



Universitat
de les Illes Balears

TREBALL FI DE GRAU

ORGANITZACIONS NO LUCRATIVES, ASPECTES ECONÒMICS I FISCALS

Szymon Marek Rosada

Grau de Turisme

Facultat de Turisme

Any Acadèmic 2020-21

ORGANITZACIONS NO LUCRATIVES, ASPECTES ECONÒMICS I FISCALS

Szymon Marek Rosada

Treball de Fi de Grau

Facultat de Turisme

Universitat de les Illes Balears

Any Acadèmic 2020-21

Paraules clau del treball: Organitzacions i entitats sense ànim de lucre, classificació segons règim fiscal, tributació en els impostos, requisits, exempcions, beneficis fiscals.

Nom Tutor/Tutora del Treball: María Antonia Ribas Bonet

S'autoritza la Universitat a incloure aquest treball en el Repositori Institucional per a la seva consulta en accés obert i difusió en línia, amb finalitats exclusivament acadèmiques i d'investigació

Autor		Tutor	
Sí	No	Sí	No
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ÍNDEX

RESUM.....	4
INTRODUCCIÓ.....	5
1. LES ENTITATS SENSE ÀNIM DE LUCRE DE LA LLEI 49/2002 I ELS INCENTIUS FISCALS AL MECENATGE.....	6
1.1. Classificació.....	6
1.2. Requisits per la seva consideració.....	7
1.3. Incompliment dels requisits.....	8
1.4. Impost sobre societats.....	8
1.4.1. Explotacions econòmiques exemptes.....	9
1.4.2. Determinació de la base imposable.....	10
1.4.3. Obligació a declarar.....	10
1.4.4. Tipus de gravamen.....	10
1.5. IVA: Impost sobre el valor afegit.....	10
1.5.1. Exempcions.....	11
1.5.2. La regla de la prorrata.....	11
1.5.3. Tipus impositiu.....	12
1.5.3.1. Exemples d'activitats subjectes i no exemptes.....	13
1.6. Altres impostos.....	14
1.7. Incentius fiscals al mecenatge.....	14
1.7.1. Règim fiscal dels donatius, donacions i aportacions.....	14
1.7.2. Justificació de les donacions deduïbles.....	15
2. ENTITATS SENSE ÀNIM DE LUCRE RECOLLIDES PER L'IMPOST SOBRE SOCIETATS.....	16
2.1. Obligacions formals.....	17
3. COOPERATIVES DE LA LLEI 20/1990.....	18
3.1. Definició de cooperativa.....	18
3.2. Règim fiscal de les cooperatives.....	18
3.3. Requisits.....	18
3.4. Determinació de la base imposable.....	19
3.5. Resultats cooperatius i extra cooperatius.....	19
3.6. Despeses deduïbles.....	19
3.7. Beneficis fiscals.....	20
CONCLUSIONS.....	21
BIBLIOGRAFIA.....	22

RESUM

Les organitzacions no lucratives tenen caràcter social i un funcionament distint a les entitats capitalistes ja que el que persegueixen es obtenir finançament per tal de captar fons i destinar aquests per promoure iniciatives i activitats que millorin el benestar de la societat en general. Front a aquesta situació, aquestes entitats reben un tractament fiscal diferent segons quina sigui la seva classificació, el compliment dels requisits obligatoris per optar a un règim fiscal especial i el seu acolliment a les distintes lleis específiques que les regulen. D'aquesta manera aquest treball pretén explicar de manera general com afecten els diferents impostos a aquestes, que es el que han de fer per tenir el tractament especial i que es succeeix amb aquelles entitats que son beneficiaries del mecenatge i com els seus donants poden rebre beneficis fiscals per els donatius, aportacions o donacions que realitzen.

INTRODUCCIÓ

Per introduir la importància de la diferenciació i explicació del funcionament d'aquestes entitats ens centrarem amb el que explica la llei 5/2011 per diferenciar les entitats d'economia social de les societats capitalistes. D'aquesta manera, segons l'article 4 de la Llei 5/2011, de 29 de març, de Economia Social els factors més destacables per reconèixer una entitat d'economia social serien la prevalença de l'ésser humà i la finalitat social sobre el capital i per tant, la presa de decisions segons les persones i la seva participació en el treball i serveis prestats de la mateixa manera que els resultats obtinguts de l'activitat econòmica. Per altra banda, el fet de defensar i aplicar solidaritat i responsabilitat, que afavoreixi el desenvolupament local, la igualtat entre ambdós sexes, la cohesió de la societat i finalment que aquestes tinguin autonomia en la seva gestió i independència amb els poders públics.

Son entitats d'economia social les cooperatives, les mutualitats, les fundacions i les associacions que duguin a terme una activitat econòmica, les societats laborals, les empreses d'inserció, els centres especials de treballadors, les confraries de pescadors i les societats agràries de transformació. També, es declaren entitats prestatàries de serveis d'interès econòmic general, els centres especials de treball i les empreses d'inserció, constituïdes i qualificades com a tals segons la normativa. Aquesta declaració es pot estendre a altres entitats d'economia social que tinguin per objecte igualment la inserció laboral de col·lectius en risc d'exclusió, d'acord amb el que s'estableixi reglamentàriament. Article 5, Llei 5/2011

Seguint aquesta breu explicació, per tal d'entendre el sistema fiscal d'aquestes entitats aquestes es definiran i classificaran segons si aquestes estan acollides per la Llei 49/2002, recollides per l'impost sobre societats o per la Llei 20/1990 de les cooperatives. Conjuntament, s'explicarà seguint aquesta classificació, segons el règim al qual estiguin sotmeses, les condicions que han de complir, la seva tributació en els impostos i les exempcions en quan a les rentes i resultats aconseguits o per les explotacions econòmiques per una banda, i per l'altra les seves obligacions formals i els beneficis fiscals que sorgeixen depenent dels resultats obtinguts.

1. LES ENTITATS SENSE ANIM DE LUCRE DE LA LLEI 49/2002 I ELS INCENTIUS FISCALS AL MECENATGE

1.1. Classificació

D'acord amb l'article 1 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre, aquesta llei el que pretén es regular el règim fiscal d'aquestes entitats, d'acord amb la seva finalitat, les seves activitats i característiques. D'aquesta manera, segons el que dicta l'article 2 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, les entitats sense ànim de lucre acollides son:

- Fundacions. Segons la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, aquestes es poden definir com organitzacions no lucratives, que d'acord amb l'establert per les persones encarregades de la seva creació, tenen com a objectiu destinar els seus diners per acomplir els objectius preestablerts que tinguin a veure amb les activitats d'interès general.
- Associacions declarades d'utilitat pública. Aquestes, per tal de declarar-se d'utilitat pública han d'estar constituïdes i inscrites en el registre corresponent, almenys els dos anys previs abans de presentar la sol·licitud segons l'article 32.1. de la Llei Orgànica 1/2002, de 22 de març, reguladors dels Drets d'Associació. Apart, a través de l'anàlisi de comptes anuals han de demostrar que son adequades per poder dur a terme o complir les finalitats estatuàries.
- Organitzacions no governamentals de desenvolupament, les quals s'inclouen dins la Llei 23/1998 de Cooperació Internacional per el Desenvolupament i per tal de que puguin accedir al règim fiscal especial han d'adaptar la seva forma jurídica i complir els requisits segons la Llei 49/2002, de 23 de desembre. Les ONGD, duen a terme una finalitat de solidaritat internacional amb l'objectiu de proporcionar desenvolupament que respecti i assegni els drets humans i posi a les persones com a protagonistes dels seus propis processos, d'aquesta manera duen a terme les seves tasques juntament amb organitzacions locals per tal d'assolir la reconstrucció i el desenvolupament sostenible. Els seus principis es basen en la fraternitat dels pobles com a obligació, la importància de la justícia social en les relacions comercials, que els pobles siguin els responsables del seu propi desenvolupament i l'establiment de la llibertat i la justícia com a fonaments de la convivència humana. Es poden classificar, segons si son de primera, segona o tercera generació. Les de primera, es basen en accions d'ajuda, de emergència o humanitària, en projectes a petita escala i ofereixen serveis de tipus professional i assistencial. Les de segona generació, es caracteritzen per projectes dirigits a col·lectius socials amb problemes específics que habiten zones rurals o urbanes molt delimitades, per

formar a agents socials i a la gent o població beneficiària per tal d'instigar el seu desenvolupament a través de projectes educatius. Finalment, les de tercera generació, son les desenvolupament sostenible i el que pretenen apart d'aconseguir l'autosuficiència, es el desenvolupament autònom i sistemàtic de la població. ("¿Qué es una ONGD? | Divulgación Dinámica", 2021)

- Les delegacions de fundacions estrangeres inscrites en el Registre de Fundacions. L'article 7 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de Fundacions, estableix que les fundacions estrangeres que vulguin operar de manera permanent a Espanya, han de tenir una delegació dins el país, que correspondrà amb el seu domicili a efectes de la llei i la inscripció en el registre d'aquestes entitats. Si compleixen tots els requisits que s'expliquen a continuació segons l'article 3 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre i els incentius fiscals al mecenatge, podran optar de la mateixa manera que les fundacions espanyoles al règim fiscal especial. ("Pasos a seguir para el establecimiento en España de la delegación de una fundación extranjera", 2021)
- Les federacions esportives espanyoles, les federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquestes, el Comitè Olímpic Espanyol i el Comitè Paralímpic Espanyol. Regulades per el Real Decret 1835/1991, de 20 de desembre, sobre Federacions esportives espanyoles, aquestes federacions son definides segons l'article 1, com a entitats associatives privades, sense ànim de lucre i amb personalitat jurídica i patrimoni propi i independent dels seus associats. Actuen com a col·laboradors de la administració pública per la realització de funcions públiques de caràcter administratiu.

1.2. Requisits per ser la seva consideració

Totes les entitats mencionades han de completar una sèrie de condicions per tal d'acollir-se a la classificació d'aquestes sense ànim de lucre. Segons explica l'article 3 de la llei 49/2002, de 23 de desembre, aquestes han de perseguir fins d'interès general, com en serien per exemple la defensa dels drets humans, la assistència i inclusió social, la cooperació per el desenvolupament o la promoció de valors constitucionals i defensa dels principis democràtics, entre d'altres. Per altra banda, aquestes, per tal de dur a terme les finalitats mencionades han de destinar mínimament un 70 per cent de les rentes o ingressos que obtinguin ja sigui de les seves explotacions econòmiques, de les rentes que obtinguin de la transferència de béns o drets que tinguin la seva titularitat o dels guanys que rebin per altra motiu, un cop deduïts els pagaments per l'obtenció d'aquests. Cal afegir que per aquest càlcul no s'inclouran les aportacions o donacions rebudes en concepte de dotació patrimonial en l'instant de la seva creació o en qualsevol moment més

endavant i que la resta dels seus ingressos i rentes s'emprin per tal d'augmentar les seves reserves o la dotació patrimonial.

Per tal de complir aquest requisit les entitats tindran un termini que començarà des de el començament de l'exercici de l'obtenció d'aquests ingressos fins els quatre anys següents del tancament d'aquest.

Per demostrar que destinen els seus ingressos per dur a terme la seva finalitat principal, tots els obtinguts de les explotacions econòmiques que no continguin com a objectiu principal la finalitat de l'entitat no poden superar un 40 per cent de tots els ingressos.

Seguint amb els requisits, els fundadors, associats, patrons, representants estatuaris, els membres dels òrgans del govern i els cònjuges o parents fins un quart grau, no es poden beneficiar de condicions especials per emprar els serveis ni que tampoc ser destinataris principals de les tasques realitzades per les entitats.

Els càrrecs dels mateixos patrons, representats estatuaris i membres del govern mencionats anteriorment han de ser no remunerats, sense perjudici del dret de ser reemborsats de les despeses degudament justificades com a conseqüència del desenvolupament del seu càrrec.

En cas de que les entitats en qualque moment es dissolguin, tot el seu patrimoni s'ha de destinar a qualcuna de les entitats considerades com a beneficiàries de mecenatge com bé ens diuen els articles 16 a 25 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, o a les entitats públiques de naturalesa no fundacional que duguin a terme finalitats d'interès general.

Una altra condició per aquestes entitats es la inscripció en el registre que pertoqui, el compliment de les obligacions comptables previstes en les normes del Codi de Comerç i les disposicions complementàries. També, han de complir amb la rendició de comptes i elaborar cada any una memòria econòmica amb tots els ingressos i despeses per tal de que puguin ser identificades per les seves classes i propòsits i el percentatge de col·laboració amb les entitats mercantils.

1.3. Incompliment dels requisits

Segons l'article 14, de la Llei 49/2002, en cas de que no es compleixin els requisits establerts per la llei per l'aplicació del règim corresponent a aquestes entitats, aquestes hauran d'ingressar la quantia total de les quotes de l'exercici en que es realitza l'incompliment per l'impost sobre societats, els tributs locals i l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats a l'igual que els interessos corresponents. Cal recordar que un d'aquests incompliments seria la destinació de menys d'un 70% dels seus ingressos per satisfer les seves finalitats o la mala gestió del destí del seu patrimoni en cas de liquidació.

1.4. Impost sobre societats

Tal i com ens explica l'article 5 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, del règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre i dels incentius fiscals al

mecenatge, a aquestes entitats li seran aplicades les normes de l'impost sobre societats.

En aquest cas, per tal d'entendre quines son les rentes exemptes d'aquest impost seguirem l'article 6 de la Llei 49/2002. Segons aquest, gaudiran d'exempció totes aquelles rentes que provinguin de donatius i donacions rebudes per cooperar amb les finalitats de l'entitat i les ajudes dineràries rebudes com a motiu de col·laboració empresarial regulats per l'article 25 d'aquesta llei. També, les quotes satisfetes per els associats, col·laboradors o benefactors sempre que no concordin amb la possibilitat de rebre una prestació derivada d'una explotació econòmica no exempta i les subvencions, menys les que serveixin per tal de subvencionar explotacions econòmiques no exemptes. Per altra banda, també seran exemptes les rentes que provinguin del patrimoni mobiliari i immobiliari de l'entitat, com en serien els dividends i les participacions en beneficis de societats, interessos i lloguers. Les rentes procedents d'adquisicions o transferències de béns o drets, incloent les percebudes per dissolució i liquidació de l'entitat, les que hagin de ser assignades a les entitats sense ànim de lucre i que provinguin de rentes exemptes incloses, les obtingudes a l'exercici d'explotacions econòmiques exemptes, les quals seran explicades posteriorment i finalment, les que hagin de ser atribuïdes i imputades a les entitats que no tinguin ànim de lucre i que provinguin de rentes que gaudeixin d'exempció mencionades anteriorment.

1.4.1. Explotacions econòmiques exemptes

Per tal d'aclarir quines son les explotacions econòmiques exemptes d'aquest impost ens centrarem amb el que diu l'article 7 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre. Segons aquest, prenen aquesta consideració les següents:

- Aquelles que presten serveis per tal d'impulsar i gestionar de l'acció social, així com les d'assistència social i inclusió social, incloent les activitats auxiliars o complementaries d'aquests com en serien el serveis d'alimentació, allotjament o transport.
- Les de prestació de serveis de hospitalització o assistència sanitària i les activitats complementaries com l'entrega de medicines, allotjament o transport.
- Les que siguin d'investigació científica i progrés relacionat amb la tecnologia.
- De béns declarats d'interès cultural.
- Les que organitzin representacions cinematogràfiques o de circs, musicals, coreogràfiques i teatrals.
- Les que tinguin com a finalitat el planejament d'exposicions, conferències, col·loquis, cursos o seminaris.
- Les de ensenyança i formació professional.
- Les de elaboració, venta, publicació i edició de llibres, revistes, material multimèdia i audiovisual.
- De parcs i altres espais naturals protegits.
- De realització de prestacions de caràcter esportiu a persones físiques, menys els relacionats amb esportistes professionals i espectacles esportius.

- Les que tinguin caràcter accessori de les explotacions econòmiques exemptes a complir l'objectiu de les entitats no lucratives, mentre no superin el vint per cent dels guanys de l'entitat i finalment les de poca rellevància i per tant les que no superin els 20000 euros de xifra neta del negoci.

1.4.2. Determinació de la base imposable

Segons l'article 8, de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, per tal de determinar la base imposable d'aquest impost només inclourem les rendes derivades de les explotacions econòmiques no exemptes. A més, els pagaments atribuïbles exclusivament a les rendes exemptes, les quantitats que serveixin per la liquidació d'elements patrimonials no afectes a les explotacions econòmiques sotmeses a gravamen i les quantitats que conformin l'aplicació de resultats, en particular els excedents de rendiments econòmics no exemptes, no tindran la consideració de pagaments deduïbles.

1.4.3. Obligació a declarar

Segons l'article 13 de la Llei 49/2002, les entitats tindran l'obligació de declarar per aquest impost el total de totes les seves rendes, ja siguin exemptes o no.

1.4.4. Tipus de gravamen

La base imposable positiva que provingui de rendes derivades d'explotacions econòmiques exemptes segons l'article 10 de la Llei 49/2002, fixa que serà gravada al 10 per cent. El resultat obtingut es la quota íntegra, sobre la qual quan pertoca, s'apliquen deduccions i bonificacions previstes en la normativa general de l'IS, donant com a resultat la quota líquida.

1.5. IVA : Impost sobre el Valor Afegit

Analitzant aquest impost s'ha de tenir en consideració que les entitats no lucratives no tindran la consideració d'empresaris o professionals els que efectuïn entrega de béns o serveis de manera no remunerada i per tant això deixaria a les entitats fora d'aquest impost, però que quan aquestes realitzin altres activitats per tal de reforçar el seu finançament, aquestes si que estaran sotmeses a l'impost. D'aquesta manera, segons l'article 4 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'IVA, el qual ens explica que la subjecció a aquest es du a terme independentment dels fins o resultats que es vulguin aconseguir amb la seva activitat o en cada operació individual, podem afirmar que a les entitats s'empren factors de producció materials i humans per produir i distribuir bens i serveis que estan subjectes a aquest impost.

Així doncs, per explicar en quins casos es produeixen exempcions davant aquest impost, ens centrarem en l'article 20 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'IVA.

1.5.1. Exempcions

Les principals exempcions tenen a veure amb els serveis d'hospitalització i assistència sanitària i les relacionades directament amb les mateixes realitzades per entitats de dret públic o per entitats o establiments privats en règim de preus autoritzats o comunicats, amb els serveis d'assistència social com en serien per exemple la protecció de la infància i la joventut, l'assistència a minories ètniques o refugiats, assistència a persones físiques per professionals sanitaris independentment de l'individu que la reb i la cooperació per el desenvolupament. També, es comprenen dins l'exempció els d'educació i ensenyament, els relacionats amb els serveis a persones físiques que practiquin activitats esportives, sempre que siguin prestats per les entitats de dret públic, les federacions esportives, els comitès olímpics i paralímpics espanyols o les entitats esportives privades de caràcter social, les prestacions de serveis de caràcter cultural o el transport de ferits o malalts amb ambulàncies o vehicles especialment adaptats.

Per tal d'il·lustrar de forma clara en quins casos les entitats no lucratives duen a terme activitats que estarien exemptes d'aquest ens centrem en l'exemple d'una associació establerta per tal d'ajudar a persones amb addicció a les drogues i marginades, que rep a aquestes a centres i proporciona serveis de desintoxicació, tractament mèdic i teràpia ocupacional. En aquest cas, si l'entitat conté tots els requisits necessaris per demostrar que no té finalitat lucrativa, la AEAT i per tant l'agència tributària l'ha reconeguda com a establiment de caràcter social i els seus càrrecs de president, patró o representant són gratuïts, les seves activitats seran exemptes d'aquest impost sempre i quan es demostrï que són finançades per les quotes satisfetes per els seus socis. El mateix passaria amb una entitat sense ànim de lucre, que compleix els tres requisits mencionats anteriorment i que vol ampliar les seves activitats construint una residència per oferir ajuda als malalts mental crònics i que rep ajuda de la comunitat autònoma on té establert el seu domicili. (Lefebvre, 2020)

1.5.2. La regla de la prorrata

Molts cops durant la realització de la seva activitat, a les entitats s'originen situacions en les que es duen a terme entregues de béns i serveis o prestacions de serveis que creen el dret a deducció i altres que no. D'aquesta manera, la regla de la prorrata com ens diu l'article 102 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'IVA, serveix per clarificar en quins casos es d'aplicació. Per tant, per poder identificar millor en quines activitats es posa de manifest la prorrata, l'article 101 de la Llei 37/1992, explica que els subjectes passius que realitzin activitats econòmiques en sectors distints de l'activitat principal o hauran d'aplicar de forma separada el règim de deduccions a cada un d'ells.

En aquest cas, cal remarcar que l'activitat no es considerarà diferenciada si l'any precedent no superava el 15% del seu volum d'operacions i a més contribuïa a efectuar l'activitat principal i que els règims de deducció seran diferents, si els percentatges de deducció de l'activitat principal a l'activitat diferenciada es diferencien en més de 50 punts percentuals.

Tindran la consideració de sectors diferents de l'activitat empresarial, les activitats acollides als règims especials simplificats de la agricultura, ramaderia i pesca, de les operacions amb or d'inversió o del recàrrec de equivalència i les operacions d'arrendament financer. Tindran la consideració d'operacions d'arrendament financer, d'acord amb la disposició addicional tercera de la Llei 10/2014, de 26 de juny, d'ordenació, supervisió i solvència d'entitats de crèdit, aquells contractes que tinguin com a finalitat exclusiva la cessió de l'ús de béns immobles o mobles a canvi d'una contraprestació consistent en el pagament periòdic de quotes.

Un exemple d'aplicació de la prorrata en el cas d'una associació, seria l'exemple d'una que es dedica a la projecció de pel·lícules, que té les quotes dels seus socis exemptes d'IVA i que rep una subvenció d'una entitat pública vinculada al preu de les entrades també exempta d'IVA per la promoció d'aquesta tipologia de pel·lícules. En un donat moment, l'ajuntament demana a l'entitat que organitzi una projecció en un recinte municipal per tal de que la població pugui gaudir d'aquesta de manera gratuïta. D'aquesta manera, l'associació organitza l'esdeveniment i factura amb un 21% d'IVA ja que l'activitat no va dirigida als seus socis sinó a un altre entitat i presenta un caràcter lucratiu ja que rebran una contraprestació econòmica. Per tant, en aquest cas apliquem la regla de la prorrata per calcular la quantitat que li haurà de pagar l'associació a hisenda en funció de la proporció dels ingressos subjectes i la totalitat dels ingressos tenint en compte que aquesta entitat tenim ingressos exemptes i altres subjectes d'IVA i que en la part de les despeses també tenim algunes com el lloguer del local o la factura pagada al tècnic per el muntatge a les quals li es aplicable el 21% d'IVA. ("Prorrata en el IVA: Guía y ejemplos prácticos", 2019)

1.5.3. Tipus impositiu

El tipus impositiu que pot afectar a aquestes entitats pot ser de dos tipus, per una part el general i per l'altre el reduït. De tal manera, segons ens indica l'article 90 de Llei 37/1992, de 28 de desembre, el tipus impositiu general a aplicar serà del 21% i per tal d'entendre en quins casos en seria d'aplicació el reduït, que es del 10%, hem de seguir les operacions mencionades per l'article 91 de la Llei 37/1992.

S'hi veurien afectades les entregues, adquisicions intracomunitàries o importacions de béns tipus substàncies o productes de qualsevol procedència que per les seves característiques, aplicacions, components, preparació i estat de conservació puguin ser emprats per la nutrició humana i animal, menys les begudes alcohòliques o begudes refrescants i sucres amb sucres afegits. Apart, incloem les aigües aptes per l'alimentació humana o animal o per tal de regar,

inclús en estat sòlid. També serà aplicable aquest percentatge als béns com els medicaments d'ús veterinari o els productes farmacèutics d'ús directe per el consumidor final mencionats en l'article 30 de Llei 37/1992, al igual que als equips mèdics, aparells i altres, que tinguin característiques objectives, estiguin dissenyats per alleugerar o tractar deficiències o per l'ús personal i exclusiu de les persones que les pateixin. Per altra banda, també afegim les prestacions de serveis relacionades amb el transport de viatger i equipatges, el subministrament de menjars i begudes per consumir en el acte i els de recollida, l'eliminació de residus, els espectacles esportius de caràcter aficionat.

Finalment, cal mencionar que a segons quines operacions envers d'un 10%, li serà aplicable un 4%. En aquest cas, segons l'article 91, de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit, es refereix a les entregues, adquisicions intracomunitàries o importacions de béns i serveis com el pa comú, les farines panificables, alguns tipus de llet d'origen animal com la natural o la desnatada, els formatges, els ous o les fruites, verdures, hortalisses i cereals que tinguin la condició de productes naturals d'acord amb el Codi Alimentari. Per altra banda, també es aplicable aquest percentatge als medicaments d'ús humà, així com les formes galèniques, fórmules magistrals i preparats oficials, als vehicles per persones amb mobilitat reduïda i cadires de rodes per ús exclusiu de persones amb discapacitat i per tan per aquelles que tinguin una discapacitat igual o superior al 33%. En quan a serveis, estan inclosos els arrendaments amb alternativa d'adquisició d'edificis, els serveis de tele assistència, ajuda a domicili, centre de dia i de nit i atenció presencial, sempre que aquesta sigui prestada a places concertades en centres o residències.

1.5.3.1. Exemples d'activitats subjectes i no exemptes

Per tal d'entendre concretament en quines situacions, després d'haver mencionat anteriorment les exempcions, es convenient aportar alguns exemples d'activitats que clarament estaran subjectes i no exemptes de l'IVA. D'aquesta manera, una entitat no lucrativa que a través de la seva pagina web, ven camisetes per tal d'obtenir ingressos per finançar les seves activitats, aquestes ventes tindran consideració d'entregues de bens no exemptes. De la mateixa manera passaria amb una fundació que lloga espais publicitaris a través de contraprestacions econòmiques per obtenir finançament, per tant aquest servei estaria subjecte i no exempta d'IVA. (Gil Castro, 2019)

1.6. Altres impostos

Les entitats acollides dins la Llei 49/2002, també tindran una consideració especial en quan a altres tributs locals, sempre i que compleixin les obligacions per optar al règim especial i comuniquin a l'ajuntament corresponent la seva activitat segons l'article 15 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge.

En primer lloc, en quan a l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana es produirà una exempció total d'aquest quan l'obligació legal de satisfer-lo pertorqui a una entitat no lucrativa.

L'exempció en l'Impost sobre Béns Immobles es produirà en els béns que siguin propietat de les entitats en els termes prevists en la normativa reguladora de la hisenda local, menys els que siguin afectes a les explotacions econòmiques no exemptes de l'impost sobre societats.

En l'impost sobre activitats econòmiques l'exempció es durà a terme per les explotacions econòmiques que mencionem prèviament en l'article 7 de la Llei 49/2002 i per tant, aquelles exemptes de l'impost sobre societats. Cal mencionar però, que les entitats estaran obligades a presentar una declaració d'alta en la matrícula d'aquest impost i de baixa en cas de donar per finalitzada la seva activitat.

1.7. Incentius fiscals al mecenatge

L'article 16 de la Llei 49/2002, explica que son entitats beneficiaries del mecenatge, aquelles que generen dret a l'aplicació de beneficis fiscals als seus donants i patrocinadors per els donatius, donacions i aportacions sempre i que es facin a favor de les entitats mencionades anteriorment a l'article 2 d'aquesta llei, de l'Estat, les Comunitats Autònomes i les Entitats Locals, així com dels organismes autònoms. També a favor de les universitats públiques i els col·legis majors adscrits a aquestes, de l'Institut Cervantes i Ramon Llull i demés institucions amb fins anàlegs de les comunitats autònomes i entitats locals i finalment als organismes públics d'investigació dependents de l'Administració General de l'Estat.

1.7.1. Règim fiscal dels donatius, donacions i aportacions

Cal recordar que segons l'article 17 d'aquesta llei, les deduccions mencionades en l'apartat anterior afecten a un cert col·lectiu de donatius i donacions com en serien els dineraris, de béns i drets, les quotes d'afiliació a associacions que no coincideixin amb el dret a rebre una prestació present o futura, la constitució d'un dret real d'usdefruit sobre béns, drets o valors, realitzada fora cap contraprestació, dels donatius o donacions de béns que formin part del patrimoni històric espanyol i les de béns culturals de qualitat garantida a favor

de les entitats que persegueixin fins museístics i el foment i difusió del patrimoni històric artístic.

Segons la seva tipologia se li atribueixen deduccions diferents, d'aquesta manera segons l'article 18 de la Llei 49/2002, en els donatius dineraris la base de deducció s'estableix a partir de l'import dinerari, en els donatius i donacions de bens i drets, es té en compte el valor comptable que tinguessin en el moment de la transmissió i la valoració determinada segons l'impost de patrimoni. En el cas de la constitució d'un dret real d'usdefruit sobre béns immobles, la quantia anual d'aplicar a cada un dels períodes impositius de la duració, un 2% al valor cadastral, determinant proporcionalment la quantitat de dies que pertogui a cada període. En la constitució d'un dret real d'usdefruit sobre valors, l'import anual dels dividends i interessos percebuts per l'usufructuari en cada un dels períodes de la duració d'aquest. En el cas de la constitució d'un dret real d'usdefruit sobre altres béns i drets, l'import anual d'aplicar l'interès legal dels diners de cada exercici al valor de l'usdefruit establert a l'instant de la seva creació segons les normes de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats.

Els contribuents de l'IRPF, segons l'article 19 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, tindran dret a deduir fins un 75 per cent de la deducció si aquesta no supera els 150 euros i en cas de que superi, el percentatge es mantindrà en el 30 per cent. En canvi, en seria aplicable un 5% més i per tant un 35% si en els darrers períodes impositius, concretament dos, s'haguessin fet donatius, donacions o aportacions amb dret de ser deduïdes a favor d'una mateixa entitat per un import igual o superior al de l'exercici previ a aquest i sempre que superi els 150 euros mencionats anteriorment.

Cal afegir, que en quan a l'impost sobre societats com bé ens diu l'article 20 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, la base de la seva deducció no podrà superar el deu per cent de la base imposable del període impositiu i tal i com s'indica la deducció aplicable en aquest cas seria del 35 per cent i del 40 si a l'igual que en l'IRPF en el dos períodes impositius anteriors s'haguessin fet donatius, donacions o aportacions a favor d'una mateixa entitat per import equivalent o major al del darrer període impositiu. Per tant, totes aquelles quantitats que resultin superiors al 10% de l'exercici, només es podran aplicar en els 10 anys següents.

1.7.2. Justificació de les donacions deduïbles

L'article 24 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, precisa que l'efectivitat dels donatius, donacions i aportacions deduïbles s'haurà de acreditar a través de la certificació proporcionada per l'entitat bancaria, amb les condicions establertes reglamentàriament. Aquesta certificació, ha de contenir dades com el nombre d'identificació fiscal i les dades d'identificació personal del donant i l'entitat donatària i la justificació de que l'entitat donatària es troba incorporada dintre de l'apart 16 d'aquesta llei, explicat al principi de l'apartat. Apart, també s'ha de presentar la data i la quantitat del donatiu quan aquest sigui dinerari o un document públic que demostrï l'entrega del bé quan aquest no ho sigui, la

destinació de l'entitat que rep la donació atribuirà a l'objecte rebut i finalment una menció del caràcter inapel·lable de la donació.

2. ENTITATS SENSE ANIM DE LUCRE RECOLLIDES PER L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

L'article 9 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre Societats, explica que hi ha entitats no lucratives que no son incloses dins la Llei 49/2002, que tindran una exempció parcial de l'impost sobre societats. Aquestes entitats son acollides en el règim d'entitats parcialment exemptes explicats en els articles 109-111 de la Llei 27/2014, ambdós inclosos.

Apart, aquest règim també es aplicable a federacions esportives, col·legis professionals, sindicats o associacions empresarials. (Pérez Madrid, 2019)

Un exemple per tal d'identificar clarament el cas d'una entitat parcialment exempta seria el cas d'un club esportiu que ha sol·licitat l'acreditació com a entitat de caràcter social a l'Agència Tributària. Aquest club té com a finalitat fomentar l'activitat esportiva entre els joves i per aquest motiu emprarà unes instal·lacions a canvi d'una quantitat fixa mensual que únicament seran utilitzades per la practica de l'esport. En aquest cas, es tracta d'una associació privada, amb personalitat jurídica i sense ànim de lucre, però que no li es aplicada la Llei 49/2002 perquè no es declarada una associació d'utilitat pública. Així doncs, com es una associació no lucrativa, està sotmesa el règim de les entitats parcialment exemptes. ("Resolució Vinculante de DGT, V4955-16, de 15 de noviembre de 2016)

D'aquesta manera, el règim fiscal per aquestes entitats, presenta una sèrie de rentes que es consideraran exemptes d'aquest impost. En primer lloc, segons l'article 110 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, aquelles que procedeixin de la realització d'activitats que serveixin per acomplir la seva finalitat, sempre i que no tinguin la consideració d'activitats econòmiques i les quotes satisfetes per els associats, col·laboradors o benefactors, sempre que no tinguin la possibilitat de rebre una prestació derivada d'una activitat econòmica. També estaran exemptes les rentes derivades d'adquisicions i transmissions a títol lucratiu, sempre que persegueixin la finalitat principal de l'entitat i les que es posin de manifest en la transmissió onerosa de béns corresponents a la realització de la finalitat mencionada anteriorment, quan el total del producte obtingut es reinverteixi en elements de l'immobilitzat relacionats amb aquesta mateixa.

Per tant, d'acord amb el que diu l'article 110 mencionat prèviament, les entitats que realitzin activitats que tinguin a veure amb una explotació o activitat econòmica, obtindran rentes que estaran subjectes i no exemptes de l'impost sobre societats i per tant tributaran segons el tipus impositiu general d'aquest impost del 25 per cent. Un exemple en seria, les rentes obtingudes per una

associació esportiva sense ànim de lucre per el lloguer de restaurant. (Pérez Madrid,2019)

Per determinar la base imposable, s'explica a l'article 111 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre de l'impost sobre societats que no tindran consideració de despeses fiscalment deduïbles apart de les mencionades en l'article 15 d'aquesta llei, com en serien les que representen una retribució dels fons propis, les multes i sancions penals i administratives o les d'actuacions contraries a l'ordenament jurídic, les despeses imputables exclusivament a les rentes exemptes i les quantitats que constitueixen aplicació de resultats i en particular, les que es destinin a la sustentació de les activitats exemptes mencionades anteriorment en aquest apartat.

2.1. Obligacions formals

Les entitats parcialment exemptes com diu l'article 124 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats, no estaran obligades a presentar la declaració sobre l'impost sobre societats sempre i que els seus ingressos totals no superin el 75000 euros anuals, que els seus ingressos de rentes no exemptes no superin els 2000 euros anuals i que totes les rentes no exemptes que obtinguin estiguin sotmeses a retenció.

3. COOPERATIVES DE LA LLEI 20/1990

3.1. Definició de cooperativa

La cooperativa es una societat formada per persones que s'associen per la realització d'activitats empresarials encaminades a satisfer les seves necessitats i aspiracions econòmiques i socials amb estructura i funcionament democràtic. Article 1, Llei 27/1999, de 16 de juliol, de cooperatives.

3.2. Règim fiscal de les cooperatives

Segons l'article 2 de la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre el règim fiscal de les cooperatives, les societats cooperatives fiscalment protegides es poden classificar segons si son protegides o especialment protegides.

Per tal d'entendre quines son les cooperatives que es consideren especialment protegides, hem de seguir l'article 7 de la Llei 20/1990, de 19 de desembre.

Aquesta, específica que les cooperatives de treball associat, les agràries, les d'exploració comunitària de la terra, les del mar i les de consumidors i usuaris tindran aquesta consideració.

3.3. Requisits

L'article 13 de la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre el Règim Fiscal de les Cooperatives, explica en quins casos una cooperativa protegida podria perdre aquesta consideració, i per tant a la vegada quins requisits ha de complir per mantenir-la.

De tal manera, es podria perdre, si la cooperativa no efectua les dotacions al fons de reserva obligatori i al d'educació i promoció, si es reparteixen entre els socis els fons de reserva que siguin no repartibles i l'actiu sobrant en el moment de la seva liquidació. També, si s'apliquen quantitats del fons d'educació i promoció a finalitats diferents a les de complir l'objectiu principal, d'igual manera que si es retribueixen les aportacions dels socis o associats al capital social amb interessos superiors al màxims autoritzats en les normes legals. Apart, els resultats no poden ser repartits a tercers o no socis i s'han d'imputar les pèrdues de l'exercici econòmic obeint la llei. Les aportacions al capital social dels socis i associats no poden superar el límits legals, la cooperativa no pot superar en més d'un 10 per cent la seva participació en el capital social de entitats no cooperatives i un 40 per cent si es tracta de entitats que realitzin activitats preparatòries, complementaries o subordinades a les de la cooperativa que realitza la participació. Per altra banda, els treballadors assalariats no poden superar en nombre el límit permès, els nombre de socis no pot ser inferior a l'establert de manera legal i la reducció de capital no per presentar una quantitat inferior a la mínima. Cal mencionar que si els dos darrers factors mencionats no es compleixen tindran un límits de sis mesos per ser restablerts. Finalment els darrers requisits tenen a veure amb la paralització de l'activitat de l'activitat o dels òrgans socials durant dos anys fora causa

justificada, l'impossibilitat de dur a terme l'activitat principal i la falta d'auditoria externa.

3.4. Determinació de la base imposable

Segons l'article 15 de la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre el règim fiscal de les cooperatives, les operacions realitzades per les cooperatives amb els seus socis, en el desenvolupament de les seves finalitats socials, es computarà per el seu valor de mercat i per tant, el preu normal dels béns, serveis i prestacions que s'hagi concertat entre les parts independents de l'operació. Quan es tinguin en compte les cooperatives de consumidors i usuaris, habitatge, agràries o les que realitzin serveis o subministres als seus socis, es computarà com a preu de les operacions aquell per el qual van ser realitzades. Per determinar la base imposable, tal i com diu l'article 16 de la Llei 20/1990, es tindran en compte per separats els resultats cooperatius i extra cooperatius que seran explicats més endavant. Per la determinació d'aquests resultats s'imputarà als ingressos d'un tipus o un altre, a més de les despeses específiques necessàries per aconseguir-los, la part que correspongui a les despeses generals de la cooperativa. En quan a la liquidació, la base imposable que correspongui a aquests resultats es disminuirà en el 50 per cent de la part dels mateixos que se destini de manera obligatòria al fons de reserva obligatori.

3.5. Resultats cooperatius i extra cooperatius

Segons l'article 17 de la Llei 20/1990, de 19 de desembre, es consideren resultats cooperatius aquells que provinguin dels rendiments d'una activitat cooperativitzada realitzada amb els socis, de les quotes periòdiques realitzades per socis, de les subvencions corrents, de les imputacions a l'exercici econòmic de les subvencions de capital en la forma prevista en les normes comptables que siguin aplicables, dels interessos i retorns procedents de la participació, com a soci o associat en altres cooperatives o dels ingressos financers procedents de la gestió de la tresoreria ordinària necessària per la realització de l'activitat cooperativitzada. Per el contrari, segons l'article 21 de la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre el règim fiscal de les cooperatives, es consideraran extra cooperatius els rendiments procedents de l'exercici de l'activitat cooperativitzada quan sigui realitzada amb persones que no siguin socis, els derivats d'inversions o participacions financeres en societats de naturalesa no cooperativa i els obtinguts d'activitats econòmiques o fons alienes a les finalitats específiques de la cooperativa.

3.6. Despeses deduïbles

Per tal de determinar aquestes rendiments cooperatius, segons l'article 18 de la Llei 20/1990, hem de tenir en compte les despeses deduïbles com les quantitats que les cooperatives destinen obligatòriament, al fons d'educació i promoció, que com diu l'article 19 de la Llei 20/1990 no poden superar el 30 per

cent dels excedents nets de l'exercici, l'import de les entregues de béns, serveis o subministres realitzats per els socis, les prestacions de feina dels socis i les rentes dels béns que han estat cedides per els socis a la cooperativa. Finalment, també s'han de tenir en compte els interessos meritats per els socis i associats per les seves aportacions obligatòries o voluntàries al capital social i aquell derivats de retorns cooperatius.

3.7. Beneficis fiscals

A les cooperatives protegides, en l'impost sobre societats segons el que diu l'article 33, de la Llei 20/1990, de 19 de desembre, sobre el règim fiscal de les cooperatives, li serà aplicable a la seva base imposable, sigui negativa o positiva, corresponent als resultat cooperatius un 20 per cent mentre que quan els resultats siguin extra cooperatius, se li aplicarà el tipus general, i per tant el 25 per cent. A més, en quan a aquest mateix impost, gaudiran de llibertat d'amortització dels elements de l'actiu fix nou amortitzable que fossin adquirits fins a tres anys a partir de la data de la inscripció en el registre de cooperatives i societats anònimes laborals del ministeri de treball i seguretat social o de les comunitats autònomes.

Apart, gaudiran d'un 95 per cent de la quota i per tant dels recàrrecs de l'Impost sobre Activitats Econòmiques i de l'Impost sobre Béns Immobles corresponent als béns de naturalesa rústica de les cooperatives agràries i d'explotació comunitària de la terra.

En canvi, en el cas de les cooperatives especialment protegides, com clarifica l'article 34 de la Llei 20/1990, apart de gaudir dels beneficis mencionats anteriorment, també tindran beneficis fiscals en quan a l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats, ja que tindran exempció per les operacions d'adquisició de béns i drets destinats directament al compliment de finalitats social o estatuàries i en l'Impost sobre Societats gaudiran d'una bonificació del 50 per cent de la quota integral.

CONCLUSIONS

Després d'haver realitzat un anàlisi del règim fiscal de les entitats acollides per la Llei 49/2002, les entitat parcialment exemptes acollides per l'impost sobre societats i les cooperatives de les 20/1990, arribem a la conclusió de que depenent de la seva classificació, aquestes entitats estaran sotmeses a règims diferents. D'aquesta manera, les entitats acollides dins la Llei 49/2002, serien les fundacions, les associacions declarades d'utilitat pública, les organitzacions no governamentals de desenvolupament, les delegacions de fundacions estrangeres inscrites en el registre de fundacions les federacions esportives espanyoles, les federacions esportives territorials d'àmbit autonòmic integrades en aquestes, el Comitè Olímpic i Paralímpic Espanyol. Per el contrari, les entitats no acollides dins aquesta llei ja que no compleixen els requisits establerts per el règim de la Llei 49/2002, de les entitats sense ànim de lucre, serien les entitats parcialment exemptes recollides per l'impost sobre societats. Aquestes, estaran sotmeses a tributacions diferents front a aquest impost i també presentaran altres obligacions formals. Finalment, el darrer règim analitzat, i per tant, el règim fiscal de les cooperatives, de la mateixa manera presentarà una fiscalitat especial, segons si els seus resultats son cooperatius o extra cooperatius.

Dins cada un d'aquests règims cada una d'aquestes tindran unes obligacions i requisits a complir per tal d'estar acollides a aquest i a la mateixa vegada poder gaudir de distints beneficis fiscals en quan a l'impost sobre societats i altres impostos locals. Davant aquesta situació, les entitats, depenent de la seva classificació es poden veure exemptes dels impostos segons les explotacions econòmiques que duguin a terme, la procedència de les seves rentes o resultats en cas de les cooperatives. Així doncs, les entitats poden guiar les seves estratègies de funcionament i actuació per tal de que les seves accions siguin beneficioses per la gent que les rep i a la mateixa vegada puguin gaudir de beneficis o d'estar exemptes de l'impost o impostos que pertoqui aplicar com a conseqüència del seu funcionament.

Bibliografía

- Gil Castro, L. (2019). *El IVA en las Entidades Sin Fines Lucrativos*. Instituto Europeo de Asesoría Fiscal. <https://www.ineaf.es/tribuna/el-iva-en-las-entidades-sin-fines-lucrativos/>.
- Lefebvre, F. (2020). *Memento Práctico IVA 2020* [Ebook] (1ª edición). Francis Lefebvre.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, 304, de 20 de diciembre de 1990. <https://www.boe.es/eli/es/l/1990/12/19/20>
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, 312, de 29 de diciembre de 1992. <https://www.boe.es/eli/es/l/1992/12/28/37/con>
- Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. *Boletín Oficial del Estado*, 170, de 17 de Julio de 1999. <https://www.boe.es/eli/es/l/1999/07/16/27/con>
- Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. *Boletín Oficial del Estado*, 73, de 26 de marzo de 2002. <https://www.boe.es/eli/es/lo/2002/03/22/1>
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Boletín Oficial del Estado*, 307, de 24 de diciembre de 2002. <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/12/23/49/con>
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 310, de 27 de diciembre de 2002. <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/12/26/50/con>
- Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social. *Boletín Oficial del Estado*, 76, de 30 de marzo de 2011. <https://www.boe.es/eli/es/l/2011/03/29/5/con>
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 288, de 28 de noviembre de 2014. <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>
- Pasos a seguir para el establecimiento en España de la delegación de una fundación extranjera*. Intranet.fundaciones.org. (2021). http://intranet.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw54b8fcfad7c54/PasosasequirparaelestablecimientodeunadelegacionextranjeraenEspana.pdf.
- PÉREZ MADRID, A. (2019). Tributación de las entidades sin fines lucrativos II: Parcialmente exentas [Blog]. <https://www.carrilloasesores.com/post/tributacion-de-las-entidades-sin-fines-lucrativos-ii-parcialmente-exentas>.

Prorrata en el IVA: Guía y ejemplos prácticos. De Mesa y Vertiz Consultores. (2019). <https://www.demesayvertizconsultores.com/2019/12/17/prorrata-en-el-iva-guia-y-ejemplos-practicos/>.

¿Qué es una ONGD? | Divulgación Dinámica. Divulgación Dinámica | Cursos Online y Formación a distancia. (2021). <https://www.divulgaciondinamica.es/blog/ongd/>.

Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones deportivas españolas. *Boletín Oficial del Estado*, 312, de 30 de diciembre de 1991. <https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/12/20/1835/con>

Resolución Vinculante de DGT, V4955-16, 15-11-2016. Iberley.es. (2016). <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v4955-16-15-11-2016-1442567#:~:text=Al%20no%20ser%20una%20asociaci%C3%B3n,t%C3%ADulo%20VII%20de%20la%20LIS>.