

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

Socio Director de F&J Martín Abogados

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Complutense de Madrid*

Extracto:

EN el presente artículo se analiza el régimen fiscal de las Cofradías y Hermandades de la Iglesia Católica. El autor, partiendo de la definición de Iglesia Católica y distinción de las diferentes entidades, las encuadra dentro de las asociaciones y entidades religiosas del artículo V del Instrumento de Ratificación de 4 de diciembre de 1979, del Acuerdo de 3 de enero del mismo año, entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre asuntos económicos, a las que podrán aplicarse los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, pese a no encontrarse enumeradas en el artículo 2 de la citada ley, que, básicamente, menciona a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos por esta ley para las entidades sin fines lucrativos.

Sumario:

1. Introducción: definición de Iglesia Católica y distinción de las diferentes entidades.
2. Requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fines lucrativos.
3. El Impuesto sobre Sociedades.
 - 3.1. Rentas exentas.
 - 3.2. Especialidades en el gravamen de las rentas no exentas.
 - 3.3. Retenciones.
 - 3.4. Obligación de declarar.
 - 3.5. Aplicación del régimen fiscal especial.
4. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
5. Tributos locales.
 - 5.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
 - 5.2. Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - 5.3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - 5.4. Normas comunes.

1. INTRODUCCIÓN: DEFINICIÓN DE IGLESIA CATÓLICA Y DISTINCIÓN DE LAS DIFERENTES ENTIDADES

Para determinar el régimen tributario de las Cofradías y Hermandades de la Iglesia Católica hemos de acudir, en primer lugar, al Instrumento de Ratificación de 4 de diciembre de 1979, del Acuerdo de 3 de enero del mismo año, entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre asuntos económicos (en adelante, el Acuerdo).

El mismo distingue entre entidades exclusivamente religiosas –llamadas por la doctrina entidades «*mayores*»–, enumeradas en su artículo IV y entidades de naturaleza no exclusivamente religiosa, del artículo V (o «*entidades menores*»).

Pues bien, las Cofradías y Hermandades de la Iglesia Católica son entidades de naturaleza no exclusivamente religiosa o «*menores*», por lo que se encuentran dentro del artículo V, a cuyo tenor:

«Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades, benéficas privadas.»

En orden a estudiar su régimen fiscal, debemos acudir a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, LM). Su disposición adicional novena lo establece respecto de la Iglesia Católica y de otras Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas. Nos dice el precepto:

«1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior.»

2. *El régimen previsto en esta ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, (...), siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.*

3. *Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta ley.»*

Por lo tanto, las asociaciones y entidades religiosas del artículo V del Acuerdo podrán aplicar los beneficios fiscales de la LM, pese a no encontrarse enumeradas en el artículo 2 de la LM, que, básicamente, menciona a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos por esta ley para las entidades sin fines lucrativos, que pasamos a examinar.

2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES PREVISTOS PARA LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

De conformidad con el artículo 3 de la LM las entidades sin fines lucrativos deben cumplir los siguientes requisitos:

A. Perseguir determinados fines que son connaturales a toda entidad sin fin lucrativo. Es decir, *«los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico».*

Este requisito, sin embargo, se entiende cumplido por las entidades religiosas en virtud de la disposición adicional novena, además de ser una finalidad de interés general.

B. A la realización de los fines propios de estas entidades deben destinarse, al menos, el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

Según el propio precepto, estas entidades desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Asimismo, aclara, de manera expresa, que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad nunca constituye una explotación económica. Por tanto, resulta indiferente que se cumplan los requisitos previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). Así, aunque se cuente con una persona empleada a jornada completa y con contrato laboral y con un local destinado a gestionar la actividad, ésta no tendrá la consideración de explotación económica.

Cuando el precepto alude a las «rentas», debe entenderse que se refiere a rentas netas, que estarán integradas por el resultado de minorar los ingresos en los gastos deducibles.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.

El precepto se refiere a las rentas derivadas de transmisiones, sin distinguir entre onerosas y gratuitas. Por ello, incluye las rentas derivadas de ambas. De esta manera, se viene a vedar la posibilidad de que este tipo de entidades realicen donaciones –Ejemplo: a favor del Estado–, ya que deberán acudir a sus recursos propios o a financiación ajena para poder cumplir el requisito.

En el cálculo de estas rentas no se incluirán –y por tanto, no es necesario destinar su 70 por 100 al cumplimiento de los fines– las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

Entre estos ingresos pueden citarse los derivados del arrendamiento del patrimonio inmobiliario que, según vimos, no constituyen explotación económica o los derivados de donaciones que no constituyan dotación patrimonial.

El artículo 3.2 c) de la LM se preocupa también de precisar, aunque a título ejemplificativo, cuáles son los gastos que pueden deducirse. Así, se refiere a la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos. También deben incluirse, aunque no los señale el precepto, dado su carácter meramente enunciativo, los gastos directamente necesarios para obtener los ingresos, como puede ser, por ejemplo, los de comunidad de un local arrendado. Es decir, pueden deducirse los directos y, tal y como señala el precepto, la parte proporcional de los indirectos en la medida en que estos últimos contribuyan a obtener los ingresos. Por el contrario, no se incluyen, entre los gastos, los realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de estas entidades.

Estas disposiciones ponen de relieve la necesidad de que estas últimas, y también las que ahora nos ocupan, lleven la contabilidad de manera que puedan diferenciarse los gastos exclusivos de sus explotaciones económicas, de otras fuentes de ingresos y, por último, de los comunes.

El plazo con que la entidad cuenta para cumplir este requisito es el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las rentas y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio. Por tanto, tratándose de rentas obtenidas en 2005, podrán aplicarse a las finalidades indicadas hasta el 31 de diciembre de 2009.

El 30 por 100 restante de las rentas debe destinarse a incrementar las reservas. Por tanto, no cabe ningún tipo de distribución de resultados entre los miembros de aquella.

C. En tercer lugar, el artículo 3.3.º de la LM exige que la actividad desarrollada por la entidad no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su actividad.

Se entiende cumplido el requisito cuando concurren dos circunstancias. De un lado, que el importe neto de la cifra de negocios de las explotaciones económicas ajenas a su actividad no exceda del 40 por 100 de los ingresos totales. De otro, que el desarrollo de dichas actividades no supongan una vulneración de las normas reguladoras de la competencia dentro del sector en cuestión. Se trata de evitar, de este modo, la utilización de la forma de entidad sin fines lucrativos con el objeto de reducir los costes –sobre todo, los fiscales, precisamente– y poder así desarrollar una actividad en mejores condiciones que el resto de competidores.

No se incluyen entre las explotaciones económicas aquellas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Éstas, como veremos, se encuentran exentas del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

D. De acuerdo con el artículo 3.4.º se impide que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades o se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

No obstante, el propio precepto establece varias excepciones a la regla anterior. Las más importantes son las que afectan a las entidades dedicadas a la actividad de I+D+I y a determinados fines de asistencia social.

E. En quinto lugar, el artículo 3.5.º exige la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno.

La prohibición que venimos examinando también alcanza a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en las que participe. Sin embargo, éstos sí podrán percibir retribuciones por sus funciones de administrador siempre que las mismas se reintegren a la entidad sin ánimo de lucro. Siendo así, dichas retribuciones estarán exentas, como es lógico, en el IRPF del administrador.

No obstante, se permite que todas estas personas cobren dietas por los gastos que, estando debidamente justificados, les ocasione el desempeño del cargo. Su importe no podrá exceder, en ningún caso, de las dietas exceptuadas de gravamen en el IRPF.

Por otro lado, es posible que los sujetos que venimos mencionando reciban remuneraciones por prestaciones de servicios, incluso laborales, que efectúen a favor de la entidad. Dicho con otras palabras, la gratuidad de los cargos no impide que estas personas sean contratadas por la entidad y cobren por ello, para el desempeño de funciones distintas de las de dirección y representación de aquélla.

Para finalizar, estos sujetos tampoco podrán participar en los resultados económicos de la entidad –esto es, en los beneficios–, por sí mismos o por persona interpuesta.

F. El patrimonio de la entidad tiene que aplicarse, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los que constituyan su fin social.

Así, el artículo 3.6.º de la LM configura este requisito mediante la combinación de dos exigencias:

- a) En primer lugar, el patrimonio debe destinarse, en su totalidad, a cualquiera de las siguientes entidades:
 - Entidades beneficiarias del mecenazgo, tal y como lo configura la LM. Es decir:
 - Entidades sin fines lucrativos a las que sea aplicable el régimen fiscal especial regulado en la LM.
 - Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.
 - Universidades públicas y colegios mayores adscritos a las mismas.
 - Instituto Cervantes, Institut Ramon Llull y demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua propia.
 - Entidades públicas que no sean fundaciones y persigan fines de interés general.
- b) En segundo lugar, el destino del patrimonio a cualquiera de dichas entidades debe estar previsto en el negocio fundacional, para el caso de las fundaciones o en los estatutos, si se trata de otro tipo de entidades, como las que ahora nos ocupan.

De forma coherente con lo anterior, el precepto prohíbe que el patrimonio revierta, en caso de extinción, a la persona que lo aportó o sus herederos o legatarios. No obstante, se permite la reversión a favor del que lo aportó, en caso de que se produzca a favor de una entidad beneficiaria del mecenazgo.

G. Se exige que las entidades se encuentren inscritas en el registro correspondiente.

Esta exigencia tiene lógica para las entidades sin fines lucrativos distintas de las que ahora nos ocupan –básicamente, fundaciones y asociaciones–, ya que su normativa sustantiva les impone idéntica obligación. Sin embargo, las Cofradías y Hermandades sólo están sujetas a los requerimientos que se derivan del ordenamiento canónico. Cumpliéndose éstos, debe entenderse observada esta exigencia.

H. De acuerdo con el artículo 3.8.º las entidades sin fines lucrativos deberán cumplir las obligaciones contables previstas en la normativa por la que se rigen. A falta de dicha normativa, deberán llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio.

I. Las entidades sin fines lucrativos deben rendir cuentas según su legislación específica. A falta de la misma, deberán hacerlo en un plazo de seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado de su registro.

Tal y como sucedía con la obligación de inscripción en el registro, entendemos que esta exigencia no resulta aplicable a las Cofradías y Hermandades.

J. Para finalizar, estas entidades deberán elaborar anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos, de manera que puedan identificarse por categorías y proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Dicha memoria tendrá el siguiente contenido, de conformidad con el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, RLM):

- a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del IS señalando el correspondiente número y letra del precepto que ampare la exención, con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.
- b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizadas por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.
- c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos que deban destinarse, en su 70 por 100, al cumplimiento de sus fines, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.

- d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.
- e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.
- f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.
- g) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.
- h) Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.
- i) Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

No existe obligación de presentar dicha memoria ante la Administración tributaria si la entidad sin fines lucrativos presenta un volumen de ingresos no superior a 20.000 euros y, además, carece de participación en sociedades mercantiles. No obstante, estas entidades deben elaborarla y tenerla a disposición de aquélla ante una posible comprobación.

Si la entidad no cumple los dos requisitos señalados, la memoria debe ser objeto de presentación ante la Administración tributaria dentro del plazo de siete meses, contado desde la fecha de cierre del ejercicio.

3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Según el artículo 5 de la LM, para lo no previsto en sus preceptos, hemos de acudir a la normativa del IS. Es decir, al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) y a su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. En las líneas que siguen a continuación nos vamos a limitar, exclusivamente, a resaltar aquellas especialidades previstas en la LM.

3.1. Rentas exentas.

A continuación, el artículo 6 de la LM enumera las rentas que se encuentran exentas del IS. Debido a que nos encontramos en presencia de una norma que contempla beneficios fiscales hemos de interpretarla en su sentido literal, excluyéndose todas las rentas no recogidas en la misma. Todo ello de conformidad con el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Este precepto impide aplicar la analogía para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Dicha exención alcanza a dos tipos de rendimientos. De un lado, aquellos que provienen de las fuentes de ingresos «normales» y ordinarias de este tipo de entidades. De otro, los que proceden del desarrollo de determinadas explotaciones económicas. Veamos cada uno de ellos por separado.

A. Rentas ordinarias exentas.

De acuerdo con el artículo 6 de la LM, se encuentran exentas las siguientes rentas:

En primer lugar, las derivadas de los siguientes ingresos (art. 6.1.º):

- a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial de los contratos de patrocinio publicitario.

Estos últimos aparecen definidos en el artículo 25 de la LM y consisten en un acuerdo por el que las entidades sin fines lucrativos, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. Pues bien, los ingresos percibidos por esta vía son declarados exentos por el artículo 6 de la LM, según acabamos de ver. Por su parte, el colaborador podrá deducir, como gasto, las cantidades entregadas en su declaración del IRPF o IS.

Muy similar es el contrato de patrocinio que, de conformidad con el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad. Es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

- b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

No estaría exenta, por ejemplo, la parte de cuota de un asociado que le atribuyese el derecho a consumir en una cafetería de la Cofradía o Hermandad.

- c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

En segundo lugar, también se declara la exención de las rentas procedentes del patrimonio, mobiliario e inmobiliario, de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres (art. 6.2.º).

Por último, están exentas las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad (art. 6.3.º).

La correcta comprensión de esta última exención exige que distingamos entre adquisiciones y transmisiones. Por lo que se refiere a las primeras, sólo dan lugar a una renta aquellas producidas a título gratuito. Es decir, las donaciones, que ya se encuentran exentas de acuerdo con la letra a) del artículo 6.1.º. No obstante, parece que los donativos, incluidos en este número del precepto, se refieren, principalmente, a los dinerarios, mientras que los que ahora nos ocupan alcanzan a otros bienes y derechos.

Tratándose de transmisiones, dan lugar a renta –exenta, claro está– tanto las que se realicen a título oneroso como gratuito. Es decir, cuando las sociedades realizan donaciones, éstas dan lugar a una renta, que se cuantifica por diferencia entre el precio de adquisición del bien donado y su valor de mercado en el momento de la donación. Cuando la transmisión es onerosa –ejemplo: una venta–, no cabe duda de que también se genera una renta, por diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión del bien. Pues bien, este precepto declara la exención de todas estas rentas.

B. Explotaciones económicas exentas.

El artículo 7 de la LM condiciona la exención de las explotaciones económicas al cumplimiento de dos requisitos. En primer lugar, que la actividad sea desarrollada en cumplimiento de la finalidad propia de la entidad.

En segundo lugar, se exige que la actividad desarrollada sea, exclusivamente, alguna de las siguientes:

- a) Explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación:
- Protección de la infancia y de la juventud.
 - Asistencia a la tercera edad.

- Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar.
- Asistencia a ex reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.
- Inclusión social de las personas anteriores.

La exención no sólo afecta a la actividad principal, sino que también incluye las auxiliares o complementarias de la misma, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte.

- b) Explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.
- c) Explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- d) Explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- e) Explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
- f) Explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- g) Explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación

compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

De acuerdo con el artículo 20.Uno.9.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, dichas enseñanzas están exentas en este impuesto cuando sean prestadas por Entidades de Derecho público o por entidades privadas autorizadas para el ejercicio de tales actividades.

- h) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
- i) Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
- j) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.
- k) Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

En particular, la norma aclara que no se considerará que las explotaciones económicas presentan un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

- l) Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

3.2. Especialidades en el gravamen de las rentas no exentas.

Además de las exenciones anteriores, la LM establece determinadas particularidades para el gravamen de las rentas que no están exentas. Unas afectan a la base imponible y otras al tipo de gravamen.

A. Base imponible.

El artículo 8.1 de la LM establece una regla general coherente con las exenciones reguladas en los preceptos anteriores: la base imponible de estas entidades sólo se compone de las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

La regla anterior no sólo afecta a los ingresos, sino que también presenta incidencia en los gastos. Así, no parece lógico que sólo se incluyan los ingresos derivados de las actividades económicas no exentas y, sin embargo, la entidad pueda deducir también los gastos originados por la actividad de interés general. Por eso, el artículo 8.2 declara no deducibles las siguientes partidas:

- a) Los gastos imputables exclusivamente a las operaciones exentas.

Puede suceder, sin embargo, que existan gastos comunes a las actividades exentas y no exentas. En tal caso, la norma aclara que serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos derivados de las explotaciones no exentas respecto de los ingresos totales.

- b) Las cuotas de amortización de los elementos patrimoniales no afectos a las actividades sometidas a gravamen.

En caso de que un elemento se encuentre parcialmente afecto a la realización de actividades exentas, no son deducibles las amortizaciones en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a las mismas.

- c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados. Se incluyen los excedentes que procedan de explotaciones económicas no exentas.

Veamos un ejemplo:

EJEMPLO 1:

Supongamos una Cofradía que presenta los siguientes resultados:

- a) Ingresos derivados de una explotación económica no exenta: 100.000 euros.
 b) Ingresos derivados de sus rentas ordinarias y explotaciones económicas exentas: 150.000 euros.
 c) Gastos derivados exclusivamente de las actividades no exentas: 60.000 euros.
 d) Gastos derivados exclusivamente de las actividades exentas: 70.000 euros.
 e) Gastos comunes: 50.000 euros.
 f) Amortización del inmovilizado (afecto a actividades exentas en un 40%): 3.000 euros.

La base imponible de esta entidad estaría constituida por las siguientes partidas:

Ingresos:	100.000 euros
Gastos:	60.000 euros (gastos exclusivos actividad no exenta)
	20.000 euros (gastos comunes en la parte proporcional: $100.000/250.000$)
	1.800 euros (amortización en la parte proporcional: $3.000 \times 0,6$)
Resultado:	18.200 euros

B. Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen en el IS para estas entidades es del 10 por 100, muy inferior, como puede comprobarse, al general del impuesto, que asciende al 35 por 100.

C. Obligaciones contables.

El artículo 11 de la LM señala que las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas deberán observar las obligaciones contables previstas en la LIS. Esta previsión, en realidad, no supone ninguna novedad respecto de lo que ya hemos examinado en relación con sus obligaciones contables.

Sin embargo, el artículo 11 de la LM formula, a continuación, una regla con contenido sustantivo. Así, señala que, en todo caso, la contabilidad debe permitir identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones no exentas. Por tanto, en caso de desarrollarse tal tipo de actividad, debe observarse especial cuidado en separar, mediante la utilización de cuentas específicas, los ingresos y gastos imputables a la misma.

3.3. Retenciones.

Como es sabido, las rentas de los sujetos pasivos del IS se encuentran sometidas a retención en la medida en que sean satisfechas por empresarios o profesionales. En el caso de las entidades sin fines lucrativos, la retención carece de sentido en relación con las rentas exentas, ya que, en todo caso, deberían ser objeto de devolución al presentarse la declaración del impuesto. Por ello, el artículo 12 de la LM señala que dichas rentas exentas no estarán sometidas a retención.

3.4. Obligación de declarar.

Con una finalidad de control, el artículo 13 de la LM obliga a estas entidades a presentar una declaración del impuesto en la que no sólo incluyan las rentas no exentas, sino también las exceptuadas de gravamen.

3.5. Aplicación del régimen fiscal especial.

A. Inicio de la aplicación del régimen y su duración.

Por lo que se refiere al comienzo de la aplicación del régimen especial, el artículo 14.1 de la LM se limita a señalar que las entidades podrán acogerse al mismo en el plazo y en la forma que se establezca reglamentariamente.

Por lo que se refiere a la duración del régimen, éste es, en principio, indefinido, siempre, claro está, que se mantenga el cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 3 de la LM. No obstante, el artículo 14.1 prevé la posibilidad de su renuncia.

Las previsiones anteriores son desarrolladas por el artículo 1 del RLM, cuando dispone que tanto la opción por el régimen como su renuncia deberán efectuarse a través de la correspondiente declaración censal. Por lo que se refiere a la opción inicial, producirá sus efectos desde el primer período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de aquella declaración. La renuncia, por el contrario, despliega sus efectos a partir del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación. Ésta debe producirse, para que sea eficaz, con una antelación mínima de un mes al inicio de aquél.

B. Incumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen especial.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 3 de la LM determina que la entidad no pueda aplicar el régimen especial. Por ello, su artículo 14.3 prevé, con carácter general, que dicho incumplimiento provoca la obligación de la entidad de ingresar la totalidad de la cuota del IS correspondiente al ejercicio en que se produjo el incumplimiento, con intereses de demora, en su caso.

No obstante, existen dos reglas especiales aplicables en caso de incumplimiento de determinados requisitos en particular. La primera, se refiere a la exigencia de que el 70 por 100 de las rentas se destinen a los fines de interés general. Como ya sabemos, existe un plazo de cuatro años para llevar a cabo la inversión de dichas rentas. Si ello es así, el incumplimiento se produce cuando, finalizado tal plazo, no se ha dado a las rentas el destino indicado. De acuerdo con la regla general sería éste el ejercicio en el que debe producirse la regularización. Sin embargo, el precepto contiene una regla especial, que indica que las cuotas que deben ser ingresadas son las correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados no invertidos.

Veamos un ejemplo:

EJEMPLO 2:

Supongamos que una Cofradía obtiene, en 2005, unos resultados de 100.000 euros, debiendo destinar, por tanto, 70.000 euros a sus fines de interés general. El plazo de inversión de estas rentas finaliza en 2009, no cumpliéndose tal requisito. Con arreglo a la norma general, la entidad debería ingresar las cuotas de 2009 según el régimen ordinario del impuesto, ya que éste es el año en el que se ha incumplido el requisito. No obstante, la regla especial permite que la entidad siga aplicándose el régimen especial, pero deberá regularizar su situación tributaria del año 2005, que es cuando se obtuvieron tales rentas.

La segunda regla especial que mencionábamos afecta a los supuestos de disolución. En caso de que ésta se produzca sin que su patrimonio se transmita a alguna de las entidades que hemos mencionado, deberá ingresar las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produjo la disolución y los cuatro anteriores.

4. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Las entidades sin fines lucrativos, a las que sea de aplicación la LM y se acojan al régimen previsto en la misma, gozan de exención subjetiva en las tres modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados (salvo en su modalidad fija), de conformidad con el artículo 45.1 A) del texto refundido del tributo, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

No estamos ante una exención rogada, ahora bien, nos dice el párrafo segundo del precepto que a *«la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención»*.

5. TRIBUTOS LOCALES

El artículo 15 de la LM regula las exenciones de las entidades sin fines de lucro en los diferentes tributos locales.

5.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Con relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) nos dice el artículo 15.1 de la LM:

«Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.»

De acuerdo con este precepto, los bienes inmuebles afectos a explotaciones económicas que no gocen de la exención en el IS, por no encontrarse entre las enumeradas en el artículo 7 de la LM, están sujetos al IBI.

5.2. Impuesto sobre Actividades Económicas.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) señala el artículo 15.2 de la LM:

«Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.»

Igualmente, las entidades sin fines lucrativos, únicamente, se encuentran exentas del IAE por las explotaciones económicas exentas del artículo 7 de la LM, debiendo tributar, en su caso, si su cifra de negocios supera el millón de euros, por las actividades no exentas.

5.3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Por último, el artículo 15.3 de la LM se ocupa del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de la forma siguiente:

«Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.»

«En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.»

En el caso de transmisiones onerosas de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce, la exención de este impuesto está condicionada a que los terrenos cumplan con los requisitos para estar exentos del IBI. Es decir, deben estar afectos a actividades exentas del IS.

5.4. Normas comunes.

Finalmente, la aplicación de las exenciones de los tributos locales está condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al mismo. Así nos dice el artículo 15.4 de la LM:

«4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.»

El artículo 2 del RLM desarrolla el régimen de la mencionada comunicación:

«1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin fines lucrativos deberán comunicar el ejercicio de la opción regulada en el artículo 1 de este reglamento.»

2. En relación con la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comunicación a que se refiere el apartado 1 deberá dirigirse al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.»

Además, este precepto en su párrafo quinto establece que *«los sujetos pasivos que, teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con los tributos locales, hubieran satisfecho las deudas correspondientes a éstos tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.»*