

CONTABILIDAD	EL TRATAMIENTO CONTABLE-FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS FUNDACIONES: UN CASO PRÁCTICO	Núm.
TRIBUTACIÓN		33/2005

NOHEMÍ BOAL VELASCO
ENRIQUE RÚA ALONSO DE CORRALES

Profesores Adjuntos de la Universidad San Pablo, CEU

Extracto:

CON la aprobación de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo y su desarrollo reglamentario, se establece un nuevo régimen fiscal para las entidades no lucrativas. Sin embargo, la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la norma se efectúa a través de una doble vía, por un lado, estableciendo una relación de organizaciones que podrían acogerse, siempre y cuando cumplan una serie de requisitos relativos a su constitución y configuración estatutaria, a las actividades que realicen y a la afección de las rentas que obtenga y a su patrimonio, y por otro, ciertas obligaciones de naturaleza contable.

El artículo se centra en la figura de las fundaciones analizando el régimen fiscal aplicable en lo referente al Impuesto sobre Sociedades, llevando a cabo un estudio detallado y comparado, tanto de lo recogido por la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal como en régimen general que tendrán que aplicar aquellas fundaciones que no puedan acogerse al mismo, es decir, la Ley del Impuesto de Sociedades.

A la hora de liquidar el impuesto, la entidad parte de su información contable por lo que se analizan las diferencias entre contabilidad y fiscalidad para estas entidades así como los distintos ajustes que de esas diferencias se deriven, sobre todo en operaciones habituales de las fundaciones tales como donaciones y subvenciones, provisiones para grandes reparaciones del Patrimonio Histórico, derechos de uso de activos, etc.

Para terminar se expone un caso teórico-práctico en donde intenta ponerse de manifiesto la importancia que tiene para estas entidades entrar en el ámbito subjetivo de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, comparando la liquidación del Impuesto de Sociedades en aplicación de la citada legislación y bajo el régimen general recogido en la LIS.

Palabras clave: entidades sin fines lucrativos, fundaciones, Impuesto sobre Sociedades, Régimen fiscal general y Régimen fiscal especial, Tributación reducida.

Sumario:

1. Introducción.
2. Régimen fiscal aplicable a entidades sin fines lucrativos: fundaciones.
 - 2.1. Régimen aplicable.
 - 2.2. Ámbito subjetivo y condiciones a cumplir.
3. El Impuesto sobre Sociedades para las fundaciones.
 - 3.1. Régimen aplicable.
 - 3.2. Contenido.
 - 3.2.1. Régimen general.
 - 3.2.2. Régimen especial.
 - 3.2.3. Consideraciones finales.
 - 3.3. Reflejo contable del régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades.
 - 3.3.1. Esquema general.
 - 3.3.2. Incidencia fiscal de determinadas operaciones habituales en las fundaciones.
4. Caso práctico.
 - 4.1. Enunciado.
 - 4.2. Solución propuesta.
 - 4.3. Conclusiones.

Bibliografía.

Anexos.

1. INTRODUCCIÓN

En una concepción moderna de Estado, la protección de los intereses generales no descansa únicamente en el sector público, sino que debe recaer también en la sociedad civil. Por ello, el Estado, además de realizar actuaciones directas tendentes a ese fin, debe articular un sistema jurídico dinamizador del resto de fuerzas sociales que contribuyan a la obtención de esos fines generales.

El artículo 31 de la Constitución Española expresa que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio», recogiendo de esta forma los principios tributarios básicos como son el «deber de contribuir», la «capacidad económica», la «igualdad» y la «generalidad». Partiendo del mandato constitucional nuestro ordenamiento tributario está, pues, obligado a dar un trato adecuado y respetuoso a estos principios tributarios.

Sin duda, las entidades sin ánimo de lucro realizan actividades que repercuten en el bien común, y en la mayoría de las ocasiones, ofrecen servicios públicos ejerciendo un papel sustitutivo o complementario de los propios organismos públicos; cabe por tanto pensar en la necesidad de la aplicación de un régimen tributario más beneficioso acorde al papel que desempeñan.

Desde el punto de vista de que la sociedad civil en general, y las fundaciones en particular, están realizando un servicio sustitutorio al realizado por el propio Estado, el gravar o no a estas entidades será una decisión de política fiscal, donde el Estado deberá reflexionar si le es más «rentable» realizar las actividades que realizan estas entidades o dejar que las sigan haciendo a cambio de renunciar a la recaudación que les supondría gravarlas.

2. RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: FUNDACIONES

2.1. Régimen aplicable.

Con la aprobación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (L 49/2002 de Régimen Fiscal) y su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, Reglamento del Régimen Fiscal, se elimina el intrincado sistema de reconocimiento de los beneficios fiscales de la antigua Ley 30/1994 de Fundaciones y su Reglamento, el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Con el nuevo régimen fiscal, en donde basta, si la entidad cumple con una serie de condiciones, la comunicación al Ministerio de Hacienda, se pasa de un sistema de concesión rogada a uno más flexible de simple comunicación.

2.2. Ámbito subjetivo y condiciones a cumplir.

La delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la norma se efectúa a través de una doble vía, enumeración de las organizaciones que se van a considerar ESFL a efectos de esta ley, y por otro, el establecimiento de los requisitos que deben cumplir dichas entidades para poder aplicar este régimen fiscal. En relación al primer aspecto mencionado, resaltar que se trata de una lista cerrada (véase **tabla 1**) centrada principalmente en entidades que adoptan la forma jurídica de fundaciones o asociaciones de utilidad pública. El inconveniente será, en nuestra opinión, qué ocurre con aquellas otras entidades no lucrativas que tengan como objetivo el interés general pero no estén comprendidas en esta lista.

TABLA 1. ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (L 49/2002).

ESFL a efectos de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal	Observaciones
<ul style="list-style-type: none"> Fundaciones 	Independiente del fundador (público o privado)
<ul style="list-style-type: none"> Asociaciones declaradas de utilidad pública 	
<ul style="list-style-type: none"> Organizaciones no gubernamentales (ONG) de desarrollo que revistan forma jurídica de fundación o asociación 	Las referidas en la Ley 23/1998 de Cooperación Internacional
<ul style="list-style-type: none"> Delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones 	Realizar de forma estable su actividad en España
<ul style="list-style-type: none"> Federaciones deportivas españolas o de ámbito autonómico integradas en aquéllas El Comité Olímpico Español (COE) Comité Paralímpico Español (CPE) 	
<ul style="list-style-type: none"> La Cruz Roja Española La Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) Obra Pía de los Santos Lugares 	Incluidas en disposición adicional Ley 49/2002
<ul style="list-style-type: none"> Las Iglesias y confesiones religiosas y sus asociaciones y fundaciones 	
<ul style="list-style-type: none"> Entidades benéficas de construcción 	

Por otro lado, los requisitos a cumplir para poder acogerse a este régimen pueden agruparse en tres bloques, como son los relativos a su constitución y configuración de la entidad, los referidos a las actividades realizadas y afectación de rentas y patrimonio, y los requisitos relacionados con el cumplimiento de obligaciones contables. Todos ellos quedan resumidos en la **tabla 2**.

TABLA 2. REQUISITOS IMPUESTOS POR LA LEY 49/2002 PARA SU APLICACIÓN.

Bloques de referencia	Condiciones Ley 49/2002
Constitución y configuración estatutaria de la entidad	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perseguir fines de interés general: lista abierta (defensa de derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y violencia, asistencia social, cívicos, etc.). 2. Gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario, miembro del órgano de gobierno o representante de la entidad en las sociedades mercantiles que participe. 3. Inscripción de la entidad en el Registro correspondiente (la L 50/2002 de Fundaciones establece la existencia de un Registro único para fundaciones estatales, público y dependiente del Ministerio de Justicia).
Actividades y afectación de rentas y patrimonio	<ol style="list-style-type: none"> 1. Destinar a la realización de sus fines al menos el 70% de: <ol style="list-style-type: none"> a) Rentas de explotaciones económicas. b) Rentas procedentes de transmisión de bienes y derechos (salvo que se utilicen en la actividad propia y se reinvierta el importe de la transmisión). c) Ingresos por cualquier otro concepto (no considerándose como tal las aportaciones a la dotación fundacional) deducidos los gastos ocasionados para su obtención (en su parte proporcional y excluidos los derivados del cumplimiento de sus objetivos). 2. En caso de disolución los estatutos o el negocio fundacional debe prever que su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general. 3. Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros del órgano de gobierno, cónyuges y parientes hasta cuarto grado inclusive no podrán ser los destinatarios principales de sus actividades ni beneficiarse de condiciones especiales al utilizar sus servicios. 4. No desarrollar explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, cuya cifra de negocios de todas ellas exceda del 40% de sus ingresos totales o vulneren las normas de la competencia.
Cumplimiento de obligaciones de orden contable	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cumplir con las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o en su defecto por el Código de Comercio y normas complementarias. 2. Rendir cuentas ante el organismo público encargado del Registro antes de 6 meses desde el cierre del ejercicio. 3. Elaborar una Memoria Económica anual especificando los ingresos y gastos por categorías y proyectos, incluyendo el porcentaje de participación en entidades mercantiles.

Consideramos interesante resaltar con respecto al último requisito referido, elaboración de una Memoria Económica, que si la entidad ya está obligada a la confección de una Memoria, como es el caso de las fundaciones, la información que en ella se requiere podrá incluirse en esta última. Inicialmente la Memoria Económica aparecería como un documento complementario a los exigidos dentro de las Cuentas Anuales, sin embargo, siguiendo la misma filosofía que en su día adoptó el legislador al llevar a cabo las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad, a las ESFL, podría incluir en la Memoria tradicional la información exigida en el Real Decreto 1270/2003 Reglamento del Régimen Fiscal, para permitir la aplicación de las exenciones fiscales ofrecidas a las ESFL, pues la mayor parte de las exigencias informativas que están explícitamente detalladas en éste se encuentran recogidas de una u otra forma en la Memoria Contable a la que podría perfectamente incorporarse la nueva información, dando lugar a una Memoria más desarrollada que la exigida para entidades mercantiles, a la que pudiera denominarse Memoria Económico-Fiscal. En la **tabla 3**, analizamos las similitudes y diferencias entre el contenido de la Memoria Económica y la Contable.

TABLA 3. CONTENIDO DE LA MEMORIA ECONÓMICA EN LA MEMORIA CONTABLE.

MEMORIA ECONÓMICA	MEMORIA CONTABLE		
	Normal	Abreviada	Simplificada*
Identificación: rentas exentas y no exentas	No	No	No
Separación de ingresos, gastos e inversiones por proyectos	No	No	No
Gastos en cada proyecto por categorías	No	No	No
Forma de cálculo del destino de rentas e ingresos	Apdo. 20. Aplicación elementos patrimoniales a fines propios	Apdo. 13. Aplicación elementos patrimoniales a fines propios	No
Retribuciones obtenidas por el patrón	Apdo. 21. Otra Información	Apdo. 14. Otra Información	No
Porcentaje de participación sociedades mercantiles	Apdo. 9. Inv. Financieras	No	No
Convenios de colaboración empresarial	Apdo. 19. Ingresos y gastos Punto 4. Ingresos Actividad	Apdo. 19. Ingresos y gastos Punto 2. Ingresos Actividad	No
Actividades prioritarias de mecenazgo	Apdo. 19. Ingresos y gastos Punto 2. Ayudas monetarias	Apdo. 12. Ingresos y gastos Punto 1. Ayudas monetarias	No
Destino patrimonio disolución	No	No	No

* Siguiendo el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad, el cual está adaptado por el momento a sociedades mercantiles, aunque no a ESFL.

Por otra parte, estarán exentas de presentar la Memoria Económica ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ¹ las entidades sin finalidad lucrativa cuyo volumen de ingresos del período impositivo no superen los 20.000 euros y que no tengan participación en sociedades mercantiles. Sin embargo, la exclusión es únicamente para su presentación ante la AEAT, no de su elaboración, lo que sin duda dificultará mucho las tareas de gestión de las fundaciones de reducido tamaño, a las que teóricamente la Ley 50/2002 de Fundaciones, dentro de sus objetivos, pretendía aminorar sus obligaciones administrativas y de control.

3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LAS FUNDACIONES

3.1. Régimen aplicable.

Antes de la aprobación de la Ley 30/1994 de Fundaciones, que supuso un paso muy importante a nivel fiscal para las entidades sin ánimo de lucro, éstas aplicaban, en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades (IS), la Ley 68/1978 del IS y su desarrollo reglamentario, Real Decreto 2631/1982.

En dicha normativa las ESFL gozaban de una exención subjetiva parcial, pero realmente vacía de contenido, debido a que no se consideraba la exención total de las rentas, sujetando a gravamen las procedentes de las explotaciones económicas, aquellas derivadas del patrimonio y los incrementos patrimoniales. Además existía lo que se denominaba «tributación mínima», puesto que no se tenía derecho a la devolución de las retenciones practicadas durante el ejercicio, aunque procediesen de rentas exentas.

Posteriormente la aprobación de la Ley 30/1994 de Fundaciones (Título II) establece un régimen específico en lo referente al IS para aquellas entidades que se acogieran a dicha regulación, siempre y cuando, cumplieran ciertas condiciones ². Aquellas que no las cumplieran u optaran por no aplicar dicho régimen seguirían rigiéndose por la Ley 68/1978 del IS, que al poco tiempo fue derogada y sustituida por la actual Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS (LIS). De la misma manera, la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal vino a sustituir a la Ley 30/1994 de Fundaciones, constituyendo, conjuntamente con la LIS, la legislación actualmente aplicable en materia de impuesto de sociedades a las fundaciones.

¹ Deberá presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad, en el plazo de 7 meses (art. 2.2. RD 1270/2003).

² Condiciones recogidas en el artículo 42 de la Ley 30/1994 de Fundaciones.

3.2. Contenido.

La LIS establece que dicho impuesto grava la renta de las sociedades y demás personas jurídicas, siendo por tanto el hecho imponible la obtención de renta proveniente de cualquier fuente por parte del sujeto pasivo. Sin embargo, dicha normativa establece una relación de entidades, atendiendo a su naturaleza jurídica, que aunque tienen capacidad de generar rentas constitutivas del hecho imponible, se excluyen debido probablemente al papel que desempeñan en y para la sociedad. El artículo 9 de la LIS distingue dos bloques de entidades, en función de si sus rentas están total o parcialmente exentas, encontrándose dentro de éstas las entidades e instituciones sin ánimo de lucro, por una parte a las que sea de aplicación la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, en los términos previstos en dicha norma, y por otra al resto en los términos previstos en el Capítulo XV del Título VIII de la propia LIS.

En base a lo anterior pueden establecerse dos regímenes aplicables a ESFL que denominaremos, a efectos de este artículo, de la siguiente forma:

- *Régimen general*: es de aplicación la normativa general de la LIS, pero con un régimen específico, recogido en su artículo 133 y siguientes.
- *Régimen especial*: aplicándose lo establecido al efecto en la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, aunque en lo no regulado de forma específica por esta ley será de aplicación el régimen general de la LIS. Éste es uno de los pocos casos en que el legislador recoge fuera de la LIS un régimen especial.

3.2.1. Régimen general.

Para acogerse a este régimen, que también otorga ciertos beneficios fiscales y supone una exención parcial de gran parte de sus rentas, basta con ser entidad sin ánimo de lucro.

a) Determinación de la base imponible.

Como ingresos quedan exentos de gravamen los siguientes (art. 134 LIS):

1. Rentas procedentes de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, entre los que podríamos incluir entre otras, las cuotas periódicas de asociados o benefactores, las subvenciones para actividades de la entidad, las donaciones y los convenios de colaboración.
2. Rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

3. Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa (incremento patrimonial) de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica ³, cuando se produzca la reinversión ⁴ del importe total obtenido en bienes también afectos al cumplimiento de los fines.

Como las ESFL están obligadas a declarar todas sus rentas, incluidas las exentas, para eliminar éstas del resultado contable y calcular la base imponible del IS, se realizarán ajustes negativos que se corresponderán con diferencias permanentes.

Por otra parte existirán rentas o ingresos no exentos y que consecuentemente estarán sujetos a tributación, como son:

1. Incrementos de patrimonio diferentes a los anteriores.
2. Rendimientos de explotaciones económicas: de cualquier forma aunque se trate de actividades realizadas para los fines sociales si son actividades económicas, sus rentas deben estar sujetas, esto afectaría no sólo a actividades secundarias o complementarias, sino también a la actividad principal en caso de tratarse de una actividad económica ⁵.
3. Rendimientos derivados de su patrimonio: rentas o frutos obtenidos por cualquier elemento patrimonial propiedad de la entidad tanto de naturaleza mobiliaria como inmobiliaria.

La inclusión de los ingresos, rentas y variaciones del patrimonio se efectuará siguiendo el régimen general previsto en la LIS ⁶.

³ Se trata pues, de cualquier bien del inmovilizado material, inmaterial o financiero siempre que estén afectos a la realización de actividades sociales. En caso de acciones de otra empresa resulta más complicado de determinar ya que no se trata de una afectación mediata, es decir, que los dividendos se destinen a las actividades, sino que se trata de una afectación directa, como por ejemplo que la actividad realizada por la sociedad participada sea necesaria para la actividad social de la entidad no lucrativa.

⁴ Con relación a la reinversión debe cumplirse lo siguiente:

1. Su importe debe ser el total obtenido en la transmisión onerosa.
2. El plazo para llevarla a cabo es de un año anterior a la fecha de puesta a disposición del bien enajenado y los tres posteriores.
3. El plazo de mantenimiento del bien objeto de reinversión es de siete años, salvo que conforme a los sistemas de amortización fiscalmente permitidos fuese inferior.
4. En el caso de existir reinversión parcial, se entiende (ya que lo menciona el RIS) que la exención alcanzará a la parte de la renta reinvertida en los plazos y condiciones señaladas.

⁵ No obstante, en caso de que se trate de una actividad económica que constituya el objeto social, existen a este respecto Sentencias del Tribunal de Justicia que las declara exentas.

⁶ Los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones y adquisiciones lucrativas, tomando como referente el valor de mercado del bien y los rendimientos de actividades económicas, incluirán los rendimientos sometidos a retención.

Por otro lado, como gastos no deducibles se señalan, además de los generales recogidos en el artículo 14 de la LIS, los siguientes:

- a) Los gastos imputables, directa o indirectamente, a la obtención de rentas que procedan de la realización de la actividad que constituye el objeto social o finalidad específica, es decir, a rentas exentas (caso de tratarse de un gasto atribuible a rentas exentas y no exentas, podrá deducirse proporcionalmente).
- b) Las cantidades que suponen aplicación de resultados y los excedentes procedentes de las operaciones económicas destinadas al sostenimiento de las actividades exentas.
- c) La amortización de elementos afectos a actividades exentas.
- d) El exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones a cuenta del IRPF.
- e) Las partidas que tengan el carácter de gastos estimados.

Todas estas partidas, en el caso de ser consideradas como gastos a efectos contables ⁷, suponen un ajuste positivo en forma de diferencia permanente a la hora de calcular el impuesto devengado.

Por último, señalar que la Base Imponible puede ser objeto de reducción por la compensación de Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores (BINEA), siendo el resultado la Base Imponible final (BI) a la que habrá que aplicar el tipo impositivo correspondiente.

b) Determinación de la cuota tributaria o diferencial.

La renta gravable o BI tributará a un tipo impositivo reducido, un 25 por 100, dando lugar a la cuota íntegra (CI).

Las deducciones y bonificaciones a las que tiene derecho son las recogidas con carácter general, no existiendo ninguna específica para este tipo de entidades. Si como consecuencia de éstas, la cuota diferencial resulta negativa, la ESFL tendrá derecho a la devolución de las retenciones y pagos a cuenta aplicadas durante el ejercicio.

Por último, señalar que las ESFL están obligadas a realizar los pagos fraccionados que correspondan en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo del IS ⁸.

⁷ Aunque en algún caso no es así, como por ejemplo la aplicación de resultados que contablemente no se considera gasto.

⁸ Si la entidad opta por el método de la BI obtenida en los tres, nueve y once primeros meses del año (art. 38.3 LIS) el tipo de gravamen aplicable para calcular los pagos a cuenta será del 7 por 100.

3.2.2. Régimen especial.

Se trata del régimen que aplicarán aquellas ESFL que decidan, tras cumplir todos los requisitos antes analizados, acogerse a la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, y que así se lo hayan comunicado a la AEAT mediante la correspondiente Declaración Censal.

Se trata, sin duda, de un régimen fiscal más beneficioso que el régimen general, no sólo por ser más amplia la relación de rentas exentas, sino también por establecer un tipo impositivo aún menor.

a) Determinación de la base imponible.

Como rentas exentas (art. 6 L 49/2002) se señalan las siguientes:

1. Ingresos obtenidos en el ejercicio de las actividades constitutivas de su objeto social:

- a) Donativos o donaciones para colaborar a los fines de la entidad: ingresos más típicos de estas entidades ⁹.
- b) Cuotas de asociados, colaboradores o benefactores, que no den derecho a percibir una prestación. Se diferencia de los anteriores por su carácter periódico.
- c) Subvenciones no destinadas a financiar explotaciones económicas no exentas.
- d) Ayudas económicas ¹⁰ en virtud de «convenios de colaboración» (art. 25 L 49/2002). Aquellas cuantías entregadas por parte de terceros con la única contraprestación de difundir la financiación recibida por parte de esa entidad. Se trata de una figura intermedia entre el «contrato de patrocinio publicitario» y la donación desinteresada, y no se considera como la prestación de un servicio, no teniendo, por tanto, naturaleza de rendimientos derivados de actividades económicas.
- e) «Contratos de patrocinio publicitario» ¹¹. Se trata de contratos equiparables a los de difusión publicitaria.

2. Las rentas procedentes del patrimonio de la entidad: tanto mobiliario o inmobiliario (dividendos, intereses, alquileres, etc.).

⁹ Inicialmente estarían sometidos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, pero en base a su regulación Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en su artículo 3.2 establece que estos incrementos de patrimonio recibidos a título gratuito, para el caso de personas jurídicas no son sometidas a este impuesto, sino al de Sociedades.

¹⁰ En este sentido la ya derogada Ley 30/1994 de Fundaciones excluía aquellos convenios en donde recibía un porcentaje de las ventas o beneficios de la entidad mercantil, la ley actual no lo excluye.

¹¹ Regulación: artículo 34 de la Ley 34/1998, General de Publicidad, de 11 de noviembre.

3. Rentas derivadas de adquisición o transmisión de activos (lucrativa y onerosa): se entiende que quedan exentas tanto si se trata de bienes afectos a actividades sujetas a tributar como a actividades exentas.

Siendo más exhaustivos en nuestro análisis tendremos:

- a) Rentas derivadas de aportaciones no dinerarias a sociedades mercantiles: según la LIS existe una renta fiscal por diferencia entre el valor normal de mercado de los bienes aportados y el que figura en Balance, es decir, el valor contable (no existe beneficio contable en la operación).
- b) Extinción de la ESFL: en caso de disolución de la entidad, y salvo el caso de fusión, la entidad entrará en un proceso de liquidación. Los bienes serán destinados por imperativo legal a ESFL. Mientras que contablemente este proceso no da lugar a ningún tipo de ingresos para la LIS [art. 15.2 c)] se produce una renta para la sociedad extinguida. Dicha plusvalía vendrá por diferencia entre el valor normal de mercado de los bienes y su valor contable. Con la nueva ley tales rentas quedan exentas, conservando la entidad adquirente el valor y fecha que tenían los bienes en la entidad extinguida.
- c) Rentas derivadas del proceso de fusión: las rentas procedentes de estas operaciones no tributan.

4. Rentas de determinadas explotaciones económicas consideradas como exentas: en este aspecto se sustituye el antiguo régimen de «exención rogada» de la Ley 30/1994 de Fundaciones, por una lista cerrada de explotaciones económicas.

Dicha actividad (art. 7 L 49/2002) debe tener relación con servicios de promoción y gestión de la acción social y de asistencia e inclusión social, servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, servicios culturales, deportivos y medioambientales, de enseñanza e investigación científica o explotaciones de carácter auxiliar o complementario a los fines fundacionales (no tendrán la consideración de explotaciones auxiliares cuando la cifra neta de negocios de las mismas excedan en más del 20 del total de ingresos de esta entidad) y las explotaciones económicas de escasa relevancia (cuya cifra de negocios en su conjunto no supere los 20.000 €).

Por otra parte, como gastos no deducibles figuran, además de los establecidos genéricamente en la LIS (art.14 LIS), los siguientes:

- Los gastos imputables exclusivamente a operaciones exentas. En el caso de existir gastos parcialmente imputables a operaciones no exentas, serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas sobre los ingresos totales de la entidad.

- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen ¹².
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de rentas gravadas que se aplican al sostenimiento de actividades exentas.

Todos estos gastos no deducibles supondrán un ajuste extracontable positivo al Resultado Contable Antes de Impuestos (RCAI), en forma de diferencia permanente, siempre y cuando hayan supuesto contablemente el registro de un gasto.

De la misma manera que el régimen general, la BI puede ser objeto de reducción por la compensación de BINEA, ya que en lo no previsto por la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal se establece que es aplicable lo establecido en la LIS.

b) Determinación de la cuota tributaria o diferencial.

La Base Imponible final tributará a un tipo impositivo reducido del 10%, obteniéndose la CI, la cual será minorada, si procede, por las deducciones y bonificaciones existentes a nivel general en la LIS, puesto que la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal no establece ninguna deducción específica, dando lugar a la CD. En el caso de que esta última resultara negativa o cero, consecuencia de tales bonificaciones, la AEAT procederá a devolver de oficio las retenciones e ingresos a cuenta ¹³ practicadas.

3.2.3. Consideraciones finales.

De todo lo anterior puede deducirse que, aunque ambos regímenes pueden calificarse de especiales, en cuanto son más favorables que el régimen general contenido en la LIS para otros sujetos pasivos, es más beneficioso el recogido en la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal.

Como aspectos comunes a ambos regímenes hay que recordar que las ESFL deben declarar todas las rentas que obtengan, exentas o no, dando lugar por tanto a un número elevado de ajustes extracontables, de carácter permanente.

En este sentido quizá hubiera sido más práctico volver al esquema de la antigua Ley 68/1978 del IS, donde no se partía del resultado contable sino que se iba añadiendo las rentas que tributaban hasta formar la BI. Aunque para una sociedad mercantil este sistema fuera más complicado, puesto

¹² Si existen elementos afectos parcialmente a estas explotaciones, no resultarán deducibles la amortización en el porcentaje en el que el elemento se encuentre afectado a la realización de actividades exentas.

¹³ Únicamente procedentes de las rentas no exentas, ya que por las que estuvieran exentas y existiera la obligación de realizar retención en la fuente, no estarán sujetas a tal retención (art. 12 L 49/2002) siempre y cuando acredite tal exclusión mediante un certificado expedido por el órgano competente de la AEAT (art. 4 RD 1270/2003).

que tributan la mayor parte de sus rentas, no es así en las fundaciones, sobre todo en aquellas sujetas al régimen especial, ya que serán pocas las rentas gravadas, habiendo facilitado este sistema la gestión para fundaciones de reducido tamaño. Igualmente, sería más sencillo partir de una información contable en la que la Cuenta de Resultados figure desglosada por actividades, como posteriormente se verá en el caso práctico.

Como resumen final presentamos en la siguiente **tabla 4** los dos regímenes analizados, a efectos de su comparación:

TABLA 4. COMPARATIVA ENTRE LOS ACTUALES REGÍMENES FISCALES PARA LAS ESFL.

Concepto	Régimen general (L 43/1995)	Régimen especial (L 49/2002)
Rentas gravadas	1. Explotaciones económicas **. 2. Rendimientos del patrimonio. 3. Incrementos de patrimonio a título oneroso.	1. Explotaciones económicas ** • No incluidas en la Ley (lista cerrada). • No complementarias, auxiliares o de escasa relevancia. 2. No. 3. No.
Gastos deducibles	Gastos de actividades no exentas *.	Gastos de actividades no exentas *.
Reducción base imponible	No	No
Exención incrementos patrimonio a título lucrativo	Siempre que se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.	
Exención por reinversión de incrementos de patrimonio gravados	Sólo si los bienes enajenados estaban también afectos a las actividades exentas.	Se entiende que sería para explotaciones económicas.
Tipo de gravamen	25%	10%
Cuota reducida	No	No
Bonificaciones y deducciones	Sí	Sí
Devolución de retenciones	Sí	Sí

* Para su deducibilidad habrá que atender a lo establecido al efecto y con carácter general para cualquier tipo de entidad en la normativa fiscal vigente (LIS y RIS).

** Se realicen o no para el cumplimiento de su objeto o finalidad social.

3.3. Reflejo contable del régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

3.3.1. Esquema general.

Una vez analizado el régimen fiscal que tienen estas entidades, aplicaremos ahora el mismo esquema de cálculo para el reflejo contable del impuesto devengado, así como para el cálculo de la cuota diferencial o tributaria que será el impuesto a pagar o cuantía a devolver por Hacienda Pública. De esta forma tenemos:

a) Desde el ámbito contable (impuesto devengado):

TABLA 5. ESQUEMA DEL CÁLCULO DEL GASTO POR IMPUESTO EN CADA UNO DE LOS RÉGIMENES APLICABLES.

Régimen General		Régimen Especial	
Resultado contable antes de impuestos RCAI			
– Rentas exentas	DP –	DP –	– Rentas exentas
+ Gastos no deducibles	DP +	DP +	+ Gastos no deducibles
Resultado contable ajustado RCA			
× Tipo impositivo	25%	10%	× Tipo impositivo
Impuesto bruto IB			
– Deducciones y bonificaciones			
Gasto por impuesto devengado (630)			

b) Desde el ámbito fiscal (impuesto a pagar o a devolver, CD):

TABLA 6. ESQUEMA DEL CÁLCULO DE LA CUOTA DIFERENCIAL EN CADA UNO DE LOS RÉGIMENES APLICABLES.

Régimen General		Régimen Especial	
Resultado contable antes de impuestos			
– Rentas exentas	DP –	DP –	– Rentas exentas
+ Gastos no deducibles	DP +	DP +	+ Gastos no deducibles

Régimen General		Régimen Especial	
Resultado contable antes de impuestos (continuación)			
+/(-) Ajustes temporales *	DT – DT +	DT – DT +	+/(-) Ajustes temporales *
BIP			
Compensación de BINEA			
BI			
× Tipo impositivo	25%	10%	× Tipo impositivo
Cuota Íntegra CI			
– Deducciones y bonificaciones			
Cuota Líquida CL			
– Retenciones y Pagos a cuenta			
Cuota diferencial o tributaria CD			

* Derivados de las actividades no exentas.

3.3.2. Incidencia fiscal de determinadas operaciones habituales en las fundaciones.

A continuación, analizaremos la repercusión fiscal de ciertas operaciones que son habituales o específicas en las fundaciones; primero a nivel general para todas las sociedades y posteriormente a nivel de una fundación. Dentro de estas operaciones analizamos las donaciones, subvenciones, provisiones para riesgos y gastos, transmisión onerosa de elementos patrimoniales y derechos de uso de activos.

a) Donaciones.

Se trata de una operación común dentro de las fundaciones, y una de las principales fuentes financieras con las que cuentan estas entidades para llevar a cabo sus fines. Únicamente haremos referencia a la figura del donatario.

a.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

Desde el punto de vista contable ¹⁴, el donatario o adquirente a título gratuito de un elemento reflejará un ingreso a distribuir en varios ejercicios, que será imputado a resultados en función de

¹⁴ Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre el Inmovilizado Material.

cuál sea el bien objeto de donación ¹⁵. Sin embargo, según las normas fiscales, el adquirente del bien deberá integrar en su base imponible en el ejercicio en el que se produce la operación una renta positiva por un importe igual a su valor de mercado (art.15 LIS), entendiéndose por éste, aquel que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Así pues, esta operación provoca una discrepancia en cuanto a la imputación temporal del ingreso, dando lugar a una diferencia temporal que puede convertirse en permanente en el caso en que el bien fuera no depreciable ¹⁶. En el año en el que se produce la donación se realizará un ajuste extracontable positivo que dará lugar a un impuesto anticipado, el cual revertirá en los años en los que se amortice el bien (en la proporción correspondiente a la diferencia entre la amortización contable y fiscal) o en el ejercicio en el que se venda el bien recibido en donación o produzca baja en el inventario.

En la **tabla 7** se muestra resumidamente el tratamiento contable y fiscal para esta operación desde la perspectiva del donatario.

TABLA 7. DISCREPANCIAS CONTABLES Y FISCALES DE LA FIGURA DEL DONATARIO.

	Bien objeto de donación	Contablemente	Fiscalmente	Diferencias
Fecha donación	Cualquier bien.	–	Ingreso	DT+ (Impuesto anticipado)
Años siguientes	Bien depreciable (años de vida útil).	Ingreso (%)	–	DT– (Reversión Impuesto anticipado)
	Bien no depreciable (venta o baja inventario).	Ingreso	–	DT– (Reversión Impuesto anticipado)

a.2) Régimen aplicable a las fundaciones.

Se diferenciarán dos situaciones. En el caso de que los bienes recibidos por donación se destinen a actividades afectas a los fines de la entidad, el ingreso no tributarán, dando lugar a un ajuste extracontable que corrija el RCAI por importe del ingreso contable registrado; ajuste que habrá que

¹⁵ En el caso de tratarse de un bien no depreciable, se imputará a resultados con ocasión de su venta o baja de inventario, mientras que si fuera depreciable se imputará a resultados a medida que se amortice y en la misma proporción.

¹⁶ También en el caso de que el período de reversión del impuesto fuera superior a 10 años.

realizar en cada ejercicio en que se vaya imputando el ingreso a resultados. Si por el contrario, se tratase de una donación afecta a una actividad económica no exenta, el ingreso sí tributaría, con lo cual será de aplicación el régimen general antes expuesto.

b) Subvenciones.

Se trata igualmente de una fuente de financiación habitual para estas entidades, por lo que entendemos interesante desarrollar los posibles ajustes fiscales a que pudiera dar lugar.

b.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

A diferencia de su tratamiento contable, que es similar al de las donaciones, no ocurre lo mismo con el régimen fiscal, diferente para ambas figuras. Así, mientras que para las donaciones se establece un criterio específico para su imputación temporal, para las subvenciones no, por lo que se entiende (art. 10.3 LIS) deberá aplicarse en este caso las normas contables. Consecuentemente no existirán diferencias entre contabilidad y fiscalidad, la situación sería la expuesta en la **tabla 8**:

TABLA 8. DISCREPANCIAS CONTABLES Y FISCALES PARA EL SUJETO RECEPTOR DE UNA SUBVENCIÓN DE CAPITAL.

	Bien objeto de subvención	Contablemente	Fiscalmente	Diferencias
Fecha concesión	Cualquier bien.	–	–	–
Años siguientes	Bien depreciable (años de vida útil).	Ingresos (%)	Ingresos (%)	–
	Bien no depreciable (venta o baja inventario).	Ingresos	Ingresos	–

b.2) Régimen aplicable a las fundaciones.

Al igual que las donaciones, lo primero será determinar la afección de la fuente financiera, bien a actividades propias de la entidad, o bien a actividades económicas no exentas.

A nivel contable el tratamiento dado es el general, pero con un mayor desarrollo, incluyendo no sólo subvenciones de capital, es decir, fondos para financiar la estructura básica de la entidad, sino también para financiar la compra de existencias o activos financieros, la condonación de deudas o de gastos financieros, o incluso sin una finalidad específica. Pues bien, si la subvención está afecta a los fines propios de la actividad o a una actividad económica considerada exenta, no es ingreso fiscal, por lo que al igual que ocurren en las donaciones, dará lugar a un ajuste en el RCAI median-

te una diferencia permanente negativa por el importe del ingreso contable imputado cada año. Si la subvención estuviera afecta a actividades económicas no exentas, no existiría diferencia al no haber discrepancias entre el ingreso contable y el fiscal.

c) Provisiones para riesgos y gastos.

Se trata de fondos de ahorro que crea la entidad para hacer frente a gastos futuros. Creemos interesante el estudio de esta operación en relación a la provisión que las fundaciones deben dotar cuando posean elementos del Patrimonio Histórico con objeto de su reparación o mantenimiento.

c.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

Desde el punto de vista contable, en virtud del principio de prudencia, se crean para cubrir futuros riesgos o gastos, ciertos o probables. Así pues, suponen un gasto contable en los años en los que se dota el fondo ¹⁷.

La normativa fiscal regula específicamente (art. 13 LIS) estas provisiones, atendándose por tanto a lo dispuesto en la misma para su deducción ¹⁸. No será deducible el gasto por dotación cuando responda a la cobertura de riesgos previsibles, a pérdidas eventuales y a gastos o deudas probables. Consecuentemente, en principio se entiende que no son deducibles, sin embargo, la LIS establece bastantes excepciones. Centramos nuestra atención en la provisión para grandes reparaciones o fondo para reparaciones extraordinarias.

En este caso, la normativa fiscal (art. 13.2 LIS) determina su deducción, referida a la totalidad de los elementos patrimoniales, incluidos los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, a condición de que sea conforme a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. La forma y procedimiento para dicho plan se recoge en el RIS (arts.10-13), y es similar al esquema básico del procedimiento administrativo general ¹⁹.

En virtud de esta posibilidad, siempre que exista un plan aprobado por la Administración tributaria, y que éste sea el que se ha reflejado contablemente, no existirán discrepancias entre tratamiento contable y fiscal. En caso contrario en que no exista tal plan, existirían diferencias que se compensarían con el paso del tiempo, ya que desde el punto de vista fiscal únicamente será admiti-

¹⁷ En el ejercicio de su aplicación puede suponer un mayor gasto, en el caso de haberse estimado el fondo por defecto, o también un ingreso, en caso contrario (estimación por exceso).

¹⁸ Y no como ocurre con la mayoría de las provisiones correctoras, las cuales no vienen reguladas específicamente por la LIS siendo por tanto aplicable los criterios contables a efectos fiscales.

¹⁹ A grandes rasgos, la solicitud debe ser iniciada por parte del sujeto pasivo y debe contener las características, sistema de amortización, necesidad de las reparaciones, justificación, etc. de los elementos patrimoniales a los que se refiera. El plazo de presentación es, bien el período de construcción, o bien a los tres meses siguientes a la puesta en condiciones de funcionar. La resolución por la AEAT se producirá en tres meses, en el caso de no resolver en plazo se entiende el plan aprobado por silencio positivo.

da la pérdida en el momento en el que se produzca la reparación extraordinaria. Así, en los años en los que se dota este fondo se producirá una diferencia temporal positiva (para neutralizar el gasto contable) que se traduce en un impuesto anticipado, el cual revertirá en el ejercicio en que se produzca la reparación del Patrimonio Histórico. La **tabla 9** muestra las diferencias entre contabilidad y fiscalidad para estas operaciones:

TABLA 9. DISCREPANCIAS CONTABLES Y FISCALES DE LA PROVISIÓN PARA GRANDES REPARACIONES.

	Contablemente	Fiscalmente	Diferencias
<i>Existe Plan aprobado por A.T.</i>			
Períodos anteriores a la reparación	Gasto (%)	Gasto (%)	–
Año de la reparación	Gasto (%)	Gasto (%)	–
<i>No existe Plan aprobado por A.T.</i>			
Períodos anteriores a la reparación	Gasto (%)	–	DT+ (Impuesto Anticipado)
Año de la reparación	Gasto (%)	Gasto (total)	DT– (Reversión Impuesto Anticipado)

c.2) Régimen aplicable a las fundaciones.

No existe inicialmente ninguna diferencia respecto del régimen general. Si la entidad quiere ir deduciendo fiscalmente el gasto de la dotación de la provisión para reparaciones y conservación del Patrimonio Histórico, deberá presentar un plan ante la AEAT, en caso contrario, deberá esperar a deducírselo en el año en que se produzca la operación, dando lugar a las diferencias temporales antes mencionadas.

d) Transmisión onerosa de elementos patrimoniales.

Esta operación puede dar lugar contablemente tanto a un beneficio como a una pérdida. Nos vamos a referir al supuesto de haber obtenido un resultado positivo y a su tributación.

d.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

En principio éste constituye un incremento patrimonial gravable en el IS, no existiendo por tanto diferencias entre contabilidad y fiscalidad. Sin embargo, la normativa fiscal permite la reducción de la renta obtenida por el importe de la plusvalía monetaria, en los casos en los que el bien

transmitido sea un inmueble perteneciente al inmovilizado material (art. 15.11 RIS). Consecuentemente en este caso concreto surge una diferencia entre contabilidad y fiscalidad que dará lugar a una diferencia permanente negativa, ya que este efecto de corrección monetaria no está contemplado en la normativa contable.

d.2) Régimen aplicable a las fundaciones.

Este tipo de operaciones no suelen tener efecto en el IS en las fundaciones, pues en muchos casos son consideradas exentas. Las fundaciones que se acojan al régimen general gozan de la exención de estas plusvalías en el caso de ser el bien transmitido y el objeto de la reinversión, afectos a la actividad exenta; en caso contrario, podrán aplicar este régimen de deducción general, si bien, al tributar a un tipo reducido del 25 por 100, la deducción será de un 7 por 100 (y no de un 17%).

Si la tributa por el régimen especial (L 49/2002), las rentas obtenidas en cualquier transmisión se entienden exentas, no pudiendo por tanto acogerse a éste régimen descrito ²⁰.

Así pues, tal y como se muestra en la **tabla 10**, la operación descrita en este apartado únicamente tiene cabida en las fundaciones que tributen por el régimen recogido en la LIS:

TABLA 10. RÉGIMEN FISCAL DE LA TRANSMISIÓN ONEROSA DE BIENES PATRIMONIALES EN ESFL.

Tipo de elemento	Renta positiva obtenida en la transmisión			
	Ley 43/1995 IS		Ley 49/2002 de Régimen Fiscal	
	Reinversión	No reinversión	Reinversión	No reinversión
Afecto a actividad exenta	Exento, sólo si reinvierte en elementos afectos a actividad exenta	Tributa (25%)	Exento	
Afecto a actividad gravada	Gravable (25%), aunque: <ul style="list-style-type: none"> • Corrección monetaria si es inmueble • Deducción por reinversión (7%) 	Gravable (25%), pero corrección monetaria si es inmueble	Exento	

²⁰ De todas formas y aunque pudieran, al tributar por el 10 por 100 no podrían aplicarla.

e) Derechos de uso de activos.

Resulta habitual que las fundaciones disfruten de derechos de uso sobre ciertos bienes, que en la mayoría de las ocasiones se trata de cesiones gratuitas de los mismos (y donde habría que aplicar lo visto anteriormente para las donaciones).

e.1) Régimen aplicable de forma general a cualquier sujeto pasivo del IS.

En el caso de que la entidad refleje contablemente tales derechos y proceda a su amortización, el tratamiento fiscal será el establecido con carácter general para los inmovilizados, ya que esta operación no está recogida específicamente. Así, la LIS (art. 11.5) establece que para que el gasto por amortización de un inmovilizado inmaterial sea deducible debe cumplirse:

1. Que el inmovilizado inmaterial se haya puesto de manifiesto de forma onerosa.
2. Que la entidad adquirente no esté vinculada, en los términos establecidos en el Código de Comercio (art. 42), con la transmitente.

Además, fija como límite máximo una décima parte de su coste, aplicable a las marcas, derechos de traspaso y el resto de inmovilizado inmaterial que no tuviese una fecha cierta de extinción. En el caso de tenerla, se permite la amortización lineal en función de la vida útil estimada.

e.2) Régimen para las fundaciones.

El tratamiento no será distinto en fundaciones, pero sí debemos diferenciar si el activo inmaterial va a estar afecto a la actividad propia de la entidad o exenta, en cuyo caso la amortización contable no será gasto deducible, al no estar tampoco sujeto a tributación los ingresos de dicha actividad. Por ello la entidad deberá, al igual que para el resto de gastos no deducibles, realizar un ajuste extracontable consistente en recoger una diferencia positiva de carácter permanente.

En el supuesto de estar afectos los derechos a una actividad no exenta, sí será deducible la amortización practicada, debiendo en ese caso aplicar las normas generales y recoger los ajustes que sean pertinentes por las posibles diferencias entre la vida útil contable y las normas fiscales.

4. CASO PRÁCTICO

4.1. Enunciado.

La «EDUCA», cuyos fines son la educación y enseñanza a todos los niveles, debe realizar la liquidación del IS para el ejercicio económico 2003. Ésta realiza, además de distintas actividades, para lograr sus fines tres actividades económicas de las que tenemos la siguiente información:

1. *Actividad Económica «A»* de enseñanza, es decir, que desarrolla los fines propios de la entidad.
2. *Actividad Económica «B»*, relacionada con los fines sociales, pero de escasa relevancia económica.
3. *Actividad Económica «C»*, complementaria.

De sus Estados Contables se extraen los siguientes datos relativos a gastos e ingresos del ejercicio 2003 (**tabla 11 y 12**).

TABLA 11. DETALLE DE LOS INGRESOS DEL PERÍODO DE «EDUCA» (2003).

INGRESOS		
Procedencia		Euros
Procedentes de actividades económicas	Actividad A	100.000
	Actividad B	20.000
	Actividad C	130.000
Patrocinadores		50.000
Subvenciones y donaciones	Afectas a fines propios	50.000
	Subvenciones explotación	
	Actividad A	5.000
	Actividad C	10.000
Traspaso de la donación de un inmovilizado afecto		
Actividad C		25.000
Alquiler inmueble propiedad de la fundación		25.000
Ingresos por Inversiones financieras de renta fija		10.000
Ingresos por intereses de cuentas bancarias		3.000
Beneficio por la venta de un inmovilizado afecto a la actividad C (Precio de venta 35.000)		10.000

TABLA 12. DETALLE DE LOS GASTOS DEL PERÍODO DE «EDUCA» (2003).

GASTOS	
Procedencia	Euros
Ayudas monetarias	30.000
Gastos de personal	180.000
Dotación del año de amortización del inmovilizado	20.000
Dotación de una provisión de mantenimiento de los bienes del Patrimonio Histórico de la fundación	5.000
Suministros	30.000
Gastos financieros	18.000
Gastos extraordinarios	5.000

Además se dispone de la siguiente información interna de la entidad:

A) *Las claves para la distribución de los gastos:* se resumen en la **tabla 13**.

- Los gastos de personal se han repartido en función de la dedicación de los trabajadores a cada actividad.
- El gasto por amortización se imputa en función de donde está siendo empleado el inmovilizado.
- El gasto extraordinario ha sido generado por una operación afecta a la actividad económica A.

TABLA 13. CLAVES DE REPARTO DE LOS GASTOS DE «EDUCA».

Gasto	Fines propios	Actividad A	Actividad B	Actividad C
Personal	40%	20%	5%	35%
Amortizaciones	25%	25%		50% *
Gasto Extraordinario		100%		

* Se trata de un inmovilizado de uso conjunto (20% a la actividad B y el 80% a C).

B) *La entidad tiene proyectos de inversión* para el siguiente ejercicio, que ascienden a 50.000 euros, donde se incluye la adquisición de inmuebles.

C) *A la entidad se le han practicado retenciones y ha realizado pagos a cuenta* durante este ejercicio por importe de 2.000 euros.

SE PIDE:

Determinar el gasto devengado por el IS y la cuota a pagar o devolver a la Hacienda Pública en tres situaciones alternativas:

1. Aplicando el régimen especial (L 49/2002 de Régimen Fiscal).
2. Aplicando el régimen general (entidades parcialmente exentas de la LIS).
3. Aplicar el régimen especial, pero partiendo de una Cuenta de Resultados desagregada por actividades.

4.2. Solución propuesta.

1. Aplicando el régimen especial.

a) El reparto de los ingresos y gastos obtenidos en el ejercicio 2003 por actividades sería el siguiente:

TABLA 14. DETALLE DE INGRESOS DE «EDUCA» POR ACTIVIDADES (2003).

INGRESOS						
ACTIVIDADES	Propia	Patrimonio	A	B	C	Total
Ingresos por actividad propia	100.000 ²¹					100.000
Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil			100.000	20.000	130.000	250.000
Otros ingresos		25.000	5.000		10.000	40.000
Ingresos de valores negociables		10.000				10.000
Otros intereses e ingresos asimilados ..		3.000				3.000
B.º enajenación de inmovilizado material					10.000	10.000
Subvenciones afectas a actividad mercantil traspasadas a rdos. ejercicio					25.000	25.000
Total	100.000	38.000	105.000	20.000	175.000	438.000

²¹ Incluye 50.000 euros del ingreso de los patrocinadores y 50.000 euros de la subvención para actividad propia.

TABLA 15. DETALLE DE GASTOS DE «EDUCA» POR ACTIVIDADES (2003).

GASTOS					
ACTIVIDADES	Propia	A	B	C	Total
Ayudas monetarias	30.000				30.000
Gastos de personal	72.000	36.000	9.000	63.000	180.000
Dotación a la amortización	5.000	5.000	10.000		20.000
Otros gastos	5.000		30.000		35.000
Gastos financieros		18.000			18.000
Gastos extraordinarios		5.000			5.000
					288.000

b) *Rentas de las actividades económicas*. Entendiendo que la entidad cumple con todas las condiciones para poder aplicar el régimen del IS recogido en la Ley 49/2002, vamos a determinar qué ocurre con las actividades económicas que realiza a efectos de determinar si están o no exentas del IS (ingresos no gravados y gastos no deducibles).

1. *Actividades propias* de sus fines sociales: exenta.
2. *Actividad económica «A»*: se trata de una explotación económica realizada en el desarrollo de su objeto o finalidad específica que además está incluida en la lista dada por la ley, por lo cual estará exenta.
3. *Actividad económica «B»*: al ser una explotación de escasa relevancia, cuyos ingresos no superan los 20.000 euros, será una explotación económica exenta.
4. *Actividad económica «C»*: se trata una explotación económica complementaria, cuya cifra neta de negocios supone un 29,68 por 100 del total de ingresos (130.000 sobre 438.000). No estará por tanto exenta, pero aunque se trate de actividades ajenas a la explotación, los ingresos que genera supone un 39,95 por 100 del total de ingresos (175.000 sobre 438.000), al no superar el 40 por 100, sí se permite a la entidad el acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002 ²².

²² Como ya analizamos, una de las condiciones para poder acogerse a este régimen fiscal es que en caso de realizar actividades económicas ajenas a la explotación, los ingresos obtenidos por el total dichas actividades no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

Por otro lado, queremos destacar que si también incluimos los obtenidos en la actividad «B», la cual hemos calificado de «exenta» al tratarse de una actividad de escasa relevancia cuyos ingresos no superan los 20.000 euros, los ingresos de ambas supondrán un 44,52 por 100 de ingresos totales, y sí superaría el límite. Sin embargo, entendemos que al tratarse de una actividad relacionada con los fines sociales no es ajena a la explotación, ya que si la consideramos ajena no cumpliría las condiciones para poderse acoger a este régimen.

c) Para el reparto de los gastos comunes, que será necesario en aquellas ocasiones en donde el gasto provenga de actividades exentas y no exentas:

1. *Suministros y gastos financieros*: aplicamos el criterio establecido por el artículo 8.2.a) de la Ley 49/2002, es decir, el gasto será deducible atendiendo a la proporción que representa los ingresos que generan las actividades no exentas sobre los ingresos totales. Dicha proporción será pues:

TABLA 16. PROPORCIÓN INGRESOS ACTIVIDAD NO EXENTA SOBRE TOTALES.

Actividades	Ingresos	Proporción
Total	438.000	100%
Actividad C	175.000	39,95%

Y por tanto aplicando ese criterio:

TABLA 17. DESGLOSE DEL GASTO CONTABLE EN GASTO FISCALMENTE DEDUCIBLE Y NO DEDUCIBLE.

Gastos comunes	Total	Deducible	No deducible
Otros gastos	30.000	11.985	18.015
Gastos Financieros	18.000	7.191	10.809

2. *Amortización*: con referencia al gasto por la amortización del inmueble afecto a la actividad «B» y «C», debemos determinar qué importe será deducible. Para ello aplicamos el criterio establecido en el artículo 8.2.b) Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, en donde se establece que la amortización será deducible en la proporción en que dicho inmovilizado esté afecto a la actividad no exenta. El resto del gasto por amortizaciones no será deducible al estar imputado a actividades exentas. De esa forma tenemos:

TABLA 18. DESGLOSE DEL GASTO CONTABLE POR AMORTIZACIÓN EN GASTO FISCALMENTE DEDUCIBLE Y NO.

Gasto	Total	Deducible	No deducible
Amortización	10.000	8.000	2.000

d) Cálculo del impuesto devengado y de la deuda a pagar a la Hacienda Pública.

1. Cálculo del impuesto devengado (en euros):

TABLA 19. DETERMINACIÓN DEL GASTO CONTABLE POR IMPUESTO SEGÚN RÉGIMEN ESPECIAL.

Impuesto Devengado		
Resultado contable antes de impuestos		150.000
Rentas exentas	DP -	-273.000
a) Ingresos de la actividad propia	100.000	
b) Rendimientos del patrimonio	38.000	
c) Ingresos de la Actividad «A»	105.000	
d) Ingresos de la Actividad «B»	20.000	
e) B.º de la venta del inmueble *	10.000	
Gastos no deducibles	DP +	+ 197.824
a) Gastos «exclusivos» de la actividad propia	112.000	
b) Gastos «exclusivos» de la Actividad «A»	46.000	
c) Gastos «exclusivos» de la Actividad «B»	9.000	
d) Gastos comunes no deducibles	30.824	
Resultado Contable Ajustado (RCA)		74.824
× Tipo impositivo		10%
Impuesto Bruto		7.482,4
- Deducciones y bonificaciones		
Gasto por el impuesto		7.482,4

* Se considera exenta por existir proyectos de inversión para el siguiente ejercicio por un importe superior al obtenido en la venta (art 6.3 L 49/2002).

2. Liquidación y cálculo de la deuda a pagar a la Hacienda Pública (en euros):

TABLA 20. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DIFERENCIAL SEGÚN RÉGIMEN ESPECIAL.

Liquidación y cálculo de la deuda a pagar con Hacienda Pública		
Resultado contable antes de impuestos		150.000
Rentas exentas	DP -	-273.000
Gastos no deducibles	DP +	+ 197.824
+ / (-) Ajustes temporales *	DT -	
	DT +	
BIP		74.824
BI		74.824
× Tipo impositivo		10%
Cuota Íntegra		7.482,4
- Deducciones y bonificaciones		
Cuota Líquida		7.482,4
- Retenciones y Pagos a cuenta		- 2.000
Cuota diferencial o tributaria		5.482,4 €

* No existen diferencias temporales.

e) Por la contabilización del impuesto:

Debe		Haber	
7.482,4	(6302) Impuesto de Sociedades	(4750) Hacienda Pública, acreedor por IS (473) Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	5.482,4 2.000

f) Cuenta de Resultados para el ejercicio 2003 (Véase **Anexo A**).

2. Aplicando el régimen general.

Al tratarse de un régimen voluntario el que ofrece la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, vamos a calcular el gasto del impuesto y la deuda tributaria aplicando el régimen de las entidades parcialmente exentas recogidas en la LIS.

a) Para el reparto de los gastos comunes, que será necesario en aquellas ocasiones en donde el gasto provenga de actividades exentas y no exentas.

Calculamos la proporción de gastos comunes a actividades exentas y no exentas que podrá deducirse aplicando el mismo criterio que en el régimen anterior:

TABLA 21. PROPORCIÓN DE INGRESOS NO EXENTOS SOBRE TOTALES.

Actividades	Ingresos	Proporción
Total	438.000	100%
A+B+C	300.000	68,5%

Y por tanto, aplicando ese criterio:

TABLA 22. DESGLOSE DEL GASTO CONTABLE EN GASTO FISCALMENTE DEDUCIBLE O NO.

Gastos comunes	TOTAL	Deducible	No deducible
Otros gastos	30.000	20.550	9.450
Gastos Financieros	18.000	12.330	5.670

b) Cálculo del impuesto devengado:

TABLA 23. DETERMINACIÓN DEL GASTO POR IMPUESTO SEGÚN RÉGIMEN GENERAL.

Impuesto Devengado		
Resultado contable antes de impuestos		150.000
Rentas exentas	DP -	-100.000
a) Ingresos de la actividad propia	100.000	
Gastos no deducibles	DP +	+127.120
a) Gastos de la actividad propia	112.000	
b) Gastos comunes no deducibles	15.120	
Resultado Contable Ajustado (RCA)		177.120
× Tipo impositivo		25%
Impuesto Bruto		44.280
- Deducciones y bonificaciones		
Gasto por el impuesto		44.280

c) Liquidación y cálculo de la deuda a pagar a la Hacienda Pública:

TABLA 24. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DIFERENCIAL SEGÚN EL RÉGIMEN GENERAL.

Liquidación y cálculo de la deuda a pagar con Hacienda Pública		
Resultado contable antes de impuestos		150.000
Rentas exentas	DP -	-100.000
Gastos no deducibles	DP +	+127.120
+/(-) Ajustes temporales	DT- DT+	NO EXISTEN
BIP		177.120
BI		177.120
× Tipo impositivo		25%
Cuota Íntegra		44.280
- Deducciones y bonificaciones		
Cuota Líquida		
- Retenciones y Pagos a cuenta		- 2.000
Cuota diferencial o tributaria		42.280 €

3. Aplicando el régimen de la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal, pero partiendo de una Cuenta de Resultados desagregada por actividades.

a) *Criterio de reparto de los gastos comunes.* Para el cálculo del resultado por actividades necesitamos imputar los gastos comunes a cada una de ellas. Para ello aplicamos el criterio establecido por el artículo 8.2.a) de la Ley 49/2002:

TABLA 25. PONDERACIÓN DE INGRESOS POR ACTIVIDAD.

Actividades	Ingresos	Proporción
Propios y patrimonio	138.000	31,5%
A	105.000	24%
B	20.000	4,55%
C	175.000	39,95%
Total	438.000	100%

Así, los gastos comunes quedan repartidos como muestra la **tabla 26**.

TABLA 26. DESGLOSE DE GASTOS POR ACTIVIDAD.

Gastos comunes	TOTAL	PROPIA	A	B	C
Otros gastos	30.000	9.450	7.200	1.365	11.985
Gastos Financieros	18.000	5.670	4.320	819	7.191

b) *Cuenta de Resultados* por actividades (Véase **Anexo B**).

c) *Cálculo del impuesto devengado*, partiendo de la Cuenta de Resultados de la actividad no exenta:

TABLA 27. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DEVENGADO PARTIENDO DE INFORMACIÓN DESAGREGADA POR ACTIVIDADES REALIZADAS.

Impuesto Devengado	
Resultado contable antes de impuestos	84.824
Rentas exentas	DP –
a) B.º de la venta del inmueble	10.000
Gastos no deducibles	DP +
Resultado Contable Ajustado (RCA)	74.824
× Tipo impositivo	10%
Impuesto Bruto	7.482,4
– Deducciones y bonificaciones	
Gasto por el impuesto	7.482,4

4.3. Conclusiones.

Tal y como era de esperar, si la entidad decide acogerse al régimen especial, el impuesto a pagar es prácticamente la décima parte que en caso de aplicar el régimen de las entidades parcialmente exentas que recoge la LIS. Ello es debido, por un lado, a que la relación de rentas exentas es mayor en el régimen especial, y por otro, a que el tipo impositivo es significativamente más bajo.

Luego, si la entidad cumple las condiciones necesarias, no existen razones de peso que justifiquen el no acogerse al régimen especial. De igual forma, entendemos por tanto, que uno de los objetivos de la entidad será cumplir dichas exigencias para aprovecharse de los beneficios fiscales.

Sin embargo, en algunas ocasiones considerar exentas determinadas actividades de la entidad puede no resultar beneficioso, ya que si bien las rentas o ingresos que genera no están gravadas, tampoco serán deducibles sus gastos. Es el caso de obtener un resultado negativo en esta actividad, situación que ha podido ser comprobada en el caso teórico-práctico expuesto en la actividad para fines propios, la cual, a pesar de ser exenta, al generar un resultado negativo conlleva a un incremento de la BI como consecuencia de su exclusión a la hora de tributar.

En este sentido creemos que esta situación no será ni mucho menos un caso excepcional, ya que en la mayoría de las fundaciones por sus fines propios su resultado será negativo, ya que los ingresos obtenidos no cubrirán los gastos, que deberán ser financiados con otras rentas, bien procedentes del patrimonio o de alguna actividad económica que realice la entidad. Por ello, y en el caso de que esta actividad exenta genere resultados negativos, creemos que debería ser deducible tal resultado a efectos fiscales, de forma que la entidad no tributase por esa actividad, pero tampoco se viera perjudicada.

Por último, al tener separada la Cuenta de Resultados por actividades el cálculo del gasto por IS y la deuda con la Hacienda Pública es mucho más sencilla al partir del resultado contable antes de impuestos de las actividades no exentas, puesto que nos evitamos tener que realizar la mayor parte de los ajustes por ingresos no gravados y por los gastos no deducibles. Aunque bien es cierto, que esto resultaría más costoso para la fundación.

BIBLIOGRAFÍA

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBIÑANA, C., [1992]: *Sistema tributario español y comparado*. Editorial Tecnos. Madrid.
- ARIAS ABELLAN, M.D., [1995]: *Las fundaciones en el impuesto sobre sociedades*, Monografías jurídico-fiscales, Marcial Pons. Madrid.
- BLAQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., [2001]: «Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 218.

- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., [1990]: «La fiscalidad de las fundaciones y sus perspectivas» en *Presente y futuro de las fundaciones*. Editorial Civitas. Madrid. Pág. 221.
- CORONA ROMERO, E., [1999]: «El Impuesto sobre Sociedades y las normas de adaptación del PGC» en *Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones*, Fundación Futuro, Editorial Dykinson, Pág. 101.
- GIL DEL CAMPO, M., [2003]: *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, Editorial CISS. Valencia.
- HERRERO MALLOL, C., [2003]: *Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*. Editorial Aranzadi. Pamplona.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A., [1998]: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*. McGraw-Hill. Madrid.
- LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F., [1998]: *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., [1996a]: «Las entidades sin fines lucrativos y el impuesto sobre sociedades», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Estudios de Derecho Financiero y Tributario*. — [1996b]: *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., [1996]: *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*. Editorial Aranzadi. Navarra.
- OLMOS VICENTE, I. y otros, [1998]: *Las fundaciones: su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Editorial Dykinson. Madrid.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., [1997]: *Régimen tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: condiciones para su obtención*, Editorial Aranzadi. Pamplona.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. [1979]: «Las cargas públicas: principios para su distribución», *Hacienda Pública Española*, núm. 59.
- [1997]: «La aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las fundaciones en los ejercicios no prescritos, anteriores a la Ley 30/1994 de Fundaciones». Conferencia pronunciada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.
- REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A., [1996]: *La nueva ley de fundaciones*, Editorial Estudios Financieros. Madrid.
- VILASECA I MARCET, J.M. y otros, [1984]: «Régimen tributario de las fundaciones privadas», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 173, Pág. 1.037.

REFERENCIAS NORMATIVAS

- Constitución Española de 1978.
- DECRETO 22 de agosto de 1885, por el que se aprueba el Código de Comercio (Revisado por la L 19/1989 de 25 julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Europea en materia de sociedades).
- LEY 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- LEY 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.
- LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- LEY 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.
- LEY 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- REAL DECRETO 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, Plan General de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos y normas de información presupuestaria de las mismas.
- REAL DECRETO 1270/2003, de 10 de octubre, para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 30 de julio de 1991, sobre la valoración del inmovilizado material.
- RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 9 de octubre de 1997, por la que se regulan algunos aspectos de la Norma de Valoración Decimosexta del Plan General de Contabilidad.

ANEXOS

Anexo A. Cuenta de Resultados General

Cuenta de Resultados (31 de diciembre 2003). General			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
30.000	1. Ayudas monetarias y otros	1. Ingresos de la entidad por actividad propia .	100.000
30.000	a) Ayudas monetarias	b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones	50.000
180.000	4. Gastos de personal	c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio	50.000
20.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	2. Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil	250.000
35.000	6. Otros gastos	4. Otros ingresos	40.000
35.000	a) Servicios Exteriores	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.....	25.000
		b) Otras subvenciones afectas a actividad mercantil	15.000
125.000	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN	7. Ingresos de otros valores negociables	10.000
18.000	8. Gastos financieros y asimilados	8. Otros intereses e ingresos asimilados	3.000
120.000	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	5.000
5.000	14. Gastos extraordinarios	10. B.º en enajenación de inmovilizado material	10.000
30.000	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS	12. Subvenciones afectas a actividad mercantil traspasadas a resultados del ejercicio	25.000
150.000	V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS		
7.482,4	16. Impuesto de Sociedades		
142.517,6	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO)		

Anexo B. Cuenta de Resultados por actividades

Cuenta de Resultados 2003. Actividad propia y Patrimonio (exenta)			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
30.000	1. Ayudas monetarias y otros	1. Ingresos de la entidad por actividad propia ..	100.000
20.000	a) Ayudas monetarias	b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones	50.000
10.000	b) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno	c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio	50.000
72.000	4. Gastos de personal	4. Otros ingresos	25.000
5.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	25.000
14.450	6. Otros gastos	7. Ingresos de otros valores negociables	10.000
14.450	a) Servicios Exteriores	8. Otros intereses e ingresos asimilados	3.000
3.550	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN		
5.670	8. Gastos financieros y asimilados		
7.330	II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS		
10.880	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS		
10.880	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO) *		

* Resulta positivo al incluir los resultados del patrimonio.

Cuenta de Resultados 2003. Actividad A (exenta)			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
36.000	4. Gastos de personal	2. Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil	100.000
5.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	4. Otros ingresos	5.000
7.200	6. Otros gastos	b) Otras subvenciones afectas a actividad mercantil	5.000
7.200	a) Servicios Exteriores		
56.800	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN		
4.320	8. Gastos financieros y asimilados	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	4.320
52.480	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS		
5.000	14. Gastos extraordinarios		
47.480	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS		
47.480	V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS		
47.480	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO)		

Cuenta de Resultados 2003. Actividad B (exenta)			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
9.000	4. Gastos de personal	2. Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil	20.000
2.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado		
1.365	6. Otros gastos		
1.365	a) Servicios Exteriores		
7.635	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN		
819	8. Gastos financieros y asimilados	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	819
6.816	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS		
6.816	V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS		
6.816	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO)		

Cuenta de Resultados 2003. Actividad C (no exenta)			
2003	Debe	Haber	2003
	A) GASTOS	B) INGRESOS	
63.000	4. Gastos de personal	2. Ventas y otros ingresos ordinarios de actividad mercantil	130.000
8.000	5. Dotaciones para amortizaciones del inmovilizado	4. Otros ingresos.....	10.000
11.985	6. Otros gastos	b) Otras subvenciones afectas a actividad mercantil	10.000
11.985	a) Servicios Exteriores		
57.015	I. RESULTADO POSITIVO DE EXPLOTACIÓN	II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS	7.191
7.191	8. Gastos financieros y asimilados		
49.824	III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	10. B.º en enajenación de inmovilizado material	10.000
35.000	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS	12. Subvenciones afectas a actividad mercantil traspasadas a resultados del ejercicio	25.000
84.824	V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS		
7.482,4	Impuesto Sociedades		
77.341,6	VII. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO (AHORRO)		