con lo que se acometen más proyectos de inversión y aumenta la base imponible efectivamente gravada por IS.
- El incremento en la recaudación en los países con tipos bajos puede ser debido a una entrada de inversión o un trasvase de beneficios desde los países con tipos altos para reducir los impuestos societarios. Este argumento puede explicar,



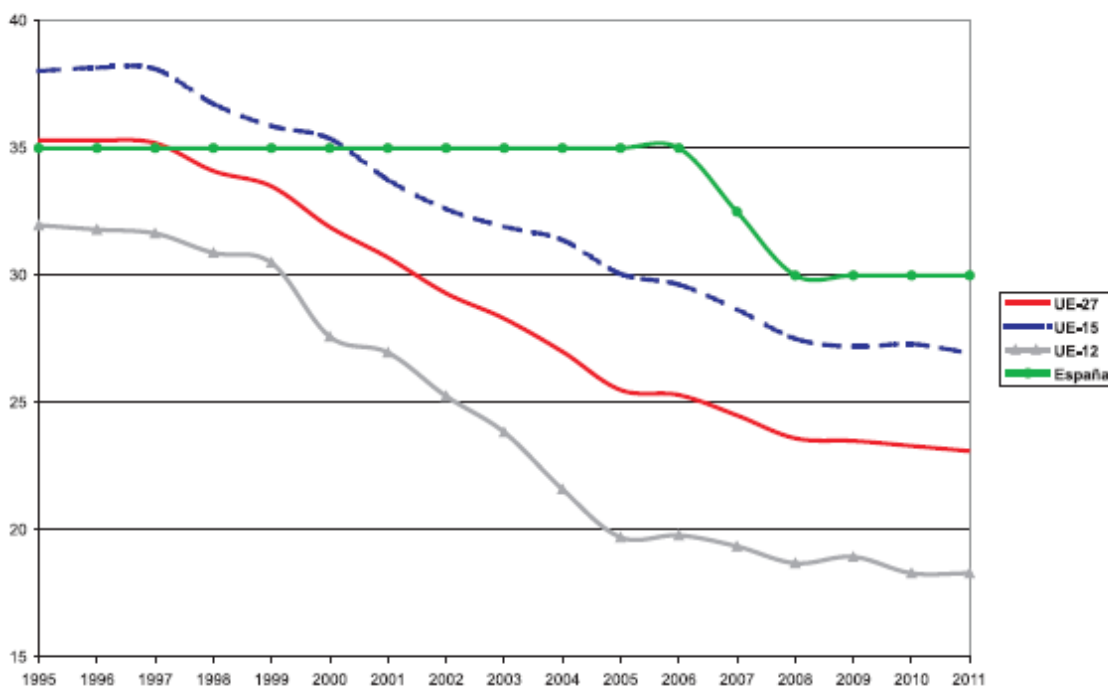
porque la recaudación por IS se ha incrementado más en los países pequeños que en los países grandes.

Además de estos factores, el mecanismo por el que se puede lograr este resultado es que una reducción de tipos puede inducir un efecto incentivo que aumente el nivel de actividad económica; reduzca la evasión fiscal; y de lugar a una atracción de la inversión exterior, tanto en términos reales, como en términos contables mediante técnicas empresariales como los precios de transferencia.

**Tipos impositivos del IS en la Unión Europea (%) (\*)**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>UE-27</b>	35,3	35,3	35,2	34,1	33,5	31,9	30,7	29,3	28,3	27,0	25,5	25,3	24,5	23,6	23,5	23,3	23,1
<b>UE-15</b>	38,0	38,2	38,1	36,7	35,9	35,4	33,8	32,6	31,9	31,4	30,1	29,6	28,7	27,5	27,2	27,3	26,9
<b>UE-12</b>	32,0	31,8	31,7	30,9	30,5	27,6	27,0	25,3	23,8	21,6	19,7	19,8	19,4	18,7	18,9	18,3	18,3
<b>España</b>	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0

**Tipos impositivos del IS en la UE (%)**



Como podemos observar, en España, el impuesto sobre sociedades se mantuvo constante en el 35% hasta el 2006, durante el 2007, año en el que comenzó la crisis económica actual, empezaron a reducirse los tipos impositivos de este impuesto pasando primero a un 32,5% y llegando al 30% que se mantiene en la actualidad. Lo

que llama la atención de ambos gráficos es la tendencia decreciente que han tenido los demás países de la Unión Europea mientras que en España se mantuvieron constantes hasta el 2007 con el principio de la crisis.

### Régimen especial de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión

#### Ámbito de aplicación

Este régimen se aplicará siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. Los incentivos fiscales contenidos en este régimen especial serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que las entidades alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

#### Principales incentivos fiscales

- **Libertad de amortización:** Se podrán amortizar libremente los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones de ERD, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.
- **Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.**
- **Amortización acelerada.**
- **Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.** Será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo, salvo que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro individual o que se trate de deudores cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducible.

- **Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.**

#### Tipo de gravamen

El tipo de gravamen aplicable es el siguiente:

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 €: 25%.
- Por la parte de base imponible restante: 30%.

#### Criterios específicos aplicables a microempresas.

Los criterios señalados a continuación podrán ser aplicados por todas las empresas que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- Que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.

Las empresas perderán la facultad de aplicar los criterios específicos si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar los criterios específicos si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en

ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de Pymes incluyendo los criterios específicos para microempresas.

### Requisitos

La opción que una microempresa ejerza de aplicar o no los criterios específicos deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la empresa pierda la facultad de aplicar los criterios específicos para microempresas.

Las empresas que opten por los criterios específicos de las microempresas, habrán de hacerlo de forma conjunta, debiendo seguir las siguientes normas, respecto a las operaciones descritas a continuación:

### Tipo de gravamen

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 €: 20%
- Por la parte de base imponible restante: 25%

### Evolución de los tipos de gravamen

#### Nuevo Tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación.

El artículo 7 del Real Decreto-Ley 4/2013 introduce, con efectos para períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, un **tipo de gravamen reducido para las entidades de nueva creación**, constituidas a partir de 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas. Estas entidades tributarán, **en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente**, con arreglo a la siguiente escala, excepto si, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley, deban tributar a un tipo diferente al general:

- a. Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del **15%**.
- b. Por la parte de base imponible restante, al tipo del **20%**.

**No se entenderá iniciada una actividad económica**, a los efectos de lo previsto en esta disposición:

- Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas.
- Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50%.

**No tendrán la consideración de entidades de nueva creación** aquellas que formen parte de un grupo según el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

## **12. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**

La normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, se recoge en la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre y en su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 1624/1992.

Son hecho imponible del IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizados en el ámbito espacial del impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual o ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúa a favor de los propios socios, asociados, o partícipes de las entidades que las realicen.

El problema se produce cuando una entidad realiza actividades onerosas gravadas por el IVA y actividades a título gratuito de carácter social, entonces puede ocurrir que éstas últimas debieran tributar de no medir una exención o no sujeción específicas para esas operaciones.

Las Entidades sin Ánimo de Lucro participan en la producción y/o distribución de bienes y servicios, aunque no lo hagan del mismo modo que las empresas. Por ello, son sujetos pasivos del impuesto siempre que obtengan una contraprestación por tales bienes y servicios, resaltando el hecho de que la sujeción al impuesto se dará con independencia de los fines que se persigan. Por tanto, sólo cuando todas las entregas de bienes y prestación de servicios sean realizadas por la entidad a título gratuito dejarán de ser sujetos pasivos del Impuesto.

No obstante, encontramos dos tipos de exenciones en el IVA:

- Las exenciones de aplicación directa, que son aquéllas que no precisan reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria. Sin hacer una enumeración exhaustiva de todas ellas, las más relevantes para las Entidades sin Fines de Lucro, son las de la educación, siempre que estén autorizadas para ello y las de la Sanidad, en régimen de precios autorizados o comunicados.
- Las exenciones de carácter rogado, es decir, en las que es necesario solicitarlas previamente por el interesado de las cuales se destacan:
  - a) Las de asistencia social, realizadas por entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social. Se considera de asistencia social, entre otras, la protección a la infancia, la juventud, asistencia a la tercera edad, educación especial, asistencia a personas con minusvalía, acción social comunitaria y familiar etc.
  - b) Las deportivas, siempre que la asistencia sea prestada por personas o entidades de derecho público, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español y entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.
  - c) Las culturales, cuando las realicen entidades de derecho público o entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, bibliotecas, archivos y centros de documentación, etc.
  - d) Las relaciones con servicios prestados directamente a sus asociados por uniones o agrupaciones de interés económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta y no sujeta al Impuesto. Se entiende por actividad esencialmente exenta aquélla en que el volumen total de operaciones gravadas por el Impuesto no exceda del 10% el total de las realizadas respecto del año anterior. En este apartado, para tener derecho a la exención es necesario cumplir una serie de requisitos. En primer lugar, los servicios que se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad sean necesarios para el ejercicio de la misma, que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común y por último, es necesario el reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria donde radique el domicilio de la entidad.

En cuanto a los demás requisitos para obtener la exención, las Entidades sin Fines de Lucro tienen que ser declaradas establecimiento de carácter social. Éste lo reconoce la Administración Tributaria si se cumplen los siguientes requisitos:

- Tener finalidad no lucrativa y que los beneficios que se obtengan se destinen al cumplimiento de los fines de la entidad.
- La gratuidad de los cargos de Presidente, patrono o representante legal y no tener interés económico alguno en los resultados económicos de la entidad.
- Los asociados de las entidades, sus cónyuges o parientes, hasta el segundo grado, no podrán ser los destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la recepción de los servicios prestados por la entidad.

Las exenciones previstas para el IVA son aplicables a todo tipo de Entidades sin fines lucrativos con independencia de la forma jurídica

### Tipos de gravamen reducidos

Las entidades sin fin de lucro no disfrutan como tales de tipos reducidos o especiales en el IVA. Determinadas operaciones, sin embargo, relacionadas con actividades de interés general sí disfrutan de estas reducciones de impuesto. Se aplicará el tipo del 10%, entre otros, a los siguientes bienes y servicios:

- Los aparatos y complementos que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse a suplir deficiencias físicas del hombre o de los animales.
- Los productos sanitarios que solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar dolencias o enfermedades del hombre o de los animales.
- La entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros.
- Los servicios prestados a personas físicas que practiquen deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas.

Por otra parte, se aplicará el tipo del 4%, entre otras operaciones, a los siguientes bienes y servicios:

- Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con ellos mediante precio único.
- Los medicamentos.

- Los coches de minusválidos y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.
- Los vehículos destinados a ser utilizados para el transporte de personas con minusvalía.
- Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por los promotores de las mismas.

Las exenciones previstas para el IVA son aplicables a todo tipo de Entidades sin fines lucrativos con independencia de la forma jurídica. En el caso de no tener reconocida la exención, el tipo impositivo que corresponde a las actividades de asistencia social, deportivas o culturales es del 10%.

En referencia a los modelos tributarios relativos al IVA que se tienen que presentar se habla del modelo 300 de declaración trimestral, que se presentará en los tres primeros trimestres del 1 al 20 de abril, 1 al 20 de julio y el 1 al 20 de octubre, respectivamente. El del cuarto trimestre se presentará del 1 al 30 de enero del año siguiente. Además, es necesario presentar el modelo 390, de declaración anual que se presenta del 1 al 30 de enero del año siguiente.

Una entidad que no sea sujeto pasivo de este impuesto por realizar todas sus actividades a título gratuito lleva consigo el problema de que se la considera a efectos fiscales, dentro de la normativa de este impuesto, como consumidor final no pudiendo por ello deducirse cantidad alguna, y soportará el IVA que se les repercute.

En el caso de que la Entidad sin ánimo Lucro sí cobre por la prestación de servicios, pero tenga otorgada una exención en el impuesto, se encontrará en la misma situación que si realiza las actividades de forma gratuita. Será consumidor final y no podrá deducirse el IVA soportado.

Sólo en el caso de que una entidad realice conjuntamente operaciones exentas y no exentas, podría aplicarse la llamada regla de prorrata, pudiendo, deducirse, al menos, un porcentaje del IVA soportado.



### La regla de prorrata

Ésta se puede aplicar cuando el sujeto o pasivo, en el ejercicio de su actividad efectúa conjuntamente entrega de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción del IVA y otras operaciones que no habiliten tal derecho.

Además, es de aplicación cuando el sujeto pasivo percibe subvenciones que no integran la base imponible, siempre y cuando éstas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

En el caso de que una entidad no realice ninguna explotación económica con contraprestación, es decir que las realice de forma gratuita, no es necesario, no es considerado, como empresario profesional a los efectos del IVA, sujeto pasivo de este impuesto, no pudiendo deducirse ningún IVA soportado, y tampoco habrá de repercutir IVA, ya que no recibe cobro alguno por estas actividades gratuitas.

Hay dos tipos de prorrata, la general y la especial. Para la aplicación de la regla de la prorrata especial, se solicita dicho régimen o bien se aplica cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de la prorrata general excede en un 20% del que resultaría por aplicación de la prorrata especial.

Si no se puede aplicar la regla de la prorrata especial, se deberá aplicar a todo el IVA soportado deducible, el porcentaje que obtenga de prorrata general.

La regla de la prorrata especial se aplicará:

- Sobre las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen derecho a deducción, podrá deducirse íntegramente.
- Sobre cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen derecho a deducción, no podrán ser objeto de deducción.
- Sobre las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios, utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen derecho a deducción, podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje que resulte de la prorrata general.

A la hora de calcular la prorrata especial cuando una Entidad sin Ánimo de Lucro realiza una actividad mercantil, se calculará de la siguiente manera:

- Las cuotas soportadas que corresponden íntegramente a la realización de la actividad mercantil se deducirán íntegramente.
- Las cuotas soportadas que correspondan íntegramente a la realización de actividades exentas no son deducibles.
- Para las cuotas que corresponden en parte a la realización de la actividad mercantil y a la actividad externa, se calculará la prorrata general de la siguiente manera:

### Ventas por la actividad mercantil

---

Ventas por la actividad mercantil+ ingresos por la actividad externa+ subvenciones

#### Caso especial para las subvenciones

Las entidades sin fin de lucro son receptoras natas de subvenciones de todo tipo de entes públicos, circunstancia que puede complicar su posición tributaria ante el IVA de forma variable en función de la naturaleza de las subvenciones percibidas, del régimen de deducción del IVA soportado que le corresponda y de la forma de ejecución de los programas o proyectos a que vayan ligadas las subvenciones percibidas.

En un principio la Ley 37/1992 se limitó a incluir en la base imponible del IVA las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto, posteriormente la Ley 66/1997 modificó los artículos 102 y 104 de la LIVA estableciendo, la aplicación de la regla de la prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que no integren la base imponible y que se destinen a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

De conformidad pues, la regla de prorrata resultará de aplicación a:

- Los contribuyentes que durante el año natural hayan efectuado operaciones que generan derecho a la deducción de las cuotas soportadas y, a la vez operaciones que no generan este derecho, perciban o no subvenciones que se destinen a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.
- Los contribuyentes que durante el año natural hayan efectuado exclusivamente operaciones que generan derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios y, a la vez, hayan percibido subvenciones que

se destinen a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo y que no deban integrarse en la base imponible.

El efecto de esta regulación es una reducción del derecho a deducción de los sujetos pasivos que perciban subvenciones que no se integren en la base imponible y que se destinen a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

### **13. Bibliografía**

- La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada:  
[http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/15579/original/La\\_fiscalidad\\_en\\_las\\_entidades\\_sin\\_animo\\_de\\_lucro.pdf](http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/15579/original/La_fiscalidad_en_las_entidades_sin_animo_de_lucro.pdf)
- Guía del Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo:  
[http://www.fundacionluisvives.org/upload/99/11/Cuaderno\\_Gestion\\_4.pdf](http://www.fundacionluisvives.org/upload/99/11/Cuaderno_Gestion_4.pdf)
- Reflexiones sobre la reforma del impuesto sobre sociedades en tiempos de crisis:  
[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron\\_trib/142\\_Paredes.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/142_Paredes.pdf)
- Agencia Tributaria: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml>
- Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Documentación de la asignatura: Contabilidad de Sociedades.